

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 238), התשע"ז-2017

1. תיקון סעיף 1
- בפקודת מס הכנסה¹ (להלן – הפקודה), בסעיף 1, בהגדרה "תושב ישראל" או "תושב", האמור בפסקה (ב)(2) יסומן "(א)" ואחריה יבוא:
- "(ב) חוקה היא ששליטה על עסקיו של חבר בני אדם וניהולם מופעלים בישראל, אם תושבי ישראל מחזיקים, במישרין או בעקיפין, בתום שנת המס או ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שאחריה, ביותר מ-50% מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בו, כהגדרתם בסעיף 88, ואילו לא היו רואים בו תושב ישראל, סכום המס שהיה מתחייב לא היה עולה על 15% מכלל רווחיו, והיה מתקיים בו אחד מאלה:
- (1) הוא היה נחשב תושב מדינה שאינה מדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196;
- (2) הוא לא היה חייב במס במדינה שהוא היה נחשב תושב בה על הכנסות אשר הופקו מחוץ לה;
- (ג) החוקה שבפסקת משנה (ב) ניתנת לסתירה הן על ידי חבר בני האדם והן על ידי פקיד השומה";
2. בסעיף 14 לפקודה –
- (1) בסעיף קטן (ב)(2)(ב), במקום "התקופה האמורה בפסקה (ב)(2)" יבוא "התקופה האמורה בפסקה (ב)(2)(א)";
- (2) בסעיף קטן (ד)(1)(ב), במקום "התקופה האמורה בפסקה (ב)(2)" יבוא "התקופה האמורה בפסקה (ב)(2)(א)".

ד ב ר י ה ס ב ר

אילו השליטה והניהול לא היו בישראל, ולא היו רואים בו תושב ישראל, הוא היה נחשב תושב מדינה שאינה גומלת, או שהיה נחשב תושב מדינה גומלת אשר יש בה משטר מס של מיסוי טריטוריאלי בלבד. לפי סעיף 196 לפקודה, "מדינה גומלת" היא מדינה ששר האוצר הודיע כי נעשה עמה הסכם בדבר מתן הקלה מכפל מס.

פסקה (ב)(2)(ג) המוצעת מבחירה שהתיקון המוצע אינו מייתר בחינה מהותית של מקום הפעלת הניהול והשליטה בחבר בני אדם, אשר תוסיף להתקיים לצד החוקות המוצעות. כך למשל, ייתכנו מקרים שבהם פקיד השומה יראה חבר בני אדם כתושב ישראל, גם אם תושבי ישראל מחזיקים בפתח מ-50% מאמצעי השליטה בו.

בסעיף 7 להצעת החוק מוצע לתקן את סעיף 131 לפקודה ולחייב חבר בני אדם הטוען כי החוקה כאמור אינה חלה עליו, להגיש דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו, ולצרף מסמכים התומכים בטענתו. יובהר כי אין בהוראה המוצעת כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על החברה לפי סעיף 131(א)(4) לפקודה, אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס בישראל.

בסעיף 14 לפקודה, הודן בתושב ישראל לראשונה ובתושב חוזר, יש שתי הפניות לתקופה האמורה בפסקה (ב)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בקשר למבחן השליטה על עסקיו של חבר בני אדם וניהולם בידי מי

סעיפים ההגדרה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (להלן – 1, 2 ו-7 הפקודה) לעניין היותו של חבר בני אדם "תושב ישראל" או "תושב" כוללת כיום שני מבחנים חלופיים: האחד – הוא התאגד בישראל, והשני – השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל. המבחן השני פותח פתח לפרשנויות שונות לגבי השאלה באילו נסיבות ייקבע שהשליטה והניהול על עסקיה של חברה שהתאגדה מחוץ לישראל מופעלים מישראל.

לצורך הגברת הוודאות בקרב נישומים לגבי מעמדם וצמצום האפשרות להתחמק מתשלום מס, מוצע לקבוע חוקה הניתנת לסתירה, שלפיה יראו שליטה על עסקים של חבר בני אדם וניהולם כמופעלים בישראל בהתקיים התנאים שבסעיף המוצע, אם לא הוכח שהשליטה והניהול נעשים מחוץ לישראל.

התנאי הבסיסי שצריך להתקיים לשם תחולת החוקה הוא שיותר מ-50% מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר בני האדם מוחזקים בידי תושבי ישראל, במישרין או בעקיפין. במצב זה יש קשר של חברה לישראל באמצעות בעלי מניותיה. נוסף על כך נקבעו תנאים שבהתקיימותם יש תמריץ כלכלי רב, מבחינת דיני המס, למתן פרשנות שלפיה חבר בני האדם אינו תושב ישראל:

שיעור המס אשר היה מוטל על רווחיו, אילו לא היו רואים בו תושב ישראל, היה נמוך מ-15%.

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשע"ז, עמ' 314.

3. בסעיף 16א לפקודה, אחרי "על החזרת מס" יבוא "או על מתן פטור ממס", אחרי "שילם" תיקון סעיף 16א יבוא "או יחויב לשלם", אחרי "שהותר לו" יבוא "או הסכום אשר צפוי שיותר לו" ובמקום "לא הותר לו או לא ניתן לו כזיכוי" יבוא "לא ניתן להתרה או לזיכוי".

4. בסעיף 75ב(א)(5) לפקודה – תיקון סעיף 75ב

(1) ברישה, הקטע המתחיל במילים "למעט הכנסה" ומסתיים במילים "ממשלח יד" – יימחק;

(2) במקום פרט (1) יבוא:

"(1) הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה, למעט הכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל היתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד (בהגדרה זו – הכנסה מעסק) אך לרבות הכנסה כאמור מעסק שהתקבלה מצד קשור";

(3) בפרט (2), אחרי "הכנסה מדיבידנד" יבוא "למעט הכנסה כאמור מעסק";

(4) במקום פרט (3) יבוא:

"(3) הכנסה מתמלוגים, למעט אם הם שולמו בשל נכס שמקבל התמלוגים פיתח אותו במישרין והמשלם אינו צד קשור למקבל התמלוגים";

(5) במקום פרט (4) יבוא:

"(4) הכנסה מדמי שכירות, למעט הכנסה מעסק, אך לרבות הכנסה כאמור מעסק בשל נכס שהושכר לתקופה העולה על שנה; לעניין זה יראו את תקופת ההשכרה כתקופה המרבית האפשרית על פי הסכם השכירות";

ד ב ר י ה ס ב ר

ההגדרה "הכנסה פסיבית" כוללת הכנסות מריבית או מהפרשי הצמדה, מדיבידנד, מתמלוגים ומדמי שכירות, ואולם נקבע בה כי היא אינה כוללת הכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל היתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד.

הניסיון מלמד שנישומים רבים מסווגים את ההכנסות של חברה תושבת חוץ בשליטתם שהן מריבית, מהפרשי הצמדה, מתמלוגים ומדמי שכירות, כהכנסה מעסק, על אף שמדובר במקרים אשר בהם, מבחינת תכלית הסעיף, ראוי לראות בהכנסות אלה כהכנסה פסיבית, שהוראות הסעיף יחולו עליה. לפיכך מוצע לקבוע כללים מבהירים לשם קביעה אם הכנסה מסוימת היא הכנסה פסיבית.

לפי המוצע, כל הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה שהתקבלה מאת צד קשור תיחשב כהכנסה פסיבית, וגם הכנסה מריבית והפרשי הצמדה שהתקבלה מצד שאינו קשור תיחשב כהכנסה פסיבית, אם לא מדובר בהכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל היתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד (להלן – הכנסה מעסק).

לגבי הכנסה מתמלוגים מוצע לקבוע שככלל היא תיחשב כהכנסה פסיבית, אף אם מדובר בהכנסה עסקית, אך למעט מתמלוגים ששולמו בעבור נכס שמקבל ההכנסה פיתח אותו במישרין, והמשלם אינו צד קשור למקבל

שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק. התיקון המוצע בסעיף 2 להצעת החוק הוא תיקון טכני הנדרש בשל סימונה החדש של הפסקה האמורה כפסקה (2)(א).

סעיף 3 סעיף 16א לפקודה קובע כי שר האוצר רשאי להורות על החזרת מס, כולו או מקצתו, לתושב חוץ, אם סכום המס שהוא שילם בישראל עולה על הסכום שהותר לו, בגלל תשלום זה, בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מן המס שחל באותה ארץ על הכנסתו שהושגה או שנקבעה בישראל. מוצע להבהיר כי ניתן לתת את ההקלה האמורה גם באמצעות פטור ממס, כאשר תושב החוץ טרם שילם את המס.

סעיף 4 סעיף 75ב(ב) לפקודה קובע כי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים.

לפי ההגדרות בסעיף 75ב(א) לפקודה, "חברה נשלטת זרה" היא חבר בני אדם תושב חוץ שרוב הכנסתו בשנת המס היא הכנסה פסיבית או שרוב רווחיו הם הכנסה פסיבית. "רווחים שלא שולמו" הם רווחים שמקורם בהכנסה פסיבית של חברה נשלטת זרה שהופקה בשנת המס, אשר לא שולמו לבעלי הזכויות בה במהלך אותה שנה.

(א) אחרי "סעיף זה" יבוא "וסעיפים 85ב ו־85ג";

(ב) אחרי ההגדרה "יחסים מיוחדים" יבוא:

"ישות" – חבר בני אדם, לרבות יחידה עסקית של חבר בני אדם שלגביה

נערכים דוחות חשבונאיים נפרדים;

"קבוצה רב־לאומית" – קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר אשר

מתקיימים לגביהן שני אלה:

(1) אחת מהן לפחות היא תושבת חוץ;

(2) ישות אחת מהן מחזיקה, במישרין או בעקיפין, באמצעי

השליטה של כל אחת מהישויות האחרות, כך שמתקיים בהן אחד

מאלה:

(א) יש ביניהן יחסים מיוחדים;

(ב) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים או בהתאם לדין

החל עליהן היה עליהן להכין דוחות כספיים מאוחדים,

או שהיו נדרשות לעשות זאת אם אחת מהן היתה נסחרת

בבורסה;

(2) סעיף קטן (ג) – בטל;

(3) בסעיף קטן (ה), פסקה (3) – תימחק.

6. אחרי סעיף 85א לפקודה יבוא:

(א) שר האוצר רשאי לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הוראות לעניין רישום ותייעוד והוראות לעניין דוחות ומסמכים שיוגשו לפקיד השומה, אשר יחולו על נישום שמתקיים לגביו אחד מאלה:

ד ב ר י ה ס ב ר

ביכולת שיתוף הפעולה ביניהם, עקב התפתחות אמצעים טכנולוגיים. מגמה זו, יחד עם הפיתוח המתמיד של דיני המס במדינות שונות, מגבירות את חשיבות הסדרת הנושא.

ביום כ"ב בתשרי התשע"ו (5 באוקטובר 2015) פרסם ה־OECD, במסגרת פרויקט ה־BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), תכנית פעולה בדבר שחיקת המס בשל הסטת רווחים בין מדינות על ידי תאגידים רב־לאומיים. אחת מאלה היא תכנית פעולה מספר 13 (Action 13), הדנה בכללי תיעוד ודיווח הנדרשים במחירי העברה – מחירי עסקאות בין צדדים קשורים במדינות שונות (להלן – תכנית פעולה 13). על רקע פרסומי ה־OECD האמורים והתפתחות תחום מחירי העברה בארץ ובעולם, וכדי לשפר את הליכי הבקרה הקיימים בתחום זה, מוצע לעדכן את דרישות התיעוד והדיווח במחירי העברה באופן שישקף את התפתחות התחום מאז חוקק הסעיף וכן יחדר, יבהיר ויפשט את דרישות התיעוד, כך שיעמדו באמות המקובלות במדינות רבות.

התמלוגים. לגבי הכנסה מדמי שכירות מוצע לקבוע כי יראו כהכנסה פסיבית גם הכנסה מדמי שכירות המהווה הכנסה מעסק, אם הנכס הושכר לתקופה העולה על שנה.

לגבי הכנסה מדיבינד מוצע להשאיר את המצב הקיים, היינו הכנסה כאמור מעסק אינה "הכנסה פסיבית".

סעיפים 85א לפקודה, אשר הוסף בשנת 2002, 5 ו־6 דן בעסקאות הנעשות בין צדדים המקיימים ביניהם יחסים מיוחדים, כאשר אחד הצדדים הוא תושב חוץ, או שההכנסה מהעסק חייבת במס גם מחוץ לישראל. כאשר נעשות עסקאות בין צדדים כאלה, הם יכולים לקבוע מחיר ותנאים לעסקה שלא ישקפו בהכרח את מחיר השוק. כמו כן, צדדים קשורים יכולים, באמצעות ניצול שיעורי המס במדינות השונות, לקבוע את המחיר ואת התנאים של העסקה באופן שישולם המס המינימלי.

בשנים האחרונות ניכרת מגמה של עלייה בחלקם היחסי של תאגידים רב־לאומיים בסחר העולמי ועלייה

- (1) הוא משתייך לקבוצה רבי-לאומית;
- (2) הוא עשה עסקה בין-לאומית כאמור בסעיף 85א(א).
- (ב) נישום כאמור בסעיף קטן (א)1 או (2) חייב להמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו –
- (1) את כל המסמכים והנתונים הנוגעים לעסקה הבין-לאומית או לצד לעסקה שהוא תושב זר או לכל ישות בקבוצה הרבי-לאומית אשר צד לעסקה כאמור נכלל בה;
- (2) מסמכים ונתונים בדבר דרך קביעת מחיר העסקה הבין-לאומית ובדבר תנאי העסקה;
- (3) מסמכים, דוחות ונתונים הנוגעים לקבוצה הרבי-לאומית;
- (4) מסמכים, דוחות ונתונים נוספים שהנישום נדרש לרשום ולתעד בהתאם להוראות שנקבעו לפי סעיף קטן (א).

- (ג) מסר הנישום מסמכים, דוחות או נתונים כנדרש בסעיף קטן (ב), תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות שונות מההסכמות בין הצדדים.

(א) בסעיף זה, "ישות-אם סופית" – חבר בני אדם המחזיק, במישרין או בעקיפין, ברוב אמצעי השליטה בישויות האחרות בקבוצה רבי-לאומית, כך שהיה עליו להכין דוחות כספיים מאוחדים, לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל, או שהיה נדרש לעשות זאת אם היה נסחר בבורסה, ובלבד שלא מחזיק בו חבר בני אדם אחר הנכלל בקבוצה הרבי-לאומית שמתקיים בו התנאי האמור.

185. דיווח ישות-אם בקבוצה רבי-לאומית

(ב) נישום שהוא ישות בקבוצה רבי-לאומית יצהיר על כך בטופס שיקבע המנהל; ההצהרה כאמור תכלול פרטים הדרושים לביצוע סעיף זה ותצורף לדוח כאמור בסעיף 131.

(ג) ישות-אם סופית שהיא תושבת ישראל ושייכת לקבוצה רבי-לאומית שמחזור עסקאותיה עולה על 3.4 מיליארד שקלים חדשים, או סכום נמוך יותר שקבע שר האוצר לעניין זה באישור ועדת הכספים של הכנסת (בסעיף זה – ישות חייבת בדיווח), תגיש למנהל, באופן מקוון, דוח על אודות הקבוצה ופעילותה בכל מדינה לכל שנת מס, בתוך שנה מתום שנת המס;

ד ב ר י ה ס ב ר

במסגרת תכנית פעולה 13 נקבע, בין השאר, שדרישות התייעוד יכללו דוח בשם country by country. דרישות הדוח יחולו רק על חברות שמחזור העסקים המאוחד שלהם עולה על 750 מיליון אירו. הדוח יכלול מידע על כלל הישויות בקבוצה רבי-לאומית, ויאפשר ניתוח של הפעילות העולמית שלה כדי לוודא שמחירי עסקאותיה המדווחות

התיקון המוצע יאפשר לרשות המסים לקבל מידע רחב יותר על תאגידים רבי-לאומיים הפועלים בישראל ופעילותם בעולם. המידע יאפשר לרשות המסים לטפל בנישומים אלה באופן יעיל יותר.

(ד) יראו ישות חייבת בדיווח אשר הפרה את חובת הדיווח לפי סעיף קטן (ג), כאילו הפרה חובת דיווח לפי סעיף 131 לפקודה.

(ה) ישות חייבת בדיווח רשאית לבקש אישור מאת המנהל לכך שישות אחרת בקבוצה (להלן – ישות־אם חלופית) תגיש דוח כאמור בסעיף קטן (ג); נתן המנהל אישור כאמור, תהיה הישות החייבת בדיווח פטורה מחובת הדיווח כאמור בסעיף קטן (ג), ובלבד שהמנהל קיבל דוח כאמור.

(ו) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע –

(1) פרטים אשר ייכללו בדוח כאמור בסעיף קטן (ג);

(2) כללים לעניין אישור ישות־אם חלופית;

(3) כללים שלפיהם המנהל יהיה רשאי לחייב חברה בקבוצה הרב־לאומית, שהיא תושבת ישראל, להגיש דוח כאמור בסעיף קטן (ג), אף אם לא התקיימו לגביה התנאים כאמור באותו סעיף קטן.

7. בסעיף 131(א) לפקודה, אחרי פסקה (15) יבוא:

”(15) חבר בני אדם שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (ב)(2) (ב) להגדרה ”תושב ישראל” או ”תושב” שבסעיף 1, והחזקה נסתרה לטענת חבר בני האדם, כאמור בפסקה (2)(ג) לאותה הגדרה – דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם יש כאלה;”.

ד ב ר י ה ס ב ר

עד תום שנת מס העוקבת. כמו כן מוצע להסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע את הנתונים שיש לכלול בדוח.

מוצע גם לקבוע כללי תיעוד ודיווח חדשים אשר יציגו באופן ברור יותר את חובות הצדדים במסגרת התדיינות בנושאים של מחיר העברה וכן לקבוע כי דרישות התיעוד במחירי העברה, לפי סעיף 85א לפקודה, יחולו גם לעניין צדדים קשורים בקבוצה רב־לאומית.

משקפות את מחיר השוק ותנאיו. הדוח ייתן כלים לראיית פעילות כלל הקבוצה ברמה מפורטת. התיקונים המוצעים תואמים את הדרישות האמורות ועולים בקנה אחד עם סעיפים באמנות למניעת מסי כפל שישראל צד להן.

לאור האמור, מוצע לחייב קבוצה רב־לאומית אשר חברת האם שלה, או חברה אחרת שהוגדרה לעניין זה, היא תושבת ישראל, להגיש דוח שנתי הכולל נתונים כספיים ועסקיים על כלל הישויות בקבוצה. דוח לשנת מס יוגש