

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 270) (תיקונים להגברת השקיפות בדיני המס ולעמידה בדרישות בין-לאומיות בעניין חילופי מידע), התשפ"ד-2024

תיקון סעיף 14 1. בפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961¹ (להלן – הפקודה), בסעיף 14 –

ד ב ר י ה ס ב ר

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 כדיבידנדים ובהשקעות. בשל האמור, יש חשיבות רבה בתיקון הליקויים שנמצאו בהקדם האפשרי ומכאן הצעת חוק זו.

מטרת התיקונים המוצעים בהצעת החוק היא הגברת השקיפות המיטוויית בישראל לשם מלחמה בהון השחור, והם נועדו כאמור גם למנוע הערכה שלילית של ישראל על ידי ארגון ה-Global Forum וכניסה של ישראל לרשימה השחורה של האיחוד האירופי.

הליקוי העיקרי הראשון שנמצא נוגע למידע 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 בין-לאומי האמון על פיתוח וקידום מדיניות עולמית ושיתופי פעולה בין-לאומיים במאבק בהלבנת הון, במימון טרור ובמימון נשק להשמדה המונית. המלצות אלה עוסקות בצורך להגביר את השקיפות של ישויות והסדרים משפטיים במדינה, כיוון שחוסר היכולת לזהות מיהו הנהנה הסופי בישות או בהסדר משפטי מקשה על היכולת של רשויות למנוע פשיעה. במסגרת המלצות אלה מתבקשות מדינות לוודא שישויות משפטיות והסדרים משפטיים אינם מנוצלים לרעה לצורכי הלבנת הון, מימון טרור ופשיעה. לצורך כך מחייב הארגון את המדינות להקים מרשם מרכזי הכולל מידע על אודות "בעל שליטה סופי" בישויות והסדרים משפטיים, שיהיה נגיש לרשויות האכיפה, שכן במקרים רבים גורמים עברייניים מנהלים את נכסיהם באמצעות ישויות והסדרים משפטיים המשמשים בעבורם כלי להסתרת זהותם, טיב פעילותם ומקור כספם. נוסף על כך המידע נדרש לצורך קביעת מס אמת ולצורך חילופי מידע בין-לאומיים בין רשויות המס בתחום זה, כדי למנוע שימוש לרעה בישויות משפטיות תוך טשטוש זהותו של הבעלים האמיתי החייב במס, והסתת רווחים ויצירת התאגידיות במדינות שונות שבהן שיעור המס נמוך באופן יחסי. תקן זה אומץ על ידי הרוב המכריע של המדינות החברות ב-Global Forum.

הצעת חוק זו מטרתה יישום הסטנדרט הבין-לאומי 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 השאר, על בחינת יישום החלפת מידע בין המדינות החברות בארגון ה-OECD (וגם כאלה שאינן חברות בו) מאז שנת 2000. הארגון עוסק ביישום תקנים בין-לאומיים 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 על מצב חילופי המידע במדינת ישראל מאז שנת 2019, ובחודש מרץ 2023 הגיעה נציגות הארגון לישראל לביקורת פיזית. כחלק מהליך הביקורת נמצא שכיום, בחקיקת המס הישראלית, יש כמה ליקויים שבשלהם החקיקה הישראלית אינה עומדת בדרישות התקנים הבין-לאומיים של ה-Global Forum. אם לא יתוקנו הסעיפים הנוגעים לעניין, ישראל צפויה להימצא בעלת ליקויים במסגרת הדוח שנערך בימים אלה. זאת בהמשך לליקויים שנמצאו בחקיקה הישראלית בדוח של ה-Global Forum "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Israel 2022 (Second Round, Phase 1)".

הליקויים העיקריים שנמצאו הם בדבר נגישות רשויות המדינה למידע על אודות "בעל שליטה סופי" (Ultimate Beneficial Owner) בישויות והסדרים משפטיים הנמצאים במדינה, העדר מידע בקשר לנאמנויות מסוימות הפועלות בישראל והעדר מידע בדבר עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים (להלן – הליקויים).

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

נוסף על האמור, אם הליקויים שנמצאו לא יתוקנו וישראל לא תעמוד בדרישות הביקורת, היא עתידה להיכנס לרשימה שחורה של מדינות, הנערכת על ידי

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; התשפ"ד, עמ' 67.

(א) 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):

ד ב ר י ה ס ב ר

שביושר" לפי המלצות ה־Global Forum. כך לדוגמה, לפי דוח ה־Global Forum משנת 2022 (עמ' 18), נמצא ליקוי בחקיקה הישראלית מאחר שחסרה התייחסות בחלק מחקיקת המס 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. כדי לייעל את הפיקוח בתחום זה, ולשם התאמת החקיקה הישראלית להמלצות ה־Global Forum, מוצע לקבוע בה את השינויים המפורטים להלן:

מוצע לתקן את פרק רביעי 2 בחלק ה' לפקודת מס הכנסה כדי 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 שבמסגרתה החזיק בנכסים. באופן זה, גם נאמנים שהיום אינם חייבים להגיש דיווח על הקמת הנאמנות לפי הוראות הקיימות שבפקודה, כמפורט לעיל, יצטרכו להגיש דיווחים. יובהר, שאין בהצעה זו כדי 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, אם ישנם.

כמו כן, מוצע לקבוע, לגבי נאמן ישראלי החייב בדוח שנתי למס הכנסה, כי בכל שנה, יצרף לדוח השנתי שלו, דיווח לגבי היחידים שהם בעלי השליטה הסופיים בנכסי הנאמנות, לפי ההגדרות של "זכות שביושר" בהמלצות הבין־לאומיות, המתאימות להגדרה של "בעל שליטה" הקבועה בסעיף 175ב לפקודה. כמו כן, מוצע שחבר בני אדם ישראלי יצרף לדוח השנתי שמוגש על ידו, רשימה של היחידים שהם בעלי השליטה בו, כמשמעותה ההגדרה באותו סעיף. יוזכר שתאגידים ונאמנויות כאמור מחזיקים במידע זה מכיוון שהם נדרשים למסור אותו כאשר הם פועלים מול גופים פיננסיים ועסקיים שחל עליהם חוק איסור הלבנת הון, התש"ס–2000 (להלן – חוק איסור הלבנת הון) (כמו שימוש בחשבון בנק), ועל כך, מסירת המידע לא אמורה להטיל עומס רגולטורי נוסף עליהם.

יצוין כי בהתאם לדרישת הסטנדרטים הבין־לאומיים של ה־FATF, מדינות רבות הקימו מרשם בעלי שליטה סופיים, לרוב תחת רשם החברות, אשר נגיש לרשויות אכיפה. בהתאם, גם בישראל בחן צוות בין־משרדי בהובלת משרד המשפטים הקמה של מרשם מרכזי של בעלי שליטה סופיים בתאגידים ונאמנויות, במטרה

המונח "בעל שליטה 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, בעל השליטה הסופי יוגדר כאדם 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 135ב לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה).

המלצה מספר 24 בהמלצות ה־FATF – "שקיפות של בעלי שליטה בישויות משפטיות" עוסקת בבעל הזכות שביושר של תאגידים והיא מחייבת מדינות להקים מרשם מרכזי הכולל מידע של בעלי השליטה הסופיים בתאגידים, וכן לאפשר לרשויות המוסמכות, במיוחד לרשויות אכיפת החוק, גישה מהירה למידע זה. עניינה של המלצה מספר 25 בהמלצות ה־FATF הוא "שקיפות ובעלי שליטה בהסדרים משפטיים", והיא מחייבת את המדינות לוודא כי קיים אצלן מידע מהימן ונגיש לרשויות אכיפה, על בעלי השליטה הסופיים בהסדרים משפטיים בכלל ובנאמנויות בפרט. בהתאם להמלצות המחייבות של הארגון, מדינות שלא יעמדו בחובות נגישות המידע על בעלי שליטה סופיים יהיו חשופות להטלת סנקציות.

כאמור, המלצות הארגון אומצו על ידי ה־Global Forum בשנת 2016, וכך הפכו להיות מחייבות. במסגרת ביקורת של הארגון בישראל, נמצא שיש ליקויים בעניין 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(ב1) לפקודה). אי־דיווח על נאמנויות כאמור, מאפשר למעשה ניהול של כספים ונכסים רבים על ידי נאמנים בישראל בלא שיש לאף גורם אכיפה הידע הבסיסי 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. אף על פי שבמקרים רבים יש צורך לדווח על פעילות בתאגידים לעניין מס הכנסה, אין צורך לדווח על בעל הזכות שביושר של תאגידים רבים.

כמו כן, נטען שגם כאשר יש חובה לדווח על בעלי שליטה, במקרים מסוימים אין התאמה בין המשמעות של "בעל שליטה" בפקודת מס הכנסה, ובין הגדרת "בעל זכות

ד ב ר י ה ס ב ר

נטען שיש לפטור מדיווח לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק, תועלות מבחינת מדיניות עידוד עלייה ועידוד הגירה חוזרת לישראל, אבל הוא מעורר קשיים רבים, ובהם ניתן למנות ליקויים רבים בחקיקה הישראלית שנמצאו במסגרת הביקורת הבין-לאומית; ניצול לרעה של הפטור מדיווח; הלבנת הון באמצעות אותם תושבים; קושי ליישם הסכמים לחילופי מידע לגבי תושבים אלה ולגבי חברות שנשלטות ומנוהלות על ידם; ליקויים אלה אף קיבלו ביטוי בדוח מבקר המדינה וגם בדוח של ה-Global Forum לשקיפות וחילופי מידע שנערך לגבי ישראל, ונושא זה צפוי לעלות בהמלצות של הביקורת שתתידה להסתיים בחודשים הקרובים. בשל קשיים אלה, מוצע לבטל את הפטור מדיווח.

לעניין 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. נוסף על כך, בשל מתן הפטור רשות המסים אינה יכולה לבחון אם הנישום אכן עומד בתנאי הסף הקבועים בסעיף 14 לפקודה, כך שייחשב 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 מחוץ לישראל ובחלקה הופקה בישראל. בחינת הוכנה שכוו, מחייבת קבלת נתונים לגבי כלל ההכנסה האמורה, ואולם נתונים אלה אינם מועברים לרשות בשל הפטור מחובת דיווח, כאמור.

בשל ההשלכות השליליות של הפטור מדיווח, הצעת החוק מבקשת לבטל, 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 היות 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, לצורכיהם בתוך הארץ. על כך, ייתכן שהתיקון המוצע לא רק שיקשה על העלמת מסים והכנסת הון שחור לישראל, אלא הוא צפוי להיטיב עם מי שלא 'מסתי' הכנסות מרשויות מס זרות.

להגביר את השקיפות בפעילותם, למנוע את ניצולם לרעה למטרות הלבנת הון ומימון טרור ולסייע לרשויות האכיפה במאבק בפשיעה החמורה, בהלבנת הון ובמימון טרור. במסגרת עבודת המטה של הצוות נבחנו סוגיות מרכזיות ליישום האסדרה המתכוננת, פרסם "קול קורא" לקבלת התייחסות ועמדות הציבור בנושא, וגובש מסמך עקרונות עם עיקרי האסדרה המוצעת, לקראת קידום החקיקה. עם זאת, תהליך אסדרה זה לא צפוי להסתיים בחודשים הקרובים. לפיכך, מוצע שלא לחכות לסיום התהליך האמור, ולהשתמש בפלטפורמות הקיימות בתוך רשות המסים כדי לאפשר עמידה בסטנדרטים הבין-לאומיים בהקדם ובטרם ישראל תוכנס לרשימה השחורה של האיחוד האירופי. במהלך קידום אסדרת המרשם המרכזי כאמור, ייבחן הצורך בתיקון חקיקה, כדי למנוע חובות דיווח כפולות, וכדי להבטיח, בהתאם לסטנדרט הקבוע בהמלצה 24 של ה-FATF, כי המידע דבר בעלי שליטה יהיה גלוי לרשויות הרלוונטיות.

כמו כן, על פי המלצות ה-Global Forum, על רשות המסים להיות בעלת יכולת לדרוש ולקבל מידע הכולל את פרטי הלקוח ואת זהות הנהנה ובעל השליטה בחשבון ממוסדות פיננסיים כדי שרשות מס זרה תוכל לברר, במסגרת בקשות לחילופי מידע בין-לאומיים, את חבות המס של בעל החשבון בישראל. כיום בישראל, מידע מסוג זה נאסף על ידי המוסדות הפיננסיים מכוח חוק איסור הלבנת הון, וחלה עליו חובת סודיות מכוח החוק שעליה ניתן להתגבר רק באמצעות צו בית משפט. לכן, מוצע לבצע במסגרת הצעת חוק זו תיקון עקיף לחוק איסור הלבנת הון, ולפיו יהיה ניתן להעביר את פרטי הזיהוי לפי פרק ג' לחוק למנהל רשות המסים, לצורך חילופי מידע לשם יישום הסכם בין-לאומי כהגדרתו בסעיף 214א לפקודה. יובהר כי השימוש בסמכות דרישת המידע האמור יהיה לצורך מתן מענה לבקשות חילופי מידע כאמור ולא לצרכים אחרים של רשות המסים בישראל, ולצורך כך יותקן סעיף 214ג לפקודה כמוצע.

הליקוי העיקרי השני שנמצא בביקורת נוגע למידע לגבי מי שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק. לפי סעיף 14 לפקודה מס הכנסה 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 79(ב)1 לפקודה (להלן – הפטור ממס). נוסף על הפטור ממס, ניתן לעולים ולתושבים חוזרים ותיקים גם פטור מדיווח לגבי הכנסותיהם מחוץ לישראל ומהגשת הצהרת הון על נכסיהם והגום מחוץ לישראל (להלן – הפטור מדיווח).

תיקון סעיף 171טו 2. בסעיף 171טו לפקודה –

(1) סעיף קטן (א1) – בטל;

(2) בסעיף קטן (ג), פסקה (2) – תימחק.

תיקון סעיף 171טז 3. בסעיף 171טז לפקודה –

(1) בסעיף קטן (א2), הסיפה החל במילים "הוראות פסקה זו לא יחולו" – תימחק;

(2) אחרי סעיף קטן (ב) יבוא:

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

131(א)55(ב), יגיש הודעה למנהל, בטופס שקבע המנהל, בתוך 90 ימים ממועד יצירת הנאמנות או מיום ההקניה, לפי העניין, בדבר יצירת הנאמנות או ההקניה, לפי העניין, 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 המנהל, עד יום 30 באפריל של שנת המס שלאחר שנת המס שבה השתנו בעלי השליטה בנאמנות, ויפרט בה את פרטי בעלי השליטה בנאמנות לאחר השינוי ואת התושבות שלהם;

ד ב ר י ה ס ב ר

בסעיף 14(ב)2 מובהר ששנת ההסתגלות תבוא במניין השנים לספירת התקופה שבה ניתן הפטור ממס או הפטור מדיווח. מוצעים כמה תיקונים טכניים הנדרשים בעקבות שינוי שנעשה לגבי חברת משלח יד זרה בתיקון מס 198 לפקודה (ס"ח התשע"ד, עמ' 158), וכן, בשל השינויים המוצעים להלן, לגבי הודעה על שינוי סוג של נאמנות, אשר יבהירו כי גם לצורך סעיפים אלה שנת ההסתגלות כאמור תבוא במניין התקופה. כמו כן, מוצע למחוק את ההפניה לסעיפים 134 ו-135(1)2(ב) אשר מוצע לבטלם בהצעה זו.

סעיפים הוראות סעיף 171טו 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 171טז2(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 לנאמנות תושבי ישראל, שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בשל העובדה שיוצר בה או נהנה

ויבהר שאין בהצעה כדי לבטל או לצמצם את הפטור ממס אשר ימשיך להינתן על פי הוראות הפקודה. כוחה של חובת הדיווח יפה לעניין שקיפות וחילופי מידע בלבד, ואין בה כדי להטיל על העולה חבות במס או תשלום חובה כלשהו.

כמו כן, בשל קיומה של שנת ההסתגלות לתושב בסעיף 14(ב) לפקודה, יש בפקודה מנגנון שמאפשר התאקלמות למערכת המס בישראל. על כן, בפועל, גם לאחר התיקון המוצע, 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, אם לתושב יש הכנסות מעסק שפועל במדינה הזרה שמוגש בשל פעילותו דוחות למדינה שבה העסק נמצא, הרשות תאפשר את קבלת הדוחות אשר הוגשו למדינה הזרה ואפילו הוגשו בשפה זרה. כל זאת לשם הקלה על התושבים שהפכו להיות תושבי ישראל, תוך עמידה באמות המידה הבין-לאומיות.

סעיף 1 בסעיף 14(ב)1 לפקודה נקבע שתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק יוכל לבחור שלא להיחשב תושב ישראל במשך שנה אחת מהיום ששב או עלה לישראל, וזו תהיה בעבורו שנת ההסתגלות.

(3) שר האוצר רשאי לקבוע לגבי נאמן כאמור בפסקה (1) הוראות לעניין זיהוי בעל שליטה, והוראות בעניין רישום, תיעוד, שמירת מסמכים וניהול רישומים לגבי פרטי הזיהוי כאמור;

(4) קבע שר האוצר הוראות כאמור בפסקה (3), חייב בעל השליטה בנאמנות למסור לנאמן כאמור בפסקה (1) את המידע כפי שנקבע בהוראות.

תיקון סעיף 131 4. בסעיף 131 לפקודה –

(1) בסעיף קטן (ג) –

(א) בפסקה (1), בפסקת משנה (א), בסופה יבוא "ואם מי מאלה אינו יחיד – גם פרטי יחיד שהוא בעל שליטה בו";

(ב) בפסקה (2), בפסקת משנה (א), בסופה יבוא "ואם מי מאלה אינו יחיד – גם פרטי יחיד שהוא בעל שליטה בו";

(ג) בפסקה (3), אחרי "בסעיף קטן זה", יבוא "בעל שליטה" – כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) להגדרה "בעל שליטה" בסעיף 135ב;

(2) אחרי סעיף קטן (2ג) יבוא:

"(3ג) דוח כאמור בסעיף קטן (א)(5) 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";

(3) אחרי סעיף קטן (1) יבוא:

"(ח) שר האוצר רשאי לקבוע לגבי חייב בהגשת דוח לעניין פרטי בעל השליטה כאמור בסעיפים קטנים (1ג) ו-(3ג), הוראות לעניין זיהוי בעל שליטה והוראות בעניין רישום, תיעוד, שמירת מסמכים וניהול רישומים לגבי פרטי הזיהוי כאמור. קבע שר האוצר הוראות כאמור בסעיף קטן (ח), חייב בעל השליטה למסור לחייב בהגשת דוח כאמור את המידע כפי שנקבע בהוראות."

ד ב ר י ה ס ב ר

לאמור, מוצע להוסיף לפרטים הנדרשים במסגרת חובת הגשת דוח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה שמגיש חבר בני אדם (מונח 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 שביזרר לעניין הדיווח המוצע יוגדר כ"בעל שליטה" כהגדרתו בסעיף 135 לפקודה. סעיף זה קובע את חובת הדיווח המוטלת על מוסדות פיננסיים, לצורך חילופי מידע בין-לאומיים במסגרת הוראות הסדרי FATCA ו-CRS. הגרורות אלה תואמות להמלצות הסטנדרט שקבעו ה-FATF וה-Global Forum, ולמבחנים המהותיים שנקבעו שם לעניין זיהוי בעל הזכות שביזרר.

בהתאם לתקן של ה-Global Forum, וכדי לאפשר ביקורת אפקטיבית על הדיווחים לגבי בעל הזכות שביזרר, מוצע להסמיך את שר האוצר לקבוע בתקנות הוראות לעניין זיהוי בעל הזכות שביזרר, והוראות בעניין רישום, תיעוד, שמירת מסמכים וניהול רישומים לגבי פרטי הזיהוי כאמור. כמו כן, מוצע לקבוע שבעל זכות שביזרר יהיה

בה היו לתושב ישראל. כדי שתהיה אפשרות לקבל מידע על נאמנות כאמור, מוצע לקבוע כי תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק לא יהיה פטור מחובת הגשת ההודעה.

סעיף 2(3) לשם יישום הסטנדרט הבין-לאומי שנקבע על ידי ה-Global Forum, בדבר מידע על בעל זכות שביזרר כמפורט בחלק הכללי של דברי ההסבר, מוצע לתקן את סעיף 2075 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 אלה כוללות נאמן בנאמנות תושבי חוץ, נאמן בנאמנות נהנה תושב חוץ ונאמן בנאמנות לפי צוואה שלא היה בה נהנה תושב ישראל, שאין להן נכס או הכנסה בישראל. על נאמן זה תחול חובת הודעה לגבי בעל השליטה בנאמנויות, תושבות המס של בעל השליטה וחובת הודעה שנתית על שינוי בפרטים אלה. יובהר, כי אין בתיקון המוצע דרישה לקבלת דוחות מס מלאים מטעם נאמנויות אלה, אלא רק דיווח בסיסי על הפרטים כאמור לעיל.

כמו כן, מוצע לתקן את סעיף 131 לפקודה הקובע חובת הגשת דוח שנתי על ידי מי שהוא נישום בישראל. בהתאם

5. תיקון סעיף 134 ב 5. סעיף 134 לפקודה – בטל.
6. תיקון סעיף 135 ב 6. בסעיף 135(1) לפקודה, פסקה (ב) – תימחק.
7. הוספת סעיף 135א1 הוספת סעיף 135א1

135א1. (א) בלי לגרוע מהאמור בפרק זה, פקיד השומה רשאי לדרוש בהודעה בכתב מחבר בני אדם שלפי פסקה (ב)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" לא רואים אותו כתושב ישראל היות שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, או בידי מי מטעמו (בסעיף זה – חבר בני האדם), למסור לו כל מידע או דוח שיצוין בהודעה, ובכלל זאת דוח 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 ימים מיום הדרישה.

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

(ג) לצורך הגשת דיווח לפי סעיף זה, חייב חבר בני האדם לקיים תיעוד חשבונאי בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים בישראל ולשמור אותו בהתאם לדין.

ד ב ר י ה ס ב ר

מהמועד שבו היה העולה החדש או התושב החוזר הוותיק לתושב ישראל, והכול 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 לתקן מצב זה כדי לעמוד באמות המידה הבינלאומיות.

יובהר שאין בתיקון זה כדי 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

חייב למסור לנאמן או לחייב בדיווח המגיש את הדיווח, את המידע אשר נדרש לספק לפי התקנות.

סעיפים בהתאם לסעיף 134 לפקודה, תושב ישראל 5 ו-6 לראשונה או תושב חוזר ותיק פטור מחובת הדיווח השנתי לפי סעיף 131 לפקודה למשך עשר שנים מיום הפיכתו לתושב ישראל. נוסף על כך לפי סעיף 135(1)(ב) לפקודה, ההרשאה של פקיד השומה לקבל ידיעות בדבר הכנסתו של אדם אינה כוללת קבלת ידיעות על תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק. בשל הקשיים הרבים הנובעים ממתן הפטור מחובת הדיווח ובשל הצורך של רשויות המס לקבל נתונים ומידע מלא לגבי הכנסות של תושבים כאמור, כמפורט בהרחבה בחלק הכללי של דברי ההסבר, מוצע לבטל את סעיפים 134 ו-135(1)(ב) לפקודה.

סעיף 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

- תיקון סעיף 214ב 8. בסעיף 214ב(א)(3) לפקודה, בסופו יבוא "או לגבי מידע שהוא פרטי ויהיו של מקבל שירות לפי פרק ג' לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000², הנדרש לצורך יישום הסכם בין-לאומי".
- תיקון סעיף 214ג 9. בסעיף 214ג לפקודה, אחרי סעיף קטן (ב) יבוא:
- (ג) המנהל לא ישתמש במידע שהוא פרטי ויהיו של מקבל שירות לפי פרק ג' לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000, למעט לצורך העברתו לרשות מס במדינה זרה בהתאם להסכם בין-לאומי".
- תיקון חוק איסור הלבנת הון 10. בחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000³, בסעיף 31א(ג), האמור בו יסומן (1) ואחריו יבוא:
- (2) על אף האמור בסעיף קטן (א), תאגיד בנקאי או גוף המפורט בתוספת השלישית, רשאי להעביר פרטי ויהיו של מקבל שירות שהגיעו לידיו לפי פרק ג', במהלך עבודתו, למנהל כמשמעותו בסעיף 214ב לפקודת מס הכנסה, לצורך העברתו לרשות מס במדינה זרה בהתאם להסכם בין-לאומי לפי הסעיף האמור".
- תחילה, תחולה והוראת מעבר 11. (א) חוק זה יחול על מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), החל מיום ה' בסיוון התשפ"ה (1 ביוני 2025) ואילך.

ד ב ר י ה ס ב ר

איסור הלבנת הון, לצורך חילופי מידע בהתאם להסכם בין-לאומי לפי סעיפים 214א עד 214ג לפקודה, המהווים את המסגרת המשפטית בעניין זה. מידע כאמור יהיה ניתן להעביר רק לצורך יישום הסכם בין-לאומי כאמור, ולא לצורך אכיפת דיני המס בישראל.

בהתאם לכך, מוצע לתקן את סעיף 214ב(א)(3) לפקודה, הקובע כי ניתן להעביר מידע לרשות מס זרה רק אם רשות המסים הייתה רשאית לעשות שימוש במידע לצורך אכיפת חוק מס, ולקבוע כי יהיה ניתן להעביר פרטי ויהיו של מקבל שירות לפי פרק ג' לחוק איסור הלבנת הון, גם כשרשות המסים אינה רשאית לדרוש את המידע הזה לצורך עריכת שומות ולצורך אכיפת דיני המס בישראל.

נוסף על כך, מוצע לתקן את סעיף 214ג לפקודה שעניינו איסוף מידע לצורך הסכם בין-לאומי, ולקבוע כי מנהל רשות המסים לא ישתמש במידע שהוא פרטי ויהיו של מקבל שירות לפי פרק ג' לחוק איסור הלבנת הון, למעט לצורך העברתו לרשות מס במדינה זרה בהתאם להסכם בין-לאומי.

במקביל מוצע לתקן בתיקון עקיף את חוק איסור הלבנת הון כך שגופים פיננסיים שחלות לגביהם חובות לפי אותו חוק, יהיו רשאים להעביר פרטי ויהיו של מקבל שירות כאמור למנהל רשות המסים בישראל, לצורך העברתו לרשות מס זרה בהתאם להסכם בין-לאומי.

סעיף 11 לסעיף קטן (א)

מוצע שהתיקונים בדבר חובות הדיווח לגבי תושבי ישראל לראשונה או מי שהיה לתושב חוזר ותיק, יחולו רק לגבי תושבים כאמור שהפכו לתושבי ישראל החל מיום ה' בסיוון התשפ"ה (1 ביוני 2025) ואילך. זאת מתוך מדיניות כלכלית של הגנה על הציפייה לפטור מדיווח של

שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל על ידי מי שהוא לא תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה).

סעיפים 9, 8 ו-10 מס במדינה זרה בהתאם לסטנדרטים הבין-לאומיים בנושא זה. על פי החקיקה הקיימת בישראל, רשות המסים אינה רשאית לדרוש ממוסדות פיננסיים מידע הנאסף מכוח חוק איסור הלבנת הון, ובכלל זה מידע על בעל השליטה בחשבון. פרטים אלה נאספים ונרשמים על ידי מוסדות פיננסיים מכוח הסמכה מפורשת בחוק איסור הלבנת הון, ואולם סעיף 31א לחוק איסור הלבנת הון אוסר על שימוש במידע כאמור שלא לפי חוק איסור הלבנת הון או לפי צו של בית המשפט. כך למשל, לא ניתן לעשות שימוש במידע זה לצרכים מינהליים ולצורכי אכיפת מס בישראל, זאת מאחר שמדובר במידע פיננסי רגיש שנאסף אך ורק לצורכי מניעה ואכיפה של עבירות פליליות חמורות.

מצב דברים זה מחייב את ישראל בתיקוני חקיקה כדי לעמוד בסטנדרט הבין-לאומי בעניין חילופי מידע בין רשויות מס. יודגש כי לפי הסטנדרט הבין-לאומי, ישראל אינה מחויבת להעביר לרשות מס במדינה זרה את כל המידע שמועבר למוסד הפיננסי במסגרת הליך הכרת הלקוח לפי חוק איסור הלבנת הון, אלא בהתאם לבקשת המידע שהתקבלה ובהתאם לסטנדרט הבין-לאומי בעניין זה. כדי לאפשר לישראל להיענות לבקשות העברת מידע בנושא פרטי ויהיו של בעלי חשבון במוסדות פיננסיים על ידי רשויות מס זרות ולעמוד בסטנדרט הבין-לאומי בתחום חילופי המידע, מוצע לאפשר לרשות המסים לפנות למוסד פיננסי ולקבל את פרטי הזיהוי של בעל החשבון, שהגיעו לידיו לפי פרק ג' לחוק איסור הלבנת הון, במהלך עבודתו, ובכלל זה את פרטי בעלי השליטה בחשבון כהגדרתם בחוק

² ס"ח התש"ס, עמ' 293.

³ ס"ח התש"ס, עמ' 293; התשפ"ה, עמ' 172.

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

(ג) נאמן בנאמנות שהוקמה לפני פרסומו של חוק זה, יגיש הודעה כאמור בסעיף 2175 לפקודה, כנוסחו בסעיף 3 לחוק זה, בתוך 120 ימים מיום הפרסום.

ד ב ר י ה ס ב ר

עוד מוצע לקבוע כי נאמנויות שאינן חייבות בדיווח לפי סעיף 131 לפקודה, שהיו קיימות טרם תיקון החוק המוצע, יהיו חייבות בהגשת הודעה על פרטי בעלי השליטה ותושבות המס שלהם, בתוך 120 ימים מיום פרסומו של החוק המוצע. זאת לשם יצירת מאגר מלא של הנאמנויות הפועלות מישראל, ובהתאם לדרישות ה־Global Forum.

מי שהגיע לישראל לפני תחילתו של חוק זה או מי שמתכנן מעבר לישראל בימים אלה.

לסעיפים קטנים (ב) ו־(ג)

מוצע לקבוע כי חובת הגשת דוח לפי סעיף 131 לפקודה עם פרטי בעלי השליטה, כמוצע בסעיף 4 להצעת החוק, תחול על דוח שיש להגישו לשנת המס 2024, שיוגש בתום שנת מס זו (כלומר, בשנת 2025).