

# רשות המסים בישראל

מיסוי הכנסות של תושבי ישראל בחו"ל



## תקציר

### רקע כללי

עד לשנת 2003 הייתה נהוגה במדינת ישראל שיטת מס טריטוריאלית, עם כמה זיקות פרסונליות להכנסות אשר התקבלו בחו"ל, ולפיכך חלק גדול מההכנסות של תושבי ישראל אשר הופקו בחו"ל לא היו חייבות במס בישראל. בעקבות תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), אשר נכנס לתוקף ב-1.1.03, הונהגה בישראל שיטת מיסוי על בסיס פרסונלי. לפי שיטה זו, מי שמוגדר "תושב ישראל", יהיה חייב במס בישראל על כלל הכנסותיו, לרבות אלו אשר הופקו, נצמחו או התקבלו מחוץ לישראל.<sup>1</sup>

כללי המיסוי הבין-לאומי בישראל כפופים לאמנות המס שעליהן חתומה מדינת ישראל.<sup>2</sup>

### פעולות הביקורת

בחודשים אפריל עד אוקטובר 2015 בדק משרד מבקר המדינה את הטיפול של רשות המסים בישראל (להלן - הרשות) במיסוי הכנסות של תושבי ישראל בחו"ל. הבדיקה נעשתה ברשות. בדיקות השלמה נעשו באגף הכלכלן הראשי ובאגף החשב הכללי במשרד האוצר, במוסד לביטוח לאומי ובבנק ישראל.

### הליקויים העיקריים

#### טיפול לקוי בהעברת כספים לחו"ל

1. בדיקת אישורי ניכוי מס במקור על העברות כספים לחו"ל שנתנו משרדי השומה בשנת 2014 מעלה כי כ-52% מהאישורים ניתנו על ידי חמישה משרדי שומה בלבד. הרשות לא קבעה תקן כוח אדם שיופקד על בדיקת

1 סעיף 2 לפקודה קובע כי מס הכנסה ישולם על "הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל".

2 אמנות למניעת כפל מס הן הסכמים דו-צדדיים אשר במסגרתם קובעות המדינות שהן צד להסכם את כללי המיסוי שיחולו על הכנסות ועל נכסים שיש להם זיקה לשתי המדינות. רוב אמנות המס שישראל היא צד להן מבוססות על אמנת המודל של ארגון OECD. ישראל חתומה כיום על 54 אמנות מס.

הבקשות לאישור ניכוי מס במקור על העברות כספים לחו"ל ולא הגדירה את דרישות התפקיד. מספר העובדים המופקד על הבדיקה של אלפי הבקשות כאמור, המתקבלות מדי שנה בשנה, אינו מאפשר לבצע את מלוא הבדיקות הנדרשות לפני מתן האישורים.

2. הועלה כי דיווחי התאגידים הבנקאיים לבנק ישראל על העברות כספים של תושבי ישראל לחו"ל המבוצעים באמצעותם, משקפים רק חלק מהעברות כספים אלה. למשל, על פי נתוני הרשות, היא הנפיקה בשנת 2014 אישורי ניכוי במקור על העברות כספים לחו"ל בסך 56.86 מיליארד ש"ח (סכום זה הוא חלקי ומשקף רק את הסכומים שעבורם התבקש אישור ממשרד השומה). לעומת זאת, על פי דיווחי התאגידים הבנקאיים, הועברו לחו"ל באותה שנה כ-6.2 מיליארד דולר, חלקם לשם תשלומים הפטורים מניכוי מס במקור.

### היעדר עדכון בסיס המידע הקיים ברשות לגבי פעילות ישראלים בחו"ל

רוב טופסי הדיווח של נישומים על פעילות כלכלית בחו"ל אינם ממוחשבים. עקב כך לא ניתן לבצע לגבי הנתונים המצוינים בהם חיתוכים והצלבות עם מאגרי מידע אחרים ברשות ולהסתייע בנתונים אלה בעת עריכת השומות.

### היעדר מדיניות סדורה לגבי חיוב חברות הפועלות באמצעות האינטרנט

הועלה כי לרשות לא הייתה מדיניות סדורה בנוגע לחיוב חברות רב-לאומיות הפועלות בישראל באמצעות האינטרנט במע"ם. נוסף על כך, הרשות לא פרסמה הנחיה לכל העוסקים שהם ספקים של חברות אינטרנט רב-לאומיות, המבהירה על אילו עסקאות עם חברות אינטרנט אלה יחול מע"ם אפס.

### היעדר גבייה של מס יציאה

ככלל, לא נמצא שמשרדי השומה חייבו במס יציאה את מי שהיגר מישראל והיו לו נכסים.

## היעדר כללי "מימון דק" בישראל

הועלה כי הרשות לא קידמה את קביעתם של "כללי מימון דק"<sup>3</sup> בישראל, ועקב כך נשחק בסיס המס בישראל.

## אי-עדכון הכללים לגבי בעלי הכנסות מעבודה בחו"ל

משרד האוצר והרשות היו מודעים לכך שכללי המס החלים על עובדים ישראלים הנשלחים לעבוד בחו"ל על ידי מעסיק ישראלי, כוללים עיוותים רבים, ובכללם אי-עדכון של מדרגות המס משנת 1992. בשנת 2012 הוכנה טיוטת כללים חדשים, אך טיוטה זו לא התגבשה לכללים סופיים. עיוות זה, הנמשך עשרות שנים, פוגע בישראלים רבים העובדים בחו"ל, מאחר שחבות המס שלהם גדולה מחבות המס של עובדים המבצעים את עבודתם בישראל.

## עמימות "מבחן התושבות"

הרשות לא פעלה כדי לפשט את מבחן התושבות, שלפיו נקבעת זכותה של המדינה למסות נישום, כמקובל בעולם. עמימות מבחן התושבות מקשה לחייב נישומים מסוימים בגין הכנסות שהופקו בחו"ל.

## היעדר איסוף מידע מיטבי על הכנסות תושבי ישראל בחו"ל

1. עיקרי המלצותיה של הוועדה לאיסוף מידע על הכנסות ישראלים בחו"ל, אשר הוגשו למנהל הרשות דאז בשנת 2012, לא יושמו. זאת ועוד, אף לא הוקמה ועדת יישום כדי לגבש את לוחות הזמנים ולקבוע את מאפייני הפיתוחים הטכנולוגיים הנדרשים ליישומן של ההמלצות.
2. נעשה שימוש מועט במנגנון חילופי המידע עם רשויות מס זרות, על מנת לבחון חבות במס של נישומים בעלי הכנסות שהופקו בחו"ל.

3 "מימון דק" הוא מימון צרכיה של חברה באמצעות הון בעלים בסכום קטן, ובעיקר באמצעות הון חיצוני. לעתים נעשה המימון באמצעות חברות קשורות הנמצאות בחו"ל, ובכך נוצרות "הוצאות מימון" המקטינות את חבות המס בישראל.

## הדרכות לא מספקות של עובדי הרשות

הרשות לא בנתה תכנית הדרכה לכלל מפקחי המס אשר תקיף את עיקרי הנושאים בתחום המיסוי הבין-לאומי.

## ההמלצות העיקריות

1. נוכח היקף העברות הכספים מישראל לחו"ל, המסתכמות מדי שנה בשנה בעשרות מיליארדי ש"ח, על הרשות לבנות מערכת לניהול סיכונים, כדי למקד את טיפולה בבקשות שיש לגביהן סיכונים רבים לאובדן מס. כמו כן, על הרשות לפעול למחשוב טופסי הדיווח על נכסים בחו"ל ועל הכנסות שהופקו בחו"ל, לשם בקרה על דיווחי הנישומים ועריכת שומות.
2. על הרשות לבחון את הדרכים לאכיפת מס היציאה על מי שמהגר מישראל ויש לו נכסים, ובכלל זה אופציות לעובדים. כמו כן, על הרשות לפרסם חוזר מקצועי שיבהיר את עמדתה בין השאר בשאלת מיסוי רווחים מנכסי הון, כאשר ההגירה היא למדינת אמנה; בנוגע לאופן חלוקת הרווח בין ישראל למדינת האמנה; ובנוגע ליזיכו ממס זר כנגד תשלום מס יציאה.
3. על הרשות להתאים את מבחני התושבות למציאות הכלכלית של ימינו, שבה מעבר לחו"ל לצורכי עבודה הוא דבר שבשגרה המצריך את העובד בחלק מהמקרים להעביר את מרכז חייו לחו"ל לפחות לפרק זמן מסוים.
4. על מנהל הרשות להקים בהקדם ועדה ליישום מסקנות הוועדה לאיסוף מידע על פעילות תושבי ישראל בחו"ל, ולהטיל עליה להכין תכנית פעולה מפורטת ליישום מסקנות אלה בתוך זמן קצר.
5. על הרשות, משרד הכלכלה והתעשייה (להלן - משרד הכלכלה) ומשרד האוצר לדון בצורך ליזום תיקונים לחוקי המס ולחוקים רלוונטיים אחרים, כדי לאזן בין הצורך למשוך לישראל השקעות חוץ ובין הצורך להבטיח כי כללי המס בישראל לא ינוצלו לרעה, וכי גם בעידן הדיגיטלי יחויבו הכנסות מסוגים שונים במס הוגן.
6. על בנק ישראל לבדוק, במסגרת בדיקותיו לאיכות הנתונים המתקבלים מהתאגידים הבנקאיים, את הסיבה לפער, בהיקף שנתי של עשרות מיליארדי ש"ח, בין נתוני הרשות לנתונים שמוסרים לו התאגידים הבנקאיים.

## סיכום

אכיפת משטר המס בישראל תלויה בין היתר ביכולת הרשות להתמודד עם הפעילות העסקית ההולכת וגוברת של תושבי ישראל בחו"ל. נראה כי משטר המס הנוכחי ורמת האכיפה בכל הקשור למיסוי הכנסות מחו"ל מאפשרים במקרים רבים לחמוק מתשלום מס לא רק באמצעות תכנון מס וניצול מקלטי מס<sup>4</sup>, אלא בפשטות באמצעות אי-דיווח על הכנסות, בידיעה שהסיכוי שהרשות תאתר את מעלים המס אינו גבוה. ביטוי להעלמות אלה ניתן למצוא בדיווח של ישראלים רבים, החל בנובמבר 2011, במסגרת הליכי "גילוי מרצון", על הכנסות בחו"ל שהסתכמו ביותר מ-17 מיליארד ש"ח.

ממצאי הביקורת מעלים כשלים בבקרה על יחידים ותאגידים תושבי ישראל הפועלים בחו"ל: אי-ישום רוב המלצותיה של הוועדה לאיסוף מידע על הכנסות של תושבי ישראל בחו"ל; אי-גיבוש תכנית עבודה שומתית; אי-פיתוח מערכת ממוחשבת שעל בסיסה יהיה ניתן לבנות מערכת לניהול סיכונים, ובהסתמך עליה יהיה ניתן להחליט באופן מיטבי על תיקי נישומים שתיעשה לגביהם בדיקה שומתית, ועוד.

הביקורת העלתה ליקויים רבים, ותיקון ליקויים אלה מצריך הכנת תכנית רב-שנתית. בשל המקום החשוב שניתן כיום בעולם לטיפול בליקויים הנוגעים למערכת המס הבין-לאומית, דבר שבא לידי ביטוי בכללי ה-BEPS, נוצרה שעת כושר למנף זאת לטיפול בליקויים אלו בישראל. אחד מהליקויים שיש לטפל בהם הוא הסטת רווחים על ידי חברות רב-לאומיות אל מקלטי מס, ובעקבות כך תשלום מס נמוך או אי-תשלום מס כלל בישראל. פעולות אלה פוגעות בתחרות, מכיוון שחברות הנוקטות דרך פעולה זו יוצרות לעצמן יתרון, לעומת חברות הפועלות בעיקר בישראל.

הליקויים שעליהם מצביע משרד מבקר המדינה בדוח זה מלמדים כי אין עדיין היערכות מספקת ברשות בתחום המיסוי הבין-לאומי, לרבות בעניין שיתוף הפעולה עם מדינות אחרות. נוכח תהליכי הגלובליזציה והתלות של מדינת ישראל בסחר חוץ, מן הראוי שהרשות תפנה לתחום זה את תשומת הלב הראויה.

4 הספרות המקצועית מגדירה מקלט מס - מדינה, שטח, או אזור שבהם מוטל מס בשיעור נמוך או לא מוטל מס בכלל. בעולם קיימות כ-80 מדינות שהן מקלטי מס.

## מבוא

עד לשנת 2003 הייתה נהוגה במדינת ישראל שיטת מס טריטוריאלית, עם כמה זיקות פרסונליות לגבי הכנסות אשר התקבלו בחו"ל. בשל שיטת מס זו חלק גדול מההכנסות של תושבי ישראל אשר הופקו בחו"ל לא היו חייבות במס בישראל. בעקבות תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, אשר נכנס לתוקף ב-1.1.03, הפכה שיטת המס בישראל לשיטת מס פרסונלית, שלפיה מי שמוגדר "תושב ישראל" יהיה חייב במס בישראל על כלל הכנסותיו, לרבות אלו אשר הופקו, נצמחו או התקבלו מחוץ לישראל.

במסגרת רפורמת המיסוי הפרסונלי נקבעו "כללי מקור", לשם קביעת המקור הגאוגרפי של הפקת ההכנסה. קביעת כללי המקור מבוססת על ההנחה שלפיה לא ייתכן שההכנסה מסוימת יהיה יותר ממקור אחד, ועל התפיסה שלפיה יש להעניק זכות מיסוי למדינה אחת, ובכך למנוע מיסוי כפול של הכנסות<sup>5</sup>. חשיבותם של כללי המקור לגבי תושבי ישראל היא בעיקר לעניין זיכוי מסו חוץ.

כללי המיסוי הבין-לאומי בישראל כפופים לאמנות המס שעליהן חתומה מדינת ישראל. אמנות אלו קובעות בין השאר לאיזו מדינה מבין שתי מדינות שהתקשרו ביניהן באמנת מס יש זכות מיסוי בלעדית או זכות מיסוי ראשונית - וכנגזרת מכך זכות מיסוי שיווית<sup>6</sup>.

סעיף 7 לאמנת המודל<sup>7</sup> שפרסם OECD קובע כי "רווחיה של חברה תושבת מדינה מתקשרת באמנת מס יהיו כפופים למס באותה מדינה בלבד, אלא אם כן החברה מנהלת עסקים במדינה האחרת באמצעות מוסד קבע<sup>8</sup> במדינה האחרת". על כן, כדי לקבוע אם למדינה האחרת יש זכות למסות פעילות של חברה, יש להחליט אם החברה נחשבת מי שיש לה מוסד קבע במדינה זו. מוסד קבע מוגדר בסעיף 15(1) של אמנת המודל האמורה - מקום עסקים קבוע שבאמצעותו מבוצעים בחלקם או במלואם עסקי המיזם. הגדרה דומה קיימת ברוב אמנות המס שישראל חתומה עליהן.

5 להלן פירוט כללי המקור העיקריים המפורטים בסעיף 4 לפקודה: הכנסה מעסק תמוסה לפי מקום הפעילות העסקית מניבת ההכנסה; הכנסה מעבודה תמוסה לפי מקום ביצוע העבודה; הכנסה ממסלח יד תמוסה לפי מקום מתן השירות; הכנסות מריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה ימוסו לפי מקום מושב המשלם; הכנסות מדמי שכירות של נכסים מוחשיים ימוסו לפי מקום השימוש בנכס המושכר. הכנסות מתמלוגים ודמי שימוש בנכס ערטילאי ימוסו לפי מקום מושב המשלם, וכך גם הכנסות מדיבידנד, קצבה, מלוג ואגונה.

6 על פי לסעיף 196(א) לפקודה.

7 מרבית אמנות המס מבוססות על מודל בין-לאומי מקובל של הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי (OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development). המודל כולל סעיפים בדבר מניעת כפל מס בנוגע לכמה קטגוריות של הכנסה.

8 בכמה אמנות מס שישראל חתומה עליהן - למשל אמנות המס עם בריטניה, צרפת וגרמניה - נעשה שימוש במונח "מפעל קבע".



מיסוי רווחים של תושב חוץ (יחיד או תאגיד) נעשה באמצעות ניכוי במקור מתשלומים המועברים אליו מישראל לחו"ל, כתמורה עבור פעילותו בישראל. לניכוי כאמור יש חשיבות, מכיוון שבהיעדרו לא תיפרע חבות המס, הואיל ולא ניתן לאכוף את המס על מקבל התשלום בחו"ל.

## פעולות הביקורת

בחודשים אפריל-אוקטובר 2015 בדק משרד מבקר המדינה את טיפולה של רשות המסים בישראל במיסוי הכנסות של תושבי ישראל בחו"ל. הבדיקה נעשתה ברשות המסים. בדיקות השלמה נעשו באגף הכלכלן הראשי ובאגף החשב הכללי במשרד האוצר, במוסד לביטוח לאומי (להלן - הבטל"א) ובבנק ישראל.

## טיפול לקוי באישור העברות כספים לחו"ל

סעיף 164 לפקודה קובע חובת ניכוי מס במקור על כל המשלם תשלומים שונים המפורטים בסעיף, בתקנות שהותקנו על פיו ובצווים שפורסמו מכוחו. בסעיף 170 לפקודה ובהוראת הביצוע 34/93 בעניין "ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ" (להלן - הוראת הביצוע), נקבע כי על המשלם למי שאינו תושב ישראל חלה חובת ניכוי מס הכנסה במקור בשיעור של 25%. חובה כאמור חלה בתנאי שהתשלום הוא הכנסה החייבת במס בישראל שלא נוכה בגינה מס במקור לפי סעיפים אחרים בפקודה, ושלא הוכח לדעתו של פקיד השומה כי המס שולם או ישולם בדרך אחרת.

ישראל חתומה עם 54 מדינות על אמנות למניעת כפל מס. אמנות אלו, בהיותן דין ספציפי, גוברות על הדין הכללי. לפיכך גם אם התשלום שהועבר מישראל לחו"ל חייב בניכוי מס במקור לפי הדין הכללי, יש לבדוק באמנת המס הרלוונטית שמא יש מקום להפחתת בניכוי כאמור.

1. הועלה כי 12,614 (כ-52%) מ-24,441 האישורים שניתנו בשנת 2014 על ניכוי מס במקור בעת העברות כספים לחו"ל, ניתנו על ידי חמישה משרדי שומה - פקיד שומה למפעלים גדולים (פשמ"ג), פקיד שומה תל אביב 5 (להלן - תל אביב 5), פקיד שומה כפר סבא, פקיד שומה גוש דן ופקיד שומה חיפה. העובדים המטפלים במשרדים אלו במתן האישורים עושים זאת כחלק ממטלותיהם השוטפות, והזמן המוקצה לבדיקות הכרוכות במתן האישורים מושפע מהעומס המוטל על עובדים אלו.

בחלק מהמשרדים קיים עומס רב על העובדים, בשל ריבוי הדרישות לאישורי ניכוי מס במקור לגבי העברות לחו"ל. לדוגמה, בתל אביב 5, שבו מונפקים כ-1,600 אישורים כאלו בכל שנה, מופקד עובד אחד בלבד על ביצוע הבדיקות הנדרשות בעניין זה. בנובמבר 2014 התריע פקיד שומה בתל אביב 5 לפני סמנכ"ל בכיר למינהל ומשאבי אנוש דאז ברשות כי החוליה המרכזית במשרדו, המופקדת בין היתר על מתן אישורי ניכוי מס במקור לגבי העברות לחו"ל,



הרשות לא עשתה  
עבודת מטה לקביעת  
תקן כוח האדם  
שיופקד על בדיקת  
הבקשות לאישור ניכוי  
מס במקור לגבי  
העברות הכספיים  
לח"ל, על פי העומס  
המוטל על משרדי  
השומה, וממילא לא  
הוגדרו דרישות  
התפקיד

מופעלת למעשה על ידי רכו החוליה בלבד, בסיוע חלקי של מפקח מס בחוליית ניכויים.

הרשות לא עשתה עבודת מטה לקביעת תקן כוח האדם שיופקד על בדיקת הבקשות לאישור ניכוי מס במקור לגבי העברות הכספיים לח"ל, על פי העומס המוטל על משרדי השומה, וממילא לא הוגדרו דרישות התפקיד: שליטה בשפה האנגלית, הכשרה בתחומי המיסוי הבין-לאומי וכו'.

הועלה כי בדיקות אלו מבוצעות על ידי עובדים שונים במשרדי השומה, לפי שיקולים של פקיד השומה האזורי, ולא לפי התאמת העובד לתפקיד: שליטתו בשפה האנגלית, התמצאותו בכללי המיסוי הבין-לאומי ובאמנות למניעת כפל מס ועוד. קביעת תקן כוח אדם כאמור תאפשר לבצע את מלוא הבדיקות הנדרשות לפני מתן האישורים.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבחון את האפשרות לקבוע לגבי כל משרד שומה תקן כוח אדם לבדיקת בקשות כאמור, ובכלל זה להגדיר את הכישורים הנדרשים לכך.

2. התקנות<sup>9</sup> מסמיכות את פקיד השומה להפחית, בתנאים מסוימים, את שיעור ניכוי המס במקור או לפטור תשלום מניכוי זה. בשנת 1993 פרסמה הרשות הוראת ביצוע, ולפיה בקשה לפטור מניכוי מס במקור או להפחתת שיעור המס תנומק ותגובה במסמכים המתאימים, לרבות ההסכם בין נותן התשלום למקבל והחשבונות שבהן מפורטים מהות התשלום והסכום ששולם. כמו כן, נקבע בהוראת הביצוע כי "חובה על כל מי שהוסמך להעביר תשלומים לח"ל או לאשר העברתם, לשמור בצורה מסודרת על כל המסמכים וההוכחות ששימשו בסיס להעברה או לאישור". לגבי מיסוי בין-לאומי, בדיקת המסמכים נצרכת גם כדי לקבוע את המקום שממנו נשלטת ומנוהלת החברה, ובהתאם לכך את מקור ההכנסה<sup>10</sup>.

משרד מבקר המדינה בדק את דרך פעולתו של משרד השומה כפר סבא, בכל הנוגע לשמירת המסמכים של כמה חברות שבתיקה נרשמו (בשנים שיפורטו להלן) עשרות העברות לח"ל, בסכומים של עשרות מיליוני דולרים. הועלה כי בתיקים אלו אין מסמכים<sup>11</sup> המעידים על דרישה של משרד השומה לקבל את מסמכי המקור או על בדיקה כלשהי של משרד השומה לגבי העברות האמורות.

א. **שותפות א':** בשנים 2007-2008 ביצעה שותפות זו 20 העברות של כספים לח"ל, בסכום של כ-12.5 מיליון דולר (כ-625,000 דולר בממוצע בכל העברה). בדיווחיה לרשות על העברות אלו ציינה השותפות כי הן היו תשלומים בגין "שירותים מקצועיים". יצוין כי גם שלוש חברות הקשורות

9 תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים לתושב חוץ), התשנ"ג-1992.

10 ראו בעניין זה חוזר מס הכנסה 4/2002 בנושא "קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול".

11 פרט לשני מקרים.

לשותפות זו ביצעו 55 העברות לחו"ל בין שנת 2007 לינואר 2015, בסכום של כ-7.7 מיליון דולר בסך הכול (כ-140,000 דולר בממוצע להעברה).

**ב. שותפות ב':** שותפות זו העבירה לחו"ל בשנים 2010-2013 כספים רבים, אך לא ברור למי הם יועדו, מכיוון ששמות המוטבים בחו"ל לא נרשמו במאגר "שירות עיבודים ממוכנים" של הרשות (להלן - שע"ם או מאגר שע"ם). לדוגמה, בשנת 2010 העבירה שותפות זו לחו"ל כ-168 מיליון ש"ח, כ-149 מיליון מהם לגורם אחד. ואולם בשע"ם צוין לגבי המוטבים לתשלומים אלו כי הם "לא מאותרים". הדבר חזר ונשנה גם לגבי השנים 2011-2013, שבהן העבירה שותפות זו לחו"ל מאות מיליוני ש"ח בכל שנה. יצוין כי גם חברה הקשורה לשותפות זו העבירה בשנים 2009-2011 יותר מ-10 מיליון ש"ח לחו"ל, וכי גם לגבי המוטבים לתשלומים אלה צוין בשע"ם כי הם "לא מאותרים".

רכז חוליה מרכזית במשרד השומה כפר סבא הסביר למשרד מבקר המדינה כי לפחות בחלק מהמקרים הוגשו מסמכים, אולם הם הוצאו מהתיקים כדי לפנות מקום בארכיון. משרד מבקר המדינה מציין כי הוצאת מסמכים מהתיקים אינה מאפשרת למפקחי המס להסתייע בהם בעת עריכת שומות בנוגע לגופים שצוינו לעיל או בעת ביצוע ביקורות ניכויים.

בתשובת הרשות למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2015 (להלן - תשובת הרשות) צוין כי "המשרדים בודקים את מסמכי ההעברה ולא מאשרים העברות ללא בדיקה. יש לזכור כי מדובר בכמויות אדירות של חומר שלרוב לא נעשה בו שימוש נוסף, ולכן רק במקרים בהם נראה שיהיה צורך בבדיקות נוספות או בטיפול שומתי בעתיד, החומר נשמר בתיקים. כל סוגיה שנבדקת שומתית, ניתן לדרוש לגביה מסמכים והסברים מהנישום בכפוף להתיישנות. יוער, כי נושא זה ייבחן גם במסגרת הפרויקט 'משרד ללא נייר' שברשות המסים".

על הנהלת הרשות לרענן את הנחיותיה לעובדי משרדי השומה לגבי שמירת המסמכים (כאמור בהוראת הביצוע), ובכלל זה לגבי המסמכים שיתויקו בתיק הקבע, לגבי המסמכים שיימסרו לביעור לאחר תום תקופת ההתיישנות, ולגבי הגורם המוסמך להחליט על ביעור מסמכים. כמו כן, על הרשות לשקול להנחות את משרדי השומה לסרוק מסמכים החשובים לצורך קבלת החלטות על אישורי העברות כספים.

3. על פי הנחיות הרשות<sup>12</sup>, לפני מתן האישור על ניכוי מס במקור יש לבצע הליך מעין שומתי. לדוגמה, בנוגע לתשלומים בגין שירותים מקצועיים, לדמי ניהול או לכל תשלום אחר לגוף קשור, נקבע בהנחיות כי "יש לבחון אם אינם בגדר העברת רווחים ויכולים להיחשב כדיבידנד". לגבי שירותים מקצועיים בארץ נקבע כי "יש לבדוק משך שהייתו של תושב חוץ בארץ על מנת לבדוק אפשרות של קיום מפעל קבע או בסיס קבוע בישראל". הנחיות אלו מצריכות את נותני

12 ראו "הוראת ביצוע - דברי הסבר לשאלתה NHUL" (מספטמבר 1997).

האישורים להיות בעלי ידע שומתי מקיף, ובכלל זה ידע שומתי בתחום המיסוי הבין-לאומי.

בהקשר זה ראוי לציין כי אף שאישור הניכוי במקור הוא לכאורה אישור זמני<sup>13</sup>, קבע בית המשפט העליון<sup>14</sup> כי שומת ניכויים למעסיק לא תכלול הכנסה שדיווח עליה העובד קודם לכך<sup>15</sup>, גם אם "דבר זה [אי-בדיקת ההכנסה שדיווח עליה העובד] עלול לנבוע במקרים מסוימים מחוסר תשומת לב או (חלילה) מרשלנות הרשות, ולכך יש מחיר".

על מנת למצוא את האיזון בין מיצוי הבדיקה לבין אי-פגיעה בעסקים של הנישום, מן הראוי שהרשות תשקול לקבוע בנהליה כי במקרים שבהם תידרש בחינה מעמיקה, למשל בעת ביצוע עסקאות מורכבות, ייתן משרד השומה אישור מותנה, עד לגמר הבדיקה, לגבי העברת התשלום לחו"ל בניכוי סכום המס. נוסף על כך, על הרשות לקבוע בנהל את פרק הזמן שיוקצב לביצוע בדיקה, ובכלל זה את פרק הזמן שיוקצב לביצוע בדיקה מעמיקה.

בתשובת הרשות צוין כי "באשר להצעת המבקר למתן אישור מותנה, זוהי הצעה שאיננה ניתנת לביצוע, מאחר שמדובר בכמויות גדולות וברצון של המשלם לוודאות מסוימת. יחד עם זאת, במקרים חריגים ועסקאות מורכבות, משרד השומה, בהתייעצות עם המטה, מסכים להפקדת המס בידי נאמן עד להשלמת הבירור, והכול בהסכמת הנישום".

4. על פי הוראת הביצוע דלעיל, לצורך קבלת אישור ניכוי במקור בנוגע להעברות כספים לחו"ל יכול הנישום לפנות הן למשרד השומה שבו מתנהל תיק השומה שלו והן למשרד השומה שבו מתנהל תיק הניכויים שלו. הועלה כי המדיניות לגבי מתן אישורים ולגבי רמת הבדיקות הנדרשת אינה אחידה. עקב כך יכול הנישום, שתיקי השומה והניכויים שלו מנוהלים במשרדי שומה שונים, לפנות למשרד שבו ננקטת מדיניות מקלה בנוגע לבדיקת מהות התשלומים או לקביעת סיווגם, דבר המשפיע על שיעור ניכוי המס במקור שיחויב בו בגין תשלומים אלה.

לדוגמה, לגבי העברות כספים של נישומים לספק חו"ל מסוים, אושרו להם במשרדי שומה שונים שיעורים שונים של ניכוי מס במקור, אף שמדובר באותו סוג העברה. רוב הסכום ששולם לספק זה בשנת 2014 הועבר לארצות הברית. לגבי כ-7.3 מיליון ש"ח מסכום זה ניתן פטור מלא מניכוי מס במקור, לגבי כ-10 מיליון ש"ח נוכח מס במקור בשיעור של 10%, ולגבי שאר הסכום נוכח מס

13 בתחתית טופס האישור נכתב כי "אישור זה הוא לצורך קביעת ניכוי מס במקור בלבד. השיעור הסופי ייקבע על ידי פקיד השומה".

14 רע"א 684/11 ט.טי. תים טלקום אינטרנשיונל בע"מ נ' אייזנברג, (פורסם במאגר מחושב, 1.10.13).

15 במקרה זה היה מדובר בהכנסת עבודה הנובעת ממימוש אופציות של מניות המעביד.

במקור בשיעור של 15%, כמתחייב על פי האמנה שנחתמה בין ישראל לארצות הברית<sup>16</sup> לגבי "מתן זכות שימוש".

בתשובת הרשות צוין כי "על מנת למנוע אי אחידות וחוסר ודאות לגבי הגורם המטפל, נקבע כי הנפקת האישור אפשרית רק במשרד השומה בו מתנהל תיק השומה. רק אם לא קיים תיק שומה, ניתן לבצע את ההעברה במשרד בו מתנהל תיק הניכויים".

משרד מבקר המדינה מעיר כי בשנת 2014 לבדה ניתנו במשרד שומה תל אביב 5, שרוב התיקים המתנהלים בו הם תיקי ניכויים, כ-1,600 אישורים, רובם של נישומים שתיקי השומה שלהם מתנהלים במשרדי שומה אחרים. נתון זה מעיד כי גם אם קיימת הנחיה כאמור לעיל, היא אינה מיושמת.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבצע בדיקות מדגמיות בנוגע לאחידות הטיפול של המשרדים בבקשות האישור. נוסף על כך, מן הראוי שהרשות תקבע בהוראת הביצוע כי ככלל, למעט חריגים שיוגדרו, יינתן האישור על ידי המשרד שבו מתנהל תיק השומה של הנישום.

5. סעיף 173 לפקודה קובע כי במקרים מסוימים רשאי פקיד השומה לערוך שומת ניכויים למי שחייב לנכות מס במקור לפי סעיף 170 לפקודה ולא ניכה אותו כלל או ניכה רק את מקצתו.

משרד מבקר המדינה העלה כי בשנת 2013 עשה משרד שומה תל אביב 5 ביקורת ניכויים בבנק גדול לגבי שנת המס 2009. בביקורת התברר כי בנובמבר 2001 נתן משרד השומה אישור גורף לבנק<sup>17</sup> לנכות מס על העברות כספים למדינות שישראל חתומה על אמנות אתן, על פי שיעורי המס המופחתים הקבועים באמנות אלו; האישור הגורף ניתן לגבי שלושה סוגי תשלומים (דיבידנד, ריבית ותמלוגים), ללא הגבלת זמן וללא צורך באישורו של פקיד השומה. משרד השומה נתן את האישור האמור, אף שבהוראת הביצוע נקבע כי כל אישור יינתן לשנה מסוימת ולגבי סכום מוגבל של כספים המועברים למקבל מסוים בחו"ל, כדי שיהיה ניתן לבדוק כל סוג של העברה, לסווג אותה ולקבוע את המס שיחול עליה.

האישור לא תועד בשע"ם והתגלה רק בעת ביצוע ביקורת הניכויים, כ-12 שנה לאחר שניתן. פקיד השומה תל אביב 5 קבע כי הוא יבוטל מ-1.1.15.

התברר כי חלק מאישורי ניכוי המס במקור בנוגע להעברות כספים לחו"ל הונפקו בעבר גם על ידי מחלקות שונות במטה הרשות<sup>18</sup>. בדרך זו הונפקו

16 אמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית לגבי מסים על הכנסה. נוסח אחרון של אמנה זו נכנס לתוקף ב-1.1.95.

17 את האישור נתן מי ששימש אז רכו חוליה מרכזית בפקיד שומה למפעלים גדולים.

18 בתקופה שבה טיפל מטה הרשות בבקשות לאישורי ניכוי מס במקור. כיום מטופלות בקשות כאלה רק במשרדי השומה האזוריים.

לבנקים (או לאיגוד הבנקים) אישורים "קבועים" לגבי המס שיש לנכות במקור על העברות לחו"ל.

בעקבות האישור הגורף שצוין לעיל, דרש משרד שומה תל אביב 5 מהבנקים שבאחריותו<sup>19</sup> ומאיגוד הבנקים למסור לו את העתקי האישורים הגורפים שניתנו להם, כדי לבחון את תקינותם.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבחון דרכים לריכוז כל האישורים הידניים שנתנו עובדיה בעבר ושאינם מתועדים במאגר הניכויים הממוחשב של הרשות; לתעד במערכת הממוחשבת האמורה את האישורים אלו ולקצוב את תוקפם. מן הראוי שכל בקשת אישור ניכוי מס במקור תיבחן בעת שיגישו אותה הנישומים; וכי חידוש תוקפם של אישורים אלו יהיה לזמן קצוב.

6. כדי לזרז את ההליכים הקשורים בהעברת כספים לחו"ל, קבעה הרשות בהוראת הביצוע סוגי תשלומים שרשאי הבנק להעביר לחו"ל בלי ניכוי מס במקור<sup>20</sup>, על סמך הצהרת המשלם בטופס שנקבע לכך. על ההצהרה להינתן על פי הנדרש בטופס האמור, ויש לציין בה, או על גבי העתק שלה, כי היא הצהרה לצורכי מס ולצורך לה אסמכתאות. הצהרה זו זהה להצהרה שממלא הנישום במשרדי השומה כאשר הוא מגיש בקשה לאישור על שיעור ניכוי המס במקור. על פי הוראת הביצוע, אם הצהיר תושב ישראל בטופס שהוא ממלא בבנק כי התשלום לתושב החוץ הוא עבור ביצוע שירותים בחו"ל, לא תחול על הבנק החובה לנכות מס במקור מהתשלום, עד לתקרה שנתיית שנקבעה. עד 31.12.13 הייתה התקרה 60,000 דולר, וב-1.1.14 נקבע כי התקרה תהיה 250,000 דולר.

כאמור לעיל, פקיד הבנק נסמך על הצהרת הנישום. מההצהרה ניתן ללמוד על סוג התשלום ועל "בעל הזכות שביושר"<sup>21</sup> (כלומר, מי שזכאי להקלת המס על פי אמנת המס הרלוונטית בין ישראל לבין מדינה מסוימת כתושב של אותה מדינה, ולא כמי שמתחזה לתושב אותה מדינה). הועלה כי טופסי הצהרות הנישומים אינם ממוחשבים. עוד הועלה כי הטפסים הממולאים בסניפי הבנקים אינם מועברים לרשות המסים, הגם שהם משמשים כאמור הצהרה לצורכי מס.

19 שהם רוב הבנקים המסחריים הפועלים במדינת ישראל.

20 למשל, תשלומים עבור שירותי תיירות המבוצעים בשלמותם בחו"ל; תשלומים עבור שירותי ביטוח הניתנים בחו"ל, לשם כיסוי סיכונים בחו"ל; ובתנאים מסוימים, תשלומים לנותני שירותים בחו"ל עבור שירותים שניתנו במלואם בחו"ל.

21 .beneficial owner

ניתן, ללא קושי,  
להעביר כספים  
מישראל לחו"ל, דבר  
המגביר את הסיכון  
לניצולו לרעה לצורך  
הלבנת הון

באמצעות המנגנון המתואר לעיל ניתן, ללא קושי, להעביר כספים מישראל לחו"ל, דבר המגביר את הסיכון לניצולו לרעה לצורך הלבנת הון<sup>22</sup>; כמו כן מאפשר מנגנון זה להימנע מדיווח לרשות ולהסוות את מקור הכספים.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לפעול למחשוב הטפסים האמורים, כדי להקל על משרדי השומה את ביצוע הבדיקות המדגמיות לגבי העברות לחו"ל שמבצעים הבנקים. נוסף על כך, מחשוב הטפסים עשוי להקל על הנישום, הנדרש כיום להציג לרשות אישור מהבנק על ניכוי המס, כדי לקבל ממנה אישור על ניכוי מס במקור בישראל ולהציגו לרשות מס זרה<sup>23</sup>.

7. סעיף 170 לפקודה חל גם על כל מוסד כספי שבאמצעותו מועבר התשלום לחו"ל. הרשות בודקת העברות כספיות לחו"ל הנעשות באמצעות המערכת הבנקאית. ואולם לעתים נעשות העברות לחו"ל שלא באמצעות המערכת הבנקאית, אלא למשל באמצעות נותני שירותי מטבע הפועלים בארץ או באמצעות חברות פרטיות העוסקות בהעברת כספים לחו"ל. העברות אלו מבוצעות ללא פיקוח וכן ללא תיעוד שיאפשר בקרה על המשלם.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבחון את הצורך בשינוי הוראות הדיווח החלות על הגופים החוץ בנקאיים ובהחלת חובת דיווח על העברות כספיים לחו"ל מעל לסכום מסוים שייקבע.

בתשובת הרשות צוין כי "רשות המסים פועלת לעריכת רפורמה בתחום, לרבות החלת הוראות דיווח מקוון על העברות כספיים לחו"ל".

8. על פי הנחיית הרשות, חברות המוגדרות "חברות מיוחדות" רשאיות להעביר לחו"ל כל תשלום שמותר להעבירו על פי הוראות הפיקוח על מטבע חוץ (להלן - מט"ח), בלא אישור מוקדם מרשויות המס, למעט שני סוגי תשלום כמפורט בהנחיה. חברה מיוחדת היא חברה הממלאת את כל הדרישות המפורטות בהנחיה, ובהן הדרישה שמחזור העסקים שלה יהיה יותר מ-10 מיליון דולר בכל אחת משלוש שנות המס שקדמו להגשת הבקשה להיחשב חברה מיוחדת.

הועלה כי הרשות אינה דורשת שהחברות המיוחדות ימסרו לה דוח ממוחשב על העברות כספיים לחו"ל, וכי חברות אלה מגישות לה רק דוח מודפס - ועל כן הנתונים הנוגעים להעברות אלו אינם נכללים במאגר הניכויים הממוחשב של הרשות. עקב כך לא ניתן להצליב נתונים אלה לצורכי בקרה. עוד הועלה כי במאגרי המידע של הרשות (בנוגע לשומה וניכויים) אין סימון מזהה לחברות

22 הלבנת הון היא ביצוע פעילות לשם הטמעת רכוש והון שמקורם בעבירה במערכת הכלכלית הפיננסית, והפיכתם בדרך זו ל"חוקיים" לכאורה.

23 כיום נדרש נישום כזה לגשת עם האישור הידני שקיבל מסניף הבנק למשרד השומה ולקבל ממנו אישור ידני, שאותו הוא מציג לרשות המס במדינה הרלוונטית.

מיוחדות, ולכן לא ניתן לדעת את מספרן, וכן לא ניתן לדעת מהם הסכומים שהן העבירו לחו"ל בכל שנה, וכמה ביקורות ניכויים בוצעו בהן בכל שנה.

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי שהרשות תשקול לקבוע בנוהל כי על החברות המיוחדות למסור לה דיווח ממוחשב בנוגע להעברות תשלומים לחו"ל. כמו כן, לאחר יצירת בסיס נתונים לגבי חברות אלה, על הרשות לבחון את הכללתן בתכנית ביקורת, לשם בדיקת התשלומים שהן מעבירות לחו"ל.

## דיווחי הבנקים המסחריים לבנק ישראל על העברות כספים לחו"ל

הגם שהתאגידים הבנקאיים אינם מדווחים לרשות על כספים שתושבי ישראל מעבירים באמצעותם לחו"ל, הם מוסרים דיווח יומי על פעילות זו לבנק ישראל במתכונת שהורה נגיד בנק ישראל, מכוח סעיף 2(ב) לצו בנק ישראל (מידע בעניין התפתחויות בשוק מטבע החוץ בישראל), התש"ע-2010. הדיווח לבנק ישראל הוא באמצעות מערכת דיווח ייחודית המעבירה באופן שוטף קבצים הכוללים פירוט על העברות הכספים לחו"ל.

על החשיבות של המידע הנמסר לבנק ישראל לצורך קבלת ההחלטות הנעשית על ידי מאסדר זה, ניתן ללמוד מדברים שאמר במרץ 2010 נגיד בנק ישראל דאז בדיון שהתקיים בכנסת בעניין זה<sup>24</sup>: "אנחנו כל יום קוראים בעיתון על כך שספקולנטים היו כאן... עכשיו ההסתברות שנתערב [בשוק המט"ח] היא יותר גבוהה... אתה צריך לדעת מה קורה בשוק כאשר אתה מחליט להתערב... בלי המידע הזה, מישהו אומר שהיו אלה ספקולנטים, מישהו אומר שאלה היו היצואנים הישראליים וכל מיני דברים, ואתה פשוט לא יודע".

מדיווחי התאגידים הבנקאיים בנוגע להעברות כספים לחו"ל עולה כי בשנת 2014 הועברו לחו"ל כ-6.2 מיליארד דולר. חלק מסכום זה הועבר לשם תשלומים הפטורים מניכוי מס במקור, כגון תשלומים בגין יבוא טובין<sup>25</sup>. בשנת 2013 דיווחו התאגידים על העברות כספים לחו"ל בסכום של כ-5 מיליארד דולר.

24 הדיון עסק בסעיף 39(ב) להצעת חוק בנק ישראל, התש"ע-2010, המסמיק את נגיד בנק ישראל להוציא צווים לשם קבלת מידע הדרוש לבנק ישראל לביצוע תפקידיו ולהשגת מטרותיו.

25 לא ניתן לאמוד את החלק הפטור מניכוי מס במקור, הואיל וחלק מסעיפי הדיווח לבנק ישראל כוללים סוגי תשלומים חייבים במס וסוגי תשלומים הפטורים ממס.



התברר כי סיווג התשלומים והתקבולים במערכת הדיווח לבנק ישראל אינו זהה לסיווג של הרשות (על כך ראו בהמשך בפרק המנתח מדגמית העברות כספים לחו"ל). לפיכך לא ניתן להסתמך על נתונים אלו בבניית מערכת לניהול סיכונים בכל הקשור לפעילות ישראלים אל מול מדינות העולם (על הצורך בבניית מערכת כזאת ראו בפרק הבא).

בהקשר זה ראוי לציין כי הנתונים שצוינו בדיווחי התאגידים הבנקאיים משקפים רק חלק מסוגי העברות התשלומים לחו"ל. זאת הואיל ועל פי נתוני הרשות, היא הנפיקה בשנת 2014 אישורי ניכוי מס במקור על העברות כספים לחו"ל בסכום של כ-56.86 מיליארד ש"ח (סכום זה משקף כאמור רק את הסכומים שעבורם ביקש המעביר אישור ממשד השומה, אולם אינו מביא בחשבון את נתוני החברות המיוחדות, את הנתונים לגבי כספים שהעבירו לחו"ל יהלומנים<sup>26</sup>, וכאמור לעיל גם את העברות הכספים לחו"ל שאינם חייבים אישור של פקיד השומה).

בתשובת בנק ישראל למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2015 נמסר כי "המידע שבנק ישראל אוסף הינו למטרות סטטיסטיות ולא למטרות חשבונאיות או למטרות מיסוי. לפיכך, בנק ישראל עורך שורה של בקורות לוגיות ובקורות סטטיסטיות לבחינת איכות הנתונים ומהימנותם... [זאת] על מנת... להבטיח כי קבלת ההחלטות לצרכים של הבנק ולעמידה ביעדיו נעשית על בסיס המידע האיכותי ביותר".

בתשובת הרשות צוין כי היא פועלת מול איגוד הבנקים לקבלת דיווחים מקוונים על ההעברות לחו"ל.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבחון את האפשרות לקלוט נתונים אלו ישירות מהמערכת הבנקאית המסחרית ומהמערכת הממוחשבת של תאגידים פיננסיים אחרים (דוגמת נותני שירותי מטבע), וזאת מעל לסכום מזערי שייקבע, לצורך בקרה מדגמית על הצהרות הנישומים. קליטת נתונים אלו, ברוח המלצות "הוועדה לבחינת השלכות הליברליזציה במט"ח על העברת תשלומים לחו"ל"<sup>27</sup> (להלן - ועדת ההעברות לחו"ל), תאפשר לרשות לבצע ביקורת ממוחשבת. לדוגמה, היא תאפשר לרשות לבצע איתור ממוחשב של כל מי שהעביר לחו"ל בשנה מסוימת תשלומים בסכום הגבוה מהמותר על פי הוראת הביצוע בגין שירות שקיבל בחו"ל מתושב חו"ל, וכן לבצע איתור ממוחשב של העברות בין צדדים קשורים<sup>28</sup>.

על בנק ישראל לבדוק את הסיבות לפערים, בהיקף שנתי של עשרות מיליארדי ש"ח, בין נתוני הרשות לנתונים שמוסרים לו התאגידים הבנקאיים.

26 בענף היהלומים נהוגים הסדרי מס ייחודיים, ובכללם אי-חיוב העוסקים בענף להמציא אישור מפקיד השומה בעת העברת כספים לחו"ל. על פי נתוני משרד הכלכלה, בשנת 2014 הסתכם יבוא היהלומים בכ-4.49 מיליארד דולר (לפני החזרות סחורה).

27 ראו בהמשך.

28 צדדים קשורים לעניין זה הם חברת אם, חברה בת, חברה אחות, קרוב משפחה מדרגה ראשונה וכדומה.

## הוועדה לבחינת השפעת הליברליזציה במט"ח על העברות כספים לחו"ל

בשנת 2004 הקים סמנכ"ל בכיר לשומה ולביקורת דאז את ועדת ההעברות לחו"ל. במרץ 2006 הגישה ועדה זו את המלצותיה לסמנכ"ל. בשנת 2007 ביקש הסמנכ"ל החדש מוועדה זו לבחון מחדש את המלצותיה, ובמרץ 2010 הגישה הוועדה המלצות מעודכנות. בהמלצות המעודכנות ציינה הוועדה שבמצב הנוכחי "ציבור המשלמים המשיך ל'הציף' את משרדי השומה בפניות בנושא זה... מצב דברים כאמור הביא לכך שפקידי השומה נדרשו לטפל במספר רב של פניות ללא בדיקה מעמיקה מחד, והדבר צמצם את האפשרות לטיפול שומתי מאידך; שכן הוודאות המיסיית בעסקאות בינלאומיות הינה שיקול מכריע בתמחור העסקה והיא מגולמת בתחשיבים הכלכליים הנובעים מכך. לפיכך, משלם אשר הציג בפני פקיד השומה מצג עובדתי אמיתי ושלם בעת ביצוע העסקה, הרי שפקיד השומה לא יוכל (למרות קיום האפשרות החוקית בגוף האישור) לטפל בסוגיה זו טיפול שומתי ללא הוכחת מצג שווא מצידו של המשלם בעת קבלת האישור".

ועדת ההעברות לחו"ל המליצה לאפשר לציבור הנישומים לשלם את רובם הגדול של סוגי התשלומים באמצעות מסלולים מהירים וזמינים המתבססים על הצהרת הנישום המשלם. עוד המליצה הוועדה כי משרדי השומה יטפלו כבר בעת מתן האישור במקרים מיוחדים אשר דורשים מעורבות של פקיד השומה. הוועדה ציינה כי "מהלך זה מחייב פיתוח מערכות ממוחשבות אשר מציגות בפני הרשות את הנתונים הנוגעים להעברת כספים לחו"ל בזמן אמת. מובן כי זה כרוך בשינוי מערך הטפסים והצהרות אשר משמשות כיום לטיפול בנושא". המלצות הוועדה הוגשו לסמנכ"ל שומה וביקורת דאז כטיטת הוראת ביצוע חדשה ומקיפה אשר מחליפה את כל ההנחיות הקודמות בנושא, לרבות ההנחיות לגבי מערך הטפסים והמערך הממוחשב.

הועלה כי טיטת הוראת הביצוע שונתה כמה פעמים עד לפברואר 2014, ומאז לא נדונה.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות להשלים בהקדם את גיבוש הוראת הביצוע, כדי להתאים את הנחיות הרשות, שנקבעו לפני זמן רב, לשינויים שהתרחשו עקב הנהגת הליברליזציה בשוק המט"ח, לתהליכי הגלובליזציה, להתפתחות הכלכלה הדיגיטלית ועוד.

בתשובה ציינה הרשות כי "לא ניתן ליישם הוראה זו ללא תשתית מיחשובית להפעלתה. יישום ההוראה מצריך פיתוח משמעותי בשע"מ שכרגע נדחה בשל סדרי עדיפויות".



כ-645 מיליון ש"ח  
הועברו עבור השקעות  
במקלטי המס ועבור  
הלוואות שניתנו  
לגופים במקלטי המס

## ההשפעות של היעדר מערכת לניהול סיכונים על בדיקת ההעברות לחו"ל

בסיס נתונים מלא לגבי העברות הכספים לחו"ל הוא אחד הכלים היסודיים הנדרשים לפיקוח בתחום זה.

התברר כי בבסיס הנתונים בנושא זה, שהוא חלק ממאגר שע"מ, קיימת מאז הקמתו בשנת 2013 תקלה, ועקב כך אי-אפשר להסתמך על הנתונים הקיימים בו. זאת לשם איתור תיקים לבדיקה ולמעקב. ואולם על אף הכשל במערכת, היא פתוחה לעובדי הרשות ואינה מתריעה על שלא ניתן להסתמך עליה. עקב הכשל במערכת פנה משרד מבקר המדינה לרשות בבקשה לקבל נתונים גולמיים על העברות הכספים לחו"ל. מניתוח הנתונים שהתקבלו לגבי שנת 2014 עולים הפרטים האלה:

1. הפעילות הנוגעת לכ-40.3 מיליארד ש"ח (כ-71%) מ-56.86 מיליארד ש"ח שהועברו בשנת 2014 על פי אישורים ממשרדי השומה, מרוכזת ב-201 תיקי ניכויים, ממוצע של כ-200.5 מיליון ש"ח לתיק ניכויים. באותה שנה הועברו למקומות המשמשים מקלטי מס - כגון סיישל, איי קיימן וברמודה - כ-1.26 מיליארד ש"ח, שעליהם שולם מס בשיעור ממוצע של 0.98%. העברת הסכום האמור למקלטי המס נעשתה באמצעות 322 אישורים בלבד, ממוצע של כ-3.9 מיליון ש"ח לאישור. כ-95% מהכספים שהועברו למקלטי המס (כ-1.19 מיליארד ש"ח), הועברו בפטור מלא מניכוי מס במקור. לדוגמה, כ-645 מיליון ש"ח הועברו עבור השקעות במקלטי המס ועבור הלוואות שניתנו לגופים במקלטי המס.

מהאמור לעיל עולה חשיבות הקמתה של מערכת לניהול סיכונים אמינה, שבאמצעותה יהיה ניתן לבצע פילוח סטטיסטי של הנתונים, לאתר את תיקי הניכויים שבהם מרוכזת פעילות העברת הכספים לחו"ל ולמקד בהם את משאבי כוח האדם הרלוונטיים.

2. על פי נתוני הרשות, כ-8 מיליארד ש"ח מ-56.86 מיליארד ש"ח שהועברו בשנת 2014 סווגו כ"שונים". סקירת התשלומים שסווגו כשונים מעלה כי הם ניתנו לספקים מוכרים שתחום פעילותם ברור, כמו פירמות רואי חשבון עולמיות וחברות אנרגיה גדולות. תשלומים אלה לא נכללו באף אחת מ-25 קטגוריות הסיווג שקבעה הרשות, ולכן לא ברור כיצד נקבע לגביהם שיעור המס שנוכה במקור.

משרד מבקר המדינה מעיר כי על הרשות לבדוק את התשלומים אשר ניתנו למקבלים שסווגו כשונים. נוסף על כך, על הרשות לבחון את הצורך בהוספת קטגוריות נוספות, כדי לטייב את הניתוח לגבי ההעברות ולקבוע באופן מדויק את החבות בניכוי מס במקור.

3. אחת המטרות המרכזיות של בדיקת העברות הכספים לחו"ל היא למנוע ניצול לרעה של אמנות מס כדי לשלם מס מופחת בעת העברות כאלה או לקבל לגביהן פטור מלא ממס. להלן נתונים לשנת 2014 לגבי העברות כספים לחו"ל

והמס ששולם בגינן, על פי חלוקה למדינות אמנה ולמדינות שאינן מדינות אמנה:

#### לוח 1: העברות כספים לחו"ל והמס ששולם בגינן, 2014

| שיעור המס הממוצע | סכום המס ששולם (באלפי ש"ח) | סך התשלומים (באלפי ש"ח) | מספר האישורים |                               |
|------------------|----------------------------|-------------------------|---------------|-------------------------------|
| 1.45%            | 827,301                    | 56,861,879              | 24,441        | כל המדינות                    |
| 1.49%            | 763,573                    | 51,613,605              | 22,521        | מדינות שעמן נחתמה אמנת מס     |
| 1.21%            | 63,728                     | 5,248,274               | 1,920         | מדינות שעמן טרם נחתמה אמנת מס |

מנתונים אלו עולה כי כ-91% מהתשלומים הועברו למדינות אמנה. להלן דוגמה לגבי העברות למדינת אמנה אירופית (להלן- מדינה א') בשנת 2014 ולגבי המס ששולם בגינן:

#### לוח 2: העברות למדינה א' והמס ששולם בגינן, 2014

| שיעור המס הממוצע | סכום המס ששולם (באלפי ש"ח) | סך התשלומים (באלפי ש"ח) | מספר האישורים |
|------------------|----------------------------|-------------------------|---------------|
| 0.46%            | 2,057                      | 449,368                 | 242           |

הועלה כי כ-97% (כ-437 מיליון ש"ח) מתשלומים אלו הועברו בפטור מלא מניכוי מס במקור - מהם כ-103 מיליון ש"ח שסווגו כ"תמלוגים", כ-160 מיליון ש"ח שסווגו כ"שירותים הניתנים במלואם בחו"ל", כ-73 מיליון ש"ח שסווגו כ"תוכנות" וכ-8.3 מיליון ש"ח שסווגו כ"דיבידנד".

על השימוש במדינות אמנה להקטנת המס ניתן ללמוד ממכתב ששלחו בשנת 2014 נציג הרשות ונציגת משרד האוצר אל נציג רשות המס של מדינה א', ובו צוין כי "הפטור מדיבידנד גרם ל"קניית אמנות"<sup>29</sup> משמעותית... חלק הדיבידנד

29 "קניית אמנות" (treaty shopping) היא מצב שבו נישום שהוא תושב מדינה שלישית שאינה צד לאמנה מנצל את הוראותיה, במטרה ליהנות מההטבות הקבועות בה.

[למדינה א'] הגיע ל-19% מכל חלוקות הדיבידנד [לחו"ל] שדווחו לרשות המסים בישראל... קשה להסביר יחס זה".

4. על פי סעיף 170 לפקודה, "כל המשלם לאדם שאינו תושב ישראל, לו או לאחר בשבילו, כל הכנסה חייבת לפי פקודה זו, שאינה הכנסה שממנה נוכה מס לפי הסעיפים 161 ו-164, חייב לנכות מאותה הכנסה, בעת תשלומה, מס של 25% אגורות לכל שקל אם מקבל התשלום הוא יחיד, ומס בשיעור המוטל לפי הסעיפים 126 ו-127 אם מקבל התשלום הוא חבר בני אדם, או שיעור אחר שיקבע להם פקיד השומה בהודעה בכתב".

הועלה כי לא ניתן לדעת אם הוראה זו מבוצעת, הואיל ובמאגר שע"ם אין סיווג נפרד לתשלומים כאלה. בשנת 2014 ניתנו 63 אישורים בלבד שבהם חויב המשלם לנכות מס בשיעור של יותר מ-25% (עד 37%). ההעברות שבגינן ניתנו אישורים אלו הסתכמו בכ-63 מיליון ש"ח.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות להגדיר במאגר שע"ם קודי ניכוי במקור, כדי להקל על עובדי משרדי השומה את קביעת שיעור המס שיש לנכות במקור, וכן לגבש נוהל עבודה לבדיקת מהות ההעברות לחו"ל. נוסף על כך, על הרשות לכלול בתכנית העבודה של השומה בדיקה מדגמית של תיקי המנכים, על פי קריטריונים כמו סיווג כ"חברה מיוחדת", היקף התשלומים המועברים לחו"ל, שיעור המס שנוכה במקור, המדינות שאליהן הועברו התשלומים וסיווג התשלומים. על הרשות גם לאתר באופן שוטף, באמצעות בדיקה ממוחשבת, אישורי ניכוי מס במקור ששיעור הניכוי לגביהם שונה מהקבוע בדין הפנימי ובאמנות המס; לצורך זה על הרשות לתקן את תקלת המחשב במאגר שע"ם.

בתשובת הרשות צוין כי "אין ספק שדרושים שיפורים במערכת הממוחשבת של העברות לחו"ל. רשות המסים תפעל בנושא זה, בהתחשב באילוצי תכנית העבודה".

## ניצול לרעה של אמנות למניעת כפל מס

1. אחת הדרכים למניעת ניצול לרעה של אמנות מס היא מתן הזכות ליהנות מההטבות הקבועות באמנה רק ל"בעל הזכות שביושר" (בעל ההכנסה או בעל הנכס). החלת האמנה על בעל הזכות שביושר נקבעת על פי מקום מושבו של בעל הזכות. עקרון בעל הזכות שביושר מצוין בשלוש אמנות המודל (אמנת האו"ם, אמנת ארצות הברית, ואמנת OECD).

על פי חוזר 22/2004 של הרשות, ניתן להשתמש בעיקרון זה גם כאשר לא מצוינת דרישה מפורשת לכך באמנה. כדי לקבוע אם מקבל תשלום כלשהו הוא "בעל הזכות שביושר" יש לבחון את מכלול העובדות והנסיבות, כגון: אם יש הצדקה לקיום מבנה חברה מסוים, מלבד המטרה של חיסכון במס; ואם ישות אחרת ולא מקבל התשלום היא שנוטלת את הסיכונים הכלכליים. אם ימצא כי

מקבל התשלום אינו "בעל הזכות שביושר", יחול לגביו הדין הפנימי, דהיינו חובת ניכוי מס במקור הקבועה בסעיפים 164 או 170 לפקודה. להלן דוגמה:

בשנת 1997 נחתם הסכם בין משרד שומה מסוים לבין שתי חברות זרות, לגבי סיווג תשלומים שקיבלו מחברה ישראלית. בהסכם נקבע כי תשלומים אלו יסווג כרווחי הון שבגינם ינוכה מס במקור בשיעור נמוך או בשיעור אפס, על פי אמנות המס הרלוונטיות.

משיחות שהתקיימו בין נציגי משרד מבקר המדינה לנציגי משרד השומה הועלה כי לאחר שהרשות בחנה את ההסכם שנחתם בין שתי החברות הזרות לבין החברה הישראלית בשנת 1997, היא הגיעה למסקנה כי הקביעות בהסכם הן שגויות, וכי בעל הזכות שביושר אינו החברה המקבלת, במקרה זה חברה זרה שהיא "חברת צינור ריקה מתוכן", אלא חברת האם שלה בארץ אחרת. הרשות הגיעה למסקנה זו לאחר שהגישה לרשויות המס בחו"ל בקשה לקבלת מידע לגבי כתובת החברה הזרה, ומתשובת רשויות המס בחו"ל עלה כי הכתובת שציינה הרשות בבקשתה היא הכתובת של חברת האם.<sup>30</sup>

בדיון בעניין זה שהתקיים בבית המשפט המחוזי ציין השופט כי "ראוי היה כי המשיב [הרשות] יבחן את התנהלותו בקשר עם הוצאת השומה, לאחר שהמערערת הסתמכה, ולו לכאורה, על אישור מקדמי בדבר ניכוי במקור". נוכח אמירה זו של השופט חזרה בה הרשות מכוונתה למסות במס נוסף את התשלומים שהועברו לחו"ל. בזמן הדיון המשפטי הגיעה הרשות להסכם עם החברה הזרה, ולפיו מיסוי חברה זו ייעשה מכאן ואילך באמצעות פתיחת תיק ברשות לחברה הזרה וגביית המס ישירות ממנה. הסכם זה קיבל תוקף של פסק דין.


2. בשנת 2006 פרסמה הרשות את רשימת 13 תכנוני המס החייבים בדיווח מפורט ונפרד על פי תיקון 147 לפקודה<sup>31</sup>. המשמעות המרכזית של פרסום הרשימה היא שאי-דיווח כאמור הוא עבירה פלילית, גם אם התכנון עצמו הוא לגיטימי. אם ייקבע בסופו של הליך כי התכנון הוא עסקה מלאכותית, עלול להיות מוטל על המדווח קנס גירעון<sup>32</sup> בשיעור של 30% מסכום הגרעון.

רשימה זו כוללת בין היתר שני תכנוני מס בתחום המיסוי הבין-לאומי: (א) תקנה 2 (9): רכישה או החזקה של תושב ישראל ב-25% או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב מדינה שאינה מדינת אמנה; וכן קבלת תקבולים מאת חבר בני אדם בשווי של מיליון ש"ח לפחות על ידי בעל מניות מהותי בחבר בני אדם תושב חוץ במדינה שאינה מדינת אמנה. (ב) תקנה 2 (10) - רכישה או

30 הרשות ביקשה לשנות, אגב הליכי שומה, את שיעור המס שנקבע כניכוי במקור על סכום של כ-44 מיליון ש"ח שהועברו לחו"ל בשנת 2004, לפי שיעור מס מופחת של 5%, על פי האמנה למניעת כפל מס בין ישראל להולנד.

31 נוסף על כך, פורסמו שתי פעולות החייבות בדיווח כתכנוני מס לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. רשימת תכנוני המס מצוינות בתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006, ותקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006.

32 סעיף 191 לפקודה מסמך להטיל קנס גירעון בהתקיים תנאים מסוימים. גירעון נוצר כאשר סכום המס שנישום חייב בו על פי שומה גדול מסכום המס שהוא חייב בו על פי הדוח שהגיש.


  
 הרשות לא הגדירה  
 בשע"ם שאילתה  
 שעל פיה ניתן לאתר  
 מקרים שבהם חרגו  
 תושבים מסך  
 ההחזקה בחבר בני  
 אדם המחייב דיווח,  
 אולם לא דיווחו  
 כנדרש

החזקה של תושב ישראל ב-25% או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב מדינת אמנה, שיותר מ-50% משווי נכסיו או מהשימוש בהם מצוי או נעשה בישראל, במישרין או בעקיפין<sup>33</sup>.

הועלה כי הרשות לא הגדירה בשע"ם שאילתה שעל פיה ניתן לאתר מקרים שבהם חרגו תושבים מסך ההחזקה בחבר בני אדם המחייב דיווח, אולם לא דיווחו כנדרש.

על פי נתוני הרשות, בשנים 2010-2013 הוגשו 352 דיווחים בסך הכול בגין תכנוני המס החייבים בדיווח על פי תקנה 2(9), ממוצע של 88 דיווחים בלבד לשנה, ו-67 דיווחים בגין תכנוני המס החייבים בדיווח על פי תקנה 2(10), ממוצע של 17 דיווחים בלבד לשנה.

לדעת משרד מבקר המדינה, נוכח היקף העברות הכספים מישראל לחו"ל - כ-56 מיליארד ש"ח לשנה על פי הנתונים לשנת 2014, על הרשות לפעול להגדלת מספר הנישומים המקיימים את חובת הדיווח, דבר שיקל לאתר נישומים שלא דיווחו כנדרש.

## אי-עדכון בסיס המידע הקיים ברשות לגבי פעילות ישראלים בחו"ל

1. על פי סעיף 131 לפקודה, כל יחיד או תאגיד שיש לו הכנסה בשנת המס וחלה עליו חובת דיווח כמפורט באותו סעיף, נדרש להגיש לרשות מדי שנה בשנה דוח על הכנסותיו. דוח זה כולל טפסים נלווים, ובהם טפסים הכוללים פירוט לגבי פעילות כלכלית בחו"ל. הדוח והטפסים כוללים מידע רב, בין היתר על החזקות נכסים בחו"ל (טופס 150), על הכנסות מחו"ל לסוגיהן (נספח ד' לדוח השנתי) ועל עסקאות בין צדדים קשורים (טופס 1385).

על פי הפקודה, רשאי פקיד השומה לבקש מהנישום מידע נוסף על הדוח השנתי, ובכלל זה טפסים שלא צורפו לדוח. כמו כן, מחויב הנישום להגיש טפסים נוספים בעקבות בקשה שהגיש (כמו בקשה לאישור תושבות או להקטנת שיעור הניכוי במקור).

הועלה כי פרט לנספח ד' האמור לעיל, הטפסים אינם ממוחשבים. כך הועלה כי בנספח ד', שבו מפורטות ההכנסות מחו"ל, לא מפורט באילו מדינות הן הופקו.

33 השיטה הראשונה מתאימה יותר למדידת שיעור ההחזקה בזכויות לרווחים, והשיטה השנייה מתאימה יותר למדידת שיעור ההחזקה בזכויות להצבעה.

שוב מאוד שהרשות תפעל למחשוב מלא של טופסי הדיווח, כדי שיהיה ניתן להגישם באופן מקוון או על ידי תקצורם עם הגשתם. מחשוב הטפסים גם יאפשר ביצוע חיתוכים נדרשים והצלבות עם מאגרי מידע אחרים ברשות, דבר שיקל את איתורם של תיקים פוטנציאליים לביקורת וכן יסייע לקבוע אם הנישום דיווח באופן מלא או חלקי על הכנסותיו בכלל ועל הכנסותיו מחו"ל בפרט. יצוין כי דיווח חלקי עלול להיחשב אי-דיווח כלל, על כל המשתמע מכך לגבי תקופת ההתיישנות של הגשת דוחות, הטלת קנסות וכו'. כן ראוי שהרשות תבחן את האפשרות לחייב את הנישומים לפרט בנספח ד' לדוח השנתי את ההכנסות לפי מדינות, כדי לאפשר בחירה יעילה של תיקים לביקורת (למשל, לפי הכנסות שדווחו במדינות שנחשבות מקלטי מס או לפי פעילות של נישום לפי המדינות שאליהן העביר אותו נישום כספים).

בתשובת הרשות צוין כי "היחידה למיסוי בינלאומי המליצה בעבר להוסיף בדיווח של נספח ד' את פירוט המדינות, שכן הדבר יסייע בהיבט של בחינת הזיכוי ממס זר והן בהיבט של הצלבת חילופי מידע אוטומטיים. הנושא נמצא בתוכנית העבודה. אמנם כיום מקבלים רק מידע וולונטרי, אך מדינת ישראל התחייבה בפני ארגון ה-OECD לחילופי מידע אוטומטיים עד שנת 2018".

2. עוד הועלה כי קיימת אי-בהירות לגבי טופס 150 - "הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ במישרין או בעקיפין". עד לשנת 2015 לא נקבע בטופס זה השיעור המזערי של זכויות החזקה בעקיפין המחייב דיווח, ולפיכך התחייב לכאורה דיווח גם בגין החזקה בעקיפין בשיעור של אחוזים מזעריים. בפברואר 2015 פרסמה הרשות באתר האינטרנט שלה הבהרה, ולפיה חובת הדיווח על החזקה בעקיפין תחול על תושב ישראל שהחזקתו באחד או ביותר מאחד מאמצעי השליטה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה, היא בשיעור של 10% לפחות. יש לציין כי בהבהרה לא ניתן מענה לשאלה כיצד תימדד החזקה בעקיפין: האם באמצעות הכפלת שיעורי החזקה בכל אחת מהחברות בשרשרת או באמצעות המנגנון שנקבע בסעיף 75 לפקודה, בעניין מדידת שיעור החזקה בעקיפין בחברה נשלטת זרה<sup>34</sup> (להלן - חנ"ז). כמו כן, ראוי לציין כי בטופס 150 אין התייחסות לקיומו של "מוסד קבע" בישראל למי מהחברות הזרות שבהן מחזיק אותו תושב ישראל.

בתשובת הרשות צוין: "בהתייחס לאופן חישוב שיעור החזקה בעקיפין, נשקול להבהיר את אופן החישוב".

34 בסעיף 75 לפקודה מוגדרת חנ"ז - חברה זרה שרוב ההחזקות בה הן בידי תושבי ישראל, רוב הכנסותיה או רווחיה הם פסיביים, וכן מתקיימים לגביה עוד כמה תנאים. לאחר שנקבע שמדובר בחנ"ז, מחויב במס כל תושב ישראל שלפי ההגדרות שנקבעו בסעיף האמור הוא בעל שליטה בחברה זו, על חלקו היחסי ברווחיה של החברה הנובעים מהכנסה פסיבית. חריג לכך הוא רווח הנובע מדיבידנד שהתקבל מחבר בני אדם תושב חוץ, שמקורו בהכנסה שמוסתה על ידי מדינה זרה בשיעור הגבוה מ-15%. שיעור המס החל על בעל השליטה הוא שיעור המס החל על הכנסה שמקורה בדיבידנד.



**יעילות היישום של  
רפורמת המיסוי  
הפרסונלי ותרומתה  
של הרפורמה לגידול  
בגביית מסים על  
הכנסה של יחידים  
ושל תאגידים לא  
נבחנו**

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבחון את הצורך לעדכן את טופס 150 ולפרסם באתר הרשות הסבר מעודכן בנוגע לשדות שמילויים מצריך מן הנישום התמודדות עם מונחים הנתונים לפרשנות, למשל "תושבות יחיד", "תושבות תאגיד", "סיווג הכנסה" ו"נושא משרה בחברה זרה".

3. כאמור לעיל, נכנסה לתוקף בתחילת שנת 2003 הרפורמה בשיטת המיסוי. בפברואר 2015 פנה משרד מבקר המדינה לרשות בבקשה לקבל אומדנים שנעשו לגבי תשואת המס השנתית מאז הוחל ביישום רפורמת המיסוי הפרסונלי בשנת 2003, ובעקבות הרחבת בסיס המס על פעילות ישראלים בחו"ל.

הועלה כי לא ניתן לקבל אומדנים כאמור, בשל אי-מחשוב הטפסים כמפורט לעיל וכן בשל אי-סיווג נפרד של חברות הפועלות בחו"ל כחנ"ז או כחברות משלח יד זרות<sup>35</sup> (להלן - חמ"ז) או כחברות זרות שהשליטה בהן וניהולן מתבצעים בארץ. היעדר סיווג כאמור מקשה לנתח נתונים לצורך קביעת השומה. לדוגמה, לא ניתן לאחזר באופן מרוכז נתונים מדיווחי נישומים ישראלים המחזיקים באותה חברה זרה, כדי לבחון אם יש להגדיר את החברה כחנ"ז או כחמ"ז.

יצוין כי יעילות היישום של רפורמת המיסוי הפרסונלי ותרומתה של הרפורמה לגידול בגביית מסים על הכנסה של יחידים ושל תאגידים לא נבחנו, כך גם נושאים נוספים, ובהם:

א. שינויים בהרכב ההשקעות והסטת השקעות לישראל (הן הסטת השקעות ריאליות והן הסטת השקעות פיננסיות מניירות ערך זרים לניירות ערך ישראליות).

ב. היכולת לאמוד את היקף הפעילות של ישראלים בחו"ל ולהשוות זאת לפעילות המדווחת לרשות.

לדעת משרד מבקר המדינה, לאחר מחשוב הטפסים הרלוונטיים, על הרשות להקצות סיווג לחברות שכלל פעילותן מתבצעת בחו"ל ולהקים מאגר מידע לגבי פעילות כלכלית של ישראלים בחו"ל.

בתשובת הרשות צוין כי "מחשוב טפסים הינו חלק מפרויקט 'משרד ללא נייר' שבתוכנית העבודה בחטיבת השומה וביקורת, אשר נמצא בשלבי טיפול מתקדמים ביותר בימים אלו. מיכון הטפסים ייעשה לפי שיקולים של סדרי עדיפויות".

35 חמ"ז - חברה שהתאגדה בחו"ל ונישומה בישראל גם ללא שהשליטה והניהול בה מופעלים מישראל, זאת על פי תנאי סעיף 1ב75 לפקודה.

## אי-הכללת "תיקי חו"ל" בתכנית העבודה לשומה

הוראת ביצוע 5/2001 עסקה בתכנית העבודה של היחידה למיסוי בין-לאומי, שפעלה בעת פרסום ההוראה כיחידת שומה לתיקי חו"ל כפי שהוגדרו על פי הקריטריונים באותה הוראת ביצוע. בהוראת ביצוע זו נקבע כי מדי שנה בשנה ייכללו בתכנית העבודה של הרשות בנוגע לביקורת שומה תיקים שכרוכות בהם "סוגיות מיסוי בין-לאומי", לפי הקריטריונים שפורטו בהוראה.

להלן פרטים לגבי תיקי חו"ל לשנות המס 2010-2014:

1. לא נכללו בתכנית העבודה תיקים שנקבע לגביהם כי הם תיקי חו"ל מכיוון שהם נוגעים להפרשות חשבונאיות בסכומים גבוהים לתושבי חוץ או לתכנוני מס או לניצול אמנות מס - מאחר שלא ניתן לאתר אותם באופן ממוחשב.
2. נכללו בתכנית העבודה תיקים שנקבע לגביהם כי הם תיקי חו"ל, מאחר שהם נוגעים לסוגיית מחירי ההעברה<sup>36</sup>. בשנים 2010-2014 טופלו רק 73 (כ-29%) מ-254 תיקים כאלה אשר נכללו בתכנית העבודה, כלומר כ-15 תיקים בממוצע לשנה בלבד<sup>37</sup>.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבחון את הצורך בהכללת תיקי מיסוי בין-לאומי בתכנית העבודה שלה על פי הקריטריונים שנקבעו בהוראת ביצוע 5/2001, ולעקוב אחר הטיפול בתיקים אלו.

בתשובת הרשות צוין כי "במהלך שנת 2016, מחלקת פיקוח ובקרה תבחן את נושא הכללת תיקי מיסוי בינלאומי לתכנית העבודה לשנת 2017, בשילוב עם היחידה למיסוי בינלאומי ובכפוף למגבלות הממוחשבות הקיימות".

## פעילות היחידה למיסוי בין-לאומי

היחידה למיסוי בין-לאומי, שהיא חלק מהחטיבה המקצועית ברשות, הוקמה בשנת 2001. באוגוסט 2015 מנתה היחידה עשרה עובדים. יחידה זו אחראית בין היתר לייעץ למשרדי השומה בעת עריכת שומות; לקדם יוזמות חקיקה; לנסח חוזרים; לבנות תכניות הדרכה ולהנחיל ידע לעובדי משרדי השומה; לקבל החלטות מקדמיות בעסקאות בין-לאומיות; לקיים קשר שוטף עם רשויות מס בחו"ל; לייצג את המדינה

36 מחיר העברה הוא המחיר הנקבע לגבי עסקה בין-לאומית המבוצעת בין חברות קשורות. הרשות בוחנת, במסגרת יחידה ייעודית שהוקמה לצורך כך, אם העסקאות בוצעו בתנאי שוק, כלומר בתנאים הנהוגים לתנאי עסקאות עם צדדים שלישיים, ואם לא נעשו מניפולציות אשר נועדו להעברת רווחים ממדינה אחת לאחרת.

37 משנת 2014 שולבו בתכנית העבודה תיקים שבהם דווח על הוצאות מימון לצדדים קשורים בחו"ל. יצוין כי התיקים ששולבו בתכנית העבודה מתייחסים לדוחות לשנים 2010-2013.

הועלה כי ליחידת המיסוי הבין-לאומי לא הוגדרה משימה לבצע בקרה יזומה על מתן אישורי ניכוי מס במקור בגין תשלומים לחו"ל

במגעים לכריתת אמנות מס עם מדינות בחו"ל; לטפל בבקשות לחילופי מידע; לתת מענה למשרדי ממשלה אחרים; לטפל בעניינים הקשורים ל-BEPS<sup>38</sup> ול-FATCA<sup>39</sup> ועוד.

הועלה כי ליחידה נקבע תקן של 21 משרות, אולם רובן אינן מאוישות: 3 מ-4 המשרות שנקבעו למנהלי תחומים, 7 מ-10 המשרות שנקבעו לממונים, כל 6 המשרות שנקבעו לראשי הענפים, והמשרה שנקבעה לרכזת הלשכה. כמו כן, באוגוסט 2015 טרם הוגדר תפקידם של 5 מ-10 עובדי היחידה. יצוין כי תקנון המשרות ביחידה, כפי שמוצג, מעודכן לשנת 2011, וכי מאז נוספו ליחידה עוד מטלות.

להלן נתוני הרשות לגבי ביקורי הרפרנטים של היחידה למיסוי בין-לאומי במשרדי השומה בשנת 2014: ב-3 משרדים הם לא ביקרו אפילו פעם אחת; ב-8 משרדים הם ביקרו בין פעם אחת ל-3 פעמים; ב-14 משרדים - בין 4 ל-12 פעמים; וב-6 משרדים - בין 13 ל-20 פעמים.

בהוראת הביצוע 5/2001 נכתב לגבי אישורי ניכוי במקור בגין העברות לחו"ל כי "כבר בשלב מתן האישור... או כאשר מתעורר חשד לניצול אמנות מס' (Treaty Shopping) או מבנים הקשורים עם 'מקלטי מס', יעשה הטיפול בקביעת סיווג ושיעור הניכוי במקור במשותף עם היחידה".

הועלה כי ליחידת המיסוי הבין-לאומי לא הוגדרה משימה לבצע בקרה יזומה על מתן אישורי ניכוי מס במקור בגין תשלומים לחו"ל.

עוד הועלה כי היחידה למיסוי בין-לאומי אינה מסתייעת בפעילותה במערכת מידע ממוחשבת, לשם ניהול בסיס הידע של עובדי היחידה ותמיכה בתהליכי העבודה השוטפים של היחידה. במכתב ששלח מנהל החטיבה המקצועית ברשות למנהל שע"ם בנובמבר 2014<sup>40</sup>, צוין כי "נדרש ליצור כלי משלים אשר יוכל לתעד את הליכי העבודה... של הרפרנט בביקורו במשרד".

Base Erosion and Profit Shifting 38

39 במאי 2014 חתמו משרד האוצר בישראל ומשרד האוצר האמריקאי על הסכם ליישום הוראות Foreign Accounts Tax Compliance Act (FATCA), לשיפור אכיפת המס. ההסכם מסדיר העברת מידע לרשויות המס בארצות הברית, באמצעות הרשות, אשר תקבל את המידע מהגופים הפיננסיים בישראל. המידע יכלול פרטים לגבי חשבונות פיננסיים שמחזיקים בישראל אזרחים של ארצות הברית, תושבים של ארצות הברית או בעלי גרין קארד ולגבי חשבונות פיננסיים שמחזיקה ישות משפטית שיש בה לתושבי ארצות הברית החזקה מהותית.

40 כותרת המכתב: "צרכי החטיבה המקצועית מול שע"ם - תכנית העבודה לשנת 2015".


  
 הועלה כי ממועד  
 כניסת סעיף 100א  
 לתוקפו, בינואר 2003,  
 לא חייבו משרדי  
 השומה במס יציאה  
 את מי שהיגר  
 מישראל והיו לו נכסים

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי כי היחידה למיסוי בין-לאומי תבחן מדי פעם בפעם את דרך פעולתם של משרדי השומה בכל הנוגע למתן אישורי הניכוי במקור על העברות לחו"ל. כמו כן, על הרשות לדרוש משע"ם להקים מערכת מידע ממוחשבת לשימוש עובדי היחידה, כדי שיוכלו לתעד את עיקר עבודת הייעוץ שלהם במשרדי השומה. תיעוד ממוחשב כאמור ייצור מוקד ניהול ידע בתחום המיסוי הבין-לאומי ויתרום ליישום מדיניות הרשות בתחום מורכב זה בכלל משרדי השומה.

## היעדר גבייה של "מס יציאה"

סעיף 100א לפקודה קובע חבות ב"מס יציאה" - אירוע מס רעיוני<sup>41</sup>, על נכסיו של אדם שהיגר מישראל והפך לתושב חוץ. הסעיף מציב שתי חלופות לפני הנישום: החלופה הראשונה - לדווח מיוזמתו עם עזיבתו לחו"ל על רווח הון רעיוני לגבי נכסיו בכל העולם; החלופה השנייה (ברירת המחדל) - להמתין עד למכירת הנכס בפועל, כשהמוכר הוא כבר תושב חוץ, ולהתחייב במס על רווח ההון בגין החלק היחסי של שהייתו בישראל. הסעיף חל גם על "נכס" בישראל<sup>42</sup>. על פי חוזר מס הכנסה 21/2002, המטרה בחקיקת סעיף 100א היא למסות נכסי הון בגין תקופת החזקתם בישראל.

1. הועלה כי ממועד כניסת סעיף 100א לתוקפו, בינואר 2003, לא חייבו משרדי השומה במס יציאה את מי שהיגר מישראל והיו לו נכסים. הרשות לא פעלה ליישום הסעיף באמצעות הוראות ביצוע, ולא ריכזה נתוני שומות וגבייה של מס יציאה. בהקשר זה יצוין כי למס יציאה אין סיווג נפרד של הכנסה הונית. ללא סיווג כזה וללא ביצוע ביקורות פרטניות לא ניתן לדעת על מידת הציות להוראות הפקודה בעניין זה.

2. הועלו כמה עניינים שיש לתת עליהם את הדעת בנוגע לחיוב במס יציאה, על פי סעיף 100א:

א. מועד "חדלון התושבות" שבו חל אירוע המס אינו בהכרח קל לזיהוי, והוא אינו חייב לחול דווקא ביום היציאה מישראל. אדם עשוי לצאת מהמדינה למטרה ארעית ולהישאר תושב ישראל לצורך הפקודה, ולעומת זאת, אדם השוהה זמן רב בחו"ל, עשוי להשתנות לגביו "מרכז האינטרסים החיוניים", ובעקבות כך הוא יחדל להיחשב תושב.

ב. חלות החבות במס יציאה כאשר ניתוק התושבות הוא זמני.

41 יש מקרים שבהם נישום אינו מקבל הכנסה בכסף או בשווה כסף, אלא הכנסה תאורטית. הכנסה כזאת מוגדרת בדיני המס "הכנסה רעיונית" או "אירוע מס רעיוני". הכלל בדיני המס הוא שאין מטילים מס על הכנסה רעיונית כזאת, אלא מכוח הוראת חוק מפורשת. הוראת חוק כזאת קיימת בסעיף 100א לפקודה.

42 אם מימוש הנכס יחייב תשלום מס בישראל על פי סעיף 89 לפקודה, ישולם בגינו מס רווח הון בעת המימוש לפי הוראות סעיף זה, ולא לפי הוראות סעיף 100א.

ג. החבות במס יציאה כאשר מדובר בבעלי תושבות כפולה אשר מצד אחד אינם חייבים במס יציאה (מאחר שהם עדיין נחשבים תושבי ישראל), ומצד שני הם זכאים להקלות לפי אמנת המס שנחתמה עם מדינת התושבות האחרת.

ד. החובה לשלם את מס היציאה על פי סעיף 100א, המוטלת על מי שלא שבחר לשלמו עם עזיבתו לחו"ל טרם מכירת הנכס, חלה בעת מימוש הנכס, קרי מכירתו בפועל, אלא שהמימוש עשוי להיות שנים לאחר ההגירה. בשלב זה הנישום כמובן כבר אינו תושב ישראל, ויש להניח כי הוא כבר מזמן הפסיק לדווח באופן סדיר לשלטונות המס בישראל על הכנסותיו. הרשות לא קבעה כיצד ייגבה מס היציאה במקרים כאלו, וכיצד היא תקבל מידע על מימוש הנכס.

3. בסעיף 100א הוסמך שר האוצר לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה, לרבות הוראות למניעת כפל מס והוראות בעניין הדיווח. הועלה כי רק באפריל 2014 מסרה היחידה למיסוי בין-לאומי נייר עמדה למנהל הרשות בנושא "מס יציאה - המלצות לתיקוני חקיקה", וכן סקירת דין המשווה בין דרכי פעולתן של שש מדינות בנושא מס היציאה<sup>43</sup>. רק באפריל 2015 נדון נייר עמדה זה בישיבה שהתקיימה בראשות מנהל הרשות; בישיבה הומלץ לבחון תיקון חקיקה בנושא.

משרד מבקר המדינה מעיר כי הסקירה ההשוואתית האמורה לעיל התייחסה בעיקרה לשיטת החישוב ולא למנגנון שהוקם בארצות שנסקרו כדי לשום את הנישום (בין נישום יחיד ובין נישום שהוא תאגיד) במועד שינוי תושבותו. הואיל והיחיד מנתק תושבות באמצעות ביצוע הגירה פיזית וניתוק מרכז החיים שלו מישראל, ואילו תאגיד מנתק את תושבותו באמצעות שינוי מקום ה"שליטה והניהול" - נדרש למצוא דרכי שומה ואכיפה מתאימים לכל אחד מסוגי ניתוק התושבות. נוסף על כך, על הרשות לקבוע את דרכי הערכת הנכסים אם יבחר הנישום לשלם את המס כבר בעת ניתוק התושבות.

4. מדינות רבות מחייבות את תושביהן במס הגירה. לדוגמה, קנדה, אוסטרליה, גרמניה, דנמרק, הולנד, צרפת וארצות הברית<sup>44</sup> (באמצעות משטר PFIC<sup>45</sup> הנהוג בה). מדינות אלו פותרות את בעיית המיסוי במישור הדו-צדדי (בין שתי המדינות) באמצעות הוספת סעיף "שימור זכויות" (ידוע כ-"saving clause") באמנה, המאפשר להן למסות את התושב לשעבר לאחר שעזב. לעומת זאת, מרבית אמנות המס שישראל היא צד להן אינן כוללות סעיף "שימור זכויות".

43 נורווגיה, ארצות הברית, צרפת, בריטניה, קנדה ואירלנד.

44 ראו דוח של הארגון הפיסקלי הבין-לאומי (IFA) משנת 2002:

"The Tax Treatment of Transfer of Residence By Individuals."

45 הברית המשקיעים בתאגידים זרים שעיקר הכנסותיהם פאסיביות. ייעודם של כללים אלו הוא לחסום תכנוני מס במבנה השקעות של משקיעים אמריקאים באמצעות חברות זרות שכל מטרתם הימנעות מתשלום מס בארצות הברית.

למעשה, מהדוח של הארגון הפיסקלי העולמי עולה כי רק גרמניה אימצה מדיניות הדומה לזו של רשויות המס בישראל<sup>46</sup>. על פי אמנת המודל של OECD, כאשר תושב מדינה אחת מפיק רווח הון במדינה אחרת, ימוסה רווח זה, על פי רוב, רק במדינת מושבו של מוכר הנכס (ביום המימוש), ואילו המדינה האחרת לא תהיה זכאית להטיל מס על אותו רווח, אף לגבי נכס המצוי בתחומה.

יצוין כי רק בשלוש אמנות מס שעליהן חתומה מדינת ישראל<sup>47</sup> קיים אזכור לסעיף מס היציאה המוטל על תושבי ישראל לפני עזיבתם<sup>48</sup>.

על פי נוסח החוק, מוטל מס יציאה רק על החזקות במישרין ולא על החזקות בעקיפין. הדבר מאפשר לנישום, באמצעות רישום מלכתחילה של הנכס על שם חברה, להעביר החזקות במישרין להחזקות של תאגידים שבבעלותו, ובכך להימנע מחבות במס יציאה.

בתשובת הרשות צוין: "אנו ערים לכך כי סעיף 100א, בנוסחו הנוכחי נדרשים תיקונים... ובשנה האחרונה אף נדונה הצעה לתיקון חקיקה בלשכת מנהל רשות המסים, אולם טרם נערך תיקון החקיקה עליו הוחלט, בשל אילוצי תעודף החקיקה ברשות... במספר אמנות מס שנחתמו על ידי מדינת ישראל בשנים אחרונות, נקבעה הוראה המשמרת במפורש את זכותה להטיל מס יציאה (ראה למשל אמנות עם מלטה וגרמניה). ברם, אזכור זה נעשה באמנות לטעמנו, אך ורק לשם הסר ספק, ואף באמנות שלא נזכרה התייחסות מפורשת כאמור, עמדתנו הנסמכת אף על עמדת ארגון ה-OECD הינה כי ניתן להטיל את מס היציאה".

הכלכלן הראשי במשרד האוצר ציין בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי "אפשרות ההתנגשות בין אמנות למניעת כפל מס לבין מס יציאה עשויה להיות לא בעניין הקביעה אילו הוראות גוברות אלא לגבי חלוקת המס בין שתי המדינות. קביעה זו צריכה להיעשות במשא ומתן לעניין כל אמנה ולא בחקיקה, שכן מס רווח ההון לגבי אדם שהפך להיות תושב המדינה האחרת ממוסה באופן שונה במדינות השונות... יש לציין כי... ייתכן כי לא תהיה התייחסות [באמנה] כאמור בשל סירוב המדינה האחרת לכלול הוראה כאמור".

5. בסעיף 100א נקבע כי נכס הוא "לרבות מניות וזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102". לפיכך יחול הסעיף גם לגבי אופציות ומניות שקיבל מי שהיה תושב ישראל והפך לתושב חוץ בעודו מחזיק (במישרין או באמצעות נאמן) באותן זכויות. בחוזר מס הכנסה 21/2002<sup>49</sup> נאמר כי "הסעיף רלוונטי בעיקר כאשר

46 ראו ד"ר שלמה קטלן, יצחק פוגל, "מס יציאה על אופציות במסלול 102":

<http://www.bizportal.co.il/general/news/article/230417>

47 עם הולנד, שווייץ ודנמרק.

48 סעיף 13(5) לאמנת המס בין ישראל לקנדה הוא סעיף "שימור זכויות", המגביל את הזכות של מדינת המקור להטיל מס יציאה לתקופה של עד חמש שנים ממועד ההגירה. סעיף 100א טרם נחקק בעת החתימה על האמנה עם קנדה.

49 בנושא "הרפורמה במיסוי בינלאומי".

הנכס נמצא מחוץ לישראל וזאת מאחר ואם הנכס נמצא בישראל, גם אם מדובר בתושב חוץ המכירה חייבת בישראל, בכפוף להוראות אמנה".

משרד מבקר המדינה מעיר כי החוזר אינו מבהיר כיצד ניתן לחייב נישום במס יציאה כאשר אין התייחסות מפורשת למס זה באמנת המס עם המדינה שאליה היגר הנישום.

6. אחת הסוגיות המרכזיות בנושא מס היציאה היא הטלת מס כזה על תושב ישראל המחזיק בחבילת אופציות למניות ומהגר לצורכי עבודה (הגירה זמנית או קבועה). מכיוון שהשיטה הנהוגה לגבי הענקת אופציות היא "שיטת ההבשלה"<sup>50</sup>, ייתכן מצב שבו עובד יחזיק בחבילת אופציות במועד שבו הוא נמצא במעמד של תושב ישראל, אולם יממש אותן לאחר ההגירה.

המלצות דוח של OECD משנת 2005 שולבו באמנת המודל של הארגון שפורסמה בשנת 2008. אמנת המודל, בגרסתה זו, מכירה בכך שמדינות שונות מסווגות הכנסה מאופציות באופן שונה (לרוב "רווח הון" או "הכנסת עבודה"), וקובעת כי על מדינת המקור ומדינת המושב החדשה לפעול במקרה של הגירה לפי העיקרון המנחה ברוב המדינות - חלוקת מיסוי לפי מקום ביצוע העבודה. עוד נקבע באמנת המודל כי יש לחלק את הרווח בין המדינות לגבי קטע הרווח הנחשב הכנסת עבודה לפי תקופת העבודה בכל מדינה בתקופת ההבשלה, וכן כי למדינה שבה בוצעה העבודה יש זכות "נגיסה ראשונה" בהכנסה שניתן לייחס לתקופה זו, ועל המדינה השנייה להימנע ממיסוי רווח זה, או לאפשר זיכוי בשל מס זר.

בתשובת הרשות צוין כי "רשות המסים פועלת בהתאם למנגנון הקבוע באמנת המודל של ארגון OECD, המחלקת את המיסוי בהתאם לתקופת ההבשלה... אכן יש פער בין המנגנון שנקבע בסעיף 100א... המחלק את 'עוגת המס' בין המדינות בהתאם למנגנון הפיצול הליניארי ממועד רכישת הנכס ועד למימוש, לבין המנגנון המקובל באמנת המודל של ה-OECD המחלקת את המיסוי בהתאם לתקופת ההבשלה (VESTING). יצוין, כי בין היתר בשל המקובל באמנת המודל, בהחלטות מיסוי שהוציאה היחידה למיסוי בינלאומי בסוגיית אופציות לעובדי רילוקיישן המהגרים למדינת אמנה, אומץ מנגנון ההבשלה (ראו למשל תמצית החלטת מיסוי שפורסמה בנושא שמספרה 237/14, שם נקבעה חלוקת המס בגין האופציות על בסיס תקופת ההבשלה)".

7. משרד מבקר המדינה ביצע בדיקה בעניין תיקי הניכויים של ארבעת התאגידים הגדולים בארץ, הנוגעים למתן שירותי נאמנות לאופציות לעובדים<sup>51</sup>. הועלה כי על פי מאגר הניכויים של שע"מ, לא ביצעה הרשות ביקורת ניכויים בתאגידים אלה לכל הפחות משנת 2000.

50 חברות שמקצות אופציות קובעות בדרך כלל כי זכותו של העובד לממש אותן למניות כרוכה בתקופת הבשלה (vesting). קרי, זכאותו של העובד לממש את האופציות שהוקצו לו למניות החברה או לחלקן, כפופה להמשך עבודתו בחברה, על פי הסכם העבודה שלו עמה. תקופת ההבשלה המקובלת בחברות ישראליות היא ארבע שנים. עם תום השנה הראשונה להקצאה העובד רשאי לממש 25% מכלל האופציות שהוקצו לו, ולאחר מכן 1/48 מהאופציות בכל חודש.

51 על פי הערכות הרשות, בידי נאמנים אלו מרוכז לפחות חצי משוק האופציות לעובדים בישראל.

בתשובת הרשות צוין כי "התיקים ישולבו בתוכנית העבודה לשנת 2016".

המצב הקיים, שבו  
לרשות יש יכולת  
אכיפה מוגבלת של  
מס היציאה, ולמצער  
קבלת דיווח על מי  
שמימש נכסים לאחר  
שחדל להיות תושב  
ישראל - אינו תקין

על הרשות לבחון דרכים לגביית מס יציאה על כלל נכסי ההון, ובכללם על האופציות לעובדים. כמו כן, על הרשות לפרסם חוזר מקצועי שיעסוק בין השאר בשאלת מיסוי הרווחים מנכסי הון כאשר הנישום מהגר למדינת אמנה (כאשר אין התייחסות מפורשת לעניין זה באמנת המס); באופן חלוקת הרווח בין ישראל למדינת האמנה; ובמדיניות בכל הנוגע לזיכוי ממס זר כנגד תשלום מס יציאה.

המצב הקיים, שבו לרשות יש יכולת אכיפה מוגבלת של מס היציאה, ולמצער קבלת דיווח על מי שמימש נכסים לאחר שחדל להיות תושב ישראל - אינו תקין. לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבחון את הצורך לעדכן את הוראות סעיף 100א או להתקין את התקנות הנדרשות בעניין זה. כמו כן, על הרשות ומשרד האוצר לפעול לכך שכל אמנת מס חדשה וכל עדכון של אמנת מס עם מדינה בחו"ל יכללו התייחסות למס היציאה הישראלי ולדרכים לגבייתו כאשר הוא לא שולם בפועל.

## עיוותים במיסוי הכלכלה הדיגיטלית

### רקע

ההתפתחות המואצת של האינטרנט חוללה תמורות משמעותיות, שבעקבותיהן חלק ניכר מהפעילות הכלכלית מתבצע באופן אלקטרוני, בין היתר באמצעות מכשירים סלולריים. הדברים אמורים הן לגבי מסחר בין אדם פרטי לעסק והן לגבי מסחר בין עסק לעסק. כללי המס הבין-לאומיים והלאומיים ואמנות המס הדו-צדדיות נקבעו לפני עידן האינטרנט. כללי המס מבוססים על העיקרון, ולפיו המיסוי חל במדינה שבה קיימת נוכחות פיזית של החברה (למשל במדינה שבה יש לחברה משרדים) או במדינה שממנה מתבצע ניהול החברה או במדינה שבה רשום עיקר הקניין הרוחני שלה. מכיוון שניהול חברת אינטרנט יכול להתבצע מכל מקום, חברות נוטות לבצע אותו במדינות שבהן המס אפסי או נמוך ביותר, ואף להעביר את השליטה והניהול ממדינה למדינה בזמן קצר, לפי הטבות המס המוצעות חדשות לבקרים. לעניין זה נודעת חשיבות רבה בישראל, שבה תעשיית הטכנולוגיה העילית (הייטק) מפותחת מאוד, והידע הנצבר בתחום זה, שהוא הנכס העיקרי של חברות הטכנולוגיה העילית, ניתן להעברה בקלות יחסית מהארץ לחו"ל.

אחד המבחנים לקביעת המדינה הממסה באמנות מס טיפוסיות הוא קביעת "מוסד הקבע"<sup>52</sup>. בנוגע לעסקאות המבוצעות באמצעות האינטרנט, מקובל באמנות אלן<sup>53</sup>,

52 כאמור לעיל, מוסד קבע מוגדר בסעיף 5(1) לאמנת המודל של OECD - מקום עסקים קבוע שבאמצעותו מבוצעים בחלקם או במלואם עסקי המים. הגדרה דומה קיימת ברוב אמנות המס שישראל חתומה עליהן.

53 על פי אמנת המודל של OECD.



כי שרת אינטרנט ייחשב כ-"מוסד קבע" על פי הפונקציונליות שלו: חברה מחו"ל בעלת אתר אינטרנט בישראל המנוצל רק למטרות פרסום לא תחויב במס בישראל בגין הכנסתה מעסקאות המבוצעות דרך אתר זה על ידי לקוחות ישראליים. אולם אם אתר זה נמצא על שרת הנמצא בישראל והוא מאפשר לקונה לא רק את ראיית הסחורה אלא גם הגשת הזמנות וקבלתם, ניתן להתייחס לאתר כ-"מוסד קבע" ובהתאם לחייב את החברה המפעילה במס בישראל<sup>54</sup> (להלן-"מבחן השרת"). זאת בתנאי שבישראל גם מתקבלות החלטות הניהוליות החשובות באותה חברה (עם או בלי גורם אנושי דומיננטי בקבלת החלטות אלו-שייתכן שמתבצעות אוטומטית באמצעות התוכנה). כללים אלו ניתנים לעקיפה באמצעות "אתרי מראה"<sup>55</sup>. טכנולוגיה חלופית שהתפתחה בשנים האחרונות וגם היא הפכה את "מבחן השרת" לפחות רלוונטי היא פעילות באמצעות טכנולוגיית "ענן המחשוב"<sup>56</sup> שהתפתחה בשנים האחרונות.

על פי אמנת המודל של OECD, הפעלת אתר אינטרנט בלבד במדינה מסוימת אינה מטילה על החברה המפעילה חבות מס באותה מדינה. ואולם ניתן למסות חברה בהתקיים שלושה תנאים מצטברים: (א) אם אתר האינטרנט שלה מופעל באמצעות שרת אינטרנט הנמצא בבעלותה או נמצא ברשותה בהכרח (ליסינג). במקרה זה תיקבע החבות במס בהתחשב בפעילות שתיעשה באמצעות השרת. (ב) אם אותו שרת נמצא במקום קבוע זמן רב. (ג) אם כל עסקי החברה או חלקם מתבצעים באמצעות אותו שרת הממוקם במקום קבוע.

בדיונים שהתקיימו עד כה בעולם לגבי תכנית BEPS<sup>57</sup> נקבע שהמבחנים לקיומו של מוסד קבע יחולו גם על כלכלה דיגיטלית. המלצות שניתנו בעניין זה במסגרת הפרויקט נועדו להבטיח בין השאר שפעילות הליבה של הכלכלה הדיגיטלית לא תינה מפטורים בגין אי-קיום מוסד קבע; שייקבע סיווג של תשלומים על פי מודלים עסקיים חדשים, בייחוד תשלומים הקשורים לשימוש בטכנולוגיית "ענן המחשוב"; שייקבעו דרכי טיפול בנוגע להשפעת נכסים בלתי מוחשיים על מחירי ההעברה; שייקבעו דרכים למניעת תכנוני מס בתחום מס ערך מוסף הנוגעים לפעילות כלכלית דיגיטלית.

54 עם זאת, הפרשנות אינה שוללת את קיומם של מוסדות קבע נוספים במקומות אחרים שבהם מתקיימת פעילות כלכלית האופיינית לכלכלה הדיגיטלית, אף שהשרת ממוקם במקום אחר.

55 הפעלת אתר במדינה שבה מתבצעת הפעילות העסקית לשם פרסום מידע בלבד, וביצוע שאר הפעילות העסקית באמצעות אתרי מראה במדינות אחרות אתרי המראה יתופעלו באמצעות שרתים מחוץ למדינה שבה מתבצעת הפעילות העסקית.

56 בטכנולוגיה זו נשמרים הנתונים והלוגיקה העסקית של מערכות המחשוב בשרתים ובמרכזי מחשבים, המופעלים מיחידות קצה מרוחקות. במצב זה המשתמשים אינם צריכים לרכוש ולנהל מערכות מחשוב, אלא לשכור מערכת כזאת מספקים שמעמידים כוח מחשוב שהגישה אליו תהיה מרחוק, באמצעות האינטרנט.

57 יוזמה עולמית להתאמת חוקי המיסוי הבין-לאומי לצרכים העכשוויים הנוגעים לגביית מס אמת ולמניעה, ככל שניתן, של ניצול לרעה של אמנות מס, פרצות מס ומשטרי מס מזיקים (ראו בהמשך).

## תפקוד לקוי של הרשות בנוגע לפעילות החברות הרב-לאומיות באמצעות האינטרנט

### היבטי מע"ם

באוקטובר 2013 הוגשה עתירה לבג"ץ נגד שר האוצר, מנהל הרשות משה אשר ואחרים<sup>58</sup>. בעתירה נטען כי יש לבטל את הפטור ממע"ם לחברות ענק בין-לאומיות. במרץ 2014 דחה בג"ץ את העתירה, עקב הצהרתם של שר האוצר ומנהל הרשות כי הם מגבשים כללי מיסוי חדשים שיחולו גם על החברות הללו.

באפריל 2015 פרסמה הרשות טיוטת חוזר בנושא "פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט" (להלן - הטיטה). על פי הטיטה, תאגיד זר שמקיים פעילות עסקית בישראל העולה לכדי עסק של ממש, חייב לשלם בגין פעילות זו מע"ם בשיעור מלא, ובהתאם לכך חייב להירשם בישראל כעוסק מורשה. כמו כן נקבע בטיטה כי תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות ישראלים ונקבע לגביו לעניין מס הכנסה כי יש לו מוסד קבע בישראל - חזקה עליו שהוא מנהל עסק בישראל, ועל כן יהא חייב ברישום כעוסק בכל הנוגע לתשלום מע"ם על עסקאותיו עם לקוחות ישראלים.

על פי סעיף 30(ג) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מע"ם), כדי שעוסק יוכל לטעון להקלות מס מכוח סעיף 30 לחוק מע"ם, אין די שיוכיח כי פעל מול תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 לחוק זה, אלא עליו להוכיח כי הפעילות נעשתה מול תושב חוץ "כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל".

התברר כי עניין זה אינו ברור די צורכו וגורם למחלוקת מס עם נישומים רבים, הואיל ובמקרים אלו הם נדרשים כספקי חברות זרות לשלם מע"ם בלי שקיבלו אותו מאותן חברות, הכופרות בחבותן במע"ם ומשלמות לספק רק את מחיר העסקה המקורי.

להלן דוגמה: בספטמבר 2010 הגישה קבוצת תקשורת גדולה בישראל המחזיקה בעיתון יומי מודפס, באתרי תקשורת, בערוצי טלוויזיה ועוד (להלן - הקבוצה) בקשה להחלטת מיסוי לגבי פעילותה מול חברת ענק רב-לאומית (להלן - חברת הענק). בפנייתה לרשות פירטה הקבוצה את דרכי פעילותה כספקית של חברת הענק וביקשה מהרשות לאשר כי העמדת שטחי פרסום מטעמה לחברה האמורה תיחשב עסקה החייבת במע"ם בשיעור אפס. במרץ 2014, כשלוש שנים וחצי לאחר שהוגשה הבקשה, השיבה הרשות לקבוצה כי עסקה כאמור חייבת במע"ם מלא, הואיל וחברת הענק פועלת בישראל ואינה מתאימה להגדרה "תושב חוץ" הקבועה בסעיף 30(ג) לחוק מע"ם. הרשות קבעה כי החלטתה זו תהא תקפה ממועד קבלתה ואילך, "מאחר ועמדתנו המובאת במסמך זה מהווה שינוי במדיניות שהייתה נהוגה בעבר".

ביוני 2014 השיב בא כוחה של הקבוצה לרשות כי הקבוצה אינה מקבלת את עמדת הרשות, וכי בכוונתה להמשיך ולדווח על עסקאות כמו זו שפורטה בבקשה כעסקאות של מע"ם בשיעור אפס. יצוין כי הקבוצה דיווחה בשנים 2010-2014 על עסקאות

58 בג"ץ 6845/13 גיא אופיר, עו"ד נ' שר האוצר ואחרים (פורסם ב-"מיסים און לייך", 11.3.14).

התברר כי חברות  
זרות רבות המבצעות  
בישראל פעילות  
ענפה בתחום הסחר  
המקוון כלל לא  
נרשמו ברשות



מע"ם בשיעור אפס עם חברת הענק בסך של כ-18.5 מיליון ש"ח. סכום המע"ם בגין עסקאות אלה הוא כ-3 מיליון ש"ח.

הועלה כי נוסף על בדיקתה של הרשות לגבי העסקה בין הקבוצה ובין חברת הענק, שנעשתה כאמור בעקבות בקשת הקבוצה, לא ביצעה הרשות מיפוי של ספקי החברות הרב-לאומיות בישראל, כדי לבדוק אם העסקאות בין ספקים אלו לבין אותן חברות מדווחות כעסקאות החייבות במע"ם מלא. כך נוצר מצב שבו התבצעה אכיפה בררנית כלפי חלק מספקי החברות הרב-לאומיות - אלו שפנו לרשות בבקשה להחלטת מיסוי בעניין זה.

התברר כי חברות זרות רבות המבצעות בישראל פעילות ענפה בתחום הסחר המקוון כלל לא נרשמו ברשות. מדובר למשל בחברות המפעילות אתרים בתחום הסחר המקוון (קמעונאות, תיירות וכיוצא בזה). הלקוחות בישראל המבצעים פעילות באמצעות אתרים אלו הם בעיקר לקוחות פרטיים, ועקב כך לא רק שנגרע מע"ם מאוצר המדינה, אלא גם נוצרת פגיעה של ממש ביכולת התחרות של עוסקים ישראלים המחייבים את לקוחותיהם במע"ם מלא.

### היבטי מס הכנסה

על חברה זרה הפועלת בישראל באמצעות האינטרנט, וישראל נחשבת מוסד הקבע שלה - חלה חובת תשלום מס הכנסה. בהתאם לכך נעשית פנייה לחברה כזאת להירשם כנישום בישראל.

בטיטה נקבע כי מוסד קבע של תאגיד זר יכול להיחשב בישראל בין היתר אם הפעילות הכלכלית של התאגיד הזר היא בעיקרה באמצעות האינטרנט, ואם מתקיימים תנאים נוספים, כגון אם אתר החברה הזרה מקשר בין לקוחות ישראלים לספקים ישראלים ומותאם לשימוש לקוחות ישראלים; אם נציגי התאגיד הזר מעורבים באיתור לקוחות ישראלים או באיסוף מידע עסקי; ואם התאגיד הזר מעניק לסוכנו בישראל סמכות להתקשר בעסקה שתחייב את התאגיד.

הועלה כי ככלל, התשלומים לחברת הענק מכלל לקוחותיה בישראל אינם מחויבים בניכוי מס במקור. לדוגמה, על פי נתוני שע"מ, שולמו בשנת 2014 לחברת הענק, כ-240 מיליון ש"ח. מספר ההעברות בשנה זו היה 78, והן בוצעו לאחר שעשרה משרדי שומה נתנו אישורים לכך. 74 מההעברות סווגו כ"שירותים הניתנים במלואם בחו"ל", ולכן ניתן לגביהן פטור מניכוי מס במקור<sup>59</sup>.

בהקשר זה ראוי לציין כי בדיון שקיימה הרשות ביוני 2013 בראשותו של סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים צוין: "ברצוננו להנחות את המשרדים כי בעת פניית המשלם תושב ישראל להעברת כספים לחו"ל לחברת הענק, יידרש המשלם להצהיר (בהצהרה שתוכן על דינו), האם לצורך קבלת שירותי הפרסום במנוע החיפוש של

59 שאר התשלומים - כ-7 מיליון ש"ח - סווגו כ-"תמלוגים" וחויבו במס על פי שיעור המס שנקבע לתמלוגים באמנות המס הרלוונטיות.

הקבוצה היו מעורבים באופן כלשהו נציגי חברת הענק בישראל או תושב ישראל אחר מטעמם". הועלה כי טופס הצהרה כזה לא הוכן, וממילא המשלמים לחברת הענק לא נדרשים להצהיר בעניין מעורבות גורמים ישראליים במתן השירות שעליו שולם.

בהיבטי מס הכנסה, כל עוד לא נקבעו נורמות בין-לאומיות מחייבות בתחום מיסוי הכלכלה הדיגיטלית, תתקשה הרשות ליישם את הוראות הטייטה גם לאחר גיבושה כנורמה מחייבת. להלן דוגמה הממחישה עניין זה:

במאי 2013 הוציא פקיד שומה גוש דן לסניף של חברת הענק בישראל (להלן - חברת הסניף) שומות מס הכנסה, לפי מיטב השפיטה. לגבי השנים 2007-2011 נקבעה תוספת מס של כ-44 מיליון ש"ח, על סמך אומדן של מחירי העברה. חברת הסניף הגישה השגה על שומות אלו, ובדצמבר 2014 נחתם בפקיד שומה גוש דן הסכם בין הרשות לבין חברה זו בנוגע לשנות המס 2006-2012 (להלן - הסכם השומות). בתרשומת פנימית של המשרד מאותו חודש הוצגו הנימוקים לפשרה, ובין היתר צוין בעניין זה כי "בהסכם הפשרה לא נקבעו עקרונות מס מוסכמים"<sup>60</sup>. עקב כך נקבע בהסכם השומות כי חברת הענק וחברת הסניף ישלמו (יחד) סכום מס של 26 מיליון ש"ח בגין השנים 2009-2012<sup>61</sup>, על פי ייחוס של הכנסות משיווק ומתמיכה בישראל של חברת האם הבין-לאומית, על פי אומדן שעשתה הרשות, על סמך הנתונים החלקיים שסיפקה החברה<sup>62</sup>.

במאי 2013 ובינואר 2014, כשדיוני השומה עם חברת הסניף היו עדיין בשלב מוקדם, התקיימו ברשות שני דיונים, בראשות מנהל הרשות. שני הדיונים התמקדו בגיבוש הטייטה האמורה לעיל, ולא התקבלו בהם החלטות הנוגעות לשומת חברת הסניף. הועלה כי מינואר 2014 ועד לחתימת הסכם השומות בדצמבר 2014 לא התקיימו דיונים נוספים בהנהלת הרשות בעניין חברת הסניף. יתר על כן, הנציגים של היחידה למיסוי בין-לאומי ושל היחידה למחירי העברה לא שותפו בגיבוש הסכם השומות, על אף החשיבות שלו וההשפעות שיכולות להיות לו.

בתשובת הרשות צוין כי "לעניין חובת רישום של ספקים תושבי חוץ במע"מ, הוכנה טיוטת חוזר חדשה לעניין מע"מ וטייטת חקיקה בנושא אשר הוצגו בפני מנהל רשות המסים בישיבה מיום 12.11.2015 בה הוחלט להמשיך לקדם את החקיקה בנושא... הוחלט בישיבה אצל מנהל רשות המסים מיום 12.11.2015 כי יש לעדכן את הטייטה, כך שתתאים לעמדה העדכנית כאמור בדוח ה-BEPS, תוך הותרת אפשרות לקביעת מבחנים חדשים ('דיגיטליים') ככל שהמדובר במדינות שאינן מדינות אמנה, ומבלי להשמיט לגמרי את המבחנים ה'דיגיטליים' אף בכל האמור בטיפול במדינות אמנה, ככל שמתקיים מבחן פיזי של מוסד קבע ברמה מסוימת... הרשות שוקדת בימים אלו

60 הרשות הצהירה כי היא רואה בפעילות החברה בישראל פעילות העולה לכדי מוסד קבע, ואילו החברה הצהירה כי היא אינה מקבלת את עמדת הרשות בעניין זה.

61 התחשב העלה כי אין תוספת מס בגין השנים 2006-2008.

62 הנתונים לא כללו למשל פירוט של הכנסות החברה בישראל לפי שמות לקוחותיה. אילו היה מתקבל פירוט כזה, היה ניתן להצליב אותו עם דיווחי המס של לקוחות אלו לרשות.

על עדכון טיטות חוזר מס הכנסה בנושא פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט". בעניין הסכם השומות ציינה הרשות כך: "יובהר, כי בהסכם הפשרה נקבע כי פקיד השומה טוען לקיומו של מוסד קבע ובמסגרת הפשרה לא ויתר המשיב על זכותו העקרונית לטעון מוסד קבע".

משרד מבקר המדינה מעיר כי בעניין הסכם השומה לא הייתה לטענת הרשות כל נפקות. הואיל והסכם השומה התייחס למספר שנים בהן הרשות ויתרה על חבות המס הנובעת מייחוס הסכמים ל-"מוסד קבע" ועל קבלת נתונים מלאים המבססים הסכם זה.

באפריל 2016, לאחר מועד סיום הביקורת, פרסמה הרשות חוזר סופי בנוגע לפעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט. הרשות לא פרסמה הנחיה לעוסקים שהם ספקים של חברות אינטרנט רב-לאומיות המבהירה על אילו עסקאות עם חברות אינטרנט אלה יחול מע"ם אפס.


לדעת משרד מבקר המדינה, נוכח חשיבות הכללים שנקבעו בחוזר, על הרשות לשקול לעגן אותם בחקיקה או בחקיקת משנה. מן הראוי לקבוע כללים מקבילים לגבי פעילות כלכלית דיגיטלית של ישראלים בחו"ל, ובכלל זה לגבי מקרים שבהם הפעילות הכלכלית מבוצעת בארץ, אולם הקניין הרוחני נרשם בחו"ל.

## היעדר כללי "מימון דק" בישראל

1. חברה היא ישות משפטית נפרדת מבעלי מניותיה, ולעתים מנצלים זאת משקיעים לביצוע תכנוני מס אגרסיביים. חלק ניכר מתכנוני מס אלו מבוצע באמצעות "מימון דק" (thin capitalization).

מימון דק הוא מצב שבו פעילותה של החברה ממומנת בעיקרה באמצעות התחייבויותיה לנושיה ולבעלי מניותיה. השקעה בחברה באמצעות מתן הלוואה עדיפה מהשקעה באמצעות הנפקת מניות, בשל כמה סיבות, ובהן שינוי הסיווג של משיכת הבעלים: הריבית אשר משלמת החברה לבעלי מניותיה בשל הלוואה שנטלה מהם היא בגדר הוצאות, וההכנסה מהריבית של בעל המניות ייתכן שתהא חייבת במס בשיעור נמוך יותר. לעומת זאת, חלוקת דיבידנד אינה נחשבת הוצאה של החברה, ולכן עשויה להיות כדאית פחות. לעתים המימון הדק נעשה באמצעות בנק זר: חברה שהוקמה במקלט המס מפקידה כספים בבנק זר, והוא מעניק הלוואה לחברה הישראלית, או שהחברה הרשומה במקלט המס נותנת לבנק זר המלווה לחברה הישראלית ערבויות או ביטחונות.

בנייר עמדה משותף של החטיבה המקצועית והחטיבה המשפטית ברשות שהוגש למנהל הרשות דאז בינואר 2011, צוין בעניין זה כי "בהיעדר כללי מימון דק, נשחק בסיס המס בישראל".


  
 במועד סיום הביקורת  
 לא ביצעה הרשות  
 בדיקות לגבי היקף  
 האשראי שנותנים  
 צדדים קשורים והיקף  
 האשראי המתקבל  
 מצדדים קשורים, כדי  
 לעמוד על תופעת  
 המימון הדק בישראל

רשויות המס<sup>63</sup> במדינות רבות בעולם נאבקות בחברות הנוקטות דרך של מימון דק, באמצעות חקיקת חוקים אנטי-תכנוניים המאפשרים הרמת מסך<sup>64</sup> והטלת סנקציות, כגון אי-התרת הוצאות ריבית בחברה כאמור וסיווגן של הוצאות כחלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה של החברה.

בישיבה שקיימה הרשות בנובמבר 2012, בראשות מר משה אשר, ששימש אז משנה למנהל הרשות, צוין כי במצב הקיים לא ניתן להעריך את היקף עסקאות האשראי בין ישויות ישראליות לישויות בחו"ל. עוד צוין בישיבה זו כי נעשה ניסיון לקבל נתונים משע"מ בדבר היקף תשלומי הריבית שמשלמות חברות ישראליות לחברות זרות, אולם הנתונים שהתקבלו לא היו מדויקים. על כן הוחלט בין היתר לנסות לקבל מידע עדכני ומדויק בדבר היקף המימון שנותנות חברות זרות לחברות ישראליות, לעומת היקף המימון שנותנות חברות ישראליות לחברות זרות.

2. בטופס 6111, שהוא נספח לדוח השנתי שמגיש הנישום, נכללים משנת 2013 שני שדות של דיווח על הוצאות מימון - "לצדדים קשורים בארץ" ו"לצדדים קשורים בחו"ל"<sup>65</sup> - ושני שדות של דיווח על הכנסות מימון - "מצדדים קשורים בארץ" ו"מצדדים קשורים בחו"ל"<sup>66</sup>. טופס זה כולל גם שדה של דיווח על יתרות של הלוואות שהתקבלו מצדדים קשורים בארץ ובחו"ל (בנפרד) ועל הלוואות שניתנו לצדדים קשורים בארץ ובחו"ל (בנפרד). הועלה כי במועד סיום הביקורת לא ביצעה הרשות בדיקות לגבי היקף האשראי שנותנים צדדים קשורים והיקף האשראי המתקבל מצדדים קשורים, כדי לעמוד על תופעת המימון הדק בישראל.

בתשובת הרשות צוין כי "בידי הרשות לא היו הנתונים המלאים שיכלו לשקף נאמנה את היקף תשלומי הריבית שמשלמות חברות ישראליות לחברות זרות וזאת בין היתר בשל העובדה כי לא היו במערכת שע"מ נתוני החברות המיוחדות. לאור זאת, הוחלט לפנות לבנק ישראל לקבלת הנתונים הדרושים לשם החלטה בנושא".

על הרשות להשלים את המידע בדבר תשלומי הריבית לחו"ל. בנוסף, על הרשות להשלים את עבודת המטה בעניין המימון הדק ולשקול התקנת כללים לגבי מימון דק, כמקובל בעולם.

63 בעניין זה ראו לדוגמה דוח שהוכן בשנת 2008 עבור רשות המס הקנדית, שכותרתו

"Thin capitalization regimes in selected countries :"

<http://publications.gc.ca/site/eng/344005/publication.html>

64 הרמת מסך בין הגוף שקיבל לכאורה את ההלוואה לגוף שנהנה מאותה הלוואה בפועל.

65 בשנים שקדמו לשנת המס 2012, כלל טופס 6111 שדה אחד של הוצאות מימון לצדדים קשורים (בארץ ובחו"ל).

66 בשנים שקדמו לשנת המס 2013, כלל טופס 6111 שדה אחד של הכנסות מימון מצדדים קשורים (בארץ ובחו"ל).

## היערכות בין-משרדית בנוגע ליוזמה לתיקון כללי המיסוי הבין-לאומי

בשנים האחרונות מתפתחת בעולם מגמה של מאבק בתכנוני המס. זאת בין השאר כדי לשים קץ למצב שבו חברות ענק רווחיות ביותר מתחמקות מתשלום מס באמצעות תכנוני מס. באפריל 2014 הגיש OECD דוח ראשוני, ובו צוינו 15 נושאים עיקריים שיש לטפל בהם; כמו כן נקבע בו לוח זמנים להשלמת גיבושה של תכנית BEPS. הארגון הסביר את שינוי המדיניות בכללי המיסוי הבין-לאומי בחשש מקריסת כלכלות של מדינות עקב שחיקת הכנסותיהן ממס וכן בחשש מהעמקת האי-שוויון החברתי-כלכלי.


בספטמבר 2014 פורסמו ההמלצות המרכזיות של תכנית BEPS, ובאוקטובר 2015 פורסמו ההמלצות הסופיות. ההמלצות המרכזיות היו בין היתר אלה: מיסוי ההכנסות של חברות אינטרנט במדינות שבהן בוצעו הפעולות מניבות הרווחים (כפי שפורט לעיל); והגשת "דוח רב לאומי" (country by country report), אשר יכלול בין היתר פרטים לגבי הרווחים שדווחו והמס ששולם לרשויות המס בכל אחת מהמדינות הרלוונטיות, וכן פרטים לגבי מקום הקניין הרוחני. פרטים אלו יאפשרו לרשויות המס במדינות הרלוונטיות לבחון אם נעשתה הסטת רווחים מוצדקת בין התאגידים הקשורים.

יישום תכנית BEPS מציב לפני הרשות אתגר גדול, והוא טומן בחובו, לצד הפוטנציאל להרחבת בסיס המס, שינוי בהחלת חוקי המס הקיימים, הכוללים הטבות מס למשקיעים זרים. כאשר מערכת המס אינה ממסה הכנסה שמקורה בישראל, או כאשר מערכת המס אינה ממסה הכנסה של אנשים המתגוררים בישראל, נפגע הבסיס של המיסוי הפרסונלי.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות, משרד הכלכלה ומשרד האוצר לדון בצורך ליוזם תיקונים לחוקי המס ולחוקים רלוונטיים אחרים, כדי לאזן בין הצורך למשוך לישראל השקעות חוץ ובין הצורך להבטיח כי כללי המס בישראל לא ינוצלו לרעה, וכדי להביא לכך שגם בעידן הדיגיטלי יחויבו הכנסות מסוגים שונים במס הוגן.

הכלכלן הראשי במשרד האוצר ציין בתשובתו למשרד מבקר המדינה: "יש בכוונתנו לבחון את השינויים הנדרשים במדיניות המס ובחקיקת המס לאור המלצות ה-OECD בנושא ה-BEPS, ובכדי לאזן בין הצורך למשוך לישראל השקעות זרות ובין הצורך להבטיח שמירה על בסיס המס בישראל מפני שחיקה והסטת רווחים".

רשות המסים ציינה בתשובתה כי "עם פרסומו של דוח ה-BEPS בחודש אוקטובר 2015, התקיימו דיונים ברשות המסים, בראשות מנהל הרשות, בהם נסקרו המלצות הדוח. בדיונים הוחלט כי היחידות השונות ברשות המסים יבחנו את התאמת המלצות הדוח והטמעתן במידת הצורך לכללי המיסוי בישראל... מחלקת מחירי העברה הגישה הצעות לשינוי חקיקה בנוגע לשינויים חקיקתיים הנדרשים על ידי תכנית BEPS".


  
 עקב אי-אישור  
 ההצעה נוצרו פערים  
 ניכרים בין המס החל  
 על הכנסותיו של  
 עובד השוהה בחו"ל,  
 ומשכורתו נקובה  
 במטבע חוץ, לבין  
 סכומי המס המנוכים  
 מהכנסותיו של עובד  
 שמקום עבודתו הוא  
 בישראל

מנכ"ל משרד הכלכלה השיב למשרד מבקר המדינה בדצמבר 2015 כי "במסגרת עבודתה של הוועדה לעניין הטבות על פי החוק לעידוד השקעות הון (ועדת אנדורן), דעתו של מנהל מרכז ההשקעות הייתה כי יש ליצור תוכן בין הטבות ל-IP [קניין רוחני]... לבין פעילות קיימת בארץ... וכן יש להימנע ממתן פטור ממס גורף, מס בשיעור אפס בעבר לא הביא חברות זרות להשקעה בישראל... לדעת החתום מטה, יש בהחלט מקום לבצע שינויים במשטר המס הנוגע לחוק עידוד השקעות הון באופן שיבטיח כי ישראל תהיה אטרקטיבית להשקעות מבית ומחוץ".

## אי-עדכון הכללים לגבי בעלי הכנסות עבודה בחו"ל

סעיף 67א לפקודה קובע כי "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים בדבר הניכויים והזיכויים שיוותרו ליחיד תושב ישראל שיש לו הכנסה מיגיעה אישית שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל... הכל בהתחשב במיוחד במשך שהייה מחוץ לישראל, בכך שנשלח מישראל לצורך הפקת ההכנסה האמורה ובתנאי המחייבה בארץ שבה שהה אותו יחיד לצורך הפקת ההכנסה האמורה". על פי הוראה זו הותקנו כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982 (להלן - הכללים). בסעיף 2 לכללים נקבעו סכומי הכנסה (הסכומים נקובים בערכים דולריים) ושיעורי המס החלים עליהם. בסעיף 3 לכללים נקבע כי אין להביא בחשבון בחישוב המס זיכויים שונים הקבועים בסעיף. העובדים שעליהם חלים הכללים הם עובדי מדינה המשרתים בנציגויותיה בחו"ל, עובדי חברות טכנולוגיה עילית המוצבים בחו"ל לשם מתן שירות ללקוחות ועוד.

ב-23.12.12 פרסמה הרשות הודעה לעיתונות בעניין זה, ולפיה "במהלך השנים הורדו שיעורי מס ההכנסה בישראל באופן משמעותי וכן בוצע ריווח של מדרגות המס, בשל כך חלה שחיקה משמעותית בהטבות שהקנו הכללים, כך שבחלק מן המקרים חישוב המס 'הרגיל' על פי הפקודה היה נותן תוצאה מיטיבה יותר". בעקבות כך, כפי שנכתב באותה הודעה, הציג שר האוצר דאז לפני ועדת הכספים של הכנסת הצעה לתיקון של הכללים ולקביעת מודל חדש, שעיקרו הוא "השוואת מדרגות המס, שיעורי המס והפטורים לאלה החלים על הכנסת עבודה של עובדים בישראל, כאשר יתר ההוצאות המותרות בניכוי נותרו בעינן, למעט הגדלת התקרה להוצאות חינוך".

הועלה כי ועדת הכספים של הכנסת עדיין לא דנה בהצעה זו, וממילא טרם אישרה אותה. עקב אי-אישור ההצעה נוצרו פערים ניכרים בין המס החל על הכנסותיו של עובד השוהה בחו"ל, ומשכורתו נקובה במטבע חוץ, לבין סכומי המס המנוכים מהכנסותיו של עובד שמקום עבודתו הוא בישראל, זאת בעיקר בגין אי-הצמדת מדרגות המס הדולריות שנקבעו בכללים ואי-מתן ניכויים וזיכויים הקבועים בפקודה.

משרד מבקר המדינה פנה בעניין זה לאגף החשב הכללי במשרד האוצר, וביוני 2015 התקבלה תשובת מנהל תחום שכר ותנאי שירות באגף זה, ולפיה "משרד האוצר עוסק בעדכון התקנות מזה מספר שנים... טיוטה מעודכנת של התקנות הועברה לאישור ועדת הכספים. לקראת סוף השנה משך הממונה על השכר את טיוטת התקנות... לאור העלויות הכרוכות בכך והעדכון בוטל".



הביקורת העלתה כי לא נעשה מעקב לבדיקת נאותות ניכויי המס במשכורות המשולמות במט"ח: בטופסי הדיווח התקופתיים<sup>67</sup> אין שדות לדיווח בנוגע לתשלום במטבע המקומי; במאגר הניכויים של הרשות אין שאילתה שבה ניתן להזין את נתוני השכר כדי לבדוק את נאותות ניכויי המס, וממילא לא הוכנסה בדיקה כאמור לתכנית העבודה של הרשות. כמו כן, לרשות אין נתונים על מספרם וזהותם של העובדים המקבלים את שכרם על פי הכללים.

בתשובת הרשות צוין כי "אכן נושא זה מטופל כבר שנים במשרד האוצר וברשות המסים... ובשבוע שעבר [דצמבר 2015] אף ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 799/14 דורון כהן ואח' נ' פ"ש חדרה, בתיק שנסוב סביב שאלת אפשרות הבחירה של עובדי חו"ל להחיל לגביהם את חישוב המס הרגיל בהתאם לפקודה שלא בהתאם לכללי חו"ל שנקבעו מכוח סעיף 67א לפקודה. בית המשפט העליון קבע, כי בעקבות המלצתו חזר ב"כ המערערים מן הערעור, תוך שציין כי אין אחיזה משפטית לטענה כי לנישומים עומדת זכות בחירה כאמור בנסיבות בהן ישנו הסדר חקיקה מכוח סעיף 67א לפקודה. עם זאת, בית המשפט העליון ציין, כי ראוי לבחון את עדכון הכללים, תוך שהוא מזכיר כי ב"כ המדינה הבהירה כי העניין נשקל בימים אלה. רשות המסים מודעת לעיוותים של הכללים... כמו כן, רשות המסים פועלת מול החשב הכללי ומשרד החוץ להסדרת הליקויים בחיוב המס של רכיבים שונים במשכורות השליחים... בימים אלו סגן שר האוצר הנחה לקדם את תיקון חקיקתם של הכללים, ולאחר השלמת החקיקה המוצעת, החישוב ישולב בחישוב המס הרגיל ולא יהיה צורך בפיתוחים מיוחדים לצורך זה".

לדעת משרד מבקר המדינה, על הגורמים הרלוונטיים להשלים את עבודת המטה הנדרשת לעדכון הכללים, ובכך להביא לסיומו עיוות פיסקלי הנמשך עשרות שנים ופוגע בעובדים רבים. נוסף על כך, על הרשות להקים מערכת מידע שתכלול נתונים לגבי מקבלי השכר על פי הכללים ולכלול מדי פעם בפעם בתכניות הביקורת שלה ביצוע ביקורת לגביהם.

67 טופס דיווח שנתי שבו מדווח המעסיק לרשות על השכר המשולם לכלל עובדיו ועל המס החל על משכורות אלו) ו-106 (טופס דיווח שנתי לרשות שבו מדווח המעסיק על השכר שקיבל עובד מסוים ממעסיק מסוים ועל המס החל על שכר זה).

## עמימות מבחן התושבות

### הקושי לעקוב אחר מספר הישראלים השוהים בחו"ל בשל היעדר מבחן תושבות ברור

על פי הפקודה, כדי לבדוק את חבות המס של יחיד יש לבדוק אם הוא נחשב תושב ישראל על פי הפקודה. לאחר קביעת התושבות לפי הדין הפנימי, יש גם לבדוק אם קיימת אמנה בין ישראל למדינת המקור של ההכנסה. אם קיימת אמנה כזאת, צריך לבדוק מה צוין בכללי "שוברי השוויון" שנקבעו בה לגבי קביעת מקום התושבות במקרה ששתי המדינות הגומלות טוענות לתושבות.

בסעיף 1(א)(2) לפקודה צוין עקרון "חזקת הימים", שלפיו נקבע אם מרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל<sup>68</sup>. חזקה זו ניתנת לסתירה על ידי היחיד או על ידי פקיד השומה, לפי מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של היחיד, כפי שמפורט בסעיף 1(א)(1) לפקודה<sup>69</sup>.

בפסק דין של בית המשפט המחוזי<sup>70</sup> שניתן באוקטובר 2014 בעניינה של תושבת ישראל שהיגרה לחו"ל למטרת עבודה, נקבע כי היא אינה תושבת ישראל לצורך מס. בפסק דין זה ציין השופט: "בשנים האחרונות ערים אנו יותר ויותר לניידות כוח העבודה ולמעבר של עובדים ממדינה למדינה. כוחם של התאגידים הגלובליים הולך וגדל והתופעה של שינוי מקום עבודה ומגורים הולכת ונפוצה יותר ויותר. הדבר מחייב חשיבה נוספת על השפעת כללי התחולה של דיני המס על התנהגותם של העובדים, שהרי קיים חשש כי יפעלו לניתוק זיקת התושבות רק משיקולי מס... ניידות העובדים מחייבת גם קביעת מבחנים ברורים ופשוטים ליישום, כדי למנוע דיונים מיותרים, ולאפשר לכל מי שמבקש למצוא מקום עבודה מחוץ לישראל לתכנן את צעדיו ולדעת היכן וכמה יהיה עליו לשלם מס על הכנסותיו".

בדוח של מרכז המחקר והמידע של הכנסת בנושא "מספר הישראלים החיים בחו"ל", שהתפרסם במרץ 2012, צוין כי למשרד הפנים יש נתונים על מספרם של מי שעומדים בהגדרה "חדל להיות תושב"; הנתונים מבוססים על הצהרתם של אנשים אלה לפני משרד הפנים כי העבירו את מרכז חייהם אל מחוץ לישראל. על פי נתונים אלו, בשנים 2004-2011 עלה מספרם של האנשים העומדים בהגדרה כאמור מכ-196,000 לכ-227,000. לפי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה והבטל"א, היה מספרם של הישראלים ששהו בחו"ל בשנת 2012 "יותר מחצי מיליון". על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לשנת 2013, מספרם של הישראלים ששהו בחו"ל בסוף שנת זו נע בין 552,000 ל-585,000. אומדן זה אינו כולל ילדים שנולדו בחו"ל לישראלים השוהים שם.

68 אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר, ולחלופין שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.

69 מקום ביתו הקבוע, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או לחלופין מקום העסקתו הקבוע, מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו ומקום פעילותו בארגונים, באגודים או במוסדות שונים.

70 ע"מ 12-19466-01-12 צור נ' פקיד השומה חיפה (פורסם במאגר ממוחשב, 21.10.14).

בהיעדר מבחן  
תושבות ברור לא ניתן  
ליצור בסיס נתונים  
אחיד, שישמש את  
הרשויות השונות, לגבי  
תושבות אזרחי ישראל  
השוהים בחו"ל

הפערים בין האומדנים נובעים מההגדרות השונות ל"ישראלי" ומשיטות האיסוף השונות של הנתונים. בדוח לגבי מספר הישראלים החיים בחו"ל, שצוין לעיל, גם נאמר כי אי-אפשר לקבוע על פי רישום התנועות במעברי הגבול של ישראל היכן הוא מרכז חייו של אדם, בין השאר מכיוון שלעיתים תושבי ישראל נכנסים אליה או יוצאים ממנה באמצעות דרכונים שונים (ישראלי זור).

רשות האוכלוסין וההגירה השיבה למשרד מבקר המדינה בדצמבר 2015 כי "חוק מירשם האוכלוסין התשכ"ה-1965 קובע בסעיף 14 כי 'תושב בגיר היוצא את הארץ כדי להשתקע בחוץ לארץ יודיע על כך לפקיד רישום; ההודעה תכלול גם את ילדיו הקטינים היוצאים עמו'. בהתאם לכך, כל תושב או אזרח המודיע לרשות הן בלשכות האוכלוסין בארץ והן בנציגויות ישראל בחו"ל כי השתקע בחו"ל, פקיד הרישום מעדכן במערכת המיחשובית כי 'חדל להיות תושב'... אין בידיה [של רשות האוכלוסין וההגירה] מידע באשר לישראלים אשר לא עדכנו נתון זה".

הנה כי כן, בהיעדר מבחן תושבות ברור לא ניתן ליצור בסיס נתונים אחיד, שישמש את הרשויות השונות, לגבי תושבות אזרחי ישראל השוהים בחו"ל. בשל היעדר בסיס נתונים כזה, הרשויות נסמכות במידה רבה על הצהרות האזרחים בארץ או בנציגויות בחו"ל.

על הרשות להתאים את מבחני התושבות למציאות הכלכלית של ימינו, שבה מעבר לחו"ל לצורכי עבודה הוא דבר שבשגרה, המצריך את העובד בחלק מהמקרים להעביר את מרכז חייו לחו"ל לפחות לפרק זמן מסוים.

## סתירה בין הוראות הביצוע של הרשות לבין הפסיקה בקשר למבחן התושבות

בינואר 2012 פרסמה הרשות חוזר<sup>71</sup> בדבר קביעת מועד ניתוק התושבות של תושב ישראל ובדבר המועד שבו הופך תושב חוץ לתושב ישראל. על פי חוזר זה<sup>72</sup>, אין להתיר ניתוק של התושבות הישראלית למי ששהה בחו"ל לצורכי עבודה פחות משלוש שנים.

בהלכת ספיר<sup>73</sup>, אשר נקבעה בבית המשפט העליון במאי 2014, נקבע כי אדם שהיגר לצורכי עבודה יוכל להיחשב תושב חוץ, גם אם היגר בגפו ומשפחתו נותרה בארץ. קביעה זו שונה מהקבוע בחוזר הרשות בנוגע למי שמשפחתו נותרה בארץ. הרשות לא פעלה לתיקון החוזר בהתאם.

71 חוזר 2012/1.

72 ראו דוגמאות 2.6 ו-2.7 בחוזר זה.

73 ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר (פורסם במאגר ממוחשב, 20.5.14).

## ניצול לרעה של חוסר הבהירות בעניין התושבות

נישומים מנצלים את חוסר הבהירות בנוגע לקביעת התושבות כדי שלא לדווח על הכנסות שמקורן בחו"ל בתקופה שבה נחשבו תושבי חוץ

אדם הטוען שהוא תושב חוץ ויש לו זיקות מסוימות לישראל, אינו מחויב לקבל אישור רשמי מרשות המס של המדינה שהוא תושב בה, ולפיו הוא נחשב תושב חוץ באותה מדינה. הפקודה אינה מתנה את סיווגו של אדם כתושב חוץ בהוכחת תושבות במדינה מסוימת, ועקב כך מתאפשר מצב שבו אדם יהיה חסר מעמד של תושבות בכל הנוגע לתשלומי מס.

מבחן "מרכז החיים" אינו קובע את משקלה של כל זיקה. לכן כשמספר הזיקות התומכות בקיום תושבות הנישום שווה למספר הזיקות התומכות בשלילת תושבות, ההכרעה בעניין זה כפופה גם לפרשנות הסובייקטיבית של פקיד השומה או של הנישום. במבחן זה לא נקבע כי במקרה של מחלוקת בין הרשות לבין הנישום לגבי השאלה אם הוא תושב ישראל, תוכרע סוגיית התושבות לפי מבחנים שוברי שוויון הייררכיים<sup>74</sup> (כמו שמקובל באמנות מס שבהן נטען כפל תושבות). עקב כך במקרים שבהם תושבות של נישום מוטלת בספק, נמנעת הרשות לעתים מלערוך לו שומה, ולעתים הטיפול בנישום כזה מתעכב.

נישומים מנצלים את חוסר הבהירות בנוגע לקביעת התושבות כדי שלא לדווח על הכנסות שמקורן בחו"ל בתקופה שבה נחשבו תושבי חוץ. לדוגמה, נישומה א' (להלן - הנישומה) לא דיווחה על הכנסותיה בחו"ל בשנים 2005-2012, ודוח הצהרת הון ל-31.12.06 שהגישה לא כלל נכסים בחו"ל, בשל טענתה כי היא תושבת חוץ. בבדיקה שומתית של משרד השומה התברר כי על פי עקרון חזקת הימים, הייתה נישומה זו תושבת ישראל בשנים 2005-2013, פרט לשנים 2008 ו-2010. לגבי שנתיים אלו, היות שהן נמצאות על רצף של שנות תושבות, הן אמורות להיבדק לפי עקרון "מירב הזיקות"; בבדיקה השומתית שנעשתה לפי עיקרון זה נמצא כי גם בהן הייתה לנישומה זיקה לישראל. מאחר שבהצהרת ההון של הנישומה ל-31.12.06 לא נכלל דיווח על הנכסים הפיננסיים שלה בחו"ל, לא ניתן לבצע השוואת הון אמיתית בין הצהרה זו להצהרת ההון הקודמת שהגישה הנישומה - ל-31.12.01.

הועלה כי למרות זאת הסתמכה הרשות על הצהרת ההון של הנישומה ל-31.12.06, וכי בשנת 2009 נחתם עמה הסכם שומות לגבי השנים 2005-2007. בהסכם זה נקבע כי הנישומה תיחשב תושבת ישראל לגבי שנות המס אלה, וכי "בדיונים עם פקיד השומה הסוגיה תיבחן בשנים הבאות". על אף זאת, לא נבדק הדוח לשנת המס 2008, והשומה התיישנה. יצוין כי בדוח לשנת המס 2008 דיווחה הנישומה על אפס הכנסות. על פי תחשיב משרד השומה, גדל בשנה זו ההון הלא ממוסה של הנישומה בכ-4 מיליון ש"ח.

בתשובת הרשות צוין כי "בהתייחס לטענה כי קביעת תושבות חוץ אינה מותנית בקבלת אישור רשמי מרשות מס זרה, אכן הפקודה אינה קובעת זאת כתנאי, אך בפועל הן במסגרת הליכי שומה והן במסגרת החלטות מיסוי נעשה שימוש רב בדרישות לנישום להצגת אישור תושבות לצרכי מס במדינה זרה, זאת לצורך קביעת התושבות של הנישום. באשר לדרישה להציג את נתוני השהיה של הנישום במדינות

74 כלומר, אם אין הכרעה על פי המבחן הראשון, נקבעת התושבות על פי המבחן השני, וכן הלאה.

זרות כדי לקבוע באיזו מדינה הנישום שהה משך הזמן הרב ביותר - גם בכלי זה נעשה שימוש הן בהליכי שומה והן בהחלטות מיסוי".

## השפעות תיקון 168 לפקודה על מבחן התושבות

1. בשנת 2008 נחקק תיקון מס' 168 לפקודה<sup>75</sup>, הקובע פטור ממס ומחובת דיווח על הכנסות שהופקו בחו"ל לתקופה שבין חמש לעשר שנים. פטור כאמור חל על עולים חדשים ותושבים חוזרים<sup>76</sup>, על פי ההגדרות שנקבעו בתיקון זה. עד לחקיקת תיקון מס' 168 ראתה הפקודה בכל מי שאינו תושב ישראל - תושב חוץ, מכוח השירות. בתיקון מס' 168 נקבע שתושב חוץ הוא מי ששהה מחוץ לישראל לפחות 183 יום בשנת המס הנבחנת (X) ובשנת המס שלאחריה (X+1), וכן מי שמרכז חייו לא היה בישראל בשתי שנות המס שלאחריהן (X+2, X+3). דהיינו, מדובר במבחן נוסף, הבוחן את תושבותו של היחיד במשך ארבע שנים.

מבחן ארבע השנים גובר על המבחן המהותי של מרכז החיים. כלומר, גם אם מרכז חייו של יחיד נותר בישראל במשך השנתיים הראשונות של המבחן, עדיין הוא יסווג כתושב חוץ, אם התקיימו לגביו התנאים המפורטים לעיל.

בנייר עבודה שהכין עובד היחידה למיסוי בין-לאומי במאי 2014 נאמר בעניין זה: "הגדרת 'תושב חוץ' (לאחר תיקון 168 לפקודה), מביאה לאבסורד שבו יחיד יחדל להיות תושב ישראל גם בשנים שבהן הוא מקיים את החזקות החיוביות... בעוד רשות המסים לעולם אינה יכולה לקבוע באופן חד-משמעי כי בשל שהייה ממושכת בישראל, יחיד ייחשב לתושב ישראל, הנישום כן יוכל לקבוע באופן מוחלט ובלתי ניתן לערעור כי הוא תושב חוץ ובלבד שיתקיימו לגביו החזקות השליליות שבהגדרת תושב חוץ... בשנים האחרונות נתקלנו במספר מקרים בהם שהו יחידים במשך מספר רב של שנים מעל 220 יום בכל שנת מס בישראל וטענו שהם תושבי חוץ".

להלן דוגמה הממחישה את הקושי שעליו הצביעה היחידה למיסוי בין-לאומי: אדם שהה בישראל 150 יום בכל שנה מהשנים 2011-2014. על פי עקרון חזקת הימים שנקבע בפקודה, יש לראות בו תושב ישראל בשנים 2013-2014<sup>77</sup>; ואולם הוא יוכל לטעון בסוף שנת המס 2016 כי עמד בהגדרה של תושב חוץ בשנים 2013-2016, כאמור לעיל. הואיל וחזקת הימים בנוגע למבחן תושב חוץ בשנתיים הראשונות היא חזקה חלוטה, ואילו חזקת הימים בנוגע למבחן תושב ישראל היא חזקה שאינה חלוטה - יוגדר אדם זה תושב חוץ למפרע מתחילת שנת 2013, גם אם לפי כלל מבחני מרכז החיים הוא היה עשוי להיחשב בשנים 2013-2014 תושב ישראל.

75 התיקון נכנס לתוקף למפרע מינואר 2007.

76 בתיקון נעשתה הבחנה בכל הנוגע לזכאות לפטור ממס בין תושב חוזר ובין תושב חוזר ותיק, לפי קריטריונים מסוימים.

77 מאחר שלגבי שנים אלו, הוא שהה בישראל יותר מ-425 יום במצטבר בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה.

בתשובת הרשות צוין כי "בעניין היחס בין חזקת התושבות שבהגדרת 'תושב ישראל' (הניתנת לסתירה) לבין החזקה שבהגדרת 'תושב חוץ' (שככל הנראה אינה ניתנת לסתירה) אכן הוכן נייר עבודה, ובהמשך אף התקיים דיון אצל מנהל רשות המסים ביום 27.4.2015, שבו הוחלט לבחון תיקון חקיקה בהקשר זה".

2. ברשות קיים מאגר מידע הכולל תנועות של תושבי חוץ בכל המעברים היבשתיים, האוויריים והימיים של ישראל. מאגר המידע מתעדכן בכל יום. הזיהוי של הנוסע הוא על פי דרכון וארץ הוצאת הדרכון. בשנת 2012 המליצה הוועדה לאיסוף מידע על הכנסות ישראלים בחו"ל להקים מערכת שתחשב את ימי שהייה של תושבי חוץ בארץ בתקופה של שנה, על פי הכניסות והיציאות שלהם. מערכת כזאת תוכל לסייע באיתור תושבי חוץ שנראה שהם מבצעים פעילות כלכלית בארץ, וכן באיתור תושבי חוץ שמרכז חייהם הוא בישראל, ולכן יש לראות בהם תושבי ישראל. הועלה כי לא הוקמה מערכת כזאת.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לשקול לקבוע כי במקרים שבהם אדם טוען כי הוא תושב חוץ, יידרש ממנו להמציא נתונים על ימי שהייתו במדינות בחו"ל. על הרשות גם לקבוע באילו מקרים יידרש אדם כזה להציג חוות דעת מאת רואה חשבון במדינה בחו"ל שבה יצוין כי לפי מבחני הדין הפנימי באותה מדינה הוא נחשב "תושב", או לחלופין להציג אישור תושבות מרשויות המס של מדינה זו.

בתשובת הרשות צוין כי "בהתייחס לפסיקת בית המשפט המחוזי בעניין צור... יובהר, כי אכן פסיקה זו אינה מתיישבת עם עמדת רשות המסים (כפי שבוטאה בחוזר מס הכנסה, ובהחלטות מיסוי) לפיה ניתוק תושבות הינו תהליך הדרגתי, ולפיה במיוחד בנסיבות של הגירה למדינה אחרת מטעם העבודה (עובדי רילוקיישן) ניתוק התושבות לא ייעשה ככלל, ככל שהעובד שהה בחו"ל תקופה פחותה מ-3 שנים. בעקבות הפסיקה האמורה הוכנה הצעה לתיקון החקיקה בהקשר זה אשר במסגרתה הוצע לקבוע כי עובד היוצא לעבוד בחו"ל מטעם מעביד ישראל, ובפועל שהה בחו"ל פחות משלוש שנים ייחשב כתושב ישראל, וזאת במסגרת תיקון תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל) התשס"ו-2006, בדומה לעובדים מטעם מדינת ישראל ומתוקף הסמכות הקבועה בסיפא של סעיף (א) בהגדרת 'תושב ישראל' בסעיף 1 בפקודה. הצעה זו נדונה בפני מנהל רשות המסים בישיבה מיום 27.4.2015, וכפי הנראה חקיקה זו מתעכבת בשל אילוצי תעדוף החקיקה".

הכלכלן הראשי במשרד האוצר השיב למשרד מבקר המדינה בדצמבר 2015 כי "מינהל הכנסות המדינה [שהוא חלק מאגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר], יגבש כחלק מתכנית העבודה לשנת 2016 הצעה לקביעת תושבותו של יחיד בהתאם לקריטריונים מקובלים בעולם ומתוך מטרה להגביר את הוודאות והפשטות".



לעתים אדם נחשב  
תושב ישראל לצורכי  
מס הכנסה ואינו  
נחשב כזה לצורכי  
תשלומי ביטוח לאומי,  
ול הפך

## יישום מבחן התושבות על ידי הבטל"א

הבטל"א פועל מכוח חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן - חוק הביטוח הלאומי). חוק הביטוח הלאומי מעגן את הזכאות לקבלת קצבאות ותמיכות שונות: קצבת זקנה, קצבת שארים, דמי לידה, קצבת ילדים, קצבת נפגעי עבודה, קצבת נכות, גמלת סיעוד, דמי אבטלה וגמלת עובדים בעקבות פשיטת רגל או פירוק תאגיד. מרבית הכיסויים הביטוחיים של הבטל"א נסמכים על תושבות המבוטח.

על פי התקנות לחוק הביטוח הלאומי (הוראות מיוחדות בדבר תשלום דמי ביטוח), התשל"א-1971, תושב ישראל הנוסע לחו"ל לצורכי עבודה והמועסק על ידי מעסיק זה, מחויב עם חזרתו לישראל לשלם למפרע דמי ביטוח לאומי בשיעור של 12% מההכנסה שהייתה לו בחו"ל<sup>78</sup>; תושב כאמור יהיה פטור מתשלום זה אם חזר לארץ בתום תקופה מסוימת, שאז הוא מוגדר "תושב חוזר", דבר המקנה לו גם הטבות מס על פי סעיף 14 לפקודת המס.

בחוק הביטוח הלאומי אין הגדרה למונח "תושב ישראל", ומבחני התושבות נקבעו בפסיקות של בתי הדין לעבודה. הלכה מרכזית לעניין זה היא הלכת סנוקה<sup>79</sup>, הקובעת בין היתר שהתושבות תיקבע על פי "זיקה שלא היא בה מן הזמניות והארעיות ויש בה כדי להוכיח שישראל היא המקום שבו חי אותו אדם וזהו ביתו". מבחן זה דומה במהותו למבחן מרכז החיים המצוין בפקודה. ואולם ההחלטה על התושבות היא החלטה מינהלית, ולעתים אדם נחשב תושב ישראל לצורכי מס הכנסה ואינו נחשב כזה לצורכי תשלומי ביטוח לאומי, ולהפך. אם לא קיימת אמנה לביטוח סוציאלי בין המדינה שבה מתקבלות ההכנסות לבין ישראל המכילה סעיף בעניין מניעת תשלום כפל דמי ביטוח - יידרש המבוטח לשלם דמי ביטוח סוציאלי הן לפי הדין הפנימי במדינה שבה הוא משתכר והן לפי הדין הפנימי בישראל. בהקשר זה יצוין כי הפקודה אמנם כוללת זיכוי בישראל בגין תשלום מס בחו"ל, אולם אינה כוללת זיכוי בגין תשלומי כפל ביטוח לאומי - בארץ ובחו"ל<sup>80</sup>.

בחוזר הבטל"א מס' 1417 בנושא "תהליך בירור שכיר בעקבות קבלת שומה" ממרץ 2014 נאמר: "עד היום לא פעלנו לסמן מקרים כאלה [הכנסות שכיר שהתקבלו בחו"ל] כדורשים טיפול... וכך... התעלמה המערכת ממקור הכנסה זה ולא חייבה". בחוזר נקבע כי הכנסות שכירים שהתקבלו בחו"ל יחויבו למפרע, משומות 2008 ואילך. עוד נקבע בחוזר כי תושב ישראל שעבד במדינת אמנה עד סוף שנת 2010 ישלם מס בריאות לפי בסיס מזערי, ומשנת 2011 ישלם מס בריאות מלא. חוזר זה מדגים את אי-הבהירות ששררה במשך השנים בבטל"א בנוגע לשיעורי הביטוח שבהם חייבים תושבי ישראל הפועלים בחו"ל.

משרד מבקר המדינה העלה כי באתר הבטל"א מפורסם "מידע לתושב ישראל היוצא לחו"ל". ואולם המידע המפורסם שגוי, מאחר שמצוין בו כי תושב ישראל השוהה

78 בכפוף לתקרת ביטוח לאומי, העומדת על הכנסה של כחצי מיליון ש"ח בשנה.

79 דב"ע מה 73-04 סנוקה נ' המוסד לביטוח לאומי, פד"ע ז', 79. (1985).

80 אין גם הסדר חקיקה אחר בדבר זיכוי מכפל תשלומי ביטוחים בארץ ובחו"ל בגין אותה הכנסה.

בח"ל ישלם על פי בסיס מזערי (בדומה לחבות ביטוח לאומי החלה על חסרי הכנסה), ולא שיעור קבוע מהכנסותיו<sup>81</sup>.

אי בהירות נוספת קיימת לגבי עובדים שנחשבים על פי הפקודה עולים חדשים, תושבים חוזרים או תושבים חוזרים ותיקים. עובדים כאלו פטורים ממס על הכנסותיהם מחו"ל, אולם אינם פטורים מתשלומי ביטוח לאומי על הכנסותיהם אלו. ואולם מכיוון שהם פטורים במשך עשר שנים מלדווח לרשות על הכנסותיהם בחו"ל, אין לבטל"א, הנסמך על דיווחי הנישומים לרשות, אפשרות מעשית לחייבם בתשלומי ביטוח לאומי.

לפי חוק הביטוח הלאומי, תושב ישראל המועסק בחו"ל על ידי מעסיק זר אינו זכאי לגמלאות מחליפות עבודה (לדוגמה קצבת נפגעי עבודה, דמי לידה וגמלת עובד עקב פשיטת רגל). הועלה כי באתר הבטל"א אין מדמה (סימולטור) שבעזרתו יוכלו מי ששוקל לנסוע לעבוד בחו"ל, מי שעובד בחו"ל ומי ששוקל לחזור מחו"ל לדעת מה יהיו עלויות הביטוח הלאומי בישראל ובמדינה בחו"ל שבה הופקו ההכנסות, עלויות הביטוח הסוציאלי בישראל ובמדינה זו (אם מדובר במדינה שעמה חתומה ישראל על אמנת ביטוח סוציאלי) ועלויות תשלומי המסים בישראל.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות והבטל"א לבחון את האפשרות להאחיד את הקריטריונים למבחני התושבות, כדי ליצור ודאות אצל הנישומים. כמו כן, על הבטל"א, הרשות ומשרד הכלכלה (המופקדים על התוכנית להשבת אקדמאים) לבחון את הצורך בשינוי שיעורי דמי הביטוח הלאומי, בהקמת מנגנון לזיכוי מתשלומי כפל של ביטוח לאומי ובהפעלת מדמה באתר הבטל"א, שיייע למי שמבקש לכלכל את צעדיו.

בתשובת הרשות צוין כי "באשר לצורך לבחון את האחדת הקריטריונים למבחני תושבות לצרכי פקודת מס הכנסה ולצרכי החוק לביטוח לאומי, יוער כי מדובר בשני דברי חקיקה שונים, עם תכלית שונה ובהתאם דומה כי אין מקום להאחדה בין הגופים בהקשר זה".

משרד מבקר המדינה מעיר כי לא ראוי שמדינת ישראל תגבה מצד אחד מס מאדם בשנה מסוימת היות שלפי דיני המס שלה הוא "תושב ישראל", אולם מצד שני לא תזכה אותו בדמי ביטוח לאומי באותה שנה, הואיל ולפי חוק הביטוח הלאומי הוא אינו "תושב ישראל".

המוסד לביטוח לאומי השיב למשרד מבקר המדינה בדצמבר 2015: "לאור הערת המבקר, אנו נקפיד להדגיש בשורה נפרדת ולמען הסרת כל ספק, את חובת תשלום דמי הביטוח בשיעור 12% לתושב שיש לו הכנסות מחו"ל". לעניין קביעת התושבות צוין בתשובה: "השיקולים המנחים את הביטוח הלאומי, בהיותו מוסד סוציאלי, שונים מהשיקולים המנחים את רשות המסים בהיותה גוף גובה מס. מכל מקום, מקובל עלינו כי צוות בינמשרדי יבחן את הסוגייה על כל השלכותיה... אנו מקבלים את

81 ראו בסעיף שכתרתו "כמה משלמים".



הרשות לא פעלה  
אפוא במשך כעשור,  
מאז נכנסה רפורמת  
המיסוי הפרסונלי  
לתוקף, לאיסוף  
שיטתי ויזום של מידע  
על הכנסות של  
תושבי ישראל בחו"ל

המלצת המבקר בכל הנוגע לבחינת הצורך בשינוי שיעורי דמי הביטוח ובהקמת מנגנון לזיכוי מתשלומי כפל של דמי ביטוח, בשיתוף עם רשות המסים ומשרד הכלכלה. ההמלצה בדבר בניית מדמה [סימולטור] באתר הביטוח הלאומי, שסייע למי שיבקש לכלכל את צעדיו, תבחן על ידינו בזהירות, בשים לב לכך כי חישוב דמי הביטוח מושפע מפרמטרים ומשתנים רבים".

## היעדר פעילות של הרשות לאיסוף מידע על הכנסות תושבי ישראל בחו"ל

מחלקת המודיעין של מס הכנסה עוסקת בין היתר באיסוף מידע רחב על נכסים והכנסות של ישראלים בחו"ל. מידע זה משמש בסיס לפעולות הרשות ומחייב את המחלקה לשמור על רמת עדכניות ועל רמת מהימנות גבוהות ככל האפשר.

במאי 2004 פרסמה הרשות הוראת ביצוע<sup>82</sup>, ובה נכתב: "בעקבות הרפורמה במס הכנסה והמעבר למיסוי פרסונלי, תתמקד המחלקה באיסוף מידע על נכסים והכנסות של ישראלים בחו"ל. המידע ייאסף ממקורות שונים כגון: מדינות אמנה, מתווכי נדל"ן, הצלבות מידע ממאגרי מידע, עיתונות מהארץ ומחו"ל, מידע מהאינטרנט, מידע מאזרחים וכיוצ"ב. אנו נערכים בשיתוף עם שע"מ לבניית מערכת מיוחדת להזנת מידע על חו"ל ולהצגת המידע למשתמשים בחתכים שונים". על אף האמור בהוראת הביצוע, טרם נבנתה מערכת כזאת.

ב-15.4.12 מינה מנהל הרשות דאז ועדה לאיסוף מידע על הכנסות ישראלים בחו"ל (להלן - הוועדה לאיסוף מידע או הוועדה) והטיל עליה לבחון את האמצעים שיש לנקוט לאיסוף מידע כאמור. הוועדה הגישה את המלצותיה למנהל הרשות דאז בדצמבר 2012. המנהל קיבל את המלצות הוועדה והחליט על הקמת ועדה ליישומן. בתחילת ינואר 2014 שלח סמנכ"ל החטיבה המקצועית ברשות ללשכת מנהל הרשות את טיוטת כתבי המינוי של חברי ועדת היישום. הועלה כי נכון למועד סיום הביקורת טרם נמסרו כתבי המינוי לחברי ועדה זו, ובשל כך לא יושמו עיקרי המלצותיה של הוועדה לאיסוף מידע.

הרשות לא פעלה אפוא במשך כעשור, מאז נכנסה רפורמת המיסוי הפרסונלי לתוקף, לאיסוף שיטתי ויזום של מידע על הכנסות של תושבי ישראל בחו"ל.

בתשובת הרשות צוין: "הרשות פעלה וממשיכה לפעול לתיקון הליקויים. המלצות הוועדה הכרוכות בטיפול וממשק עם מערכת המחשוב של הרשות ייושמו עם התקדמות התהליך. יודגש כי בכוונתנו לקדם את יישום המלצות הוועדה".

משרד מבקר המדינה רואה בחומרה את העובדה כי ממועד המעבר למיסוי פרסונלי, שנת 2003, לא פעלה הרשות לאיסוף מידע על הכנסות של תושבי ישראל בחו"ל. מחדל זה הביא לנזק כספי ניכר במשך שנים. נראה כי משטר המס הנוכחי ורמת האכיפה בכל הקשור למיסוי הכנסות מחו"ל מאפשרים במקרים רבים לחמוק מתשלום מס לא רק באמצעות תכנון מס וניצול מקלטי מס, אלא בפשטות באמצעות אי-דיווח על ההכנסות, בידיעה שהסיכוי שהרשות תאתר את מעלים המס אינו גבוה.

על מנהל הרשות לפעול ביתר שאת לאיסוף מידע על הכנסות תושבי ישראל בחו"ל, ובין היתר להקים בהקדם ועדת יישום ולהטיל עליה להכין תכנית פעולה מפורטת ליישום המלצותיה של הוועדה לאיסוף מידע על הכנסות ישראלים בחו"ל בלוח זמנים קצר.

## ליקויים המקשים לערוך שומות אמת לתאגידים הפועלים בחו"ל

### רישום חברת החזקות זרה המחזיקה בחברה ישראלית

על פי סעיף 131(א)(5) לפקודה, "אלה חייבים להגיש דו"ח... חבר בני אדם שהיתה לו הכנסה בשנת המס". לפי סעיף 1 לפקודה, חבר בני אדם הוא "כל גוף ציבורי... וכל חברה... בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות". סעיף 346 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - חוק החברות), מחייב חברת חוץ, כהגדרתה בחוק החברות<sup>83</sup>, המעוניינת לקיים פעילות עסקית בישראל, להירשם במשרד רשם החברות כחברת חוץ הפועלת בישראל. נוסף על רישום ברשם החברות, פעילות עסקית בישראל מחייבת רישום ברשויות המס בישראל (מע"ם ומס הכנסה) ודיווח בצירוף המסמכים הנדרשים לכך. על פי חוק החברות, שר המשפטים רשאי לדרוש מחברת חוץ לצרף לבקשה לרישום ברשם החברות מסמכים נוספים ולהודיע לרשם החברות על שינויים באותם מסמכים. הרשות נסמכת בביצוע בקרה על חברות חוץ על הרישום ברשם החברות.

הועלה כי המסמכים שנדרשת חברה שהתאגדה בחו"ל לצרף לבקשת הרישום ברשם החברות אינם כוללים את רשימת בעלי המניות שלה ופירוט לגבי שיעור ההחזקה בחברה של כל אחד מהם.

עוד הועלה כי חברה הפועלת בישראל יכולה להירשם כחברת בת הנשלטת באופן מלא על ידי חברה זרה שאינה רשומה בישראל, ולפיכך זהות בעלי מניותיה של חברת האם, שהם למעשה מי שעומדים מאחורי חברת הבת, אינה ידועה לרשם

83 סעיף 1 לחוק החברות קובע כי חברת חוץ היא "תאגיד, למעט שותפות, שהתאגד מחוץ לישראל".

החברות ולרשויות המס. במקרים אלו לא ניתן לאתר אירועי מס, כמו מכירה של מניות החברה, מיזוג החברה עם חברה זרה אחרת ופיצול החברה.

הכללתה של חברה זרה באשכול הפעילות הכלכלית של קבוצת חברות מסוימת, מאפשרת ייחוס הכנסות של חברה ישראלית הנמצאת באותה קבוצה לחברה הזרה (שבמקרים רבים התאגדה במקלט מס) ואי-דיווח לרשות על פעילות החברה הזרה, בטענה כי השליטה בחברה הזרה והניהול שלה נעשים מחוץ לישראל. לדוגמה, חברה זרה מסוימת התאגדה בשנת 2001 באיי קיימן ורק בשנת 2006 נרשמה ברשם החברות וברשות כחברה זרה. חברה זו מחזיקה במלוא המניות של חברת בת ישראלית שהוקמה בשנת 2001 וביצעה פעילות כלכלית בישראל. חלק מהכנסות חברת הבת בשנים 2001-2005 יוחסו לחברת האם, וזו לא הגישה דוחות מס בישראל בטענה כי השליטה בה והניהול שלה מתבצעים מחוץ לישראל.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות ורשם החברות לשקול לשנות את נוהלי הרישום של חברה זרה בישראל ולקבוע כי בעת הרישום יש לצרף גם מסמכים המפרטים את שמות בעלי המניות בחברה, מספר הזיהוי של כל אחד מהם (על פי הרשום בדרכון) ושיעור ההחזקה של כל אחד מהם. פירוט כזה יוכל לאפשר לרשות להתחקות אחר חברות אם אשר כל תכלית הקמתן היא הימנעות מתשלום מס בישראל, באמצעות ייחוס ההכנסות של חברות הבת הישראליות לאותן חברות.

בתשובת הרשות צוין כי "נתוני בעלי המניות בחברות (ישראליות) מועברים למאגרי רשות המסים על ידי רשם החברות. מאחר שעל פי חוק החברות אין חובה לצרף את רשימת בעלי המניות בעת פתיחת תיק בחברה זרה, האפשרות היחידה שניתן לשקול, היא לחייב את החברות המבקשות לפתוח תיק במס הכנסה להעביר את המידע המבוקש. אפשרות זו תבחן על ידי המחלקות הרלוונטיות ברשות המסים".

בהתייחס לחברות בנות שנרשמו בישראל, בלי שחברות האם המחזיקות בהן יירשמו בה, השיבה הרשות כי "הרישום של חברות אלו [החברות הזרות] לפי חוק החברות אינו בסמכות רשות המסים... במקרים מעין אלו החברות הבנות הישראליות מדווחות על הכנסתן בישראל, ובהתאם משלמות מס על הכנסה זו בישראל, ואין מקום ליחס את הכנסתן לחברות הזרות המחזיקות בהן. הבעיה במקרים אלו בדרך כלל הינה כי ההכנסה המדווחת בישראל נמוכה ומבטאת רק תשלום על מתן שירותים (במתכונת קוסט פלוס), ואילו עיקר ההכנסה מדווחת בחו"ל במקרים רבים במקלטי מס. הדרך האפשרית לטיפול הינה לבחון אם התשתית העובדתית מאפשרת ביסוס טענה שליטה וניהול לפיה החברה הזרה נשלטת ומנוהלת בישראל, ובהתאם יש לראות בה חברה ישראלית ולמסותה בהתאם על כל הכנסותיה. לחילופין, ניתן בהתאם למנגנון מחירי העברה (סעיף 85א לפקודה) לבחון האם חלק ההכנסות שדווח בישראל תואם את החלק הראוי בהתאם למחירי השוק, או שבשל העובדה כי מדובר בין חברות קשורות יש לתקוף את דרך ייחוס הרווחים ולייחס חלק גדול יותר לישראל".

## היעדר נתונים על אשכול התאגידים בחו"ל שבו מחזיק נישום מסוים

סעיף 135(1) לפקודה מאפשר לפקיד השומה לבקש כל דוח שיכול לסייע בקביעת ההכנסה החייבת במס. עם זאת, הפקודה אינה מחייבת במפורש בעל שליטה תושב ישראל המחזיק בחבר בני אדם המסווג כ"תושב חוץ" לדווח על החזקות או לצרף לדוח שהוא מגיש על פי סעיף 131 את הדוחות של החברות שהוא מחזיק בהן בחו"ל. חריג לכך הוא סעיף 131(2ג), המחייב את בעל השליטה בחמ"ז לצרף לדוח המס שהוא מגיש לפי סעיף 131 את הדוח הכספי המבוקר של החברה הזרה, על פי עקרונות חשבונאיים מקובלים בישראל. אם מדובר בחברה המגישה דוח או נישומה במדינת אמנה, דוח הערוך לצורכי מס, לפי דיני המס באותה מדינה.

במצב עניינים זה הרשות אינה דורשת מנישום המחזיק באשכול חברות, או שהחברה שהוא מחזיק בה נכללת באשכול חברות שמחזיקה בו חברה אחרת, לצרף "עץ החזקות" כנספח לדוחות הכספיים. לדוגמה, לו הייתה נישומה א' (שהוזכרה לעיל בפרק "עמימות מבחן התושבות") ממציאה, כפי שנדרשה, פירוט של כל החזקותיה בתאגידים בחו"ל ובארץ, במישרין או בעקיפין, כולל שיעור ההחזקה בכל תאגיד, ומפרטת את ההכנסות של כל תאגיד בשנים הרלוונטיות לפי סוגי הכנסות - אקטיביות או פסיביות - היה ניתן לבדוק לגבי כל אחת מהחברות אם היא חנ"ז או חמ"ז ולקבוע את החבות שלה במס. בהקשר זה יצוין כי באפריל 2014 שלחה היחידה למיסוי בין-לאומי למנהל הרשות נייר עמדה בנושא זה, ובו הצעה לדרך פעולה. הועלה כי הצעה זו לא נדונה בהנהלת הרשות, וממילא לא קידמה הרשות את יישומה.

## השימוש בהליך הסכמה הדדית

שיטת המיסוי הפרסונלית מעוררת לעתים מחלוקות בין הרשות לבין הנישום. הפעילות הכלכלית של נישומים ישראלים ברחבי העולם חושפות אותם לחיוב במס ביותר ממדינה אחת, ומכאן חשיבותו הרבה של הליך הסכמה הדדית, המצוין באמנות המס שעליהן ישראל חתומה. על פי הוראת ביצוע 23/01, הנישום רשאי לפנות לרשות ולבקש ממנה ליישב בהסכמה הדדית מחלוקות עם רשות מס במדינה אחרת בדבר פירושה או תחולתה של אמנה למניעת כפל מס, וכן מחלוקות במצבי כפל מס שלגביהם לא נקבעו הוראות באמנה.

סעיף 125(1) לאמנת המודל של ארגון OECD קובע כי ככלל, יכול נישום להגיש בקשה ליישוב מחלוקות בהסכמה הדדית (כלומר, לנסות לחלק את עוגת המס של הנישום בהסכמה בין הרשות לרשות המס במדינה האחרת) עד שלוש שנים מהיום שבו נמסרה לו הודעה על פעולה הגורמת או העלולה לגרום לתשלום כפל מס או על מיסוי בניגוד להוראות האמנה.

## הטיפול בבקשות לקיים הליך הסכמה הודדית נמשך זמן רב

בשני פסקי דין<sup>84</sup> צוינה חשיבות המיציא של הליך ההסכמה ההודדית, טרם קיום הליך משפטי של ערעור על החלטת פקיד השומה.

משרד מבקר המדינה ביקש מהרשות נתונים על הטיפול בבקשות לקיים הליך הסכמה הודדית בשנים 2008-2014. להלן הנתונים שהתקבלו<sup>85</sup>: בכל שנה משנים אלה הוגשו בין 2 ל-8 בקשות חדשות. בסוף שנת 2008 היו בטיפול 5 בקשות, ובסוף שנת 2014 היו בטיפול 23 בקשות.

על פי נתוני הרשות, הטיפול ב-14 מ-23 הבקשות שהיו בטיפול בתום שנת 2014 החל לפני תום שנת 2012<sup>86</sup>. מנתונים אלו עולה כי הטיפול בבקשות לקיים הליך הסכמה הודדית נמשך זמן רב, ונראה כי זו אחת הסיבות לכך שרק נישומים מעטים בוחרים להשתמש בהליך זה.

לגבי משך הטיפול בבקשות לקיום הליכי הסכמה הודדית השיבה הרשות: "ראשית, יש לציין שחלק מהבקשות מעוכבות לבקשת הנישום או בשל הליך המתקיים בבית המשפט. שנית, חלק מהבקשות, ובכללן פניות של מדינות זרות לא נסגרו בשל חוסר שיתוף פעולה מצד הרשות הפונה. לגופו של עניין, קיימת היום הכרה שהליכי ההסכמה ההודדית אינם יעילים דיים ואינם מאפשרים פתרון טוב למחלוקות בין המדינות. הבעיה היא ביצירת מסגרת משותפת ומחייבת בין המדינות. לפיכך, במסגרת פרויקט ה-BEPS, הוסכם על סטנדרט מינימלי במסגרתו התחייבו המדינות לפשט את תהליך ההסכמה ההודדית ונקבע שיהיה מנגנון בקרה ופיקוח על יישום הסטנדרטים החדשים. אנו מקווים שפרויקט זה יצליח ושגם בישראל, הלוקחת חלק בפרויקט, נרגיש בשיפור".

בהקשר זה יצוין כי קיימת חלופה להתדיינות עם רשות מס במדינה אחרת: בדצמבר 2014 שלח מנהל היחידה למיסוי בין-לאומי מכתב למנהל הרשות, ובו הצעה להצטרף לרשת בין-לאומית של רשויות מס, שמטרתה לטפל באופן אפקטיבי בסיכונים מס באמצעות שיתוף ידע וביצוע שומות ואף חקירות המשותפות לכמה מדינות. במכתב צוין: "היתרון הברור הוא יצירת יותר כלים לטיפול וחקירה של נישומים ומבנים בינלאומיים... המלצתנו שיש להיענות בחיוב להצעה ולהיערך לאמור בהתאם".

הועלה כי הצעה זו של היחידה למיסוי בין-לאומי לא נדונה ברשות. יצוין כי עד מועד סיום הביקורת הצטרפו לרשת האמורה 32 מדינות<sup>87</sup>, 27 מהן מדינות החברות ב-OECD (מבין 34 מדינות החברות בארגון בסך הכול).

84 עמ"ה 1255/02 ג'טק טכנולוגיות נ' פקיד שומה כפר-סבא (פורסם במאגר ממוחשב, 7.4.05); בש"א 5663/07 ינקו וייס אחזקות (1996) בע"מ נ' פ"ש חולון (פורסם במאגר ממוחשב, 30.12.07).

85 נתוני שנת 2014 נכונים ל-1.12.14.

86 הטיפול ב-4 בקשות אחרות החל בשנת 2013, והטיפול בעוד 5 בקשות החל בשנת 2014.

87 שתיים מהן טרם מיוו נציג.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבחון את האפשרות להצטרף לרשת הבין-לאומית של רשויות המס שתוארה לעיל.

בתשובת הרשות צוין כי "אין המדובר בהליך אלטרנטיבי להליכי הסכמה הדדית, המדובר בהצעה לייעל את הזרמת המידע בין המדינות בין היתר לצרכי חקירה... ניתן לשקול פרסום הסדרים בהליכי הסכמה הדדית הנוגעים לפתרון מחלוקת עקרונית בפרשנות האמנה בין מדינות שאינה נוגעת לנישום ספציפי".

## אי-היערכות הרשות לטיפול בתאגידים שקופים ובמכשירים היברידיים

בשנת 2012 פרסם ארגון OECD דוח המתמקד בתכנוני מס המבוססים על הסדרים היברידיים<sup>88</sup> (הסדרי כלאיים). בהתבססות על הסדרים אלו יש לעתים ניצול לרעה של ההבדלים בדיני המס של מדינות שונות, על מנת להימנע מתשלום מס או להפחית את תשלום המס בכל אחת מן המדינות המעורבות בעל כורחן בתכנון המס. בדוח האמור צוין כי השימוש בהסדרים היברידיים הפך לשכיח בתכנוני המס, והוצגו בו שלוש דרכים להתמודד עם התופעה<sup>89</sup>.

הסיווג של מכשירים היברידיים משתנה בין מדינה למדינה. לדוגמה, אג"ח להמרה מסווג במדינה אחת כ"חוב" ובמדינה אחרת כ"הון". השימוש בישויות היברידיות שכיח, כאשר הישות ההיברידית נחשבת ישות "שקופה" לצורכי מס במדינה אחת וישות רגילה לצורכי מס במדינה אחרת. דוגמה לכך היא שותפות, שבמדינה אחת נחשבת ישות שקופה, והמיסוי יחול על חברי השותפות, ובמדינה אחרת נחשבת וישות החייבת במס כמו חברה.

בפקודת המס חסרה הבחנה ברורה בין "הון" לבין "חוב", וכן לא נקבעו בה אמות המידה לסיווג המכשיר לצורכי מס. למשל, לא ברור אם הסכם רכישה ומכירה (הסכם מסוג "REPO") יסווג בישראל לצורכי מס כמכשיר הוני או כמכשיר התחייבותי. ב-BEPS הומלץ להתמודד עם מכשירים והסדרים היברידיים שהיחס אליהם שונה בין מדינות, כך שתהא אחידות בטיפול בין מדינות באותם מצבים ולהציע שינויי חקיקה מקומיים ושינויים באמנת המודל של ה-OECD.

88 ראו:

"Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues"  
[http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS\\_ENG\\_Final\\_October2012.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf) ;

וכן מאורי עמפלי, "יצורי כלאיים", **מיסים ומעשים** (ספטמבר 2012).

89 זאת כל עוד אין האחדה, ברמה כלל-עולמית, של סיווג הישויות ההיברידיות והמכשירים ההיברידיים.

## סוגיית ההסדרים ההיברידיים אינה מוסדרת בדיני המס בישראל

הועלה כי ככלל, סוגיית ההסדרים ההיברידיים אינה מוסדרת בדיני המס בישראל, הן לגבי סיווג של הסדרים היברידיים לצורכי מס והן לגבי סיכול של יתרונות המס הגלומים בהם<sup>90</sup>. אי-הסדרה זו גורמת לניצול ההבדלים בדיני המס של המדינות השונות ושימוש בישויות היברידיות ובמכשירים היברידיים.

כבר בשנת 2012 הציע מנהל היחידה למיסוי בין-לאומי למנהל הרשות לקדם תיקון חקיקה אשר ימנע תכנון מס שבו נעשה שימוש במכשירים היברידיים ובישויות היברידיות. ואולם הצעתו לא התקבלה.

החקיקה בארצות שונות שונה מהחקיקה הישראלית, ולכן אין סיווג נפרד לתאגידים שהתאגדו מחוץ לישראל והנחשבים "שקופים" על פי דיני המס בארץ ההתאגדות (למשל, תאגידים מסוג LLC<sup>91</sup> ו-SCS-Sicar<sup>92</sup>). עקב כך לא היה ניתן לבנות בסיס נתונים לגבי תאגידים כאלה ולדלות ממנו תיקים לתכנית העבודה, על סמך קריטריונים שייקבעו.

משקיעים ישראלים רבים פועלים בארצות הברית (בעיקר בשוק הנדל"ן) באמצעות ישות המאוגדת כ-LLC. LLC היא גוף משפטי אמריקאי המאפשר הגבלת אחריות (בדומה לחברה בע"מ). LLC נחשבת לשקופה לצורך מס, והכנסותיה רווחיה מיוחסים לבעלי הזכויות ("החברים") בה. אם הפעילות הכלכלית שבעקבותיה הושגו הרווחים לא בוצעה בארצות הברית או על ידי תושבי ארצות הברית או אזרחי ארצות הברית, היא אינה חייבת במס בארצות הברית. ככלל, על פי החוק בארצות הברית התאגדות במסגרת LLC אינה כפופה לחוקי החברות, ולא נדרש לגביה קיום מוסדות, כגון דירקטוריון ואסיפת בעלי מניות. נוסף על כך, ניתן לקבוע כי במסגרת התאגדות כזאת, דיבידנד לא יחולק באופן פרופורציוני בין בעלי הזכויות.

בהקשר זה ראוי לציין כי אמנת המס בין ישראל לארצות הברית אינה עוסקת בישויות מסוג LLC. על כן אין אפשרות להחיל את הוראות האמנה במקרים שבהם תושב ישראל או ארצות הברית פועל באחת מהן באמצעות ישות זו. הדבר גורם לעתים למצבים של תכנוני מס. כאמור לעיל, בשל היעדר סיווג נפרד ברשות לישויות היברידיות, לא ניתן לקבל נתונים על תאגידי LLC שנרשמו בישראל. נוסף על כך, סיווג של ישות LLC כחבר בני אדם לצורכי מס בישראל, בנפרד מבעלי הזכויות על הישות, מעלה קושי בקביעת חבות המס לגביהם.

בשני חוזרים שפרסמה הרשות (חוזרי מס הכנסה 3/2002 ו-5/2004) נקבע כי יש לראות באופן כללי בישות LLC "חבר בני אדם", ולא גוף שקוף, לצורכי מס בישראל, גם אם בארצות הברית בחרה ישות כאמור להיות מסווגת כישות שקופה.

90 פרט לסעיף 86 לפקודה, שהוא סעיף אנטי-תכנוני כללי.

91 Limited Liability Company.

92 ה-SCS-Sicar היא שותפות מוגבלת אשר מטרתה להשקיע בהשקעות הון סיכון ובקרנות הון סיכון (ניירות ערך, אגרות חוב ומניות). בדרך כלל מדובר בישות שמוקמת על פי דיני לוקסמבורג, בשל משטר המס המועדף המוענק לה שם. במקרה זה תיחשב הישות בלוקסמבורג כגוף שקוף לצורכי מס.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות ומשרד האוצר לפעול לכך שכל אמנות המס שעליהן חתומה מדינת ישראל וכל אמנות המס החדשות שמדינת ישראל תהיה צד להן, יכללו, על פי המלצת ארגון OECD, סעיף הקובע שישויות היברידיות ייחשבו תושבות מדינת האמנה שהיא בעלת הזיקה להכנסות שהפיקו בעלי הזכויות. זאת על פי כללי BEPS, הממליצים על כך, ובכלל זה כללי BEPS שפורסמו באוקטובר 2015. כמו כן, על הרשות לפעול למחשוב הדיווח על החזקה בתאגידים שקופים, כאמור לעיל. כך תתאפשר הכנת תכנית עבודה לבדיקת עמידתן של ישויות היברידיות בהוראות הרשות. נוסף על כך, על הרשות לבחון אם ישות LLC מתאימה להגדרה חברה נשלטת זרה, אשר יכולה לחייב את החברים בה במס בגין דיבידנד רעיוני. על הרשות גם לבדוק את הצורך בסיווג ישויות LLC כחמ"ז<sup>93</sup> לצורכי הפקודה, כדי שתאגיד זה יחויב במס בישראל, גם אם לטענת מנהליו השליטה בתאגיד והניהול שלו נעשים מחוץ לישראל.

בתשובת הרשות צוין: "באשר להמלצה כי באמנות המס שעליהן חתומה ישראל יכללו על פי המלצת ארגון OECD סעיף הקובע שישויות היברידיות ייחשבו תושבות מדינת האמנה שהיא בעלת הזיקה להכנסות שהפיקו בעלי הזכויות, יוער, כי בדיוני האמנה שנערכו לאחרונה המשלחת הישראלית הכניסה לנוסח המוצע על ידה סעיף ברוח האמור... ובהתאם ככל שבאותו גוף שקוף של המדינה המתקשרת יש לדוגמא רק 50% תושבי אותו מדינה מתקשרת, רק חלק זה של אותה הכנסה יהא זכאי להטבות אמנה... האמנות למניעת כפל מס עליהן חתמה מדינת ישראל באחרונה, כגון האמנה מול קנדה, כוללות התייחסות לגופים היברידיים... בהתייחס למחשוב הדיווח על החזקה בתאגידים שקופים, אנו מצטרפים להמלצה ומרחיבים אותה לכלל התאגידים הזרים".

## שימוש מועט במנגנון חילופי מידע עם רשויות מס בחו"ל

תהליכי הגלובליזציה וניידות ההון הביאו בשנים האחרונות לפעילות מוגברת של מדינות בעולם בתחום חילופי המידע בנושאי מסים. במסגרת פעילות זו הקימו מדינות ה-G20 את הפורום הגלובלי לשקיפות ולהגברת חילופי המידע לצורכי מס. על פי חוזר מס הכנסה מס' 17/2003 בנושא "חילופי מידע בין מדינות אמנה", חילופי המידע מתבצעים מכוח הסעיפים בעניין זה הנכללים בכל האמנות למניעת כפל מס שעליהן חתומה מדינת ישראל. ככלל, תכלית חילופי המידע היא לקיים בסיס מידע נאות, כדי לאפשר לכל מדינה להבטיח את יישום דיני המס הפנימיים שלה ואת יישום הוראות אמנות המס וכן למנוע התחמקות ממס. חילופי המידע יכולים להיות בעלי ערך רב גם בפתרון סוגיות ייחודיות הקשורות לתיקי מיסוי בין-לאומי. מנגנון

93 כאמור לעיל, חמ"ז היא חברה תושבת חוץ, שמתקיימים בה תנאים נוספים, וביניהם, התנאי לפיו מעל 75% ממניותיה מוחזקות בידי תושבי ישראל. חברה זו ממוסה בישראל לפי המנגנון שנקבע בפקודה.





חילופי המידע בין ישראל למדינות אחרות הוא למעשה האמצעי העיקרי להתמודדות עם העלמות מס הנעשות מחוץ לשטחה הריבוני של מדינת ישראל.

**חילופי המידע בין ישראל למדינות אחרות הוא למעשה האמצעי העיקרי להתמודדות עם העלמות מס הנעשות מחוץ לשטחה הריבוני של מדינת ישראל**

חילופי המידע בין ישראל למדינות אחרות הוא למעשה האמצעי העיקרי להתמודדות עם העלמות מס הנעשות מחוץ לשטחה הריבוני של מדינת ישראל.

קיימים שלושה סוגים של חילופי מידע:

א. **חילופי מידע על-פי דרישה:** העברת מידע פרטני, על פי דרישה, ממדינה אחת לאחרת, לגבי הכנסות של נישום שהופקו או נצמחו בה. יעילותה של העברת מידע כזו מוטלת בספק, בשל הזמן שעובר עד מסירתו ונוכח כללי ההתיישנות החלים בנוגע להליכי השומה. ישראל מוסרת ומקבלת מידע כזה.

ב. **חילופי מידע ספונטניים:** העברת מידע שגילתה מדינה בזמן ביצוע ביקורת או חקירה - כגון מידע לגבי פוטנציאל חיוב במס או העלמת הכנסות - למדינה אחרת שיש לה עניין בו. ישראל מקבלת מידע מסוג זה, אך אינה מוסרת מידע כזה לרשויות מס בחו"ל.

ג. **חילופי מידע אוטומטיים:** העברה שיטתית של מידע ממדינה אחת למדינה אחרת בנוגע להכנסות שמקורן במדינה המעבירה את המידע. הרשות מקבלת קבצים המכילים מידע על הכנסות פסיביות (ריביות ודיבידנדים, תמלוגים וכיוצא בזה) ואקטיביות (שכר, משלח יד, עסק) של תושבי ישראל בחו"ל. אם נחוץ מידע נוסף לגבי נישומים, פונה הרשות לרשות המס במדינה הרלוונטית ומבקשת ממנה את המידע. ישראל מקבלת מידע מסוג זה מארבע מדינות, אך לא מוסרת מידע כזה. זהו סוג המידע האפקטיבי ביותר, שכן הוא מאפשר לחשוף אוכלוסייה שלמה שאינה מדווחת לרשות, ושלהקה אף לא נפתח תיק מס.

יצוין כי מאחר שחלק ניכר מהמידע שהתקבל ברשות נמסר, שלא על פי מתכונת שהוסכם עליה מראש (לגבי השדות שיצוינו בכל רשומה)<sup>94</sup>, לא היה ניתן להשתמש בו.

בתשובת הרשות צוין: "רשות המסים פעלה ופועלת לשיפור המיכון ועבודה לפי פורמט מוסכם. מבלי לגרוע מהאמור, אנו משקיעים מאמצים רבים מול אנשי ה-IT ושע"מ על מנת למקסם את הנתונים ולהתייעל ונדונה האפשרות לקדם פעולות אילו עם הגורמים הרלוונטיים".

## אי-ניצול של חילופי מידע בנוגע להלבנת הון

ב-1.1.06 החליטה ממשלת ישראל<sup>95</sup> על העצמת המאבק בארגוני הפשיעה החמורה והפשיעה המאורגנת, באמצעות שילוב היכולות של כלל רשויות האכיפה בישראל.

94 על פי עקרון ההדדיות, מדינה אינה חייבת למסור מידע למדינה אחרת, אם המדינה האחרת אינה מוסרת לה מידע מקביל. כאמור לעיל, מקבלת ישראל מידע אוטומטי מארבע מדינות בלבד.

95 החלטות 4618 ו-4619.

במסגרת החלטה זו הוחלט על הקמת מוקד מודיעין משולב למאבק בעבירות כלכליות.

משרד מבקר המדינה בדק את סוגיית השימוש במידע מרשויות מס בחו"ל בחקירות פליליות בנוגע לעבירות שאינן עבירות מס. הועלה כי באמנה הרב-צדדית לסיוע מינהלי בענייני מס (שחתומה עליה גם ארצות הברית) ושל אמנת המודל של ארגון OECD יש סעיפים המאפשרים להעביר את המידע לגופים במדינה הגומלת שלא עוסקים בגביית מס, ובתנאי שאין מגבלה על כך בדיון הפנימי של המדינה נותנת המידע.

התברר כי משרד המשפטים קבע שישראל תצטרף לאמנה הרב-צדדית בתנאי שהמדינה האחרת תשתמש במידע שיתקבל אך ורק לצורך אכיפת דיני המס שלה, כלומר שלא לצורך חקירות פליליות. על פי עקרון ההדדיות, הגבלה כזאת עלולה להביא לכך שגם רשויות המס בישראל לא יוכלו להשתמש במידע שיתקבל מרשויות מס בחו"ל לצורך ביצוע חקירות פליליות בתחומים של פשיעה והלבנת הון.

כן התברר כי משרד המשפטים עמד על כך שכל תיקון חקיקה בנוגע לשימוש שתעשה הרשות במידע שיתקבל מדיווח FATCA, יכלול הגבלה ולפיה תורשה הרשות להשתמש במידע FATCA ובהמשך במידע CRS, רק אם היתרה בחשבונות הבנק הרלוונטיים היא יותר ממיליון ש"ח. הוראה זו מחריגה למעשה כל פעילות בחשבונות בנק, גם אם מדובר בתנועות של מאות מיליוני ש"ח בשנה, ובלבד שיתרת החשבון בסוף השנה תהיה פחות ממיליון ש"ח.

משרד מבקר המדינה מעיר כי ההגבלות על שימוש הרשות במידעי FATCA ו-CRS ראויים להיבחן מחדש, כדי לאפשר לרשות לבדוק חשבון בנק שבו קיימת פעילות גדולה של העברת כספים בשנת המס.

## הדרכות לא מספקות של עובדי הרשות

1. בפברואר 2015 ביקש משרד מבקר המדינה מהרשות למסור לו נתונים על מספר ההדרכות שביצע מטה הרשות בשנים 2010-2014 בנושאים הקשורים לתחום המיסוי הבין-לאומי<sup>96</sup>.

התברר כי בחמש השנים האמורות לא התקיים קורס לעובדי הרשות בנושא מיסוי בין-לאומי. בתקופה זו התקיימו שני ימי עיון: בשנת 2012 התקיים יום עיון שבו השתתפו 46 מפקחי מס, ובשנת 2014 התקיים יום עיון שבו השתתפו 75 מפקחי מס<sup>97</sup>. על פי נתוני הרשות, בשנת 2012 פעלו בכלל משרדי השומה בארץ 588 מפקחי מס (בחוליות המופקדות על בדיקת חברות ויחידים, על ניכויים משכר ועוד), ובשנת 2015 עמדה מצבת כלל מפקחי המס על 616 מפקחים.

96 נוסף על הדרכות אלו, יוזמים פקידי השומה הדרכות פנימיות בנושאים שונים, ובכללם נושאי מיסוי בין-לאומי, אולם הדרכות אלו אינן מתועדות, ולא נעשה מעקב לגביהן ברמת המטה.

97 בשני ימי העיון יחד השתתפו גם 115 רכיז חוליות.

כלומר, בשנים אלו היו כ-600 מפקחי מס. בשני ימי העיון שהתקיימו בשנים 2012 ו-2014, כמצוין לעיל, השתתפו 121 מפקחי מס, כלומר כ-20% בלבד ממפקחי המס שפעלו בשנים 2012 ו-2015.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבנות תכנית הדרכה לכלל מפקחי המס, שתקיף את עיקר הנושאים בתחום המיסוי הבין-לאומי.

בתשובת הרשות צוין כי נוסף על ימי העיון שצוינו לעיל, התקיימו בשנים האמורות כנס בנושא תכנוני מס בין-לאומיים, שבו נכחו גם נציגים מכמה משרדי שומה, והרצאות של עובדי היחידה למיסוי בין-לאומי במשרדי השומה, אולם אלה לא תועדו במחלקת ההדרכה. כן צוין בתשובת הרשות כי "ככלל, השאיפה הינה לבצע את המשימות ולעמוד ביעדים שהוצבו בתכנית החטיבה. יחד עם זאת, לעיתים ישנן משימות שאינן מתוכננות, אליהן נדרשת היחידה למיסוי בינלאומי במהלך השנה, תוך עמידה בלוח זמנים נוקשה (כגון דוחות, סקרים ושאלונים של ארגון ה-OECD וכו'), משימות אלה משבשות את תעדוף המשימות אשר הוצבו בתחילת השנה".

2. משרד מבקר המדינה סקר את תכנית העבודה של המחלקה המקצועית לשנת 2014. התכנית הוגשה למנהל הרשות בפברואר 2014, ונכללו בה יעדים שנקבעו כבר בשנים הקודמות. להלן דוגמאות לארבעה חוזרים, בתחום המיסוי הבינלאומי, שלפי תכנית זו נועדו להתפרסם באתר הרשות עד 30.9.14, אולם טרם הושלמו וממילא טרם פורסמו:

- א. חוזר בנוגע לתיקון סעיף 96 לפקודה, בנושא שחלוף נכסי נדל"ן בחו"ל.
- ב. חוזר בנוגע לתיקון מס' 198 לפקודה, בנושא חברה נשלטת זרה. התיקון נכנס לתוקף ב-1.1.14.
- ג. חוזר בנוגע לתיקון מס' 198 לפקודה, בנושא חברת משלח יד זרה. התיקון נכנס לתוקף ב-1.1.14.
- ד. חוזר בנוגע לזיכוי ממס זר של חברות מסוג LLC.

בתשובת הרשות צוין כי "בהתייחס לחוזרים שחלוף נכסי נדל"ן, חנ"ז וחמ"ז שצוינו לעיל, החטיבה המקצועית סיימה את מלאכת כתיבת החוזרים, אך קיימים תהליכים נוספים עד לפרסום החוזר שאינם תלויים ביחידה למיסוי בין-לאומי. חוזר בנושא LLC: הטיפול בחוזר הוקפא, כפי שצוין בדוח החטיבה בשל הרצון לנהל הליך של הסכמה הדדית מול רשויות המס האמריקאיות".

## סיכום

אכיפת המיסוי הפרסונלי בישראל תלויה בין היתר ביכולת הרשות להתמודד עם הפעילות העסקית ההולכת וגוברת של תושבי ישראל בחו"ל. נראה כי משטר המס הנוכחי ורמת האכיפה בכל הקשור למיסוי הכנסות מחו"ל מאפשרים במקרים רבים לחמוק מתשלום מס לא רק באמצעות תכנון מס וניצול מקלטי מס, אלא בפשטות באמצעות אי-דיווח על ההכנסות, בידיעה שהסיכוי שהרשות תאתר את מעלים המס אינו גבוה. ביטוי להעלמות אלה ניתן למצוא בדיווח של ישראלים רבים, החל בנובמבר 2011, במסגרת "גילוי מרצון", על הכנסותיהם בחו"ל, שהסתכמו ביותר מ-17 מיליארד ש"ח.

ממצאי הביקורת מעלים כשלים בבקרה על יחידים ותאגידי תושבי ישראל הפועלים בחו"ל: אי-יישום רוב המלצותיה של הוועדה לאיסוף מידע על הכנסות של תושבי ישראל בחו"ל; אי-גיבוש תכנית עבודה שומתית; אי-פיתוח מערכת ממוחשבת, שעל בסיסה יהיה ניתן לבנות מערכת לניהול סיכונים, ובהסתמך עליה יהיה ניתן להחליט באופן מיטבי על תיקים שתיעשה לגביהם בדיקה שומתית, ועוד.

הביקורת העלתה ליקויים רבים, ותיקון ליקויים אלה מצריך הכנת תכנית רב-שנתית. בשל המקום החשוב שניתן כיום בעולם לטיפול בליקויים הנוגעים מערכת המס הבין-לאומית, דבר שבא לידי ביטוי בכללי BEPS, נוצרה שעת כושר לטפל בליקויים אלו בישראל. אחד מהליקויים שיש לטפל בהם הוא הסטת הרווחים על ידי חברות רב-לאומיות אל מקלטי מס, ובעקבות כך תשלום מס נמוך או אי-תשלום מס כלל בישראל. פעולות אלו פוגעות בתחרות, מכיוון שהחברות הנוקטות דרך פעולה זו יוצרות לעצמן יתרון, לעומת חברות הפועלות בעיקר בישראל.

הליקויים שעליהם מצביע משרד מבקר המדינה בדוח זה מלמדים כי אין עדיין היערכות מספקת ברשות בתחום המיסוי הבין-לאומי, לרבות בעניין שיתוף הפעולה עם מדינות אחרות. נוכח תהליכי הגלובליזציה והתלות של מדינת ישראל בסחר חוץ, מן הראוי שהרשות תפנה לתחום זה את תשומת הלב הראויה.