

## דיווח על הכנסות פטורות מחוץ לישראל ליחידים מוטבים

הכותבים: רו"ח (משפטנית) סאלי חדד גליבטר ורו"ח (עו"ד) גדי אלימי

ארצי, חיבה, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

במסגרת תיקון 272 לפקודה, בוטל סעיף 134ב לפקודה, אשר העניק ליחידים מוטבים (תושבים חוזרים ותיקים ותושבי ישראל לראשונה) פטור מדיווח על הכנסות ורווחים שמקורם מחוץ לישראל במשך עשר שנים (ראו מבזק מס 1079).

ביטול הפטור מדיווח אינו משנה את הפטור ממס על הכנסות מחו"ל, אך הוא מבטל את האנונימיות ומייצר חובת דיווח מלאה כבר משנת המס הראשונה בישראל.

התיקון כאמור יחול ביחס למי שהפך לתושב ישראל החל מיום 1.1.2026.

לאחרונה פרסמה רשות המיסים טיוטת טופס 1324א, אותו יידרש יחיד מוטב, שיהפוך לתושב ישראל החל מיום 1.1.2026, לצרף לדוח השנתי בישראל ולדווח במסגרתו על הכנסותיו הפטורות שהפיק בחו"ל. הטופס כולל פירוט סכום ההכנסה, סיווג מקור ההכנסה (עסק, משכורת, דיבידנד, שכ"ד, רווח הון ועוד) וכן ציון האם חישוב ההכנסה התבסס על דיווח במדינה גומלת (מדינת אמנה).

בהסברים לטופס נקבע כי:

- כאשר ההכנסה דווחה במדינת אמנה – בין במדינה שבה הופקה ההכנסה ובין במדינה שבה התגורר היחיד טרם עלייתו – ניתן להשתמש בסכומים ובסיווג כפי שחושבו באותה מדינה.
- הכנסה שלא דווחה במדינה הזרה, לרבות הכנסה שהייתה פטורה או מחוץ לבסיס המס, תחושב לפי הדין הישראלי.

- לגבי הכנסה מעורבת (שחלקה הופק בישראל וחלקה בחו"ל), נקבע כי ההכנסה תחושב במלואה לפי הדין הישראלי, ורק לאחר מכן תבוצע אלוקציה בין חלק ההכנסה החייב בישראל לבין החלק הפטור. המשמעות המעשית היא כי במקרים שבהם ההכנסה לא דווחה במדינה גומלת או שמקורה במדינה שאינה גומלת, נדרש חישוב כפול, גם לפי דיני המס הזרים וגם לפי דיני המס בישראל, דבר המטיל עומס הן על רואי החשבון והן על הנישומים.

כאמור, בטופס צוין כי הכנסה שלא נכללה בדוח במדינה הזרה, בין אם פטורה ובין אם היא מחוץ לבסיס המס, תחושב לפי דיני המס בישראל. חשוב לשים לב כי ישנן מדינות שאינן מחייבות דיווח על הכנסות פטורות ממס, דבר שעלול לייצר צורך בחישוב ההכנסה לפי דיני המס בישראל שלא לצורך.

כמו כן, עולה השאלה בנוגע להגדרה של "אי דיווח": האם ניכוי מס במקור במדינה הגומלת, למשל בגין דיבידנד או תמלוגים, כאשר לא נדרש להגיש בגינה דוח באותה מדינה, נחשבת ככזו שדווחה?

בנוגע להכנסות מעורבות, ברי כי הכוונה היא לכלול בחישוב רכיבי הכנסה החייבים בישראל, כגון זקיפת שווי הטבות לעובד במשכורת או הענקת אופציות, אך

מאידך, האם ייתכן שניתן לנקוט בעמדה לפיה יכול הנישום לדרוש במסגרת חישוב הכנסתו הוצאות שונות, כגון הוצאות שהייה בחו"ל?

שהרי חישוב כלל ההכנסה נעשה לפי דיני המס בישראל, טרם פיצולה לרכיב החייב במס בישראל ולזה הפטור ממס בישראל.

בהקשר של רווחי הון עולה סוגיה - יחידים מוטבים המחזיקים תיק ניירות ערך בחו"ל, למשל חשבון בנק בשווייץ שבו מוחזקים ניירות ערך אמריקאיים, אינם חייבים בדיווח בשווייץ ואף לא בארה"ב. אולם בישראל, רואה החשבון יהיה מחויב, לכאורה, לחשב מדי שנה רווחי הון על כל פעולה בתיק בהתאם לדין הישראלי, על אף שההכנסה פטורה ממס. לסיכום, תיקון 272 אינו מבטל את הפטור ממס ליחידים מוטבים, אך הוא מטיל חובת דיווח ושקיפות מלאה שיש לקחת אותם בחשבון מבעוד מועד כחלק מההיערכות להגעה לישראל.