

טיוטת תקנות

א. שם התקנות המוצעות

תקנות מס חברות מזערי בקבוצה רב-לאומית, תשפ"ו-2026

ב. מטרת התקנות המוצעות והצורך בהן

תקנות אלו נועדו להשלים את יישום חוק מס חברות מזערי בקבוצה רב-לאומית, תשפ"ו-2025 (להלן - החוק) שמטרתו הטלת מס חברות מזערי בישראל בהתאם לכללי ה-GloBE (להלן - הכללים) שגובשו במסגרת פרויקט פילאר 2 של ארגון ה-OECD.

החוק מבוסס על החלה של הכללים בדרך של הפניה, זאת לשם הבטחת התאמה מלאה למסגרת הבין-לאומית ולהתפתחויותיה. עם זאת, במסגרת ההתפתחויות המאוחרות למועד פרסום הכללים, במסגרת הנחיות מנהלתיות מוסכמות (Agreed Administrative Guidance – AG) (להלן - ההנחיות המנהליות), נוספו מנגנונים מהותיים אשר אינם נכללים בנוסח המקורי של הכללים ולא ניתן להחילם מכוח פרשנות בלבד.

הוראות ומנגנונים אלו מוטמעים בפרשנות לכללים (Commentary to the GloBE Model Rules) המפורסמת על ידי ה-OECD ומתעדכנות מעת לעת. תקנות אלו מתייחסות לפרשנות המאוחדת לכללים שפורסמה על ידי ה-OECD בחודש מאי 2025¹ (Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules) (להלן - הפרשנות לכללים).

בין המנגנונים הנכללים בפרשנות לכללים ניתן למצוא, בין היתר, נמלי מבטחים קבועים ונמלי מבטחים זמניים וכן שורה של בחירות (Elections) שנועדו לאפשר יישום פשוט, יעיל ואחיד של הכללים. מאחר שמנגנונים אלה אינם נקלטים אוטומטית באמצעות מנגנון ההפניה הקבוע בחוק, נדרש לעגנם במפורש בדין הפנימי באמצעות תקנות.

תקנות אלה מותקנות מכוח הסמכות הקבועה בסעיף 20 לחוק, ומטרתן להסדיר את החלת מנגנונים אלה בדין הישראלי, באופן התואם את המסגרת הבין-לאומית, וללא יצירת סטייה מהמודל שנקבע על ידי ה-OECD.

יישום התקנות מהווה תנאי מהותי להכרה במשטר המס המזערי בישראל כמשטר כשיר (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT) ובפרט לעמידה בתנאי נמלי המבטחים למשטר מס מזערי מקומי (QDMTT Safe Harbor) אשר נועד לצמצם את נטל היישום של הכללים במישור הבין-לאומי.

בהתאם לאמור, התקנות עוסקות בשלושה נדבכים עיקריים:

¹ https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/05/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2025_be9651c2/a551b351-en.pdf

- א. קביעת נמל המבטחים הזמני לתקופת המעבר המבוסס על דוח בין-מדינתי כשיר (CbCR Safe Harbour) כפי שהוא מופיע בפרשנות לכללים. דוח בין-מדינתי כשיר הוא דוח הכלול בחובת דיווח בין-לאומית של קבוצות רב-לאומיות לצורך הוראות מחירי ההעברה (חובה הקבועה בישראל במסגרת סעיף 85 לפקודת מס הכנסה). דוח זה כולל פרטים לגבי הקבוצה הרב-לאומית בחלוקה לפי מדינות, כגון סך ההכנסה ורווחים. רמת הפירוט הנדרשת בדוח אינה רמת הפירוט הנדרשת בכללים, אולם בכדי לפשט את יישום הכללים בשנים הראשונות נקבע כי בתקופת מעבר ניתן יהיה להשתמש בנתונים של הדוח האמור לשם בחינה האם הקבוצה תוכל ליישם את נמל המבטחים בישראל באמצעות מתן פטור מביצוע חישובים מורכבים עבור תחומי שיפוט הנחשבים בסיכון נמוך.
- ב. קביעת נמל מבטחים קבוע לישות משתתפת לא מהותית. מטרת נמל מבטחים זה הוא להפחית את נטל הציות כאשר ישנה ישות משתתפת שפעילותה הכלכלית אינה מהותית לקבוצה הרב-לאומית, בהתאם לעקרונות חשבונאיים. במצב זה הסיכון להתחמקות מתשלום המס המשלים נמוך יחסית ועל כן קיימת הצדקה לאפשר חישוב פשוט של המס המשלים הנובע מפעילות הישות האמורה.
- ג. בחירות שונות (Elections) אשר נוספו במסגרת ההנחיות המנהליות שפורסמו עד לחודש מרץ 2025 ושולבו בפרשנות לכללים. התקנות מסדירות את הבחירות ואת אופן הפעלתן בדין הישראלי, תוך שמירה על התאמה למסגרת שנקבעה על ידי ה-OECD.

ג. להלן נוסח טיוטת התקנות המוצעות:

טיוטת תקנות מטעם משרד האוצר:

טיוטת תקנות מס חברות מזערי בקבוצה רב-לאומית, תשפ"ו-2026

בתוקף סמכותי לפי סעיף 20 לחוק מס חברות מזערי בקבוצה רב-לאומית, התשפ"ו-2025 (להלן – החוק), ובאישור ועדת כספים של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

פרק א': פרשנות

הגדרות 1. בתקנות אלה -

"אמצעי שליטה" (Ownership Interests), "בחירה לחמש שנים" (Five-Years Election), "הון רוברד ראשון נוסף" (Additional Tier One Capital), "החזקת מניות בתיק השקעות" (Portfolio Shareholdings), "חברה בת של מיזם משותף" (JV Subsidiaries), "ישות" (Entity), "ישות להשקעה" (Investment Entity), "ישות משתתפת חסרת תושבות" (Stateless Constituent Entity), "ישות שקופה" (Flow-through Entity), "מס משלים שוטף נוסף" (Additional Current Tax up-Top), "מסים מכוסים" (Covered Taxes), "מסים מכוסים מותאמים" (Adjusted Multi-Parented Covered Taxes), "קבוצה רב-לאומית רב-הורית" (Multi-Parented MNE Group), "תקן חשבונאי מאושר" (Authorised Financial Accounting Standard) – כהגדרתם בסעיף 10 לכללים;

"דוח בין-מדינתי כשיר" – דוח של קבוצה רב-לאומית שהוכן לפי הוראות סעיף 85 לפקודה, או הוראה דומה בדיון זר, והוא ערוך בהתאם להוראות דרך פעולה 13 של ה-OECD בנושא דוח בין-מדינתי (Country by Country Reporting - BEPS Action 13) ובלבד שהוכן בהתבסס על דוחות כספיים כשירים;

"דוחות כספיים כשירים" –

(א) הנתונים החשבונאיים ששימשו להכנת דוחות מאוחדים של ישות-אם סופית;

(ב) דוחות כספיים נפרדים של כל ישות משתתפת בתנאי שהם ערוכים בהתאם לתקן חשבונאי מקובל או לתקן חשבונאי מאושר ובתנאי שהמידע הכלול בדוחות אלו הינו מהימן;

(ג) במקרה של ישות משתתפת לא מהותית, הנתונים החשבונאיים של הישות האמורה המשמשים להכנת דוח בין-מדינתי כשיר של הקבוצה הרב-לאומית.

"הכנסה כוללת" - סך ההכנסות של ישות משתתפת בקבוצה רב-לאומית בישראל כפי שדווח בדוח בין-מדינתי כשיר ;

"הפסד לפני מס" – הפסד של קבוצה רב-לאומית בישראל לפני מס, כפי שדווח בדוח בין-מדינתי כשיר ;

"ישות משתתפת לא מהותית" - ישות, לרבות מוסדות הקבע שלה, שדוחותיה הכספיים אינם מאוחדים עם דוחות של ישות-אם סופית אך ורק משיקולי גודל או מהותיות ;

"מסים מכוסים פשוטים" - הוצאות מסים של קבוצה ישראלית בהתאם לדוחות הכספיים הכשירים של הקבוצה הרב-לאומית בניכוי עמדות מס בלתי ודאיות כאמור בסעיף 4.1.3(d) לכללים ובניכוי מסים שאינם מסים מכוסים ;

"קבוצה ישראלית" - קבוצה רב-לאומית בישראל שהישויות המשתתפות הישראליות בה בחרו להתחייב במס משלים לפי הוראות סעיף 3(ב) לחוק ונבחרה ישות מייצגת לפי סעיף 4(ב) לחוק ;

"רווח לפני מס" – רווח של קבוצה רב-לאומית בישראל לפני מס, כפי שדווח בדוח בין-מדינתי כשיר ;

"שיעור מס אפקטיבי פשוט" - מיסים מכוסים פשוטים כשהם מחולקים ברווח לפני מס או הפסד לפני מס ;

"תקופת המעבר" – כל שנת מס המתחילה לפני א' בטבת התשפ"ח (31 בדצמבר 2027) ובלבד שאינה מסתיימת לאחר י"ז בתמוז התשפ"ט (30 ביוני 2029).

פרק ב': נמל מבטחים זמני

2. מס משלים בגובה אפס (א) על אף האמור בסעיף 3 לחוק, קבוצה ישראלית תוכל לבחור בשנת מס שהיא בתקופת המעבר, כי המס המשלים שלה יהיה אפס אם מתקיים אחד מאלה :

(1) סך ההכנסה הכוללת של הקבוצה האמורה נמוכה מ-10 מיליון אירו והרווח לפני מס שלה נמוך ממיליון אירו או שיש לה הפסד לפני מס ;

(2) שיעור המס האפקטיבי הפשוט בשנת המס של הקבוצה האמורה עומד על 17% או יותר ;

(3) הרווח לפני מס של הקבוצה האמורה שווה או נמוך מסכום החרגת הכנסה על בסיס פעילות של הקבוצה הרב-לאומית בישראל או שיש לה הפסד לפני מס.

(ב) חישוב רווח לפני מס או הפסד לפני מס לפי תקנה זו -

(1) לא יכלול הפסד מירידת ערך לא ממומש אם ההפסד האמור הוא מעל 50 מיליון אירו; לעניין זה, "הפסד מירידת ערך לא ממומש" – משמעו סך כל ההפסדים, בניכוי הרווחים, שמקורם בשינויים בשווי ההוגן של אמצעי שליטה שאינם החזקת מניות בתיק השקעות;

(2) לא יכלול כל הוצאה או הפסד אשר מקורם בהסדר היברידי ובלבד שהישות המשתתפת נכנסה להסדר כאמור לאחר 15 בדצמבר 2022;

(3) לעניין פסקה (2), "הסדר היברידי" יכלול אחד מאלה:

(א) "הסדר ניכוי או אי-הכללה" – הסדר שבו ישות משתתפת מספקת מימון או משקיעה בישות משתתפת אחרת, במישרין או בעקיפין, שתוצאתו היא הוצאה או הפסד בדוחות הכספיים של אחת מהישויות המשתתפות האמורות, כאשר אין גידול תואם בהכנסה או ברווח בדוחותיה הכספיים של הישות המשתתפת האחרת, או כאשר לא צפוי שיהיה גידול תואם בהכנסתה החייבת במס לאורך חיי ההסדר ובלבד שההסדר האמור אינו הון רובד ראשון נוסף.

(ב) "הסדר הפסד כפול" – הסדר שתוצאתו היא הוצאה או הפסד בדוחות הכספיים של ישות משתתפת אחת ומתקיים בגינו אחד מאלה:

(1) ההוצאה או ההפסד האמורים נכללים בדוחות הכספיים של ישות משתתפת אחרת;

(2) ההסדר מאפשר הפחתה נוספת של ההכנסה החייבת במס בישות המשתתפת האחרת בתחום שיפוט אחר.

(ג) בחישוב מסים מכוסים פשוטים לפי תקנה זו לא יכללו הוצאות מסים שמקורם בהסדר הכרה כפולה במס אליו נכנסה הישות לאחר 15 בדצמבר 2022; לעניין זה, "הסדר הכרה כפולה במס" הוא הסדר שתוצאתו היא שיותר מישות משתתפת אחת תכלול את הוצאות המסים כולן או חלקן באחד מאלה:

(1) במיסים המכוסים המותאמים שלה;

(2) בשיעור המס האפקטיבי הפשוט שלה לצורך החלת תקנות אלה.

(ד) על אף האמור בתקנת משנה (ג), לא יראו בהסדר כהסדר הכרה כפולה
במס אם –

(1) ההכרה הכפולה במס נובעת אך ורק מכך שבחישוב שיעור המס
האפקטיבי הפשוט לא נדרשת הקצאת הוצאות מס לישות אחרת, כפי
שנדרש בחישוב המסים המכוסים המותאמים;

(2) כתוצאה מאותו הסדר, ההכנסה נכללה בדוחות הכספיים
הכשירים של כל הישויות המשתתפות הנכללות בהסדר כהכנסה חייבת
במס.

3. תקנה 2 לא תחול על -

(א) ישות משתתפת חסרת תושבות;

(ב) קבוצה רב-לאומית רב-הורית שהגישה דוח בין-מדינתי כשיר
שאינו כולל את המידע לגבי כלל הישויות המשתתפות בקבוצה
האמורה

(ג) קבוצה רב-לאומית שבשנת המס הקודמת הייתה בתחולת
הכללים, ובחרה לא להחיל את תקנה 2, למעט אם לא היו לה ישויות
משתתפות בישראל בשנת המס הקודמת.

4. הוראות פרק זה יחולו גם על מיזם משותף, חברה בת של מיזם משותף, ישות
שקופה וישות להשקעה והכל בשינויים המחויבים וכן שינויים נוספים שיוורה
עליהם המנהל בהתאם להוראות הכללים.

פרק ג': נמל מבטחים קבוע

5. ישות משתתפת לא מהותית (א) לעניין חישוב המס המשלים של ישות משתתפת לא מהותית, קבוצה
ישראלית תוכל לבחור בכל שנת מס לגבי הישות האמורה העומדת בתנאים
בתקנת משנה (ב), שיחולו ההוראות הבאות:

(1) הכנסת גלוב תהיה שווה להכנסה הכוללת שיוחסה לישות
האמורה בדוח הבין-מדינתי הכשיר;

(2) המסים המכוסים המותאמים יהיו סכום המסים השוטפים
שנקבעו בדוח הבין-מדינתי הכשיר.

(ב) בחירה כאמור בתקנת משנה (א) תחול לגבי ישות משתתפת לא מהותית,
אם מתקיימים בישות האמורה כל התנאים הבאים:

(1) הדוחות המאוחדים של ישות-האם הסופית הוכנו על בסיס תקן
חשבונאי מקובל או על בסיס תקן חשבונאי אחר לאחר התאמות למניעת
עיוות השוואה מהותי כמשמעו בהגדרת עיוות מהותי בחוק;

(2) הדוחות המאוחדים של ישות-האם הסופית מבוקרים ;

(3) אם ההכנסה הכוללת של הישות המשתתפת הלא מהותית עולה על 50 מיליון אירו, הדוחות הכספיים של אותה ישות הוכנו על בסיס תקן חשבונאי מקובל או תקן חשבונאי מאושר.

פרק ד' : בחירות

בחירה לגבי כל אחת.6. מהישויות המשתתפות	קבוצה ישראלית רשאית לבחור, בבחירה לחמש שנים, לגבי כל אחת מהישויות המשתתפות בה -
דיבידנד מתיק השקעות	(א) שהכנסת גלוב תכלול את כלל הדיבידנדים שמקורם בהחזקת מניות בתיק השקעות.
רווח או הפסד מהפרשי שער מעסקת גידור	(ב) שהכנסת גלוב לא תכלול רווח או הפסד מהפרשי שער מעסקת גידור אם הרווח או ההפסד כאמור דווחו במסגרת דוח רווח כולל אחר בדוחות המאוחדים של הקבוצה הרב-לאומית ועסקת הגידור נחשבת כגידור יעיל על פי תקן חשבונאי מאושר ששימש לעריכת הדוחות המאוחדים האמורים. לעניין זה - "עסקת גידור" עסקה שנעשתה לשם הגנה על ערך של מטבע בגין החזקה באמצעי שליטה שאינה החזקה במניות בתיק השקעות.
מס נדחה	(ג) שלא לכלול במסים המכוסים מסים נדחים בהתאם לסעיף 4.4.7 לכללים, גם במקרים בהם צפוי היפוך מלא או חלקי במהלך תקופה של חמש שנות המס שעוקבות לשנת המס בה נעשתה הבחירה כאמור.
בחירה לכלל הישויות המשתתפות - הפסד הון או רווח הון חייב במס	קבוצה ישראלית רשאית, לבחור שהכנסת גלוב של כלל הישויות המשתתפות בה, תכלול, על אף האמור בסעיף 3.2.1(c) לכללים, רווח הון החייב במס בגין החזקה באמצעי שליטה, שאינם החזקת מניות בתיק השקעות, והפסד הון בגין החזקה כאמור שאילו היה רווח הון היה מתחייב עליו במס. בחירה כאמור הינה בחירה לחמש שנים, ואולם, הקבוצה לא תוכל לחזור בה מבחירתה ביחס להחזקה כאמור, אם קוזז הפסד הון בגין אותה החזקה מהכנסת גלוב ;

מס משלים שוטף 8. קבוצה ישראלית שיש לה מס משלים שוטף נוסף בשנת המס לפי הוראות סעיף 4.1.5 לכללים, רשאית לבחור לגבי כל שנת מס, כי סכום המס המשלים השוטף הנוסף לא יבוא בחשבון במסים המכוסים המותאמים בשנת המס בה היה לקבוצה בישראל הכנסת גלוב ששווה או נמוכה מאפס. בחרה קבוצה כאמור, סכום המס המשלים הנוסף האמור יבוא בחשבון במסים המכוסים המותאמים בשנות המס העוקבות ובלבד שהמסים המכוסים האמורים לא יפחתו מאפס.

פרק ה': הוראות כלליות

אופן המרת מטבע 9. לעניין אופן המרת מטבע יחולו הכללים הבאים:

(א) חושב המס המשלים בהתאם להוראות סעיף 3(ד)(3) לחוק במטבע שאינו אירו, יתורגמו בכל שנת מס סכומי הסף בהתאם לשער החליפין; לעניין זה, "סכומי סף" – הסכומים שמופיעים באירו בתקנות אלה, בסעיפים 1.1, 1.2, 6.1.1, 3.1.3, 4.6.1, 4.6.4, 5.5.1, 9.3.2 לכללים, וכן בהגדרות עיוות השוואה מהותי ובהוצאות אסורות (Disallowed Expenses Policy) כהגדרתם בסעיף 10 לכללים; "שער חליפין" – ממוצע השער היציג שפרסם בנק ישראל בחודש דצמבר שקדם לאותה שנת המס;

(ב) חושב המס המשלים בהתאם להוראות סעיף 3(ד)(3) לחוק במטבע שאינו שקל, לצורך תשלום המס, יתורגם מטבע החישוב לשקל לפי השער היציג שקבע בנק ישראל ליום האחרון של שנת המס, ואם לא קבע, השער היציג שקבע כאמור לאחרונה לפני אותו היום האחרון של שנת המס.

תחילה 10. תחילתן של תקנות אלה ביום תחילתו של החוק.

ב _____ התש _____ (ב _____ 20 _____)
[תאריך עברי] (תאריך לועזי)
(חמ _____ 3-)

_____ [חתימה]

[שם מלא של המתקין]

[התפקיד שמכוחו מתקין]

תקנות אלו נועדו להשלים את יישום חוק מס חברות מזערי בקבוצה רב-לאומית, תשפ"ו-2025 (להלן – החוק) שמטרתו הטלת מס חברות מזערי בישראל בהתאם לכללי ה-GloBE (להלן – הכללים) שגובשו במסגרת פרויקט פילאר 2 של ארגון ה-OECD.

החוק מבוסס על החלה של הכללים בדרך של הפניה, זאת לשם הבטחת התאמה מלאה למסגרת הבין-לאומית ולהתפתחויותיה. עם זאת, במסגרת ההתפתחויות המאוחרות למועד פרסום הכללים, במסגרת הנחיות מנהלתיות מוסכמות (Agreed Administrative Guidance – AG) (להלן - ההנחיות המנהליות), נוספו מנגנונים מהותיים אשר אינם נכללים בנוסח המקורי של הכללים ולא ניתן להחילם מכוח פרשנות בלבד.

הוראות ומנגנונים אלו מוטמעים בפרשנות לכללים (Commentary to the GloBE Model Rules) המפורסמת על ידי ה-OECD ומתעדכנות מעת לעת. תקנות אלו מתייחסות לפרשנות המאוחדת לכללים שפורסמה על ידי ה-OECD בחודש מאי 2025² (Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules) (להלן – הפרשנות לכללים).

בין המנגנונים הנכללים בפרשנות לכללים ניתן למצוא, בין היתר, נמלי מבטחים קבועים ונמלי מבטחים זמניים וכן שורה של בחירות (Elections) שנועדו לאפשר יישום פשוט, יעיל ואחיד של הכללים. מאחר שמנגנונים אלה אינם נקלטים אוטומטית באמצעות מנגנון ההפניה הקבוע בחוק, נדרש לעגנם במפורש בדין הפנימי באמצעות תקנות.

תקנות אלה מותקנות מכוח הסמכות הקבועה בסעיף 20 לחוק, ומטרתן להסדיר את החלת מנגנונים אלה בדין הישראלי, באופן התואם את המסגרת הבין-לאומית, וללא יצירת סטייה מהמודל שנקבע על ידי ה-OECD.

יישום התקנות מהווה תנאי מהותי להכרה במשטר המס המזערי בישראל כמשטר כשיר (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT) ובפרט לעמידה בתנאי נמלי המבטחים למשטר מס מזערי מקומי (QDMTT Safe Harbor) אשר נועד לצמצם את נטל היישום של הכללים במישור הבין-לאומי.

בהתאם לאמור, התקנות עוסקות בשלושה נדבכים עיקריים:

ד. קביעת נמל המבטחים הזמני לתקופת המעבר המבוסס על דוח בין-מדינתי כשיר (CbCR Safe Harbour) כפי שהוא מופיע בפרשנות לכללים. דוח בין-מדינתי כשיר הוא דוח הכלול בחובת דיווח בין-לאומית של קבוצות רב-לאומיות לצורך הוראות מחירי ההעברה (חובה הקבועה בישראל במסגרת סעיף 85 לפקודת מס הכנסה). דוח זה כולל פרטים לגבי הקבוצה הרב-לאומית בחלוקה לפי מדינות, כגון סך ההכנסה ורווחים. רמת הפירוט הנדרשת בדוח אינה רמת

² https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/05/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2025_be9651c2/a551b351-en.pdf

הפירוט הנדרשת בכללים, אולם בכדי לפשט את יישום הכללים בשנים הראשונות נקבע כי בתקופת מעבר ניתן יהיה להשתמש בנתונים של הדוח האמור לשם בחינה האם הקבוצה תוכל ליישם את נמל המבטחים בישראל באמצעות מתן פטור מביצוע חישובים מורכבים עבור תחומי שיפוט הנחשבים בסיכון נמוך.

ה. קביעת נמל מבטחים קבוע לישות משתתפת לא מהותית. מטרת נמל מבטחים זה הוא להפחית את נטל הציות כאשר ישנה ישות משתתפת שפעילותה הכלכלית אינה מהותית לקבוצה הרב-לאומית, בהתאם לעקרונות חשבונאיים. במצב זה הסיכון להתחמקות מתשלום המס המשלים נמוך יחסית ועל כן קיימת הצדקה לאפשר חישוב פשוט של המס המשלים הנובע מפעילות הישות האמורה.

ו. בחירות שונות (Elections) אשר נוספו במסגרת ההנחיות המנהליות שפורסמו עד לחודש מרץ 2025 ושולבו בפרשנות לכללים. התקנות מסדירות את הבחירות ואת אופן הפעלתן בדין הישראלי, תוך שמירה על התאמה למסגרת שנקבעה על ידי ה-OECD.

לתקנה 1

כללי

תקנה זו קובעת את ההגדרות הנדרשות לקביעת נמל המבטחים והבחירות. חלק מההגדרות מבוססות על הפניה לכללים, כפי שהן מתורגמות בתוספת לחוק, זאת כדי להבטיח אחידות ביישום המסגרת הבין-לאומית של הכללים, ומסיבה זו מופיעה גם שמה של ההגדרה בשפה האנגלית.

הגדרת: "אמצעי שליטה" (Ownership Interests), "בחירה לחמש שנים" (Five-Years Election), "חברה בת של מיזם משותף" (JV Subsidiaries), "הון רובד ראשון נוסף" (Additional Tier One Capital), "החזקת מניות בתיק השקעות" (Portfolio Shareholdings), "ישות" (Entity), "ישות להשקעה" (Investment Entity), "ישות משתתפת חסרת תושבות" (Stateless Entity), "ישות שקופה" (Constituent Entity), "מס משלים שוטף נוסף" (Flow-through Entity), "מס משלים שוטף נוסף" (Additional Current Tax up-Top), "מסים מכוסים" (Covered Taxes), "מסים מכוסים מותאמים" (Adjusted Covered Taxes), "קבוצה רב-לאומית רב-הורית" (Multi-Parented MNE), "תקן חשבונאי מאושר" (Authorised Financial Accounting Standard) – הגדרות אלו מופיעות בכללים ונדרשות לצורך קביעה ההסדרים של נמלי המבטחים והבחירות.

הגדרת "דוח בין-מדינתי כשיר" (Qualified CbC Report) – דוח בין-מדינתי הוא דוח הכלול בחובת דיווח בין-לאומית של קבוצות רב-לאומיות לצורך הוראות מחירי ההעברה (חובה הקבועה בישראל במסגרת סעיף 85 לפקודת מס הכנסה). דוח זה כולל פרטים לגבי הקבוצה הרב-לאומית בחלוקה לפי מדינות, כגון סך ההכנסה ורווחים. הגדרה זו קובעת את התנאים שבהם דוח בין-מדינתי ייחשב כבסיס לחישובים לפי התקנות, ובכלל זה דרישה להכנה בהתאם להוראות הדיון הרלוונטי ולסטנדרט BEPS Action 13, וכן הסתמכות על דוחות כספיים כשירים וזאת כדי להבטיח שימוש בנתונים אמינים ואחידים.

הגדרת "דוחות כספיים כשירים" (Qualified Financial Statements) - הגדרה זו קובעת את הנתונים החשבונאיים שניתן להסתמך עליהם בחישוב נמלי המבטחים ואשר כוללים: נתונים ששימשו להכנת דוחות כספיים מאוחדים של ישות האם הסופית; או, נתונים ששימשו לעריכת הדוחות הכספיים של הישויות המשתתפות בישראל (אם הם נעשו בהתאם לתקן חשבונאי מקובל או מאושר); או, נתונים חשבונאיים של ישות משתתפת שאינה כלולה בדוחות המאוחדים של ישות האם הסופי בגלל שהיא אינה מהותית המשמשים להכנת דוח בין-מדינתי כשיר.

הגדרת "הכנסה כוללת" (Total Revenue) - סך ההכנסות של הקבוצה הרב-לאומית בישראל, כפי שהן מדווחות בדוח הבין-מדינתי הכשיר. נתון זה נדרש לצורך בחינה האם הקבוצה תוכל ליישם את נמלי המבטחים.

הגדרת "ישות משתתפת לא מהותית" - ישות, לרבות מוסדות הקבע שלה, שלפי כללי חשבונאות מקובלים פעילותה הכללית אינה מהותית לפעילות הקבוצה ועל כן הנתונים הכלכליים שמופעים בדוחותיה הכספיים אינם מאוחדים בדוחות הכספיים של הקבוצה. הגדרה זו נדרשת לנמלי המבטחים הזמני והקבוע ומטרתה פשוט חישוב המס המשלים במקרים בהם החשש מהתחמקות מתשלום מס משלים אינה גבוהה והכללת התוצאות בדוחות המאוחדים גורמת לנטל רגולטורי מוגבר על הקבוצה.

הגדרת "מסים מכוסים פשוטים" (Simplified Covered Taxes) - הגדרה זו קובעת את אופן חישוב המסים המכוסים לצורך נמל המבטחים המבוסס על דוח בין-מדינתי. המיסים המכוסים הפשוטים יקבעו על בסיס הוצאות המסים בדוחות הכספיים של הישויות המשתתפות הישראליות כשמהם מופחת סכום המס הכלול בעמדות מס לא ודאיות, כאמור בסעיף 4.1.3(d) לכללים ובניכוי סכום המסים שאינם מסים מכוסים. ההגדרה משקפת את מנגנון הפשוט בקביעת שיעור המס האפקטיבי של קבוצה רב-לאומית בישראל הקבוע במסגרת נמל המבטחים המבוסס על דוח בין-מדינתי.

הגדרת "קבוצה ישראלית" - סעיף 3 לחוק מאפשר לקבוצה לבחור לחשב את המס המשלים באופן פרטני לכל ישות משתתפת ישראלית ובאופן מאוחד לכלל הישויות המשתתפות בקבוצה אם נבחרה ישות מייצגת. נמלי המבטחים והבחירות שנקבעו בכללים ובהנחיות המנהליות חלות על חישוב מאוחד בלבד. הגדרה זו נועדה לקבוע כי נמל המבטחים והבחירות יתאפשרו רק על ידי קבוצה רב-לאומית בישראל המתחייבת במס המשלים לפי הוראות סעיף 3(ב) לחוק ונבחרה ישות מייצגת לפי סעיף 4(ב) לחוק, קרי קבוצה שבחרה שחישוב המס המשלים יהיה על בסיס קבוצתי.

הגדרות "רווח לפני מס" ו-"הפסד לפני מס" (Profit (Loss) Before Income Tax) - הרווח או ההפסד של הקבוצה הרב-לאומית בישראל, כפי שהוא מדווח בדוח הבין-מדינתי הכשיר. נתונים אלה משמשים לצורך חישוב שיעור המס האפקטיבי הפשוט לשם בחינה האם הקבוצה תוכל ליישם את נמל המבטחים בישראל.

הגדרת "שיעור מס אפקטיבי פשוט" (Simplified Effective Tax Rate) - הגדרה זו נדרשת לצורך נמל המבטחים המבוסס על דוח בין-מדינתי בכדי לפשט את דרך קביעת שיעור המס האפקטיבי של קבוצה רב-לאומית בישראל לצורך בחינה האם הקבוצה תוכל ליישם את נמל המבטחים בישראל. ההגדרה קובעת כי שיעור המס האפקטיבי יקבע כיחס בין המסים המכוסים הפשוטים לבין הרווח (או ההפסד) לפני מס

כפי שהם מופיעים בדוח הבין-מדינתי כשיר.

הגדרת "תקופת המעבר" (Transition Period) – נמל המבטחים המבוסס על דוח בין-מדינתי כשיר הינו נמל מבטחים המוגבל לתקופת מעבר בלבד שנקבעה בהנחיות המנהליות החל בשנת המס 2023 ועד לשנת המס 2026 ולאחרונה תקופה זו הוארכה בשנה נוספת לשנת 2027. בישראל שנת המס הראשונה לגביה חלות הוראות נמל המבטחים האמור היא שנת מס שהחלה לאחר ה-31 בדצמבר 2025 ולכן תקופת המעבר בישראל כוללת את שנות המס שהחלו לאחר מועד זה (במרבית המקרים מדובר בשתי שנות מס). בדומה לסעיף התחולה של החוק, ההגדרה נוסחה כך שתכלול גם שנות מס מיוחדות, כלומר שנות מס שאינן מתחילות בראשון לינואר.

לפרק ב'

פרק זה כולל הוראות לעניין נמל מבטחים זמני לתקופת המעבר, המבוסס על דוח בין-מדינתי כשיר (CbCR Safe Harbour)³, כפי שנקבע במסגרת ההנחיות המנהליות של ה-OECD ששולבו בפרשנות לכללים שפורסמה בחודש מאי 2025. נמל מבטחים זה נועד לספק הקלה בנטל הציות לקבוצות בשנות היישום הראשונות של החוק, על ידי מתן פטור מביצוע חישובים מורכבים של חבות המס המשלים וקביעה כי המס המשלים יהיה אפס אם מתקיימים התנאים שנקבעו בנמל המבטחים.

בהתאם לכך, מוצע לאפשר לקבוצה ישראלית לבחור כי המס המשלים בישראל יהיה אפס בשנת המס, אם מתקיים אחד משלושה מבחנים חלופיים: מבחן דה-מינימיס (תקנה 2(א)(1)), מבחן שיעור מס אפקטיבי פשוט (תקנה 2(א)(2)), או מבחן הרווח השגרתי בהתייחס להחרגת הכנסה על בסיס פעילות (SBIE) (תקנה 2(א)(3)).

עוד מוצע לקבוע התאמות לחישוב הרווח או ההפסד לפני מס לצורך יישום נמל המבטחים, וכן לקבוע סייגים לתחולתו, במטרה למנוע ניצול לרעה של מנגנון הפישוט ולהבטיח יישום עקבי של ההוראות. כמו כן, מוצע להבהיר כי הוראות נמל המבטחים יחולו, בשינויים המחויבים, גם על סוגי ישויות ומבנים ייחודיים, בהתאם להסדרים הקבועים בכללים ובפרשנות הכללים.

לתקנה 2(א)

תקנת משנה זו כוללת את שלושת המבחנים החלופיים בהם חבות המס המשלים של הקבוצה הרב-לאומית בישראל תהיה אפס בהתקיים התנאים הקבועים בהם. ובהתבסס על הדוח הבין-מדינתי הכשיר. מבחן דה-מינימיס, הקבוע בתקנה 2(א)(1), כולל מקרים בהם ההכנסה הכוללת והרווח של הקבוצה הרב-לאומית בישראל נמוכים מאוד.

מבחן שיעור מס אפקטיבי פשוט, הקבוע בתקנה 2(א)(2), כולל מקרים בהם שיעור המס האפקטיבי של הקבוצה הרב-לאומית בישראל (שחושב בהתבסס על דוח בין-מדינתי כשיר ועל דוח כספי כשיר של הישות) שווה או גבוה מ-17%. שיעור מס זה גבוה משיעור המס המינימלי, העומד על 15%, במטרה להפחית את הסיכון שחישוב מס האפקטיבי לפי הוראות נמל המבטחים מוביל לשיעור מס הגבוה מהותית משיעור

³ ר' עמ' 324-345 לפרשנות לכללים שפורסה בחודש מאי 2025 על ידי ה-OECD

המס האפקטיבי של הקבוצה הרב-לאומית אילו היה מחושב לפי הכללים וללא ההקלות של נמל המבטחים הזמני.

מבחן הרווח השגרתי בהתייחס להחרגת הכנסה על בסיס פעילות (SBIE), הקבוע בתקנה (2)(א)(3), כולל מקרים בהם הרווח בתחום השיפוט אינו עולה על התשואה השגרתית המיוחסת לפעילות ממשית (רכוש קבוע מוחשי ועובדים), ובכך אין הצדקה לדרוש חישוב מלא של המס המשלים ומתאפשר פישוט היישום במקרים שבהם רמת הרווחיות מצביעה על פעילות בעלת מאפיינים שגרתיים בלבד.

לתקנה 2(ב)

התקנה כוללת התאמות לחישוב הרווח לפני מס או ההפסד לפני מס לצורך יישום נמל המבטחים, וזאת כדי להבטיח כי מנגנון הפישוט לא יחול במצבים שבהם התוצאה עשויה להיות מושפעת מרכיבים חשבונאיים שאינם משקפים רווחיות כלכלית רגילה או מהסדרים העלולים להביא לשחיקת בסיס המס או לניצולו לרעה.

לשם כך, נקבע בפסקת משנה (1) כי לא יובאו בחשבון הפסדים לא ממומשים בהיקף משמעותי לאחר שקוּוּזו מהם רווחים לא ממומשים דומים. כלומר, הפסד הנובע מירידת ערך "על הנייר" ושלא נכלל בהכנסת גלוב לפי סעיף 3.2.1(c) עלול לעוות את התוצאות הכלכליות. מדובר בנכסים שאינם נכסים בתיק מניות למטרות השקעה ("מניות בתיק השקעות" - השקעות פורטפוליו).

בנוסף, נקבע בפסקת משנה (2) כי לא יובאו בחשבון הוצאות או הפסדים שמקורם בהסדרים היברידיים. הסדרים כאמור עשויים להביא לכך שהוצאה או הפסד יוכרו ביותר מתחום שיפוט אחד, או שלא תהיה להם הכנסה מקבילה החייבת במס, ובכך להקטין באופן מלאכותי את הרווח או להגדיל את המסים הנלקחים בחשבון לצורך חישוב שיעור המס האפקטיבי. לפיכך, ולשם שמירה על שלמות מנגנון הפישוט ועל התאמתו לתכלית הכללים, מוצע לנטרל השפעות של הסדרים אלה בעת יישום נמל המבטחים. יצוין כי הסדרים כאמור שנחתמו לפני ה-15 בדצמבר 2022 (כשנה לאחר מועד פרסום הכללים על ידי ה-OECD), אינם מהווים הסדרים שאין לקחת אותם בחשבון.

פסקת משנה (3) כוללת את הגדרת הסדר היברידי כאחד מאלה - "הסדר ניכוי או אי-הכללה" או "הסדר הפסד כפול" הנדרשות ליישום הוראות פסקת משנה (2), כפי שהם מופיעים בפרשנות לכללים שפורסמה בחודש מאי 2025 על ידי ה-OECD⁴.

"הסדר ניכוי או אי-הכללה" (deduction/non-inclusion arrangement) הוא הסדר שבו מימון או השקעה בין ישויות משתתפות, שאינה הון רובד ראשון (Additional Tier One Capital) כחלק מדרישות רגולטוריות, מביאים להכרה בהוצאה או בהפסד בדוחות של ישות אחת, מבלי שקיימת הכנסה מקבילה בדוחות של ישות אחרת. הגדרה זו נועדה לתפוס מצבים של אי-סימטריה בין תחומי שיפוט, אשר עשויים להביא להפחתה מלאכותית של הרווח או לשחיקת בסיס המס, ועל כן נקבע כי השפעותיהם לא יובאו בחשבון לצורך יישום נמל המבטחים.

"הסדר הפסד כפול" (duplicate loss arrangement) הוא הסדר שבו הוצאה או הפסד מוכרים ביותר

⁴ ס"ק 93-94 בעמ' 344 לפרשנות לכללים

מישות משתתפת אחת, או מאפשרים הפחתה כפולה של ההכנסה החייבת במס ביותר מתחום שיפוט אחד. הגדרה זו נועדה למנוע מצב שבו אותו הפסד מובא בחשבון יותר מפעם אחת לצורך חישוב הרווח או שיעור המס האפקטיבי, באופן העלול להוביל לתוצאה שאינה משקפת את המס בפועל.

תקנת משנה (ג) קובעת כי לא יובאו בחשבון הוצאות מסים שמקורן ב"הסדר להכרה כפולה במס" (duplicate tax recognition arrangement)⁵, הסדרים אלו עשויים להביא לכך שיותר מישות משתתפת אחת (בישראל או מחוץ לישראל) תכלול את אותה הוצאת מס, כולה או חלקה, ובכך להביא להגדלה מלאכותית של המסים הנלקחים בחשבון לצורך חישוב שיעור המס האפקטיבי. לפיכך, מוצע לנטרל את השפעתם של הסדרים אלה במסגרת חישוב שיעור המס האפקטיבי הפשוט לצורך יישום התקנות.

תקנת משנה (ד) מבהירה שהכרה כפולה במס לא תסווג כ"הסדר של הכרה כפולה במס" בשני מקרים⁶:

(א) הכפילות נובעת מכללי הפישוט של נמל המבטחים - אם הכפילות נובעת אך ורק מכך שחישוב שיעור המס האפקטיבי הפשוט אינו דורש ביצוע התאמות להוצאות מס אשר היו מוקצות לישות משתתפת אחרת לצורך קביעת המסים המכוסים המותאמים שלה.

(ב) הכפילות היא גם בהכנסה וגם במס - אם ההסדר גורם לכך שגם ההכנסה החייבת במס נכללת בדוחות הכספיים של שתי הישויות שמכירות בכפל את המס, הדבר לא ייחשב כהסדר פוגעני. זאת בשל העובדה שאם מתווספת גם ההכנסה וגם המס בחישוב שיעור המס האפקטיבי הפשוט אצל שתי הישויות בהסדר, לא נוצר עיוות.

לתקנה 3

התקנה קובעת מקרים שבהם לא ניתן יהיה להחיל את נמל המבטחים הזמני הקבוע בתקנה 2, וזאת כדי להבטיח כי השימוש במנגנון הפישוט ייעשה רק במצבים המתאימים לכך כפי שנקבע בפרשנות לכללים⁷.

לעניין תקנת משנה (א), מוצע להחריג ישות משתתפת חסרת תושבות, מאחר שמדובר בישויות שלגביהן קיימים הסדרים מיוחדים בכללים, והסתמכות על נתוני הדוח הבין־מדינתי אינה בהכרח משקפת את מיקומן או את שיעור המס החל עליהן.

לעניין פסקה (ב), מוצע להחריג קבוצה רב־לאומית רבה־ורית אשר הדוח הבין־מדינתי שלה אינו כולל את כלל הישויות המשתתפות בקבוצה. זאת מאחר שנמל המבטחים מבוסס על נתונים מאוחדים ברמת הקבוצה, ובהיעדר נתונים מלאים לא ניתן להסתמך על הדוח לצורך יישום מנגנון הפישוט.

לעניין פסקה (ג), מוצע לקבוע כלל עקביות שלפיו קבוצה שהייתה בתחולת הכללים בשנת המס הקודמת ובחרה שלא להחיל את נמל המבטחים, לא תוכל להחילו בשנת המס העוקבת, אלא אם לא היו לה ישויות משתתפות בישראל באותה שנה. הוראה זו נועדה למנוע בחירה סלקטיבית בין שנות מס בהתאם לתוצאה הרצויה, ולהבטיח יישום עקבי של הכללים לאורך זמן.

⁵ ס"ק 95 בעמ' 344 לפרשנות לכללים
⁶ ס"ק 95 בעמ' 344 לפרשנות לכללים
⁷ Box 1.3 ס"ק 10 בעמ' 333 לפרשנות לכללים.

יצוין כי הוראות הפרשנות לכללים כוללות גם החרגת של ישות משתתפת שבחרה במשטר מיסוי שהינו מערכת מס של חלוקה זכאית (Eligible Distribution Tax Systems). אולם, מאחר והמשטר האמור אינו קיים בישראל הוא לא נכלל בתקנות.

לתקנה 4

התקנה קובעת כי הוראות פרק זה יחולו, בשינויים המחויבים, גם על מיזמים משותפים, חברות בנות של מיזמים משותפים, ישויות שקופות וישויות להשקעה. מאחר שמדובר במבנים ייחודיים שאינם נפוצים, יישום נמל המבטחים עשוי לדרוש התאמות שונות לכל סוג של מבנה מיוחד. לפיכך, מוצע להסמיך את המנהל לקבוע התאמות כאמור בהתאם לקבוע בפרשנות לכללים, וזאת כדי לאפשר יישום נכון ועקבי של ההוראות בהתאם למסגרת הבין-לאומית.

לפרק ג'

פרק זה כולל הוראות לעניין נמל מבטחים קבוע ביחס לישות משתתפת לא מהותית, כפי שנקבע במסגרת ההנחיות המנהליות של ה-OECD ששולבו בפרשנות לכללים שפורסמה בחודש מאי 2025.

בהתאם לכך, הוראות הפרק מאפשרות לקבוצה ישראלית לבחור לקבוע את הכנסת הגלוב ואת המסים המכוסים של ישות כאמור על בסיס נתוני הדוח הבין-מדינתי הכשיר, במקום חישוב מלא לפי הכללים, וזאת לצורך פישוט היישום במקרים שבהם מדובר בישות שאינה מהותית.

פרק זה ישמש מסגרת להסדרת נמלי מבטחים קבועים נוספים בעתיד, ככל שייקבעו במסגרת ההנחיות הבין-לאומיות.

לתקנה 5

תקנת משנה (א) קובעת שקבוצה ישראלית תוכל לבחור, לגבי ישות משתתפת לא מהותית, לחשב את הכנסת הגלוב ואת המסים המכוסים על בסיס נתוני הדוח הבין-מדינתי הכשיר. בהתאם לכך, הכנסת הגלוב תיקבע לפי ההכנסה הכוללת שיוחסה לישות והמסים המכוסים המותאמים ייקבעו לפי סכום המסים השוטפים שנקבעו לישות בדוח האמור.

הוראה זו נועדה לפשט את חישוב המס המשלים לגבי ישויות שאינן מאוחדות מטעמי מהותיות בלבד, וזאת בהתאם להסדרים שנקבעו במסגרת ההנחיות המנהליות לעניין חישוב פשוט לישות משתתפת לא מהותית (NMCE Simplified Calculations)⁸.

תקנת משנה (ב) כוללת את התנאים להחלת הבחירה לפי תקנת משנה (א), וזאת כדי להבטיח כי השימוש במנגנון הפישוט ייעשה על בסיס נתונים חשבונאיים מהימנים ועקביים.

לשם כך, נקבע כי הדוחות המאוחדים של ישות-האם הסופית יהיו ערוכים בהתאם לתקן חשבונאי מקובל, או לתקן אחר לאחר ביצוע התאמות למניעת עיוות השוואה מהותי, וכן כי דוחות אלה יהיו מבוקרים.

⁸ Box 2.2 בעמ' 350 לפרשנות לכללים.

בנוסף, נקבע כי מקום שבו ההכנסה הכוללת של הישות המשתתפת הלא מהותית עולה על סך של 50 מיליון אירו, יידרש כי גם הדוחות הכספיים של אותה ישות יהיו ערוכים בהתאם לתקן חשבונאי מקובל או מאושר. דרישה זו נועדה להבטיח רמת מהימנות גבוהה יותר ביחס לישויות בעלות פעילות רחבה יותר, אף שהן אינן מאוחדות מטעמי מהותיות.

תנאים אלה משקפים את האיזון בין הרצון לאפשר פישוט של החישוב לבין הצורך לשמור על אמינות הנתונים המשמשים לקביעת המס המשלים.

לפרק ד

פרק זה כולל הוראות לעניין בחירות (Elections) בהתאם לפרשנות לכללים ולהנחיות המנהליות של ה-OECD, ששולבו בפרשנות לכללים שפורסמה בחודש מאי 2025.

הבחירות שנקבעו בתקנות אלה הן רק אותן בחירות הרלוונטיות ליישום המס המקומי המשלים בישראל, וזאת מאחר שבדין הישראלי מיושם בשלב זה מנגנון המס המקומי המשלים (QDMTT) בלבד, ללא יתר המנגנונים שנקבעו בכללים (IIR או UTPR).

בהתאם לכך, פרק זה כולל בחירות הנוגעות לאופן קביעת הכנסת הגלוב והמסים המכוסים, וכן בחירות לעניין טיפול בפריטים חשבונאיים ומיסויים מסוימים, והכול תוך שמירה על התאמה למסגרת הבין-לאומית.

בכדי להקטין את הסיכון לשימוש ברעה בבחירות נקבע כי לגבי חלק מהבחירות תהיה מגבלה על שינוי הבחירה לתקופה של חמש שנים בהתאם מנגנון "בחירה לחמש שנים" (Five-Years Election) כמשמעו בכללים.

בנוסף, בחירות לפי פרק זה יכולות להתבצע רק על ידי "קבוצה ישראלית" כפי שהוגדרה לעיל, כלומר קבוצה רב-לאומית ישראלית שבחרה שהמס המשלים יחושב באופן מאוחד ובחרה ישות מייצגת.

חלק מהבחירות בפרק זה הן לגבי כלל הישויות המשתתפות בקבוצה בישראל ללא אפשרות לבחירה שונה לישויות שונות בקבוצה ואילו חלק מהבחירות הן לגבי כל ישות משתתפת בנפרד.

פרק זה יישמש מסגרת להסדרת בחירות נוספות בעתיד, ככל שייקבעו במסגרת ההנחיות הבין-לאומיות.

לתקנה 6 - כללי

תקנה זו כוללת בחירות לחמש שנים בהן הקבוצה בישראל יכולה לבצע את הבחירה לגבי כל אחד מהישויות המשתתפות בה בנפרד ואין חובה לבצע את אותה בחירה לגבי כל הישויות המשתתפות.

לתקנה 6(א)

תקנה זו מאפשרת בחירה⁹ שלפיה הכנסת הגלוב תכלול דיבידנדים שמקורם בהחזקת מניות בתיק השקעות (Portfolio Shareholdings) כהגדרתה בכללים.

הוראה זו נועדה לאפשר התאמה בין אופן הטיפול בהכנסות מהשקעות הוניות לבין חישוב הכנסת

⁹ Inclusion of all dividends with respect to Portfolio Shareholdings – ס"ק 45 בעמ' 65 לפרשנות לכללים

הגלוב, במקרים שבהם אי-הכללתן עלולה להביא לעיוות בתוצאת שיעור המס האפקטיבי.

לתקנה 6(ב)

תקנה זו מאפשרת בחירה¹⁰ שלפיה הכנסת הגלוב לא תכלול רווחים או הפסדים מהפרשי שער הנובעים מעסקת גידור שנעשתה לשם הגנה על ערך מטבע בגין החזקה באמצעי שליטה שאינה החזקה במניות בתיק השקעות.

התקנה קובעת כי הבחירה תתאפשר רק כאשר מדובר בנכס שאינו חלק מהחזקה במניות בתיק השקעות (Portfolio Shareholdings), הרווח או ההפסד מהפרשי שער מסווג כ"רווח כולל אחר" בדוחות הכספיים של הישות ושעסקת הגידור נחשבת לעסקת גידור יעילה (Effective Hedge). הוראה זו נועדה למנוע תנודתיות חשבונאית שאינה משקפת בהכרח תוצאה כלכלית ממומשת, ולהבטיח כי חישוב הכנסת הגלוב ישקף את הפעילות הכלכלית הרגילה.

לתקנה 6(ג)

סעיף 4.4.7 לכללים מאפשר לישות לבחור לא לכלול התחייבות מס נדחה (DTL) בחישוב המסים המכוסים באותה שנה, אם לא צפוי "היפוך" חשבונאי בפועל בתוך חמש שנים. כלומר, הישות אינה צפויה לשלם את המס בפועל בתוך חמש שנים (Unclaimed Accrual Election). הבחירה נועדה להקל על המעקב והחישוב מחדש הנדרשים לפי הכלל שקובע כי התחייבות מס שלא שולמה תוך חמש שנים, ונלקחה בחשבון במסים המכוסים, חייבת להתבטל רטרואקטיבית (Recapture Rule בסעיף 4.4.4 לכללים).

תקנה 6(ג) מרחיבה את הבחירה בסעיף 4.4.7 לכללים ומאפשרת לבחור שלא לכלול במסים המכוסים התחייבות מס נדחה גם במקרים בהם ישנה הערכה של הישות שההיפוך החשבונאי של התחייבות המס הנדחה, תשלום המס בפועל, יהיה בתוך תקופה של חמש שנים מיצירת התחייבות¹¹.

בחירה כאמור אפשרית רק אם היא נעשית לכלל הפריטים הנמצאים תחת אותו סעיף חשבונאי בדוחות הכספיים (חשבון - GL account) או תחת אותה קטגוריית מס נדחה חשבונאי (Aggregate DTL Category)¹².

יצוין כי בדומה לבחירה לפי סעיף 4.4.7 לכללים, אם התבצעה הבחירה אז במועד היפוך התחייבות המס הנדחה בעתיד (כשהמס ישולם) לא יפחית את המסים המכוסים של הישות.

לתקנה 7

תקנה זו מאפשרת לקבוצה ישראלית לבחור כי הכנסת הגלוב תכלול רווחי או הפסדי הון בגין החזקה באמצעי שליטה (Ownership Interests), למעט החזקת מניות בתיק השקעות (Portfolio Shareholdings), החייבים במס לפי הוראות הפקודה, וכן הפסדי הון שאילו היו רווחים היו חייבים במס כאמור. בהתאם, ייכללו גם הוצאות מס או הטבות המס, שוטפות ונדחות בגין רווחים והפסדים אלה

¹⁰ Treating foreign exchange gains or losses attributable to hedging as an Excluded Equity Gain or Loss - ס"ק 57-57.3 בעמ' 68 לפרשנות לכללים

¹¹ ס"ק 112 בעמ' 163 לפרשנות לכללים
¹² ס"ק 112.2 בעמ' 163 לפרשנות לכללים

במסגרת המסים המכוסים המותאמים, וזאת בשונה מהוראה הקבועה בסעיף 3.2.1(c) לכללים¹³.

בחירה זו תתאפשר רק אם נבחרה עבור כל הישויות המשתתפות בקבוצה הישראלית והיא בחירה לחמש שנים. אולם, הקבוצה לא תוכל לחזור בה מבחירתה ביחס להחזקה מסוימת, אם קוזז הפסד הון בגין אותה החזקה מהכנסות הגלוב שלה בתקופה שבה הבחירה הייתה בתוקף.

תקנה זו לא כוללת את כלל רווחי ההון לגביהם ניתן לבצע בחירה בפרשנות לכללים אלא רק את אלה הרלוונטיים למערכת המס הישראלית.

לתקנה 8

תקנה זו מאפשרת לקבוצה ישראלית שיש לה, בשל הוצאת מס שלילית, מס משלים שוטף נוסף (Additional Current Tax up-Top) הנובע מהוראות סעיף 4.1.5 לכללים, לבחור כי סכום המס המשלים הנוסף האמור לא יובא בחשבון במסגרת המסים המכוסים המותאמים בשנת המס שבה הכנסת הגלוב בישראל שווה או נמוכה מאפס. אם נבחרה בחירה זו, סכום הוצאת המס השלילית יובא בחשבון בשנות המס העוקבות¹⁴.

בחירה לפי תקנה זו היא בחירה שנתית שיש לבחור בה מחדש, אם הקבוצה הישראלית מעוניינת בכך, לגבי כל שנת מס.

לפרק ה'

פרק זה כולל הוראות כלליות, לרבות הוראות בעניין אופן המרת מטבע והוראות בעניין תחילת תקנות אלה.

לתקנה 9

החוק קובע בסעיף 3(ד)(3) את המטבע בו יש לחשב את המס המשלים במקרים שונים. תקנה זו קובעת הוראות לעניין המרת מטבע לצורך יישום החוק ולצורך תשלום המס.

תקנת משנה (א) קובעת כי כאשר המס המשלים מחושב במטבע שאינו אירו, יתורגמו סכומי הסף הנקובים בכללים באירו לפי שער חליפין ממוצע, כפי שפורסם על ידי בנק ישראל בחודש דצמבר שקדם לאותה שנת מס. הוראה זו נועדה להבטיח אחידות בקביעת הספים ולמנוע שונות הנובעת משינויים בשערי חליפין במהלך השנה¹⁵.

תקנת משנה (ב) קובעת כי כאשר המס המשלים מחושב במטבע שאינו שקל, יומר סכום המס לשקלים לצורך תשלום המס בהתאם לשער החליפין היציג של היום האחרון של שנת המס שקבע בנק ישראל באותו מועד, ואם לא קבע באותו מועד, השער היציג שקבע כאמור לאחרונה לפני אותו מועד¹⁶.

¹³ ס"ק 57.5-57.4 בעמ' 68 לפרשנות לכללים

¹⁴ ס"ק 21.1 בעמ' 117 לפרשנות לכללים

¹⁵ הנחיות מנהליות של פברואר 2023, עמ' 8 (administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf)

עמ' 7 (july-2023.pdf); סעיף 20.1 עמ' 15 לפרשנות לכללים.

¹⁶ הנחיות מנהליות של יולי 2023, עמ' 11, סעיף 24 (tax/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf);

הוראה זו נועדה לאפשר יישום מעשי של גביית המס בישראל, תוך שמירה על אפשרות חישוב המס במטבע הרלוונטי לפי הכללים.

לתקנה 10

תחילתן של תקנות אלה ביום תחילתו של החוק, כך שיהיו רלוונטיות לדוחות הראשונים שיוגשו על ידי ישות מייצגת בקבוצה רב-לאומיות בישראל בשנת 2027.