

משרד האוצר - רשות המסים בישראל

החלטות מיסוי מקדמיות



# תקציר

## רקע כללי

בכל התקשרות עסקית קיים תמריץ למתקשרים בעסקה, לחזות את תוצאותיה בהסתמך על בחינה דקדקנית של כל היבטיה ולצמצם את רכיבי אי-הוודאות והסיכונים בעסקה. חבות המס העתידית שתושפת על עסקה היא היבט מרכזי שיש לבחון בטרם מעשה, אלא שבמקרים רבים קשה מאוד לחזותה עקב מורכבותם ואופיים הסבוך של דיני המס. דינים אלו בנויים מרבדים רבים שנחקקו בתקופות שונות. במקרים אלו אין לנישום ערובה כדי להבטיח כי בסופו של דבר תאמץ הרשות את חבות המס המתגבשת מתוך דוחות המס שהוא מגיש.

אחד הכלים המקובלים בעולם ואף בישראל, להתמודדות עם הבעיה המתוארת, הוא אסדרת (רגולציה) ההליך המינהלי של מתן החלטת מיסוי. מכוח סעיף 158ב לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), נקבע מוסד למתן החלטות מיסוי מקדמיות (להלן - המוסד) למתן החלטות מיסוי. במסגרת מוסד זה, יכול נישום לפנות מראש לרשות המסים בישראל (להלן - רשות המסים או הרשות), להציג מתווה של עסקה נתונה שהוא עומד לבצע או שכבר בוצעה<sup>1</sup>, לחזות את דעתו לגבי היבטי המס הכרוכים בעסקה ולבקש מהרשות ליתן בעניינו החלטת מיסוי מקדמית בנוגע לתוצאת המס (Pre-Ruling) (להלן - החלטת מיסוי או החלטת מיסוי מקדמית או רולינג). החלטת מיסוי בהסכם היא מסגרת חוזית שבה מציג הנישום מסכת עובדתית מסוימת של עסקות, ועל בסיסה קובעת הרשות את השלכות המס. הטיפול בבקשות למתן החלטות מיסוי מקדמיות נעשה על ידי החטיבה המקצועית ברשות המסים.

## פעולות הביקורת

בחודשים אפריל-אוקטובר 2016 בדק משרד מבקר המדינה את טיפולה של הרשות בבקשות למתן החלטות מיסוי. הבדיקה נעשתה ברשות המסים. בדיקות השלמה נעשו במשרד המשפטים.

1 ובלבד שתוגש לפני המועדים הקבועים בפקודה להגשת הדוח השנתי של הנישום על ההכנסה, שבו אמור להיכלל הדיווח על תוצאות העסקה העומדת במוקד החלטת המיסוי. חריג לכלל זה נקבע בסעיף 158ד (ב) לפקודה, ולפיו בקשה למתן החלטת מיסוי בעניין מס ערך מוסף או בעניין מיסוי מקרקעין תוגש לפני מועד ביצוע הפעולה שבגינה מוגשת הבקשה.

## הליקויים העיקריים

### היעדר קווים מנחים לטיפול בהחלטות מיסוי ולבקרה עליהן

1. רשות המסים לא פרסמה הבהרה מהם הקווים המנחים לסיווג בקשה מנישום לחוות דעת לגבי היבטי מיסוי כ"בקשה החלטת מיסוי" (להלן - בקשה) או כ"פנייה/אישור". חלק מהבקשות עובר לטיפול המשרדים האזוריים (מס הכנסה, מע"ם ומיסוי מקרקעין).
2. במקרה שבו סווגה בקשה כ-"פנייה" - אין תיעוד של הבקשה וצרופותיה במערכת הממוחשבת שהוקמה לטיפול בבקשות אלו. כלומר, הבקשה, המענה לבקשה והמסמכים שעליהם התבססה החלטת הרשות - אינם מתועדים ואין אפשרות לבקר את ההחלטות האלה ולפקח עליהן.
3. הרשות אינה דורשת בהחלטות המיסוי שכל גורם המצוין בהחלטת המיסוי, אשר אינו פועל על פי הוראות ההחלטה, יודיע על כך מידית לפקיד השומה ולנציג הרשות החתום על החלטת המיסוי.
4. הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי (להלן - הוועדה), שעל בסיס המלצותיה אוסדר בחקיקה מנגנון החלטות המיסוי, המליצה לקבוע בנהל פנימי כי הטיפול בבקשה ייעשה בתוך 90-120 ימים מיום מסירת כלל המסמכים והנתונים לצורך מתן ההחלטה. המלצה זו לא יושמה, ועל פי נתוני הרשות לשנים 2007-2015 לעתים ארך הטיפול בבקשה זמן רב, ובמחלקת חוקי עידוד אף הגיע לכדי 400 יום.
5. בשנת 2006 פרסמה הרשות את כוונתה להכין חוזר מקצועי מקיף בנושא הטיפול בהחלטות מיסוי, אשר יפרט את הוראות הפקודה החדשות בנושא, ואת דרך ההתנהלות החדשה, כפי שהמליצה בדוח הוועדה. הביקורת העלתה כי חוזר כזה טרם פורסם.
6. על אף אימוץ המלצות הוועדה על ידי מנהל הרשות, שכללו גם התייחסות לצורך לקביעת אגרה, ולמרות קיומו של סעיף המסמיך את שר האוצר, הרשות לא פעלה לקביעת אגרה כזו. אגרה כזו תוכל להבטיח כי הפונים יהיו נישומים אשר יש להם עניין אמיתי הדורש ליבון והסדר.

### אי-תיעוד של הליכי בדיקות הבקשות להחלטות מיסוי

הביקורת העלתה כי ככלל, המסמכים המבססים את החלטת המיסוי אינם נשמרים. ברשות אין נוהל לבניית תיק החלטת מיסוי ("תיק רולינג") שבו יישמרו כל המסמכים החשובים לגביו, ולכן המסמכים הללו אינם מתועדים - לא בתיקייה פיזית ולא במערכת הממוחשבת של החלטות מיסוי.

## אי-מיצוי של הליכי "המסלול הירוק" אשר נועדו להקל על הנישומים

במטרה לייעל הליכים ולשפר את השירות הניתן לציבור, פתחה הרשות בשנים האחרונות מסלול ירוק למתן החלטות מיסוי, כהליך מקוצר ומזורז. בתכנית העבודה של החטיבה המקצועית לשנת 2015 צוין כי החטיבה פועלת להעביר 19 סוגי החלטות מיסוי מסוימות למסלול הירוק. הועלה כי מתוך רשימה זו, 17 טרם הועברו למסלול הירוק עד מועד סיום הביקורת.

## אי-עקביות בהחלטות המיסוי הניתנות באותן סוגיות מס

נמצאו כמה החלטות מיסוי שפורסמו, המתייחסות לאותה סוגיית מס אך סותרות זו את זו. ההחלטות לא כללו הנמקות המבארות את הסיבה להבדל בין ההחלטות ולא קבעו אם שוני זה מבטא שינוי בעמדת הרשות או שהוא נובע מנסיבות מיוחדות של כל מקרה ומקרה.

## אי-בדיקת ציות הנישומים להחלטות המיסוי אשר ניתנות בהסכם

הביקורת העלתה כי הרשות אינה כוללת בתכנית העבודה שלה בדיקת תיקים שבהם התקבלו החלטות מיסוי במסגרת הסכם.

## איוש חסר של תקני החטיבה המקצועית

לחטיבה המקצועית שברשות תפקידים רבים, ובכללם לקבוע את עמדת הרשות במגוון הסוגיות המתעוררות מעת לעת. חלק ניכר ממשאבי חטיבה זו מוקדש למוסד החלטות המיסוי. הביקורת העלתה כי שמונה מתוך עשר המחלקות של החטיבה המקצועית, שבהן ניתנות החלטות מיסוי<sup>2</sup>, קיים תת-איוש של תקינה שאושרה. כך נפגעת יכולת החטיבה לעמוד במכלול יעדיה, ובכללם מתן שירות יעיל ומהיר בהחלטות מיסוי.

2 הנתונים מתייחסים למחלקות בחטיבה המקצועית, אשר בהן קיים עיסוק מהותי של מתן החלטות מיסוי.

## אי-הקמת מאגר מידע של החלטות מיסוי בתחום המכס

בשנת 2010 הצהירה הרשות במהלך דיון משפטי בבית המשפט העליון<sup>3</sup> כי בכונתה להקים מאגר מידע בנושא החלטות מיסוי בתחום המכס, אשר יועמד לשימוש הציבור. הביקורת העלתה כי מאגר כזה טרם הוקם.

## אי-פרסום רובן המכריע של החלטות המיסוי

הוועדה המליצה על אימוץ העיקרון שלפיו יפורסמו כל החלטות המיסוי בכפוף לסייגים מעטים, מצומצמים ומוגדרים. ואולם, הרשות מפרסמת חלק קטן בלבד מהחלטות המיסוי.

## ההמלצות העיקריות

1. על הרשות לקבוע בנוהל מהו הקו המפריד בין פנייה בשאלה מקצועית לבין בקשה למתן החלטת מיסוי. על הרשות גם לפעול לסריקת כל הבקשות במערכת הממוחשבת כך שהן יהיו זמינות לצפייה הן לעובדי החטיבה המקצועית ברשות והן לעובדי המשרדים האזוריים הרלוונטיים, המטפלים באותם תיקי נישומים שלגביהן הוגשו אותן בקשות.
2. על הרשות ליצור נתיב ביקורת במערכת הממוחשבת שבאמצעותו ניתן יהיה ללמוד בכל החלטת מיסוי מיהם הגורמים המעורבים בבדיקת הבקשה; משך הטיפול הממוצע של כל גורם כזה; אילו מסמכים מבססים התקבלו; מהי עמדת המשרד האזורי; ועוד. כמו כן על הרשות לפעול ליישום המלצות הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי לקביעת מסגרת זמן רצויה טיפול בבקשה להחלטת מיסוי.
3. על הרשות לפרסם חוזר המפרט את נהלי הטיפול בהחלטות המיסוי. כמו כן מן הראוי כי ייקבע בנוהל, כי כל אימת שרשות המסים קבלה החלטה עקרונית חדשה או סתתה מפרשנותה הרשמית (קובץ החבק) בעניין מהותי, היא תפרסם את התיקון במדיניותה.
4. על הרשות לבדוק את ציות הנישומים לתנאי החלטות המיסוי, גם אלו שהתקבלו בהסכם, באמצעות הכללת חלקן בתכנית העבודה של השומה. כך תיווצר הרתעה בקרב הנישומים והם יימנעו ממסירת מצגים מטעים בבקשות למתן החלטות מיסוי. ללא בדיקות כאלו, ולו מדגמיות, עולה החשש לאובדן מס משמעותי ולהפליית מס בין נישומים.

5. על הרשות לעדכן את תקנון החטיבה המקצועית ולפעול לאיזוש התקנים החסרים.
6. על הרשות לבחון האם ראוי ליזום שינוי בחקיקה כך שתוטל אחריות פלילית של הנישום ו/או המייצג בנוגע לנאותות המצג העובדתי המופיע בבקשה למתן החלטת מיסוי. זאת בדומה להסדר הקבוע בעניין אחריות נישומים ומייצגים על דוחות שנתיים למס דוחות כספיים.
7. מן הראוי כי הרשות תשקול ליזום שינוי חקיקה, ולפיו יוחלו הוראות החלטות מיסוי, בשינויים המתחייבים, גם על חוקי המכס ומס הקנייה, ובכלל זה פרסום ההחלטות במאגר. מאגר מידע כזה עשוי להקל את הליכי היבוא ולצמצם את מספר הפניות לרשות בעניינים אלו.
8. על הרשות לפרסם החלטות מיסוי מקדמיות על פי קריטריונים שייקבעו ויפורסמו לציבור, אגב שמירה על סודיות מסחרית ועל הגנת הפרטיות במקרים המתאימים. פרסום נרחב של החלטות המיסוי עשוי להגביר את אמון הציבור ברשות; לתרום להבהרת פרשנות הרשות לחוקי המס וליצירת אחידות במדיניות הרשות ובפרשנות דיני המס על ידי נישומים; להקל את התנהלות הנישומים; ואולי אף להפחית את הצורך שלהם לפנות בבקשות משלהם למתן החלטות מיסוי.
9. מן הראוי כי מערכת המס הישראלית תפושט ותעודכן. פישוט ועדכון כלל חקיקת המס יגבירו את היעילות והחיסכון הצפויים בהקטנת עלויות המנגנון של הרשות ועלויות הנובעות מציות הנישומים. כך יפחת מטבע הדברים גם הצורך לפנות בבקשות למתן החלטות מיסוי.

## סיכום

מוסד החלטות המיסוי המקדמיות (פרה-רולינג) עוגן בחקיקה כבר בשנת 2005, אולם מאז לא פעלה הרשות לשם יצירת איזונים ובלמים, אשר יבטיחו כי מוסד זה יפעל תחת עקרונות של הגינות, שקיפות ויעילות.

הביקורת העלתה גם ליקויים הפוגעים בכללי המינהל התקין: היעדר תיעוד של הליכי בדיקת בקשות למתן החלטות מיסוי לאורך כל שרשרת הבדיקה; החלטות מיסוי שבהן לא ניתנה הנמקה מקצועית; היעדר תיעוד של אישורי הנישומים על החלטות מיסוי שניתנו בהסכם; ועוד.

טרם הוסדר חוזר הקובע נהלים המחייבים הן את הרשות והן את הנישום; טרם הובהר מהי הגדר המפרידה בין "החלטת מיסוי" לבין פנייה אחרת של נישום בעניינו; טרם נקבעה אחריות הנישום למצג העובדתי שהציג בהחלטת המיסוי; אין תיעוד של תהליך קבלת ההחלטות בתיקי החלטות המיסוי; ועוד.

ייעול מוסד החלטות המיסוי יאפשר מתן מענה מהיר לנישומים וישפר את השירות הניתן להם, באמצעות גיבוש פרשנות אחידה. החלטות המיסוי יוצרות ברשות

"מאגר ידע" אשר עשוי לשמש בסיס לכתיבת הנחיות מינהליות ולייזום תיקוני חקיקה נדרשים.

לאור העומס הרב המוטל על הרשות בכלל ועל החטיבה המקצועית בפרט, כאשר היא נדרשת, נוסף על מכלול תפקידיה האחרים, גם להכריע בכ-2,000 החלטות מיסוי ו/או אישורים מדי שנה. נדרשת חשיבה מעמיקה כיצד ליצור כלים משלימים אשר יפחיתו את מספרן הרב של בקשות למתן החלטות.

המגמה הקיימת כיום להרבות בתיקונים לחוקי המס בבחינת "טלאי על טלאי" מקשה על הנישומים, מאפשרת יצירת "פרצות מס", אגב פגיעה בערך השוויוניות ומגבירה את אי-הוודאות בתחום המס. פישוט דיני המס ועדכון נדרשים, בין היתר, גם למען הפחתת הצורך במתן החלטות מיסוי מקדמיות. נוכח כל זאת, ראוי לבחון את הצורך בריענון ובעדכון מערכת המס הישראלית לעומקה.



## מבוא

בכל התקשרות עסקית קיים תמריץ למתקשרים בעסקה, לחזות את תוצאותיה בהסתמך על בחינה דקדקנית של כל היבטיה ולצמצם את רכיבי אי-הוודאות והסיכונים הטמונים בה. חבות המס העתידית שתושפת על עסקה היא היבט חשוב שיש לבחון בטרם מעשה. ואולם, במקרים רבים קשה מאוד לחזותה, עקב מורכבותם ואופיים הסבוך של דיני המס. דינים אלו בנויים מרבדים רבים שנחקקו בתקופות שונות. במקרים אלו אין לנישום ערובה כדי להבטיח כי בסופו של דבר תאמץ הרשות את חבות המס המתגבשת מתוך דוחות המס שהוא מגיש.

אחד הכלים המקובלים בעולם ואף בישראל, להתמודדות עם הבעיה המתוארת, הוא אסדרת (רגולציה) ההליך המינהלי של מתן החלטת מיסוי. מכוח סעיף 158ב לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), נקבע מוסד למתן החלטות מיסוי מקדמיות (להלן - המוסד למתן החלטות מיסוי). במסגרת מוסד זה, יכול נישום לפנות מראש לרשות המסים בישראל (להלן - רשות המסים או הרשות), להציג מתווה של עסקה נתונה שהוא עומד לבצע או שכבר בוצעה<sup>4</sup>, להציג את עמדתו לגבי היבטי המס הכרוכים בעסקה ולבקש מהרשות ליתן בעניינו החלטת מיסוי מקדמית בנוגע לתוצאת המס (Pre-Ruling) (להלן - החלטת מיסוי או החלטת מיסוי מקדמית או רולינג). החלטת מיסוי בהסכם היא מסגרת חוזית שבה מציג הנישום מסכת עובדתית מסוימת של עסקות, ועל בסיסה קובעת הרשות את השלכות המס.

בדצמבר 2004 הוגש למנהל הרשות דאז דוח הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי על ידי רשות המסים בישראל (להלן - הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי או הוועדה). בהודעה לתקשורת מיום 21.12.04, שפורסמה באתר הרשות צוין כי מנהל הרשות החליט לאמץ את המלצות הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי וכי הוא הנחה את הגורמים הרלוונטיים להוציא באופן מיידי מהכח אל הפועל את כל ההמלצות הכלולות בדו"ח שאינן דורשות שינויי חקיקה ותהליכי מחשוב ובמקביל להכין תכניות עבודה ליישום מהיר של יתר המטלות לביצוע העולות מדו"ח הוועדה.

בשנת 2005 תוקנה הפקודה, ונוסף פרק המסדיר את נושא החלטת מיסוי<sup>5</sup>; התיקון נכנס לתוקף בינואר 2006. על פי סעיף 158ב לפקודה, "החלטת מיסוי" היא: "החלטה בכל הנוגע לחבות המס של מבקש, לתוצאת המס או להשלכה על חבות המס שלו, בשל פעולה שביצע או בשל הכנסה, רווח, הוצאה או הפסד שהיו לו", בכל תחומי המס: מס הכנסה, מס ערך מוסף, מיסוי מקרקעין וחוקי העידוד<sup>6</sup>. החלטת המיסוי ניתנת כתשובה לבקשת הנישום או מייצגו. ככלל, מנהל הרשות רשאי

4 ובלבד שתוגש לפני המועדים הקבועים בפקודה להגשת הדוח השנתי של הנישום על ההכנסה, שבו אמור להיכלל הדיווח על תוצאות העסקה העומדת במוקד החלטת המיסוי. חריג לכלל זה נקבע בסעיף 158ד (ב) לפקודה, ולפיו בקשה למתן החלטת מיסוי בעניין מס ערך מוסף או בעניין מיסוי מקרקעין תוגש לפני מועד ביצוע הפעולה שבגינה מוגשת הבקשה.

5 תיקון 147 לפקודה.

6 חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959; חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1968; חוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980.

להסמיך עובד רשות לתת החלטות מיסוי לצורך מתן החלטת המיסוי. כך הוסמכו עובדי החטיבה המקצועית<sup>7</sup> לתת החלטות מיסוי.

המנהל רשאי להתנות את מתן ההחלטה בצירוף אדם נוסף כמבקש החלטת המיסוי, וכן רשאי הוא לסרב ליתן החלטת מיסוי או לקבוע כי תשובה לבקשה תינתן על ידי פקיד השומה שלא בדרך של החלטת מיסוי.

ראוי להעיר כי בארצות הברית הנישום רשאי להסתמך על החלטת המיסוי, והוא מוגן מפני שינויי חקיקה. אולם בישראל, החלטת המיסוי אינה מוגנת מפני שינויי חקיקה, ועם שינוי חקיקה רשאי פקיד המס לבטל את ההחלטה, ובמקרים מסוימים אף רטרואקטיבית<sup>8</sup>.

רוב החלטות המיסוי מטופלות בחטיבה המקצועית של הרשות. בשנת 2015 התקבלו בחטיבה המקצועית 1,304 בקשות למתן החלטות מיסוי. בשנה זו קיבלו 1,289 נישומים הודעה מהרשות על החלטתה לגבי בקשות שהוגשו באותה השנה ובשנים קודמות לה.

## פעולות הביקורת

בחודשים אפריל-אוקטובר 2016 בדק משרד מבקר המדינה את טיפולה של רשות המסים בבקשות למתן החלטות מיסוי. הבדיקה נעשתה ברשות המסים בכל מערכי המס (מס הכנסה, מע"מ, מיסוי מקרקעין והמכס). בדיקות השלמה נעשו במשרד המשפטים.

## היעדר קווים מנחים לטיפול ולבקרה על החלטות מיסוי

### עמימות המונח "החלטת מיסוי"

את הבקשה לקבלת החלטת מיסוי נדרש הנישום להגיש למנהל המחלקה הרלוונטית בחטיבה המקצועית. על הבקשה לכלול את כל הפרטים והעובדות הקשורות לה. רשות המסים רשאית לדרוש מסמכים נוספים הדרושים לה כדי להכריע בעניין.

כל בקשה המגיעה לחטיבה המקצועית מנותבת לאחת משתי קטגוריות: (א) "החלטת מיסוי" המטופלת על ידי החטיבה המקצועית בליווי הלשכה המשפטית;

7 החטיבה המקצועית מורכבת ממחלקות מקצועיות כאשר כל מחלקה מופקדת על נושא מקצועי ייעודי כפי שיפורט בהמשך.

8 ראו המלצות ועדת המסים של לשכת עורכי הדין בעניין מתן החלטות מיסוי (פרה רולינג ו/או רולינג) על ידי רשויות המס (פורסם ב**מיסים און ליי**, דצמבר 2004).

(ב) "פנייה" בשאלה מקצועית המטופלת על ידי החטיבה המקצועית, שהיא יחידת מטה קטנה יחסית, ללא ליווי הלשכה המשפטית. חלק מהפניות מנותב לטיפול מפקחים במשרדי השומה ומבקרי חשבונות במשרדי מע"ם. מטבע הדברים, לא כל בקשה של נישום אמורה להיות מופנית אל החטיבה המקצועית, ורוב פניות הנישומים מטופלות על ידי מאות העובדים המקצועיים במשרדי השומה.

להלן נתוני הרשות על פעילות החטיבה המקצועית בהחלטות מיסוי ובפניות שאינן מטופלות בדרך של החלטות מיסוי<sup>9</sup>, בשנים 2012-2015. יש לציין שהנתונים מתייחסים לפניות שהטיפול בהן הסתיים, ולשש מתוך תשע המחלקות בחטיבה המקצועית שפעלו בשנים האמורות:

**לוח 1: פניות שהתקבלו בחטיבה המקצועית, 2012-2015**

שם המחלקה	2012	2013	2014	2015
מיסוי מקרקעין	903	657	872	561
מלכ"רים	295	254	1,996	2,075
קופות גמל ומיסוי יחיד	6,879	4,000	5,480	4,409
מיסוי בינלאומי	662	1,199	1,760	1,134
מקצועית מע"מ	אין נתונים	1,451	1,436	1,293
גילוי הון לא מדווח*				561
<b>סך הכול</b>	<b>8,739</b>	<b>7,561</b>	<b>11,544</b>	<b>10,033</b>

\* מחלקה זו הוקמה בשנת 2015.

לוח 2: נתוני בקשות שהתקבלו להחלטות מיסוי, 2012-2015

שם המחלקה	סך הבקשות למתן החלטות מיסוי
מיסוי בינלאומי	737
מיסוי מקרקעין	109
מחלקה מקצועית מע"מ	214
מיוזגים ופיצולים*	897
שוק ההון	624
חוק עידוד השקעות הון	402
חקלאות*	5
אופציות לעובדים	1,141
<b>סך הכול</b>	<b>4,129</b>
<b>ממוצע לשנה</b>	<b>1,032</b>

\* קיימים נתונים רק לגבי השנים 2013-2015.

הביקורת העלתה כי מדי שנה מתקבלות בחטיבה המקצועית אלפי בקשות לאישורים או להבהרות בנושאים של היבטי מיסוי; בקשות אלה אינן מוגדרות בקשות להחלטות מיסוי מקדמיות. עיקר הבקשות הן במחלקות קופות גמל, מיסוי מקרקעין ומיסוי בינלאומי

1. הביקורת העלתה כי בעוד שהחלטת מיסוי מעוגנת בפקודה, הרי שלמתן תשובה ל"פנייה/אישור" המטופלת על ידי החטיבה המקצועית, אין עיגון בפקודה ואף לא בהנחיות הפנימיות של הרשות. משמעות הדבר היא שאין ברשות משנה סדורה לגבי טיפול בפניות.
2. רשות המסים לא קבעה בנוהל- לא לעובדיה ולא לכלל הציבור - מהם הקווים המנחים לסיווג בקשה מנישום כבקשה להחלטת מיסוי או כפנייה. הסיווג נעשה על פי שיקול דעתם של מנהלי המחלקות בחטיבה המקצועית.

מדי שנה מתקבלות בחטיבה המקצועית אלפי בקשות לאישורים או להבהרות בנושאים של היבטי מיסוי; בקשות אלה אינן מוגדרות בקשות להחלטות מיסוי מקדמיות. עיקר הבקשות הן במחלקות קופות גמל, מיסוי מקרקעין ומיסוי בינלאומי.

הביקורת העלתה כי חלק מהבקשות שהועברו אל המשרדים כטיפול ב-"פנייה" נופלות בגדר החלטות מיסוי, כפי שהן מוגדרות בפקודה. מדובר במקרים בהם קיבלו עובדי המשרדים את הפניות ישירות מהנישומים ולא באמצעות החטיבה המקצועית, כמצוין בסעיף 158 ג (ב) לפקודה. כך קורה שהחלטות הרשות בתחומים מסוימים ניתנות ללא בחינה מקדימה של הלשכה המשפטית, אשר נעשית כחלק מהפרקטיקה הנוהגת ברשות לגבי כל בקשה שהוגדרה החלטת מיסוי. כך ניתנת תשובת הרשות לפנייה ללא בחינת התאמתה של תשובה זו להוראות החוק ותקנותיו וללא בדיקה אם תשובת הרשות התייחסה לכל סוגיות המס הרלוונטיות, למשל להיבטי מס הכנסה, גם אם עסקה הבקשה רק בסוגיות מע"מ.

3. על פי סעיף 158ג (ב) לפקודה: "הוגשה בקשה למתן החלטות מיסוי, רשאי המנהל... לקבוע כי תשובה לבקשה תינתן על ידי פקיד השומה שלא בדרך של החלטת מיסוי".

הביקורת העלתה כי הרשות לא פירטה בהוראת ביצוע באילו מקרים ועל פי אילו קריטריונים תועבר בקשה למתן החלטת מיסוי לטיפול על ידי פקיד השומה ובאיזה אופן תטופל הבקשה. כמו כן לא פורטו מהם כלי הבקרה של מטה הרשות לבדיקת אחידות ההחלטות הניתנות במשרדים השונים באותן סוגיות מס.

## ליקויים במעקב הממוחשב אחר החלטות המיסוי והפניות

בחיבה המקצועית קיימת מערכת מחשב ייעודית לניהול אישורים והחלטות מיסוי, שמטרתה ליצור בסיס ידע ולשמש כלי ניהול למעקב ולפיקוח אחר האישורים וההחלטות האלה (להלן - המערכת הממוחשבת). המערכת מתעדת את החלטות המיסוי משנת 2006.

משרד מבקר המדינה הפיק מן המערכת הממוחשבת את נתוני כל האישורים שלא הוגדרו על ידי החטיבה כהחלטות מיסוי, שקיימים במערכת זו בין ינואר 2010 ועד יוני 2016.

הבדיקה העלתה כי יש מחלקות שלא תיעדו במערכת הממוחשבת שום אישור שנתנו: מחלקת אופציות לעובדים; מחלקת חוקי עידוד; מחלקת חקלאות; מחלקת מיסוי בינלאומי; מחלקת מלכ"רים. שלוש מחלקות תיעדו עד שישה אישורים: מחלקת שוק ההון; מחלקת מיזוגים ופיצולים; מחלקת קבלנים. רק שלוש מחלקות עושות שימוש תדיר במערכת הממוחשבת של החלטות מיסוי ואישורים: מחלקת קופות גמל ומיסוי יחיד; מחלקת מיסוי מקרקעין; המחלקה המקצועית מע"מ.

התברר כי המעקב אחר הטיפול בפניות בחלק מהמחלקות נעשה באמצעות "מערכת ניהול לשכה" או כלים אחרים שאינם נותנים מענה ראוי לתיעוד הפניות ולטיפול בהן. כך למשל אי-אפשר לתעד או לבדוק את הליך הטיפול בכל בקשה ואי-אפשר לאתר פניות לפי מילות מפתח<sup>10</sup>.

משרד מבקר המדינה מעיר כי אין לדעת כמה אישורים שנבדקו הם הלכה למעשה החלטות מיסוי לכל דבר ועניין, המחייבות טיפול ככאלו.

## על הרשות לקבוע בנוהל כללים שלפיהם תסווג בקשה כפנייה/אישור או כהחלטת מיסוי ולהגדיר את אופן הטיפול בבקשה

על הרשות לקבוע בנוהל כללים שלפיהם תסווג בקשה כפנייה/אישור או כהחלטת מיסוי ולהגדיר את אופן הטיפול בבקשה, בין היתר, רישומה במערכת הממוחשבת, כך שתהיינה זמינות לצפייה הן לעובדי החטיבה המקצועית ברשות והן לעובדי המשרדים האזוריים הרלוונטיים (המטפלים בתיקי הנישומים שלגביהם הוגשו אותן הבקשות). אופן פעולה זה אמור לתרום לניהול בקרה מקצועית על אופן הטיפול בבקשות אלו וליצור אחידות בתשובות שמעניקים המשרדים השונים באותן סוגיות מס. כמו כן מאפשר הדבר להפיק באופן שוטף דוחות ניהוליים, שמהם ניתן ללמוד כמה פניות פתוחות יש בכל מחלקה בנקודת זמן מסוימת; כמה פניות משויכות לכל עובד; מהו זמן הטיפול הממוצע לכל עובד ולכל מחלקה; ועוד.

להלן מובאה מתשובת הרשות לטיטת דוח הביקורת ממאי 2017 (להלן-"תשובת הרשות"): "בחטיבה המקצועית קיימות שתי מערכות ממוחשבות שמטרתן לתעד את הליכי העבודה בכל הקשור במתן מענה לפונים לחטיבה. הראשונה מערכת לניהול ותיעוד החלטות מיסוי מקדמיות שהחלה לפעול בשנת 2006 יחד עם תיקון החקיקה בנושא החלטות מיסוי, והשנייה מערכת לתיעוד וניהול הטיפול בפניות שאינן החלטות מיסוי. מערכת זו נבנתה לאחר שזוהה הצורך בתיעוד הטיפול בפניות אלו והמערכת נכנסה ליישום כבר במהלך שנת 2014. מכאן שכל פניה שמגיעה לחטיבה המקצועית, ויהא סיווג אשר יהא, מתועדת ומנוהלת במערכת ממוחשבת בה ניתן לתעד את הליכי העבודה וכמובן את המסמכים הנלווים לטיפול בפניה ומתן המענה לפונה. המערכות הממוחשבות מאפשרות גם יצירת דוחות סטטיסטיים לצורך בקרה וניהול יעיל של עבודת החטיבה בתחום זה".

משרד מבקר המדינה מעיר כי אכן יש מערכת ממוחשבת שניתן לתעד באמצעותה את הפניות שאינן החלטות מיסוי, אולם כאמור רוב האישרים או הפניות שטופלו בחטיבה המקצועית אינם מתועדים בה.

## היעדר תיאום עם המחלקה הפיסקלית במשרד המשפטים

החלטת מיסוי אמורה להינתן הן על סמך הרקע העובדתי הייחודי המפורט בבקשה שאותה הגיש נישום מסוים, והן על סמך הרקע הנורמטיבי הנובע מפרשנות הרשות למערך החוקים הקיים. פרשנות זו אמורה להתעדכן, בין השאר, על סמך פסיקה רלוונטית של בתי המשפט.

הביקורת העלתה כי לעתים ניתנות החלטות מיסוי, אשר עלולות לפגוע בטענות הרשות בתיקים הנידונים בבתי המשפט.

כך לדוגמה, בשנת 2016 התפרסמה החלטת מיסוי מסוימת. באותה שנה שלח מנהל המחלקה הפיסקלית במשרד המשפטים לכמה מנהלים בחטיבה המקצועית מכתב שבו הוא מלין על קבלת החלטה זו ופרסומה ללא היוועצות עמו. במכתבו ציין בין השאר: "לא יבשה הדיו על מייל שיצא מלפניו של... [פרקליט בפרקליטות המדינה] מהעת האחרונה - בנושא קרוב, והנה גם היום התבררנו בעוד מקרה, בו ניתנת ע"י

הרשות החלטת מיסוי בנושא שנדון בתיק שתלוי ועומד בבית המשפט, או שעלולה להיות לה השלכה על תיק כזה או אחר. הפעם מדובר בהחלטת מיסוי... בנושא... אשר נוגעת לעניין... שתלוי ועומד בעליון... מצופה, כי מקום בו עומד ותלוי ערעור בבית המשפט תתקיים התייעצות עם הפרקליט המטפל באשר לתוכן ההחלטה כדי לבחון השלכות אפשריות".

על הרשות לעגן בנוהל חובת היוועצות עם פרקליטות המדינה במקרים שבהם החלטת המיסוי רלוונטית להליך התלוי ועומד בבתי המשפט. כמו כן, על הרשות לבחון אפשרות לספק מידע על החלטות המיסוי גם לעובדי פרקליטות המדינה המייצגים את הרשות בבתי המשפט. מידע כזה עשוי לשמש בידי הפרקליטים כתשומה וכמאגר ידע נרחב על מדיניות הרשות והפרשנות המשפטית המקובלת ברשות בעניינים העשויים להיות רלוונטיים לדיונים בבתי המשפט.

בתשובתה לטיטות דוח הביקורת ציינה הרשות: "התקיימה ישיבה מקיפה בהנהלת הרשות בנושא על מנת להבהיר ולחדד את השונות שבין נסיבות החלטת המיסוי לבין השומה שנדונה בבית המשפט. שונות שתובא לידי ביטוי במסגרת חוזר הנמצא בשלבי הכנה. יש קשיים תפעוליים ממשיים (אלפי תיקי בית משפט, ובחלק ניכר מהם יש מגוון סוגיות במחלוקת), וכן קשיים בשל חובת הסודיות בהמלצות הכלולות בפסקה ומידתיות הפגיעה בחובת הסודיות, במיוחד בהנגשת מידע על החלטות מיסוי לכלל עובדי הפרקליטות הפיסקאליות. פרסומן של החלטות מיסוי הינו פומבי ובוודאי מאגר המשמש את העוסקים בדבר בפרקליטות. מובנת המלצה לפיה יש לקיים התייעצות עם הפרקליטות כשמדובר בתיק קשור להחלטת המיסוי".

משרד מבקר המדינה מעיר כי כאמור רק מקצת החלטות המיסוי מפורסמות לציבור (ראו להלן בהרחבה). המציאות שבה תיקי מס רבים מתנהלים בעת ובעונה אחת בבתי המשפט מחייבת יצירת ממשק בין עובדי הפרקליטות הרלוונטיים לבין מאגר המידע על תמציות החלטות המיסוי (אגב השמטת שמות הנישומים), ובכך יינתן מענה גם לסוגיית הסודיות, אם זו אכן קיימת בעניין עובדי הפרקליטות.

## הליכים חריגים בטיפול בהחלטת מיסוי

נישומה א' היא מדענית, שגילוי מדעי המשותף לה ולמדענים נוספים במסגרת עבודתם במוסד מחקרי הביא לפיתוח מסחרי שבזכותו הם זכאים לתמלוגים שנתיים המשולמים על ידי חברות בינלאומיות, ומסתכמים במיליוני ש"ח לשנה לכל אחד (לדוגמה, הכנסות התמלוגים של נישומה א' עמדו בשנת 2011 על 18 מיליון ש"ח, ובשנת 2014 על 80 מיליון ש"ח<sup>11</sup>). תקבולים אלו התקבלו על ידי החל בשנת 2000, ובגינן התגלעה מחלוקת בין הנישומה לבין הרשות: הנישומה טענה לסיווג הוני, ובהתאם - לתשלום מס מופחת, ואילו הרשות טענה לסיווג פירותי, ובהתאם - לתשלום מס שולי מלא בשיעור של כ-50%. המחלוקת הגיעה לבית המשפט המחוזי

בתל אביב, ובנובמבר 2009, לאחר כמה דיונים בבית המשפט נחתם הסכם פשרה בין רשות המסים לבין הנישומה, ולפיו היא תחויב במס שולי של עד 40% לפי סעיף 2(9) לפקודה, שכותרתו "פטנט וזכויות יוצרים", אף שהיא לכאורה אינה עומדת בתנאי הסעיף האמור לעיל<sup>12</sup>. הסכמים דומים, המעמידים את שיעור המס על 40%, נחתמו על ידי הרשות עם כמה מדענים נוספים שהיו שותפים לגילוי פיתוחים מדעיים.

חודש לאחר מכן, בדצמבר 2009, פנה מייצג א', כ"מייצג לשעה" (כלומר, מייצג "אד-הוק"), אל פקיד השומה האזורי, שבו התנהל תיק הנישומה, וביקש "אישור" (ולא "החלטת מיסוי"), ולפיו יתאפשר להעביר את הזכויות בתמלוגים לחברת ארנק<sup>13</sup>. פקיד השומה העביר את הבקשה ישירות רק למפקח א' במחלקת מיזוגים ופיצולים בחטיבה המקצועית ברשות, ולא הפנה כנהוג את הבקשה למנהל החטיבה המקצועית או למנהל מחלקת מיזוגים ופיצולים באותה תקופה. לאחר מכן שלח פקיד השומה מכתב למייצג א', עם העתק למפקח א', ובו ציין: "אכן מדובר בבקשה להחלטת מיסוי".

למרות זאת שבועיים לאחר מכן העביר מפקח א' אישור (ולא החלטת מיסוי) למייצג א', ולפיו תותר לנישומה העברת הנכס (הזכויות בתמלוגים) לחברת הארנק ללא אירוע מס על פי סעיף 104א לפקודה, הדין בהעברת נכס לחברה. זאת ללא מתן נימוק. העתק מאישור זה נשלח רק למנהלו הישיר, מנהל מחלקת מיזוגים ופיצולים.

הביקורת העלתה התנהלות לקויה, שבמסגרתה התייחס מפקח א' אל הבקשה כאישור, למרות הערת פקיד השומה שמדובר בהחלטת מיסוי, ופקיד השומה העביר את הבקשה אליו בלבד. התנהלות זו גרמה לליקויים האלה: (א) נציג הלשכה המשפטית לא שותף בבדיקת בקשה זו; (ב) תמצית ההחלטה לא פורסמה, ובכך נמנעה האפשרות לנהל דיון ציבורי בדבר הלגיטימיות של האישור; (ג) האישור לא תועד במערכת הממוחשבת - לא הבקשה וממילא לא החלטת המיסוי עצמה, ולא המסמכים שהתבסס עליהם מפקח א' טרם מתן החלטתו; (ד) טרם מתן המענה לבקשה לא נמצא כי התקיימה התייעצות כלשהי עם משרד השומה האזורי.

משנת 2010 פעלה הנישומה באמצעות חברת הארנק, שחבות המס השוטפת על חברה מסוג זה היא כ-25% לשנה, כגובה מס החברות (ולא של 40%).

עמדת הרשות בנוגע להסבת הכנסות אישיות לחברת הארנק הובעה בפסק דין שניתן בשנת 2014<sup>14</sup>. בדיון זה הביעה הרשות את עמדתה כי הסבת הכנסה של אדם ממנו אל חברת ארנק שבבעלותו לשם הורדת שיעור המס על ההכנסה המוסבת אינה ראויה, ולכן נקבע כי על הנישום לשלם מס על הכנסתו לפי שיעורי המס השולי (עד 50%).

12 כך לדוגמה, אחד מתנאי הסעיף הוא מכירת פטנט בבעלות הנישום. במקרה דנן, הפטנט לא היה בבעלות הנישומה אלא בבעלות חברת הקניין הרוחני של המוסד שבו עבדה הנישומה א'.

13 "חברת ארנק" היא חברה המוקמת בדרך כלל על ידי יחיד (שהוא בדרך כלל בעלים יחיד של החברה).

14 מחוזי, ע"מ מחוזי (ת"א), 28320-05-12 קרן תל אביב לפיתוח נ' מדינת ישראל - פקיד שומה תל אביב 5 (פורסם במאגר ממוחשב, 20.10.14). פסק הדין מתייחס לשומות שהוצאו לשנים 2009-2007.





משרד מבקר המדינה  
מעיר כי אישור זה  
מעלה תמיהות:  
הקמת חברת הארנק  
נעשתה אך ורק לשם  
הפחתת גובה המס  
ועקיפת הסדר  
הפשרה שנחתם  
חודש לפני הגשת  
הבקשה לאותו אישור.  
בבקשה לאישור לא  
הצביעה הנישומה על  
שום שיקול מסחרי,  
המצדיק את הקמת  
חברת הארנק

בבדיקת תיק הנישומה נמצא כי הנישומה לא משכה דיבידנד מחברת הארנק אלא צרכה את הכסף על ידי משיכה אישית של מיליוני שקלים שלא הוגדרו כדיבידנד אלא כ"יתרות חובה", וכן העבירה עשרות מיליוני שקלים לחברות קשורות ועוד.

בספטמבר 2016 נחתם הסכם שומה עם חברת הארנק לשנים 2011-2013, ובו הוספו להכנסה החייבת סכום של כ-7.7 מיליון ש"ח בגין הוספת הכנסות מסוימות ואי-הכרה בהוצאות מסוימות.

משרד מבקר המדינה מעיר כי אישור זה מעלה תמיהות: הקמת חברת הארנק נעשתה אך ורק לשם הפחתת גובה המס<sup>15</sup> ועקיפת הסדר הפשרה שנחתם חודש לפני הגשת הבקשה לאותו אישור. בבקשה לאישור לא הצביעה הנישומה על שום שיקול מסחרי, המצדיק את הקמת חברת הארנק.

פיקוח מתאים על הליכי האישור שניתן כהחלטה מקדמית היה מונע את אישורו. יתירה מזאת, כך ניתנה לנישומה האפשרות לנכות הוצאות, במסגרת החברה, כנגד הכנסה שלא יוצרה בפועל על ידי החברה, אלא היא הכנסת תגמולים המתקבלת כהכנסה פאסיבית, כפונקצייה של מכירות של חברות בינלאומיות, בלי שום קשר לפעילותה של אותה חברת ארנק. במצב עניינים זה נגרמה גם אפליית מס כלפי המדענים האחרים אשר חתמו על אותו הסכם פשרה ומשלמים על התגמולים, בהתאם לאותו הסכם, מס בשיעור של 40%.

## אי-קציבה בזמן של החלטות מיסוי

סעיף 158 ג(ג) קובע כי: "החלטה... יכול שתהיה מוגבלת בזמן ובמגבלות אחרות או מותנית בתנאים, כפי שנקבע בה".

1. להלן דוגמה להחלטת מיסוי שניתנה לפני שנים רבות, וממנה ניתן ללמוד על חשיבות קביעת קריטריונים לקציבת זמן להחלטות מיסוי מסוימות:

"מכון ויצמן למדע" (להלן - המכון), הוא "מוסד ציבורי" כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה. חברת "ידע" היא חברת בת שמלוא מניותיה מוחזקות על ידי המכון ועוסקת בשיווק ובניהול זכויות הקניין הרוחני של המכון מפיתוחיו המסחריים. במרץ 2004 נתן סגן נציב מס הכנסה דאז, בהמשך לשומות בהסכם של חברת "ידע", אישור לחברה לשנים 2000-2002, ולפיו הכנסות המתקבלות מ"ידע" שמקורן בתמלוגים שהתקבלו בעקבות המצאות אשר פותחו במכון ויצמן - יזכרו כהכנסות פטורות לצורך מס על פי סעיף 9(2) לפקודה<sup>16</sup>.

אישור זה ניתן על רקע סוגיית המס של תמלוגים שמקבלים מכוני מחקר ואוניברסיטאות בגין פיתוחים, פטנטים והמצאות הנובעים ממחקר יישומי. על פי

15 בפרוטוקול דיון בין נציג הרשות לנציג הנישומה מיום 2.3.16 ציין נציג הנישומה: "אם לא היה הולינג החברה לא הייתה קמה".

16 זאת כל עוד ההכנסות השנתיות של מכון ויצמן, שמקורן בגופים מסחריים, לא יעלו על 50% מהכנסות המכון.



הביקורת העלתה כי  
האישור, אשר התייחס  
להכנסות בהיקף  
מצטבר של מאות  
מיליוני שקלים, ניתן  
כאישור קבע, ללא  
שום הנמקה למתן  
הפטור ממס על  
הכנסות מתמלוגים.  
באישור עצמו אין  
אזכור למעורבות  
הלשכה המשפטית  
של הרשות בסוגיה  
האמורה

ההסדר בין סגל החוקרים והמכון, החוקרים מקבלים 40% מכספי התמלוגים לפני המס, וכ-60% מכספי התמלוגים מגיעים למכון<sup>17</sup>.

הביקורת העלתה כי האישור, אשר התייחס להכנסות בהיקף מצטבר של מאות מיליוני שקלים, ניתן כאישור קבע, ללא שום הנמקה למתן הפטור ממס על הכנסות מתמלוגים. באישור עצמו אין אזכור למעורבות הלשכה המשפטית של הרשות בסוגיה האמורה.

"ביוני 2004 פורסם דוח מבקר המדינה בנושא "מיסוי ההכנסות מיישום מסחרי של מחקרים" (להלן - הדוח הקודם). בדוח הקודם העיר המבקר:

על רשויות המס לבחון אם בנסיבות האמורות הן עמדו על היקף הכנסותיו של המכון מיישום מסחרי של מחקרים ואם הן חייבות במס, כפי שמתחייב מהפקודה... בדברי ההסבר<sup>18</sup> קבעה הנציבות... כי הכנסות עסקיות לכאורה של מוסד ציבורי ממכירות וממתן שירותים ייחשבו להכנסות פטורות ממס אם הן חלק בלתי נפרד מפעולותיו למען הגשמת מטרותיו הציבוריות... יש שהמכון נדרש לפתח על ידי מחקרי המשך את הפירות של מחקר ראשוני שנעשה בו, כדי שיהיה אפשר לרשום עליו פטנט... מפקחי המס לא נתנו את דעתם על אופן המימון של מחקרי המשך במכון שעשוי להיות לו מאפיין עסקי... מן הראוי שהנציבות תבחן לגבי מוסדות מחקר אקדמיים דוגמת מכון ויצמן, מהי הדרך הראויה לסיווגן ולמיסוי של הכנסות מיישום מסחרי של מחקרים. לדעת משרד מבקר המדינה, על נציבות מס הכנסה לבחון את כללי המיסוי החלים על הכנסות הנובעות מיישום מסחרי של מחקרים שנעשים במוסדות האקדמיים ולהבהיר אותם, ובמידת הצורך יש לנקוט הליך של תיקוני חקיקה כך, שבכללים אלה יינתן ביטוי נאות לאינטרס הציבורי והלאומי של פיתוח וחיוק המוסדות האקדמיים ופעילותם המחקרית... בעיקר צריך להבהיר מהי פעילות עסקית של מוסד ציבורי, ומהו היחס המותר בין הפעילות הציבורית לפעילות העסקית החייבת במס, כך שלא יפגע מעמדו כמוסד ציבורי.<sup>19</sup>

הביקורת העלתה כי תיק המס של מכון ויצמן לא טופל שומתית מאז שנת 1994 ועד 2015 (אלה שנות המס המתועדות במערכת שע"ם). בתיק הפיזי של המכון נמצאו מסמכים רק משנת 2006 ואילך, וממילא לא נמצא שם אישורו של סגן הנציב שהוזכר לעיל. בדוחותיו הכספיים של המכון נמצא כי חלק אחד מרישום התמלוגים של המכון מחברת "ידע" נכלל בקרנות מאזניות (ובשל כך לא נכללו ב"דוח על ההכנסות וההוצאות" של המכון), וחלק אחר נכלל כחלק מהכנסות תמלוגים בדוח על ההכנסות וההוצאות. סכומים אלו נאמדים במאות מיליוני שקלים בשנה. כך לדוגמה, בשנת 2008 נרשמו כ"הכנסות תמלוגים - ידע" סך

17 חברת "ידע" זכאית לעמלה מכספי התמלוגים לפי נוסחה מסוימת.

18 דברי ההסבר שנכללו במדריך למילוי דין וחשבון על הכנסות והוצאות של מוסד ציבורי על פי תקנות מס הכנסה (דוחות שיגיש מוסד ציבורי), התשנ"ז-1997.

19 דוח מבקר המדינה, **דוחות על הביקורת באיגודים ובמוסדות להשכלה גבוהה**. שנת 2004, עמ' 241.

של 59 מיליון ש"ח, וכהכנסות אשר נרשמו ישירות לקרנות המאזניות עוד 617 מיליון ש"ח מ"ידע".

מהאמור עולה כי המלצות הדוח הקודם לא יושמו, וכי המלצות אלה עדיין תקפות. על הרשות ליישם את המלצות הדוח הקודם ולפרסם הנחיות בעניין מיסוי התמלוגים מפיתוחים מסחריים, לכלל האוניברסיטאות ומוסדות המחקר העוסקים במחקר יישומי. כך תיקבע חבות המס החלה על הכנסות הנובעות מיישומים מסחריים של פיתוחים מדעיים בכל הרחי הארץ, הנאמדים במאות מיליוני שקלים מדי שנה.

2. להלן דוגמה לחשיבות המעקב אחר יישום החלטות המיסוי על ידי הנישום: על פי סעיף 30(ג) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("להלן - חוק מע"ם"); כדי שעוסק יוכל לטעון להקלות המס מכוח הסעיף, אין די בכך שיוכיח כי פעל מול "תושב חוץ" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"ם, אלא גם שפעל מול תושב חוץ "כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל". הגדרת "תושב חוץ" אינה ברורה דייה וגורמת למחלוקת מס עם נישומים רבים, הואיל והם נדרשים בהיותם ספקי אותן חברות לשלם את המע"ם במקומו, מפני שהחברות הזרות כופרות בחבותן במע"ם, ומשלמות לספק רק את מחיר העסקה המקורי ללא תוספת מע"ם.

משרד מבקר המדינה פנה לרשות בבקשה לקבל את כל החלטות המיסוי שקיבלה בעניין זה המחלקה המקצועית של מע"ם בחטיבה המקצועית (להלן - המחלקה המקצועית) ברשות בשנים 2007-2014. בבדיקת ההחלטות נמצא כי:

בתקופה זו הוציאה הרשות עשר החלטות מיסוי שניתנו לספקים של חברות אינטרנט רב-לאומיות. מהחלטות אלו עולה כי בשנים 2007-2008 הייתה מדיניות הרשות שספק של חברת אינטרנט זרה הפועלת בישראל ינפיק לה חשבונית מס הכוללת מע"ם בשיעור אפס. מאז שנת 2009 קבעו החלטות המיסוי כי על הספק להנפיק במקרים אלו חשבונית מס הכוללת מע"ם בשיעור מלא. התברר כי הרשות לא פרסמה אז את הבהרותיה בעניין זה ברבים. מדיניות זו פורסמה על ידי הרשות רק בחודש אפריל 2016, במסגרת חוזר בנושא "פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט" (בסעיף 3.12 לחוזר זה).

לו היו קוצבים מראש, במקרים מסוימים, את תוקפן של החלטות המיסוי, ניתן היה שלא לחדש את החלטות המיסוי שניתנו טרם שינוי המדיניות. כך אפשר היה לקצוב את זמןן של החלטות הכוללות פטור אפקטיבי ממס שניתן ללא גיבוש מדיניות מס מוסדרת בנושא שאינו נוגע רק לנישום מסוים, אלא לסוג מסוים של הכנסות או ענף כלכלי.

על הרשות לשקול לקבוע קריטריונים למקרים שבהם יוקצב מראש תוקף החלטת המיסוי. כך ניתן יהיה לתקן במידת הצורך החלטות מיסוי שנתנו בעבר. כמו כן על הרשות לקבוע כי עם פקיעת תוקפה של החלטת מיסוי שזמנה נקצב מראש, על הנישום יהיה לתת לכך גילוי בדוחות הכספיים המצורפים לדוחות המס השנתיים שלו.

על הרשות לשקול לקבוע קריטריונים למקרים שבהם יוקצב מראש תוקף החלטת המיסוי. כך ניתן יהיה לתקן במידת הצורך החלטות מיסוי שנתנו בעבר

מכון ויצמן למדע השיב למשרד מבקר המדינה במאי 2017: "במסגרת ביקורת שנערכה, ביקשה רשות המיסים לחייב במס את המכון חרף הפטור. האישור מהווה מסגרת חזית שנערכה לאחר בחינה מעמיקה של הוראות החוק אל מול בדיקה יסודית ובפועל של פעילותו והכנסותיו של המכון והיחסים בין המכון לבין חברת ידע - חברה למחקר ופיתוח בע"מ. האישור הוצא בהמשך להסכם שומות כמצוין בתחילתו... במסגרת ההליך השומתי נבחנו אופי הפעילות וההכנסות של המכון וכן הפעילות וההכנסות של ידע והיחסים בין המכון לידע. בעקבות בחינה יסודית זו נחתם הסכם שומות... שעיגן את תחולת הפטור בסעיף 9 ואשר קבע במפורש כי המכון יהיה זכאי לפטור בגין הכנסות כאמור שמקורן בידע גם בשנות המס הבאות, כל עוד לא יבוצע תיקון חקיקתי בסעיף 9 (2) לפקודה וכל עוד המכון יעמוד בתנאי לפקודה".

משרד מבקר המדינה מעיר כי מן הראוי להימנע ממתן פטור בלתי מוגבל בזמן, לפעילות שלא הוכח מראש כי אינה פעילות עסקית. בנוסף, האישור משמש דוגמה להחלטת מיסוי מקדמית הפוטרת ממש תמלוגים, מראש, ולא בדיעבד כפי שנעשה בהסכמי שומה. סעיף 9(2) לפקודה אינו פוטר ממש פעילות עסקית של "מוסד ציבורי". כאמור לעיל, האישור הוא לקוני ואינו כולל הנמקות מקצועיות כלשהן, ואף לא אחד מאנשי הלשכה המשפטית מכותב לאישור זה. מה גם שהכנסה זו מתמלוגים ממוסה בחלקה: חלקם של המדענים מחויב במס, ואילו חברת "ידע" שהיא חברת בת בשליטה מלאה של המכון - פטורה ממש לפי האישור שנתן ב-2004 סגן הנציב.

אי-הכנת חוזר מקצועי המפרט את נוהלי הטיפול בבקשות לחוות דעת לגבי היבטי מיסוי

## אי-הכנת חוזר מקצועי המפרט את נוהלי הטיפול בבקשות לחוות דעת לגבי היבטי מיסוי

רשות המסים מפרסמת מעת לעת חוזרים מקצועיים. מטרת חוזרים אלו הן לסייע לעובדי הרשות, למייצגים ולנישומים בהכרת מדיניות הרשות בנושא מסוים, הן בהיבט המקצועי והן בהיבט המינהלי (טפסים נדרשים, אסמכתות נדרשות וכו') וכן ליצור אחידות בטיפול באותו נושא לגבי כלל הנישומים. בקובץ החלטות המיסוי הראשון שפורסם<sup>20</sup> ב-2006 ציין הסמנכ"ל לעניינים מקצועיים דאז כי: "בימים אלה שוקדת החטיבה המקצועית על הכנת חוזר מקצועי מקיף בנושא המוסד להחלטות מיסוי ודרכי פעילותו, אשר יפרט את הוראות הפקודה החדשות בנושא ואת דרך

ההתנהלות החדשה כפי שגובשה בדוח הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי על ידי רשות המסים בישראל".

הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי המליצה, בין היתר, כי במקרים מסוימים, לא תינתן החלטת מיסוי, על אף אי-הבהירות בתוצאת המס והשלכותיה, כגון: כאשר מתנהלת נגד הנישום חקירת מס במישור הפלילי המטריאלי; כאשר הנישום נחשב לסרבן מס קשה או כשלא הגיש דוחות במשך שנים.

הביקורת העלתה כי ברשות החלו בהכנת חוזר כזה רק בשנת 2016. כך, מאז מיסוד מנגנון החלטות המיסוי, שנכנס לתוקף בשנת 2006, ועד מועד סיום הביקורת, לא פורסם חוזר המפרט את אופן פעולת הרשות בנושא מתן החלטות מיסוי בהתאם להמלצות הוועדה.

הרשות ציינה בתשובתה: "רשות המסים פועלת בימים אלו להוצאת חוזר בנושא הטיפול בהחלטות מיסוי. כיום נמצאת טיוטת חוזר כאמור בסבב התייחסות חיצוני של הלשכות והחוזר אמור להתפרסם בהקדם".

על הרשות להזדרז ולפרסם חוזר המפרט את כללי הטיפול בבקשות להחלטות מיסוי, ובכלל זה לבחון מקרים שבהם לא יידונו החלטות מיסוי, כגון כאשר מגיש הבקשה לא הגיש דוחות מס לגבי כמה שנות מס. זאת בהתאם להמלצות הוועדה אשר אומצו במלואן על ידי מנהל הרשות.

## מעמדן של חוות דעת מטעם מומחים בנושא החלטות מיסוי

כאשר נישום רוצה לקבל ודאות מיסויית בדבר תוצאת מס של עסקה מסוימת, הוא יכול לפנות לרשות בבקשה לקבל החלטת מיסוי. לחילופין באפשרותו לפנות למומחה מס בבקשה לקבלת חוות דעת.

בשנת 2016 נכנס לתוקף תיקון מס' 215 לפקודת מס הכנסה והותקן סעיף 131ד לפקודה, במסגרת חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015. התיקון מגדיר חוות דעת ככזו שנערכה בכתב, נחתמה על ידי נותן חוות דעת ונועדה לאפשר יתרון מס לרבות אלה: הנחה או הקלה במס, דחיית אירוע מס, הפחתה בגובה המס או הימנעות ממס; הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות או להתחשב בהפסד; דחיית מועד תשלום המס.

התיקון האמור מחיל חובת דיווח על שימוש בחוות דעת מסוימת, בין השאר, חוות דעת ששכר הטרחה בגינה תלוי, כולו או חלקו, בסכום יתרון המס שהיא יוצרת לנישום, כאשר תנאי הוא ששכר הטרחה עומד על 100,000 ש"ח לפחות בגין חיסכון המס המרבי הכולל.

הנה כי כן, גובה שכר הטרחה בהשוואה ליתרון המס שיוצרת חוות הדעת נקבע כאחד הסימנים לחובת דיווח לרשות. ניתן ללמוד מעניין זה גם בנושא החלטות



משרד מבקר המדינה  
מעיר כי מן הראוי  
לשקול כי בדומה  
לתיקון 215 לפקודה  
גם במקרים שבהם  
שכר הטרחה של  
המייצג בגין טיפולו  
ב"החלטת המיסוי" או  
ב"פנייה/אישור" עולה  
על רף שייקבע, או  
מותנה בקבלת  
האישור לבקשה, יינתן  
על כך גילוי בעת  
הגשת הבקשה  
למחלקה המקצועית

מיסוי. ואולם, בנושא שכר הטרחה שאותו מקבל המייצג עבור הגשת הבקשה למתן החלטת מיסוי (שלעתים מגלמת בתוכה תכנון מס), לא נקבעה חובת דיווח לרשות.

להלן דוגמה שיש בה כדי להמחיש את הצורך בחובת דיווח במקרים שתוארו לעיל: במקרה של נישומה א' התברר כי שכר הטרחה ששילמה (באופן אישי, ולא במסגרת של חברה בבעלותה), למייצג א' עבור טיפולו במתן "ייעוץ מיסוי" בשנים 2010-2011 עמד על כ-5.3 מיליון ש"ח. סכום זה מעלה תמיהות על רקע פשטותה היחסית של הבקשה - העברת זכותה לתמלוגים לחברה בבעלותה (חברת ארנק). במקרים מעין אלו עולה החשש כי שכר הטרחה מגלם בתוכו "דמי הצלחה" על קבלת אישור רשמי מהרשות ועל תכנון מס אגרסיבי העומד מאחורי אותו אישור פשוט לכאורה. לו היה דיווח מראש על גובה שכר הטרחה, יכלה הרשות לבדוק תמיהות אלו בזמן אמת.

משרד מבקר המדינה מעיר כי מן הראוי לשקול כי בדומה לתיקון 215<sup>21</sup> לפקודה גם במקרים שבהם שכר הטרחה של המייצג בגין טיפולו ב"החלטת המיסוי" או ב"פנייה/אישור" עולה על רף שייקבע, או מותנה בקבלת האישור לבקשה, יינתן על כך גילוי בעת הגשת הבקשה למחלקה המקצועית.

תשובת הרשות: "מדובר בהמלצה לתיקון חוק בדומה לתיקון שנכנס לתוקף על דוחות שמוגשים בשנה זו. טרם נצבר ניסיון באשר להסדר החוקי שחוקק כאמור. בנוסף, ספק אם יש דמיון בין שני העניינים: הוראת סעיף 131ד נועדה לחשוף לדיעת פקיד השומה עמדה מיסויית שנסמכה על חוות דעת כאמור, בעוד שבהחלטת מיסוי העובדות והמבוקש נדרשים בגילוי מפורש לעיני רשות המסים - בכלל זאת חוות דעת הערכות וכיוצא באלה. לכן ככל שמדובר בתכנון מס שאינו תואם פרשנות שמקובלת על הרשות - יש בידה ליתן החלטת מיסוי שלא כמבוקש - שלא בהסכם. עוד יצוין כי מן המפורסמות כי הסדרי שכר טרחה בייצוג מול רשויות מס יכול שייגזרו אף הם מחבות מס מופחתת ממה שקבע פקיד השומה (בהליכי שומה, בהליכי בית המשפט)".

משרד מבקר המדינה מעיר כי הנחת הרשות שלפיה "העובדות והמבוקש נדרשים בגילוי מפורש", ולכן אין משמעות רבה לגילוי על הקשר בין שכר הטרחה של המייצג לבין הצלחת ההליך להגשת החלטת מיסוי מקדמית - אינה נכונה בהכרח. הסיבה לכך היא שהרשות רשאית לבקש נתונים רק על מה שהוצג לה בבקשה למתן החלטת המיסוי, ומצג זה נערך מטבע הדברים על פי האינטרסים של הנישום, והוא אינו כולל בהכרח את הרקע העובדתי המלא. כך לדוגמה, בדוח הביקורת לעיל ולהלן מפורטות כמה בקשות שבעת הגשתן כלל לא הוצגו כ"בקשות למתן החלטת מיסוי" אלא כבקשות למתן "אישורים" אשר נכתבות בקצרה וללא פירוט רב, וממילא אינן אמורות להיבדק לעומק כמו בקשות למתן החלטות מיסוי מקדמיות.

## מתן החלטות המיסוי

### תכולת החלטות המיסוי

הבקרה של רשות המסים אחר מימושה של החלטות המיסוי, כפי שנקבעה, נעשית רק אם נערכת לנישום שומה במסגרתה נבדקים סוגיות שונות וביניהן עמידה בתנאי החלטת המיסוי. לעיתים החלטת מיסוי משליכה על תוצאות המס של הכנסות הנישום גם שנים רבות לאחר מתן החלטת המיסוי. לכן, יש משמעות קריטית לנוסח ההחלטה שיש בו כדי להבטיח כי הנישום יעמוד בתנאי החלטת המיסוי.

החלטת מיסוי היא החלטה מינהלית שחלים עליה כללי המשפט המינהלי. נוסח החלטת מיסוי בהסכם והמשא ומתן שקדם לה נתונים גם למשטר דיני החוזים. על פי סעיף 158ג(ב) לפקודה המנהל אינו מחויב לתת החלטת מיסוי בנוגע לבקשה שהוגשה. כלומר, אופן פעולת מוסד הרולינג והקריטריונים למתן ההחלטות נתון לשיקול דעתו של מנהל הרשות או כל אדם אחר ברשות שהוסמך לתת החלטות מיסוי.

ככלל החלטות המיסוי לא מבהירות את תקפות ההחלטות-הן מועד פקיעת תוקף ההחלטה והן מתי תפקע ההחלטה בהיעדר התקיימותם של תנאים מסוימים (כפי שהודגם לעיל בפרק על אי קציבה בזמן של החלטות מיסוי). זאת, בין היתר, על מנת לצמצם את האפשרות לשימוש לרעה בהחלטות על ידי הפונים. להלן דוגמאות:

1. הנוסח המקובל להחלטות המיסוי אינו כולל בקשה מפורשת כי בכל מקרה של שינוי מהותי ברקע העובדתי יש לפנות למחלקה המקצועית הרלוונטית לקבלת אישור בהתאם לשינוי שהתרחש, וכי אי-ציות להוראה זו עלול לבטל את תוקף החלטת המיסוי.
2. הנוסח המקובל להחלטות המיסוי אינו כולל דרישה כי הגורם שפנה בבקשה אשר אינו פועל על פי הוראות ההחלטה, חייב להודיע על כך באופן מיידי לפקיד השומה, לממונה תחנת מע"מ או למנהל משרד מיסוי מקרקעין, לפי העניין.

כדי למנוע טענות הסתמכות והשתק, יש מקום שבמקרים המתאימים ייקצב מראש תוקפן של החלטות המיסוי, כפי שהודגם לעיל בפרק קודם העוסק באי-קציבה בזמן של החלטת מיסוי. ללא הצהרה כזו, לא ניתן בידי הרשות האפשרות לשקול את מתן הרולינג במקרים בהם מדובר בנישום שרמת הציות שלו לחוקי המס מוגדרת כבעייתית.

### התמשכות הטיפול בבקשות למתן החלטות מיסוי

הוועדה המליצה: "מוצע לקבוע בנהל פנימי כי הטיפול בבקשה יעשה תוך פרק זמן של עד 90-120 ימים מיום מסירת כלל המסמכים והנתונים לצורך מתן ההחלטה. מכל מקום תינתן לפונה הערכה ראשונית מבעוד מועד. מקום בו הבקשה הוגשה

מהלוח עולה כי  
בממוצע חולף זמן רב  
בין מועד הגשת  
בקשה למתן החלטת  
מיסוי לבין קבלת  
המענה עליה  
ובמחלקת חוקי עידוד  
תקופה זו עומדת  
בממוצע על 400 יום

לפני ביצוע העסקה, ייעשה מאמץ ליתן החלטת מיסוי בסמוך, ככל שניתן, למועד הגשת הבקשה, לוחות הזמנים ייקבעו בחוק לאחר תקופת הרצה".

ראוי לציין כי הגם שהרשות לא קבעה מגבלת זמן לבדיקת בקשות למתן החלטות מיסוי, כללים כאלו אוסדרו, במסגרת חקיקה שקדמה לתיקון מס' 147, בנוגע לנושאי מס מסוימים, אשר לגביהם הרשות כפופה למגבלת זמן, התקפה גם למתן החלטות מיסוי לגבי אותם נושאים<sup>22</sup>.

להלן נתוני הרשות על משך הזמן הממוצע למתן תשובה במחלקות השונות בחטיבה המקצועית:

### לוח 3: משך הזמן הממוצע למתן תשובה להחלטת מיסוי על ידי מחלקות החטיבה המקצועית, לפי שנים

מספר ימים ממוצע עד מתן החלטת המיסוי	ממוצע החלטות מיסוי שהתקבלו בשנים אלו	שנים שנבדקו	שם המחלקה
243	151	2015-2007	מיסוי בינלאומי
400	138	2015-2007	חוקי עידוד
252	43	2015-2007	מסי מקרקעין
76	200	2015-2007	שוק ההון
190	212	2015-2007	מיזוגים ופיצולים
59	287	2015-2009	אופציות לעובדים
163	9	2015-2013	חקלאות
258	33	2015-2013	מקצועית מע"מ
145	4	2015-2012	נושאים אחרים*

\* שאינם משויכים למחלקה מסוימת.

מהלוח עולה כי בממוצע חולף זמן רב בין מועד הגשת בקשה למתן החלטת מיסוי לבין קבלת המענה עליה ובמחלקת חוקי עידוד תקופה זו עומדת בממוצע על 400 יום. בשנת 2014 פרסמה עמותת CFOS לקשרי ממשל ומשק<sup>23</sup>, סקר בנושא השימוש במנגנון החלטות מיסוי מקדמיות. הסקר התבסס על מדגם של 69 החלטות מיסוי

22 ראו כדוגמה לסעיף 85א(ד) (4) לעניין מחירי העברה.

23 עמותת CFOS לקשרי ממשל ומשק היא ארגון שלא למטרות רווח, שמטרתה לשפר את הדו-שיח שבין החברות הפועלות במשק הישראלי לבין גורמי הממשל הכלכליים.



שהעניקה החטיבה המקצועית. על פי ממצאי סקר זה, בכ-26% מהמקרים, התקבלה החלטת המיסוי לאחר ביצוע הפעילות העסקית<sup>24</sup>.

על הרשות לפעול לקיצור לוחות הזמנים למתן מענה לבקשות להחלטת מיסוי, כך שזמן ההמתנה להחלטה לא יסכן, ובמקרים מסוימים אף יסכל, את ההזדמנות לעסקה העומדת במוקד ההחלטה.

הוועדה המליצה, בדומה להסדר בארצות הברית, לקבוע חובת עדכון בתוך זמן מוגבל כדי לצמצם במידת האפשר את חוסר הוודאות של הנישום ולאפשר לו "קריאת כיוון" מבעוד מועד.

בעניין החשיבות של מתן החלטת מיסוי בתוך פרק זמן סביר ניתן לצטט מדוח צוות הבדיקה לעניין ההטבות על פי חוק עידוד השקעות הון מיוני 2015: "משקל חשוב בקביעת תחרותיות מערכת המס יש גם להיבטים שאינם קשורים ישירות בתוכן חקיקת המס כמו... מהירות הוצאת החלטות מיסוי".

על פי סעיף 158 ד (ו) לפקודה: "המבקש לא יהיה רשאי לחזור בו מבקשתו לפני מתן ההחלטה, אלא באישור המנהל".

משרד מבקר המדינה בדק את נתוני הבקשות להחלטות מיסוי שהמבקשים חזרו בהם, העולים מתייעודן במערכת הממוחשבת. על פי נתונים אלו, מדי שנה מבקשים חוזרים בהם בכ-100 בקשות, טרם מתן החלטת המיסוי.

בבדיקת בקשות שנמשכו במחלקת אופציות לעובדים מאז ינואר 2010 ועד מאי 2016 הועלה כי בתקופה זו מבקשים חזרו בהם מ-77 בקשות, מתוך סך של 2,047 בקשות אשר טופלו בתקופה זו. זמן הטיפול שחלף ממועד הגשתן של בקשות אלה ועד מועד משיכתן היה 276 ימים<sup>25</sup>. נתונים אלו מעידים כי משך הטיפול עלול להיות אחת הסיבות למשיכת הבקשה. במחלקת מיזוגים ופיצולים נמצאו בתקופה הנקובה 175 בקשות, אשר נמשכו מתוך 1,555 בקשות שטופלו בתקופה זו.

משרד מבקר המדינה בדק מדגמית 22 מתוך אותן 175 בקשות שנמשכו במחלקת מיזוגים ופיצולים, במערכת הממוחשבת. בבדיקה זו לא נמצאו ראיות המתעדות את הבקשה מצד נישום למשיכת הבקשה ולהנמקות למשיכת הבקשה.

ממצאים דומים עלו גם בבדיקת החלטות מיסוי שנמשכו באותה תקופה במחלקת חוקי עידוד. בתקופה זו נמשכו 23 בקשות שהוגשו למחלקה זו. מתוכן בדק משרד מבקר המדינה שלוש החלטות, ורק באחת מהן תועדה הבקשה למשיכה שהגיש המייצג.

24 בכ-77% ממקרים אלו נעשתה הפעולה העסקית בלי שהתקבלה באותה עת החלטת מיסוי, ובכ-23% מהמקרים - בוטלה הפעולה העסקית.

25 זאת בעוד ממוצע הימים השנתי לטיפול בבקשות במחלקה זו עמד בשנים 2010-2014 על 41-88 יום.

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי מערכת החלטות מיסוי אינה כוללת "נתיב ביקורת", שיכול להסביר מהי הסיבה לשיהוי במתן ההחלטה לבקשת המיסוי. כך לא מתועד במערכת אם הנישום המציא את כל המסמכים המבססים במועד; מהו זמן הטיפול של עובד המחלקה המקצועית, של מנהל התחום בחטיבה המקצועית; של מנהל החטיבה המקצועית; של נציג הלשכה המשפטית; של נציג המשרד האזורי; ולעתים של רשות שלטונית אשר נדרש אישור מטעמה לביצוע, העומדת במוקד החלטת המיסוי. נתונים אלה יסייעו לנתח, בראייה מערכתית, מהם "צווארי הבקבוק" בהליכי מתן החלטת המיסוי בכל מחלקה ומחלקה.

על הרשות להסדיר ולתחום בזמן את זמני הטיפול בבקשות להחלטות מיסוי, ובכך לשפר את השירות שניתן לנישומים ולצמצם את חוסר הוודאות בהמתנה להחלטת המיסוי. הסדרת זמני הטיפול תועיל גם לעניין משכית בקשות טרם החלטת המיסוי.

תשובת הרשות "לעניין זמני הטיפול בבקשה להחלטת מיסוי - ככלל, קיים שוני רב באופי ומשך הטיפול בהחלטת מיסוי בין המחלקות השונות... החטיבה המקצועית שמה לה למטרה מזה מספר שנים לצמצם את זמני הטיפול בהחלטות מיסוי בכל המחלקות. מתוך נתוני החטיבה המקצועית המפורטים בטבלה מטה ניתן לראות שעל אף הגידול בכמות הפניות, החוסר בכוח אדם והדינמיות במשימות החטיבה, צומצם באופן משמעותי הזמן הממוצע למתן החלטת מיסוי בחטיבה המקצועית". הרשות צירפה לתשובתה טבלה לפיה הזמן הממוצע החטיבתי<sup>26</sup> למתן החלטת מיסוי הצטמצם מ-163 יום בשנת 2012 ל-72 יום בשנת 2016... בנוסף, מניין הימים צריך להיות מהיום בו הומצאו כלל הפרטים והמסמכים הנחוצים למתן החלטה ולא מיום הגשת הבקשה".

משרד מבקר המדינה מעיר כי על הרשות לבדוק את זמני הטיפול הממוצעים בהחלטות מיסוי בכל מחלקה ומחלקה בחטיבה המקצועית, החל ביום הגשת הבקשה. לבקשות יוצרו כל האסמכתות אשר ידרשו על פי חוזר מקצועי שתפרסם הרשות.

## מסלול ירוק לטיפול בבקשות למתן החלטות מיסוי

במטרה לייעל הליכים ולשפר את השירות הניתן לציבור, פתחה הרשות בשנים האחרונות מסלול ירוק למתן החלטות מיסוי בהליך יעיל ומזורז.

לצורך זה נבחרו נושאים החוזרים על עצמם ואשר מידת מורכבותם מאפשרת קביעת מסגרות וקריטריונים, שיאפשרו מתן החלטת מיסוי על סמך הצהרות והתחייבויות המבקש. בכל נושא נבנה "טופס בקשה להחלטת מיסוי בהסכם במסלול ירוק", המורכב מחמישה חלקים: (1) פרטים כלליים; (2) העובדות; (3) הבקשה; (4) הסדר המס ותנאיו; (5) הצהרה והתחייבות.

26 זמן ממוצע חטיבתי אינו מתייחס להחלטות מסוג "דחיית בקשה" ו"משיכת בקשה".



בתכנית העבודה של  
 החטיבה המקצועית  
 לשנת 2015 צוין כי  
 החטיבה פועלת  
 להעביר 19 סוגי  
 החלטות מיסוי  
 מסוימות ל"מסלול  
 הירוק", נכון לפברואר  
 2017, הועלה כי מתוך  
 רשימה זו, 17 מסוגי  
 החלטות אלו טרם  
 הועברו למסלול  
 הירוק

בכל טופס תוארו אותן עובדות ואותם תנאים אשר בהתקיימם, יוכל המבקש להחיל על עצמו את הסדר המס המתואר בטופס. יובהר כי המסלול הירוק אינו מהווה אישור אוטומטי של הסדר המס.

בתכנית העבודה של החטיבה המקצועית לשנת 2015 צוין כי החטיבה פועלת להעביר 19 סוגי החלטות מיסוי מסוימות ל"מסלול הירוק", ובכללם: (1) חישוב הכנסה מעורבת של עולה חדש או תושב חוזר ותיק; (2) ניכוי מס במקור ברכישת חברה תושבת ישראל; (3) חלוקת עזבון בין יורשים; (4) ניכוי במקור בעת הצעת רכש ובהסדרי חוב; (5) קרנות גידור; (6) זיהוי תושבי חוץ ברכישת מניות נסחרות מחוץ לישראל. נכון לפברואר 2017, הועלה כי מתוך רשימה זו, 17 מסוגי החלטות אלו טרם הועברו למסלול הירוק.

על הרשות לפעול להעברת החלטות מיסוי בתחומים הרלוונטיים למסלול הירוק בהתאם ליעדים שהגדירה בתכנית העבודה שלה, ובכך לייעל את הטיפול בבקשות הרבות להחלטות מיסוי המגיעות לפתחה, לקצר זמנים ולשפר את השירות לציבור.

אחד מתחומי החלטות מיסוי, שהועלה לעיל בתכנית העבודה של הרשות וטרם הועבר למסלול ירוק, הוא קרנות גידור (Hedg-Funds) הפועלות בשוקי הון בארץ ובעולם. בניגוד לקרנות נאמנות למשל, נושא קרנות הגידור והשותפים בהן לא הוסדר במפורש בחקיקה בישראל בכלל ובפקודת מס הכנסה בפרט, ולכן אין הגדרה מדויקת מהי "קרן גידור". המשקיעים שותפים בקרן גידור ומשקיעים בה מכספם. הפעילות בכספי ההשקעה נעשית באמצעות חברה מנהלת של הקרן.

תשובת הרשות: "ראשית נציין כי תוכנית העבודה עליה מצביע המבקר מציגה את המשימות העומדות לפתחה של החטיבה המקצועית ולא בהכרח משקפת את תוכנית העבודה האופרטיבית כפי שפורטה בתוכנית העבודה השנתית של רשות המסים שהינה מצומצמת וריאלית יותר. החטיבה המקצועית רואה בהליך המסלול הירוק כהליך חשוב ומרכזי וכחלק מהשירות שניתן לציבור הנישומים והמייצגים. יחד עם זאת יש לציין, כי הליך יצירתו של מסלול הירוק אינה פשוטה וכרוכה בהשקעה רבה ושיתוף גורמים רבים ברשות המיסים לרבות פקידי השומה, יועץ משפטי ועוד. לכן, קצב פרסום המסלולים הירוקים אינו תמיד תואם את תוכנית העבודה בשל אילוצי זמן וסדרי עדיפויות".

## ליקויים תפעוליים בתהליך קבלת החלטות מיסוי

### הנפקת החלטות מיסוי גם במקרים שבהם יש מענה בחוק

הביקורת העלתה כי הרשות הנפיקה החלטות מיסוי גם במקרים שבהם לכאורה ניתן מענה בחוק.

להלן דוגמה: בשנת 2012 נתנו מנהל מחלקת מלכ"רים בחטיבה המקצועית, עובד החטיבה המקצועית ועובד המחלקה המקצועית "הבהרה", אשר נוסחה במתכונת של החלטת מיסוי. הבהרה זו העניקה לגוף שהוא "מוסד ציבורי" גדול (להלן - הגוף), פטור ממס לפעילות חברת בת, אשר תרכז פעילויות קיימות המנוהלות על ידי יחידות שונות בגוף ותפעל בהתאם לתזכיר ההתאגדות שלו. לשינוי זה, שהוא הלכה למעשה ארגון פנימי מחדש של פעילות הגוף, אין שום נפקות מס. המכתב היחיד להבהרה זו היה סמנכ"ל החטיבה המקצועית דאז. בשנת 2014, ניתנה החלטת מיסוי שלא מוספרה לאותו גוף, שעניינה פטור ממס על הכנסות מריבית ומדיבידנד שאותו יקבל הגוף על השקעה בפרוייקט לבניית פרוייקט גדול בתחום האנרגיה. הנימוק להחלטה התבסס על כך שבניית הפרוייקט היא חלק ממטרות הגוף על פי תזכיר ההתאגדות שלה. על החלטה זו חתומה מנהלת תחום תקינה חשבונאית בחטיבה המקצועית.

בעניין זה מעיר משרד מבקר המדינה כי אין זה ברור מהו הטעם להחלטת מיסוי אשר מאשרת את המובן מאליו: כל פעילות של "מוסד ציבורי" במסגרת מטרותיו הציבוריות - פטורה ממס. כמו כן, אין זה ברור מדוע טופלה החלטה זו שלא על ידי נציג מחלקת מלכ"רים בחטיבה המקצועית, אלא על ידי מנהלת תחום תקינה חשבונאית, תחום שאינו נוגע לבקשה להחלטת מיסוי.

במקרה אחר ניתן מענה בסוגיה היפותטית: באפריל 2014 הוגשה בקשה מטעם חברה מסוימת (להלן - חברה ד') ובעל שליטה בה בנושא של חלוקת דיבידנד מרווחי שערור. הבקשה נגעה לאי-החלת הוראות סעיף 1א100 לפקודה הנוגעות לרווחי שערור<sup>27</sup>. בקשה זו תמוהה הואיל ובמועד הגשתה, סעיף 1א100 טרם הוחל, מפני שנקבע בו שרווחי השערור יחושבו בהתאם לקביעת שר האוצר באישור ועדת הכספים, וזו טרם נקבעה. במאי 2014 ניתנה בעניין זה החלטת מיסוי שנקבע בה כי סעיף 1א100 יחול על החברה אם הוא יהיה בתוקף במועד חלוקת רווחי השערור כדיבידנד, וכי אם במועד זה הסעיף עדיין לא יהיה בתוקף, ימוסו רווחים אלו במס לפי סעיף 126 (א) לפקודה.

בעניין חברה ד' פנה משרד מבקר המדינה אל הרשות במהלך הביקורת, ומנהלת מחלקת תקינה חשבונאית ברשות השיבה כי: "הרולינג ניתן תחת האפשרות שתהיה תחולה רטרואקטיבית [לסעיף 1א100]".

27 עורפים שלא התחייבו במס חברות והכלולים בהון העצמי של חברה, ואשר אינם הון או פרמיה.



בעניין העברת מניות  
יש משמעות מעשית  
הנוגעת להקמת  
חברת ארנק לשם  
הימנעות ממס ואשר  
הרשות כבר באותו  
מועד התנגדה  
לשימוש לרעה  
הנעשה בכלי זה,  
בחרה עובדת הרשות  
שלא להתייחס, וציינה  
כי בקשה זו: "לא  
נבדקה במסגרת  
החלטת מיסוי זו,  
ותהא נתונה לבחינת  
פקיד השומה בעתיד"

העסקה העומדת במוקד הבקשה להחלטת המיסוי נועדה לביצוע מידי, ואכן זו הושלמה ביוני 2014. בעניין זה מעיר משרד מבקר המדינה כי הזמן הקצר (כחודשיים) שחלף בין מועד הגשת הבקשה למתן החלטת המיסוי לבין ביצוע העסקה, אינו סביר להתקנת תקנות, מטעם שר האוצר, שכלל לא גובשו, ולו ברמת הטיוטה. גם תרחיש החקיקה למפרע כמעט שאינו קיים בחקיקת מס, וכלל לא הוזכר מטעם המבקשים בבקשה למתן החלטת מיסוי. בעניין חבות המס במצב המשפטי הקיים: החלטת המיסוי לא העלתה ולא הורידה, אלא ציינה את האמור במפורש בפקודה.

באותה בקשה, החברה אף ביקשה כי בעל השליטה האמור לעיל יוכל להעביר את מניותיו בחברה ד' לחברת ארנק בבעלותו, שתוקם לצורך כך, בפטור ממס על פי סעיף 104א לפקודה; כדי שאותה חברת ארנק, תשקיע את רווחי האקוויטי שאותם יקבל כדיבידנד, ברכישת עוד כ-47% מחברה ד'.

דווקא בעניין זה, שיש לו משמעות מעשית הנוגעת להקמת חברת ארנק לשם הימנעות ממס<sup>28</sup> ואשר הרשות כבר באותו מועד התנגדה לשימוש לרעה הנעשה בכלי זה<sup>29</sup>, בחרה עובדת הרשות שלא להתייחס, וציינה כי בקשה זו: "לא נבדקה במסגרת החלטת מיסוי זו, ותהא נתונה לבחינת פקיד השומה בעתיד".

בעניין זה מעיר משרד מבקר המדינה כי הסיכוי לבדיקה כזו נמוך ביותר, הואיל ורק כ-2% מתיקי הנישומים נבדקים במסגרת תכנית העבודה השומתית. ואכן בבדיקה הועלה כי תיקו של אותו בעל שליטה לא נבדק שומתית ולא כלל העתק של החלטת המיסוי או מכתב מטעם החטיבה המקצועית המסב את תשומת לבו של משרד השומה להפעלת סעיף 104א, כאמור לעיל.

במקרים שבהם מספק החוק תשובה ברורה, על הרשות להפנות את המבקש להוראות הדין ולא לדון בבקשות מעין אלו באמצעות מוסד החלטות המיסוי. כך תימנע הכבדה מיותרת על החטיבה המקצועית, הפועלת ממילא בתקן חסר ואחראית על תחומים נוספים, וכן יצומצם הטיפול בבקשות המגיעות לפתחה.

## ריכוז תהליך העבודה בידי עובד אחד

אחד מאמצעי הבקרה להקטנת החשיפה לאי-סדרים ולטעויות הוא "הפרדת תפקידים", כלומר מניעת ריכוז ביצוע תהליך עבודה, מתחילתו עד סופו, בידי עובד אחד.

28 הואיל ועל פי הפקודה, דיבידנד בידי בעל שליטה מהותי חייב במס בשיעור של 30%, ואילו דיבידנד מחברה לחברה פטור ממס.

29 כך למשל, עמדה זו הובעה בדוח הצוות להגברת האכיפה והגבייה ומלחמה בהון השחור, בראשות מנהל הרשות דאז, אשר הוגש לשר האוצר דאז.

הביקורת העלתה כי במחלקת אופציות לעובדים, הכוללת רק מנהל ועובד, חלק ניכר מהחלטות המיסוי מתקבלות על ידי מנהל המחלקה, בהליך שהוא מבצע מתחילתו ועד סופו. כך לדוגמה, בשנים 2010-2015 ניתנו 52 החלטות מיסוי בתחום "הארכת מועד הפקיעה לאופציות" ו-10 החלטות בתחום "האצת מועדי ההבשלה לאופציות", כולן בידי מנהל המחלקה. מצב עניינים זה נגרם בשל אי-איוש תקנים בחטיבה המקצועית (ראו להלן).

## אי-שיתוף במידע על החלטות המיסוי

אפשרות צפייה במידע הנוגע להחלטות יכולה לשמש כתשומה בידי המטפל בתיק ובדי עמיתיו וכמאגר ידע על החלטות מיסוי או כתשומה לצורך קבלת החלטה על הכללת התיק לתכנית הביקורת השומתית.

הביקורת העלתה כי פרט למנהלי המחלקות, ההרשאות לגישה למערכת החלטות המיסוי נתונות רק לעובדי החטיבה המקצועית ולהחלטות שבהן טיפלו באופן אישי<sup>30</sup>. עובדי משרדי השומה, מע"ם ומיסוי מקרקעין אינם מורשים לגשת למערכת זו. כמו כן במשרדי מע"ם ובמשרדי מיסוי מקרקעין אין מאגר מידע שממנו יכולים הרכז או המפקח לקבל מידע, ולו מינימלי, על קיום של החלטות מיסוי או על אישור שהעניקה לנישומים שבתחום אחריותו החטיבה המקצועית.

תשובת הרשות: "במיסוי מקרקעין הטיפול המיסוי הוא לפי עסקה ולא לפי נישום, כך גם החלטת המיסוי נוגעת לרוב לעסקה ספציפית של נישום ולא לנישום באופן כללי. לאור האמור, הוחל בעבר באפיון של מערכת מחשוב שתאפשר לעובד המשרד האזורי הרלוונטי המטפל בתיק לצפות בהחלטה. לאור מגבלת משאבי המחשוב ולאור העובדה כי ישנה כמות מעטה של החלטות מיסוי בשנה בתחום מיסוי מקרקעין אשר רובן המכריע הן בהסכם ולכן לרוב מצורפות לדיווח, הרי שקידום פיתוח המערכת יתבצע בהתאם לסדרי העדיפויות ומשאבי כוח אדם בתחום המחשוב".

## היעדר מסמכים המתעדים את החלטת המיסוי

סעיף 158ד(ג) לפקודה קובע: "הבקשה תכלול את כל העובדות והפרטים המהותיים ויצורפו אליה כל המסמכים, האישורים, חוות הדעת, ההוצאות ... וכל פרט מהותי אחר, כפי שקבע המנהל".

משרד מבקר המדינה בדק את קיומם הפיזי (מעבר למה שאמור להיות מתועד במערכת הממוחשבת) של מסמכי עבודת המטה בכל בדיקה של בקשה להחלטת

30 לעתים יש החלטת מיסוי המטופלת על ידי כמה מחלקות וניתנת לצפייה במערכת הממוחשבת על ידי מנהלי אותן מחלקות ועל ידי העובדים אשר טיפלו בה במחלקות השונות.

מיסוי: סיכומי דיונים, הערות הייעוץ המשפטי, הערות מנהלי המחלקות, התכתבויות עם הנישום וכו'.

בהקשר זה ראוי לציין כי גם בארצות הברית, למשל, נדרש הנישום להגיש רשימת מסמכים נלווים כתנאי לבדיקת הבקשה להחלטת מיסוי. כמו כן נדרש כל מבקש למלא רשימת תיוג כתנאי לבדיקת בקשתו. רשימת התיוג כוללת 51 שאלות, כגון: האם בבקשתך נימקת מדוע יש לדון בבקשתך?

הביקורת העלתה כי ככלל המסמכים הללו אינם נשמרים. הרשות אינה דואגת לשמר "תיק החלטת מיסוי" שבו יישמרו כל המסמכים הרלוונטיים להחלטה, ואין מנגנון לתיעוד שיבסס את ההחלטה בתיקייה הפיזית או במערכת הממוחשבת. קיים חשש שהיעדר תיעוד נובע מכך שחלק מההתייעצויות נעשות בעל פה (למשל, עם הייעוץ המשפטי) ולא בכתב.

תשובת הרשות: "יצוין כי בתלות בכוח הסטודנטים שבחטיבה אנו מבצעים השלמת תיעוד להחלטות שניתנו בעבר. כלומר סריקת המסמכים או העברת הקבצים לתוך מערכת החלטות מיסוי לצורך השלמת התיעוד במערכת כנדרש".

על הרשות לוודא את שמירת המסמכים הרלוונטיים לקבלת החלטת המיסוי, ובין היתר, לשקול לקבוע בנוהל אילו מסמכים אמורים להישמר בתיק החלטת המיסוי אשר יישמר במערכת הממוחשבת. תיק כזה יכול לכלול, בין השאר, את המסמכים האלה: הטיטות שאישרו מנהלי המחלקות; הטיטות שעליהן העירו היועצים המשפטיים; העתק הדוא"ל שהועבר למשרד האזורי.

יותר מ-99% מהחלטות המיסוי הן החלטות בהסכם. בנוסח החלטות המיסוי בהסכם נכלל הסעיף הזה: "החברות, בעלי המניות בחברות, מתחייבים להעביר תוך מספר מוגדר של ימים<sup>31</sup>, מהחתימה על החלטת מיסוי זו לחטיבה המקצועית ברשות המסים, מכתב בו הם מאשרים את קבלת כל תנאי החלטת מיסוי זו, ככתבה וכלשוונה וללא הסתייגות".

מבחינת הנישום המבקש, אם ניתנה החלטת מיסוי שלא בהסכם, היא אינה מחייבת אותו, והוא רשאי לדווח על העסקה או הפעולה על פי הבנתו. לעומת זאת אם ניתנה החלטת מיסוי בהסכם, על הנישום המבקש למלא אחר התנאים וההוראות שנקבעו בה. בהקשר זה ראוי לציין כי בפסק דין אשר ניתן בבית המשפט העליון<sup>32</sup>, נקבע כי "בעצם מילוי כל התנאים הכלולים בהסדר מס" נקשר בין הנישום ובין הרשות הסכם מחייב. אשר אינו מאפשר לנישום לחזור בו מההסדר בדרך של תיקון דוח. בלשון בית המשפט: "אין לנישום זכות לסגת מהסדר מס באופן אוטומטי לאחר שבחר ליישם אותו בפועל". עם זאת, שמורה חשיבות רבה לאישורי הנישומים על החלטות מיסוי בהסכם אלו, הואיל והם מעגנים את הסכמת הנישום לכל ההתניות הכלולות בהחלטת המיסוי או לחילופין את דחיית ההחלטה.

31 בדרך כלל בתוך 15-30 יום.

32 ע"א 1804/05 אהוד אלוני נ' פקיד שומה כפר-סבא (פורסם במאגר ממוחשב, 31.1.08).

במערכת הממוחשבת לגבי כל החלטת מיסוי יש מודול הקרוי "אישור לקוח", ולתוכו מוזנים כל האישורים הרלוונטיים המתקבלים מהנישום. האישורים הללו מעידים כי אכן מדובר בהחלטת מיסוי שהתקבלה בהסכמת הנישום, וכי הוא מתחייב למלא אחר כל תנאיה. לעתים יש צדדים נוספים בהחלטת מיסוי נוסף על הנישום המבקש. כך לדוגמה, בכל החלטת מיסוי הנוגעת בנושא מתן לעובדים אופציות לרכישת מניות נדרשת, נוסף על הצהרת החברה המבקשת, גם הצהרה כזו מצד הנאמן המחזיק באופציות וכן של העובדים עצמם, שעבורם הונפקו האופציות.

משרד מבקר המדינה בדק את קיום "אישורי הלקוח" במערכת הממוחשבת של החלטות המיסוי. זאת בגין התקופה שבין ינואר 2010 לדצמבר 2015. להלן הנתונים:

#### לוח 4: תיעוד קבלת אישורי לקוח לאחר מתן החלטות מיסוי בהסכם

שם המחלקה	סך החלטות מיסוי בהסכם	סך אישורי לקוח	שיעור החלטות שנמצאו להן אישורי לקוח
מיסוי בינלאומי	970	39	4%
מיסוי מקרקעין	113	5	4%
מס ערך מוסף	102	0	0%
מיזוגים ופיצולים	1,401	427	30%
שוק ההון	940	99	11%
חוק עידוד השקעות הון	106	27	25%
חקלאות	32	4	13%
אופציות לעובדים	1,797	83	5%
קופת גמל ומיסוי יחיד	8	0	0%
חוקי עידוד	436	141	32%
חוק עידוד תעשייה	239	101	42%
<b>סך הכול</b>	<b>6,144</b>	<b>926</b>	<b>15%</b>

אנו רואים אפוא שברובן המכריע של החלטות המיסוי בהסכם שניתנו בתקופה האמורה, לא נשמרו מסמכים המתעדים את תגובתם של הנישום והגורמים הנוספים להחלטת המיסוי: האם הם מקבלים את החלטת המיסוי; האם הם מקבלים את כל תנאיה או רק את חלקם; האם הם דוחים את החלטת הרשות והאם דחייה זו מגובה בחוות דעת מקצועית. שיעורם הנמוך של אישורי הלקוח המתועדים מחייב את הרשות לבדוק אם השיעור הנמוך נובע מחוסר תיעוד של האישורים המתקבלים או מאי-קבלת האישורים.



לתייעוד תהליך קבלת החלטה ויישומה על ידי הנישום, נודעת חשיבות רבה לפי כללי המינהל התקין, גם לצורכי בקרה וביקורת. על הרשות לשקול אם לדרוש מכל נישום המבקש לקבל החלטת מיסוי בעניינו לדווח, לאחר קבלת החלטת המיסוי, מדי שנה, בדוחותיו הכספיים המבוקרים על ידי רואה חשבון המוגשים לרשות כחלק מהצטרפות לדוח המס השנתי<sup>33</sup>, כי הוא פעל בהתאם לאמור באותה החלטה או בניגוד לה. על הרשות לעגן בנוהל פנימי כי תגובת הנישום ותגובות כל הצדדים הנוספים המעורבים בהחלטת המיסוי, יתועדו במלואן במערכת הממוחשבת.

## אי-עקביות בהחלטות מיסוי הניתנות באותו עניין

החלטות מיסוי המתקבלות ברשות במהלך השנים אמורות לשקף את עמדת הרשות במגוון סוגיות מקצועיות ומאפשרות לנישומים ולמייצגים להגיש את דוחותיהם בהתאם לעמדתה.

הביקורת העלתה כי יש סוגיות שהתקבלו לגביהן החלטות מיסוי לא אחידות ולעתים אף סותרות זו את זו. להלן דוגמה:

אחת הסוגיות היא הגדרת המונח "מוסד קבע". על פי כללי המיסוי הבינלאומי, רווחי עסקים של תאגיד זר אשר הופקו בישראל חייבים במס בישראל רק אם הפעילות בישראל מגיעה לכדי מוסד קבע<sup>34</sup>.

בשנת 2012 התפרסמה החלטת מיסוי 253/12 (להלן - החלטה 253/12) הקובעת כי עובדת המועסקת מביתה בישראל וממלאת תפקידים שוליים בעבודת מיזם זר אינה מבצעת שירותי שיווק או מכירה; עצמאותה מוגבלת, והחלטותיה אינן יכולות לחייב את החברה הזרה; פעילותה מול לקוחות החברה שולית ביותר והיא אינה נושאת באחריות מול לקוחות אלו - ובכך היא מקימה לחברה הזרה מוסד קבע בישראל.

33 ברוב המקרים הפונים לקבל החלטת מיסוי הם נישומים החייבים בהגשת דוחות כספיים מבוקרים.

34 מוסד קבע מוגדר בסעיף 5 (1) לאמנת המודל של הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי (להלן - ארגון OECD) כמקום עסקים קבוע שבאמצעותו מבוצעים בחלקם או במלואם עסקי המיזם. הגדרה דומה קיימת ברוב אמנות המס שישראל חתומה עליהן.

  
 החלטה 253/12  
 סותרת לכאורה  
 החלטות מיסוי  
 קודמות שפרסמה  
 היחידה למיסוי  
 בינלאומי טרם פרסום  
 החלטה זו

החלטת מיסוי 253/12 מסתמכת באופן כללי על הוראות סעיף 5 לאמנת המס בין ישראל לבין ארצות הברית (להלן - אמנת המס). החלטת המיסוי אינה מציינת איזה מבין הסעיפים המנויים בסעיף 5 לאמנת המס שימש הבסיס להחלטה. כלומר, אין זה ברור כיצד סווגה פעילותה של העובדת הישראלית - האם כמשרד או כסניף או כסוכן תלוי של החברה הזרה.<sup>35</sup>

על פי נוסח תמצית אותה החלטת מיסוי, העובדות המפורטות אינן מלמדות על ההנמקות להחלטה ועל עמידתן בפרשנות ארגון ה-OECD<sup>36</sup> למונח מוסד קבע. כך למשל אין זה ברור אם מתקיים יסוד השליטה של החברה הזרה באותו מוסד קבע בישראל, שהוא אחד היסודות על פי הפרשנות הרשמית של ארגון ה-OECD (Commentary) לסעיף 5 לאמנת המודל של ה-OECD המגדיר את המונח מוסד קבע.

מהחלטה 253/12 אין זה ברור מדוע נקבע כי על אף היקף עבודתה המוגבל של העובדת הישראלית מביתה בישראל, ללא פעילות מהותית אל לקוחות החברה הזרה, היא בכל זאת תיחשב "מוסד קבע" של החברה הזרה בישראל, ומדוע פעילותה זו אינה נופלת בגדר החריג הקיים בסעיף 5 (3) (ה) לאמנת המודל של ארגון ה-OECD, הקובע כי פעילות שהיא אך ורק פעילות של הכנה ועזר לפעילות של החברה הזרה, אינה מקימה לחברה הזרה מוסד קבע בישראל.

החלטה 253/12 סותרת לכאורה החלטות מיסוי קודמות שפרסמה היחידה למיסוי בינלאומי טרם פרסום החלטה זו, כגון: החלטת מיסוי 65/06 (נותן שירותים שאינו מוסמך לחייב את החברה הזרה ואינו עוסק במכירות אינו מהווה מוסד קבע); החלטת מיסוי 117/06 (יועץ בענייני שירותי הפצה שמבצעים מפיצים ישראלים למוצרי חברה זרה אשר אינו רשאי לחייב את החברה הזרה אינו מהווה מוסד קבע), החלטת מיסוי 118/06 (נציג ישראלי העוסק בגיוס לקוחות ובאיתור השקעות, בעל סמכויות מוגבלות אשר אינו רשאי לחייב חברה זרה אינו מהווה מוסד קבע); החלטת מיסוי 36/08 (מומחה מערכות מידע המעניק שירותי פיתוח והתקנה אשר אינו רשאי לחייב את החברה הזרה אינו מהווה מוסד קבע). יצוין כי בהחלטה 253/12 הרשות לא ציינה כי מדובר בשינוי מדיניות הרשות בהשוואה להחלטות קודמות.

**פירוט הנסיבות בהחלטת המיסוי 36/08:** בהחלטה זו דובר ביחיד, תושב ואזרח אנגליה, אשר משפחתו העתיקה את מקום מגוריה לישראל בקיץ 2007 (להלן - היחיד). היחיד הצטרף אל חיק משפחתו בשנת 2008. ערב מעברו לישראל הועסק היחיד בסניף אנגלי של חברה רב-לאומית (להלן - החברה הרב-לאומית). היחיד צפוי היה להמשיך ולהיות מועסק על ידי החברה הרב-לאומית כשכיר בתחום מערכות המידע, גם לאחר הגעתו לישראל. היחיד עובד במסגרת צוות, ויתר חבריו לצוות היו תושבי אנגליה ואינם קשורים כלל לישראל. לעניין מגבלותיו של היחיד בפעילותו בחברה מצוין בבקשה להחלטת מיסוי כי "היחיד לא משמש איש מכירות או אדם המקשר בין החברה ללקוחותיה החיצוניים בין בישראל ובין מחוץ לישראל".

35 סעיף 5(5) לאמנת המודל של ארגון OECD, רואה כ"סוכן תלוי", את מי שהוא בעל סמכות לחתום על חוזים בשם המיזם. בהחלטת המיסוי 253/12 לא צוין כי לעובדת הישראלית יש סמכות כזו. להפך - צוין כי עובדת זו "אינה מנהלת משא ומתן ואינה מגייסת לקוחות חדשים".

36 מרבית אמנות המס מתבססות על מודל ארגון OECD. המודל כולל סעיפים למניעת כפל מס בכמה קטגוריות של סוגי הכנסה.

כמו כן, ליחיד אין סמכות להתקשר בהסכמים בשם החברה הרב-לאומית בין במישרין ובין בעקיפין; צוין כי היחיד אינו מעניק שום שירות לתושבים ישראלים או תושבים זרים הנמצאים בישראל מטעם החברה הרב-לאומית; עבודתו של היחיד תבוצע מביתו בישראל, והחברה הרב-לאומית לא תשכור עבורו משרד. רשות המסים התבקשה, בין היתר, לאשר כי פעילות היחיד בישראל לא תיחשב מוסד קבע של החברה הזרה.

בקשתה של החברה הרב-לאומית התקבלה, ונקבע כי "בכפוף לעובדות המפורטות לעיל החברה הזרה תיחשב כמי שאין לה מוסד קבע בישראל בשל פעילותו של היחיד ובשל כך בלבד". כלומר, בהחלטה 36/08 נקבע כי פעילות היחיד מביתו אינה מקימה למיזם הזר מוסד קבע בישראל, ואילו בהחלטה 253/12 נקבע כאמור להפך.

בעניין החלטת מיסוי 36/08 פנה משרד מבקר המדינה אל הרשות במהלך הביקורת, והרשות השיבה במאי 2016: "במקרים בהם 'home office' הוא בשימוש על בסיס קבוע ומתמשך לפעילות התאגיד וזה ברור מהעובדות ומהנסיבות שהתאגיד ביקש מהיחיד להשתמש במיקום זה כדי לבצע את פעילות התאגיד, וכאשר התאגיד אינו מספק לעובד משרד, בנסיבות בהן טבעי כי ההעסקה דורשת משרד, 'home office' יכול להיחשב בשליטתו של התאגיד. בהחלטת מיסוי 253/12 עובדת התאגיד הזר... בצעה את עבודת התאגיד בביתה באופן רגיל ומתמשך, כאשר התאגיד הזר לא העמיד לרשותו משרד בעוד שהתפקיד חייב" (דוגמה נוספת לאי-אחידות בהחלטות מיסוי ראו בהמשך הפרק בנוגע לחברה ה').

משרד מבקר המדינה מעיר כי כאמור לעיל, גם בהחלטות מיסוי אחרות, ובכללן החלטת מיסוי 36/08 שפורטה לעיל, עבודתו של היחיד בוצעה מביתו, לכאורה בנסיבות שבהן טבעי היה כי ההעסקה דורשת משרד, ובכל זאת נקבע בהחלטה זו כי פעילות זו אינה מגעת לכדי מוסד קבע.

על הרשות לקבוע בנוהל פנימי, כי טרם גיבוש החלטה בכל בקשה, על מקבלי ההחלטה הרשות לבחון החלטות קודמות שפורסמו בנושאים דומים. במקרים בהם ההחלטה החדשה מהווה שינוי עמדה עקרונית בסוגייה, על הרשות לציין במפורש כי החלטה זו היא עמדת הרשות מכאן ואילך בסוגייה הנדונה ומבטלת את עמדתה בסוגייה הנדונה לגבי החלטות המיסוי הקודמות (בפירוש מספרן הסידורי של ההחלטות הקודמות).

להלן דוגמה נוספת הממחישה את הצורך במעקב ובפיקוח אחר יישום החלטות מיסוי שהתקבלו: חברה ה', היא חברה ישראלית המפעילה בארץ אתר לרכישות באינטרנט באמצעות שוברי קנייה. אתר האינטרנט של החברה הופעל לראשונה בשנת 2010.

1. ביולי 2011 פנה רואה החשבון המייצג של חברה ה' למחלקה המקצועית בבקשה לאשר את אופן הדיווח שמציעה החברה לגבי פעילותה. בבקשה זו ביקשו רואי החשבון אישור לשלושה נושאים: (1) מכירת שוברים אינה

הביקורת העלתה כי  
חברה ה' גבתה  
מלקוחותיה את מלוא  
סכום העסקה כולל  
סכום המע"ם לגבי  
כלל השוברים, ובלי  
שהוציאה באותה עת  
חשבונית מס, אלא רק  
לאחר מימוש השובר

מתחייבת במע"ם; (2) תמורת העמלות שמשלמים בתי העסק- הספקים כך מיד בהמשך} לחברה, היא תוציא לספקים חשבונית מס; (3) במקרים שבהם הלקוח לא מימש את שובר הקנייה, לא תוצא חשבונית, ולכן לא ישולם מע"ם<sup>37</sup>.

באוגוסט 2011 קיבלה חברה ה' לראשונה את תשובת המחלקה המקצועית להצעתה. בתשובתה זו קבעה המחלקה כך: (1) על מכירת השוברים לא יחול תשלום מע"ם; (2) חשבוניות יופקו לספקים בעת הצגת שוברי הקנייה אשר התקבלו מן הלקוחות; (3) שוברים לא ממומשים יחויבו במע"ם מלא בשל הוראת סעיף 12 לחוק מע"ם, "כתרומה, תמיכה או סיוע".

על אף החלטת המיסוי המשיכה הרשות לנהל משא ומתן עם חברה ה', ובאוקטובר 2011 התקבלה החלטת מיסוי נוספת מאת רשות המסים, הורה במהותה להחלטתה הקודמת (להלן - החלטת המיסוי השנייה).

הביקורת העלתה כי חברה ה' גבתה מלקוחותיה את מלוא סכום העסקה כולל סכום המע"ם לגבי כלל השוברים, ובלי שהוציאה באותה עת חשבונית מס, אלא רק לאחר מימוש השובר. עם זאת, היא לא העבירה לרשות את סכומי המע"ם שגבתה בגין שוברים שלא מומשו. התנהלותה זו עמדה בניגוד להחלטות המיסוי שקבעו כי על החברה חלה חובת תשלום מע"ם על שוברים שלא מומשו.

2. בנובמבר 2011, חודש לאחר קבלת החלטת המיסוי השנייה פורסמה החלטת מיסוי 13/11 שכותרתה: "החבות במע"ם בשל אי מימוש תווי קניה". בהחלטה זו מדובר בחברה העוסקת במכירת מוצרים בקמעונאות, המוכרת "תווי קנייה" לגורמים שונים אשר מחלקים אותם כשי לרכישת מוצרים בחנות. בהחלטת מיסוי זו קבעו רשויות מע"ם כי התקבולים, אשר קיבלה החברה בשל מכירת תווי קנייה שלא מומשו, אינם בגדר "סיוע" כמשמעותו בסעיף 12 לחוק מע"ם, ולאור זאת החברה איננה חייבת במע"ם בגינם. בהחלטת מיסוי זו לא הובהר אם היא מתייחסת גם לחברות קופונים (דוגמת חברה ה') או רק לחברות המנפיקות שוברים (דוגמת תווי הקנייה של רשתות קמעונאיות)<sup>38</sup>.

3. בשנת 2013, להבדיל מקביעתה בהחלטת מיסוי 13/11 האמורה לעיל, יזמה הרשות, במסגרת חוק ההסדרים לאותה שנה, הצעה לתיקון חוק מע"ם כך שייקבע כי עוסק שמכר בתמורה שובר לרכישת טובין מעסקו, והשובר לא מומש, תיחשב התמורה ששולמה לעוסק כסיוע החייב במע"ם על פי סעיף 12 לחוק. מועד החיוב במס נקבע ליום פקיעת תוקף השובר. הצעת חוק זו לא

37 בקשת המייצגים לא התייחסה להיבט מס הכנסה. עם זאת ראוי לציין כי אם חשבונית אינה מונפקת, אין גם דיווח על ההכנסה בהיבט של מס הכנסה.

38 הרשות לא הבחינה בין תו קנייה של רשתות קמעונאיות, שהוא תחליף כסף שניתן להעברה מאדם לאדם וניתן לרכוש בו מוצרים מספקים רבים, לבין קופון, שניתן לרכוש בו שירות מסוים או סחורה מסוימת, שהוגדרו מראש. בעוד שתחליף כסף אינו מהווה עסקה לצורך חוק מע"ם (למשל - החלפת שטר של 200 ש"ח בתו קנייה של 200 ש"ח), הרי שרכישת קופון יכולה להיחשב "עסקה".

הועלתה בסופו של יום לדין בוועדת הכספים של הכנסת, ומאז לא קודמה על ידי הרשות.

בדצמבר 2014 פנתה חברה ה' פעם נוספת למנהל המחלקה המקצועית כדי לקבל החלטת מיסוי שלישית, הסותרת את שתי החלטות המיסוי הקודמות. כשנה לאחר פנייה זו, בדצמבר 2015, בעקבות פניית מנהל המחלקה המקצועית, הוכנס התיק לתכנית העבודה במשרד מע"ם בפתח תקווה, והביקורת של משרד מע"מ האזורי החלה בפברואר 2016.

יש לציין כי בכל הליכי קבלת האישורים שניתנו לחברה ה' לא נמצאו ברשימת המכותבים נציגים מהלשכה המשפטית ברשות<sup>39</sup>.

על פי סעיף 158ד(ב) לפקודה, החלטות מיסוי בנושאי מע"ם ובנושאי מיסוי מקרקעין יינתנו רק בטרם ביצוע העסקה. הועלה כי במקרים שתוארו ניתנו כל החלטות המיסוי לחברה ה' לאחר מכירת השוברים, כלומר, לאחר ביצוע העסקה.

משרד מבקר המדינה מעיר כי ממצאים אלו מעניקים משנה תוקף לחשיבות בעיגון נוהל למתן החלטות מיסוי ובכלל זה הקפדה על עקרון העקביות במתן ההחלטות. על הרשות להקפיד שהוצאה חוזרת של החלטת מיסוי באותו נושא לאותו מבקש תיעשה רק במקרים שבהם יש לכך הצדקה. כמו כן, על הרשות לוודא כי טיפולה בהחלטות מיסוי בנושאי מע"ם ומיסוי מקרקעין ייעשה רק בטרם ביצוע העסקות כקבוע בחוק.

## אי-הכללת תיקי החלטות מיסוי בתכנית העבודה

בדיקת ההתאמה בין המצג בהחלטת המיסוי לבין המצג בדוחותיו הכספיים של הנישום לאחר מתן החלטת המיסוי, יכולה להתבצע במסגרת בדיקת תיק הנישום בתכנית העבודה של השומה או במסגרת בחינת התיק בשלב ניתוב התיקים לבדיקה.

משרד מבקר המדינה פנה אל הרשות בבקשה לקבל נתונים על הכללת תיקים שבהם נתנה החלטות מיסוי בשנים 2011-2015 בתכנית העבודה של השומה והביקורת.

הביקורת העלתה כי בחינת יישומן של החלטות המס אינה כלולה בתכניות העבודה של כלל מערכי המס של הרשות (מס הכנסה, מע"מ ומיסוי מקרקעין), ולפיכך הרשות ממילא אינה בוחנת יישום החלטות אלה. ברשות גם אין הנחיה לבדוק, בשלב ניתוב התיקים, את הציות להחלטות מיסוי. בתכניות העבודה של מס הכנסה החל בשנת 2011 (לגבי דוחות שנת 2008 ואילך) נכללו בתכנית העבודה רק תיקים שבהם הוגשו בקשות למתן החלטה מקדמית, אך לא התקבלו לגביהן החלטות מיסוי בהסכם: (1) תיקי נישומים שבהם הוגשו בקשות להחלטות מקדמיות אשר נדחו; (2) תיקי נישומים שבהם הוגשו בקשות להחלטות מקדמיות אשר משכו את הבקשה או שקיבלו החלטה לא בהסכמה<sup>40</sup>; (3) תיקי נישומים שבהם הוגשו בקשות להחלטות מקדמיות אשר הועברו לפקיד השומה ללא החלטה. ללא בדיקות אלו, ולו מדגמיות, עולה החשש לאובדן מס משמעותי ולאפליית מס בין נישומים.

ראוי לציין כי בשנים 2011-2015 התקבלו מדי שנה 830-1,304 החלטות מיסוי בכלל מערכי המס (רובן המכריע מתקבל במערך מס הכנסה). להלן הנתונים לגבי מספר התיקים שנכללו בתכנית העבודה וטופלו שומתית בכל שנה אחרי שהתקבלה בתיק בקשה להחלטת מיסוי:

#### לוח 5: תיקי מס הכנסה שנכללו בתכנית העבודה, 2011-2015

השנה	2011	2012	2013	2014	2015
מספר התיקים שנכללו בתכנית העבודה	174	182	175	268	266
מספר התיקים שטופלו	25	19	28	46	35
שיעור התיקים שטופלו	14.4%	10.4%	16%	17.2%	13.2%

יצוין כי על פי נתוני הרשות, אותו תיק יכול להיספר בכמה שנים (הואיל ובידי מטה הרשות אין רשימות של התיקים, אלא רק נתון לגבי כמה תיקי מטה הוכנסו בכל שנה לפי קודי המהות), ולכן סביר שאותו תיק הוכנס כמה פעמים בכמה שנים, עד שנופה או עד שהסתיים בו הטיפול.

בעניין זה השיב מנהל מחלקת שומת מקרקעין באפריל 2016 למשרד מבקר המדינה: "אני לא חושב שיש צורך להכניס תיק שכבר דנו במסלול של רולינג לתכנית עבודה. הרי תיק שבו ניתן רולינג עובר את המחלקה המשפטית והמקצועית, וגם אמורים לקבל את התייחסות המשרד האזורי, כך שהתיק כבר נבדק. הדבר היחיד שיש לבדוק שהעובדות שהוצגו ברולינג תואמות למה שהוגש, ואת זה אפשר לבדוק גם במסגרת ניתוב רכו. במיסוי מקרקעין לא נכנסו תיקים שבהם ניתן רולינג לתכנית עבודה. אין גם סימון במחשב לפיו ניתן לזהות שבתיק ניתן רולינג".


40 תיקים שבהם התקבלה החלטה שלא בהסכמה - הוכנסו לתכנית העבודה רק בשנים 2015-2014.

לנוכח מגבלת המשאבים של הרשות ולנוכח הבדיקה המצומצמת ממילא של דיווחי נישומים, מן הראוי כי הרשות תכלול בתכנית העבודה שלה באופן קבוע מדגם מתיקי המס שלגביהם ניתנו החלטות מיסוי בהסכם, שהן רובן המוחלט של החלטות המיסוי. כך גם תיווצר הרתעה מסוימת בקרב הנישומים מיצירת מצגים חסרים לא מלאים בבקשות למתן החלטות מיסוי, או מביצוע פעולות המנוגדות להסכם.

תשובת הרשות: "נציגי חטיבת השומה והחטיבה המקצועית יבחנו גם הכנסת תיקים בהם התקבלו החלטות מיסוי בהסכם, באופן מושכל. לעניין שומת מע"מ, לאור המלצת המבקר נפעל לכך שמדי שנה ייבדקו כ-10% מהעוסקים שקיבלו החלטות המיסוי בשנה הקודמת, במסגרת הביקורת ייבדק האם העוסק פעל על פי החלטת המיסוי וכן האם העובדות שמסר לצורך קבלת ההחלטה הן נכונות... נציין, כי תיווסף בהוראת ביצוע ניתוב שלב ב', המיועדת לרכזי השומה, התייחסות בדבר המידע הקיים... בכל הקשור להחלטות מיסוי... כמו כן, בשנים האחרונות ניתנה לכך התייחסות בהוראת ביצוע תוכנית העבודה בתחום השומה. לעניין שומות במיסוי מקרקעין, כל העסקאות במקרקעין עוברות ניתוב ידני על ידי רכו (בחירת תיקי שדה), הבוחן את התיק כולל החלטת המיסוי אם ניתנה וצורפה, ויכול להחליט האם יש צורך להכניס לתוכנית העבודה. עוד נציין כי בשונה ממס הכנסה אחוז התיקים שנבדק במיסוי מקרקעין, במיוחד בתיקים מורכבים וגדולים שבהם לרוב נדרשת החלטת מיסוי, הוא גדול בהרבה, ולכן לרוב תיקים אלו גם ללא קשר להחלטת המיסוי, יכנסו לתוכנית עבודה... יחד עם זאת, הרשות תבחן את החלטות המיסוי שנתנו בשנה שעברה ובהתאם למסקנות, תחליט האם לשלב את כל התיקים בהם ניתנו החלטות מיסוי בתוכנית העבודה".

## קשיי החטיבה המקצועית לעמוד ביעדיה

החטיבה המקצועית מופקדת על נושאים רבים: מענה לבקשות לחוות דעת מקצועיות, מתן שירותי רפרנטורה למשרדים האזוריים, כתיבת הוראות פרשנות, הדרכה בימי עיון והשתלמויות לעובדי הרשות, ליווי תיקים מורכבים בבתי משפט, יצירת שיתוף פעולה עם מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ועוד. חלק ניכר ממשאבי חטיבה זו מוקדש למוסד הרולינג.

  
**בפרוטוקול דיון  
 שנערך באוגוסט 2013  
 בין נציגי המחלקה  
 המקצועית לבין מנהל  
 הרשות פורטו 11  
 נושאים מערכתיים  
 המצריכים הוראות  
 חדשות, אך אלה אינן  
 מפורסמות בשל  
 העומס, וצוין: "החוסר  
 בהוראות פרשנות  
 מעודכנות מאפשר  
 לעוסקים ומייצגים  
 לפעול כרצונם וכמובן  
 להפחית את נטל  
 המס באופן בלתי  
 תקין"**

הביקורת העלתה כי החטיבה המקצועית לא פרסמה הוראות בתחומים רבים. חסך זה עולה ממכתבו, בנובמבר 2013, של מנהל המחלקה המקצועית דאז אל ממנה תחנת מע"ם נתניה באותה תקופה: "לידיעתך, לא מזמן קיבלתי הנחייה חד משמעית ממנהל רשות המיסים... להעביר חלק קטן מהפניות המקצועיות שמגיעות למחלקה המקצועית (מעל 1,500 בשנה!) לטיפול התחנות, וזאת בעיקר לשתי מטרות חשובות: 1. שדרוג הידע המקצועי של הגורמים השונים בתחנות. 2. מתן אפשרות להפנות משאבי זמן במחלקה המקצועית לכתיבת הוראות פרשנות. לצערי, בשל העומס שהיה, ועדיין קיים על המחלקה, יש צורך דחוף לכתוב מעל ל-50 הוראות פרשנות בנושאים שונים... פרסום הוראות פרשנות הוא הדרך הטובה ביותר והשקופה ביותר לפרסם לתחנות ולציבור מהי עמדת רשות המיסים בסוגיות השונות - דבר שכמעט ולא עשינו בעשרים שנה האחרונות בגלל העומס הקיים על עובדי המחלקה המקצועית".

גם בפרוטוקול דיון שנערך באוגוסט 2013 בין נציגי המחלקה המקצועית לבין מנהל הרשות פורטו 11 נושאים מערכתיים המצריכים הוראות חדשות, אך אלה אינן מפורסמות בשל העומס, וצוין: "החוסר בהוראות פרשנות מעודכנות מאפשר לעוסקים ומייצגים לפעול כרצונם וכמובן להפחית את נטל המס באופן בלתי תקין".

על הרשות לפעול לאלתר לקביעת דרכים להקלת העומס המוטל על החטיבה המקצועית ולזירוז הוצאת הוראות מקצועיות ופרסומן על ידי החטיבה המקצועית.

## תת-איוש של תקני החטיבה המקצועית

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי נכון למאי 2016 מצבת העובדים המקצועיים של החטיבה אינה מלאה בהשוואה לתקנים שאושרו לה, ובין היתר, בכל המחלקות שבהן ניתנות החלטות מיסוי<sup>41</sup>:

41 משרד מבקר המדינה לא בדק מחלקות בחטיבה המקצועית אשר בהן אין עיסוק מהותי במתן החלטות מיסוי.



לוח 6: תקינה של עובדים מקצועיים בחטיבה המקצועית

שם המחלקה	מספר תקנים שאושרו*	תאריך אחרון של עדכון התקינה	מספר תקנים שטרם אוישו
מיסוי בינלאומי	15	2014	6
חוקי עידוד	13	2012	7
מיסוי מקרקעין	3	2015	0
שוק ההון	6	2014	2
מיזוגים ופיצולים	10	2016	4
אופציות לעובדים	5	2012	3
חקלאות	4	2012	3
מס ערך מוסף	8	2010	1
מלכ"רים	7	1992	6
מחירי העברה	6	2013	0
<b>סך הכול</b>	<b>77</b>		<b>32</b>

\* מספר התקנים המוצג נקבע על פי אישור עקרוני שהעניקה לרשות נציבות שירות המדינה, אולם תקנים אלו נדרשים לעבור הליך נוסף מול נציבות שירות המדינה לשם אישורם הסופי.

מהנתונים עולה כי 32 מתוך 77 תקני החטיבה החדשים שאושרו בתקינה של עובדים מקצועיים טרם אוישו<sup>42</sup>, על אף הגידול המתמיד במשימות החטיבה בכלל ובמספר החלטות מיסוי הניתנות מדי שנה - בפרט. כמו כן אושרו לחטיבה 15 תקנים של עובדי מינהלה, ומתוכם אוישו רק חמישה תקנים ושני עובדי מינהלה נוספים שעובדים בחטיבה מחוץ לתקן.

על הרשות לבחון את עדכון תקנון החטיבה המקצועית ולפעול לאיש התקנים החסרים. הדבר נחוץ במיוחד לנוכח העובדה שלדברי החטיבה היא נתונה בעומס רב הפוגע במילוי תפקידיה.

תשובת הרשות: "לחטיבה המקצועית תפקידים רבים בנוסף על מתן החלטות מיסוי. מחסור בכוח אדם מקבל ביטוי לא רק בתחום מתן החלטות המיסוי אלא גם ביתר המשימות של החטיבה אשר פועלת במצבת כוח אדם הקיימת בהתאם לסדרי עדיפויות ודחיפויות של המשימות שמונחות לפניה. יחד עם זאת, יש לזכור כי איש תקני החטיבה המקצועית מגיע מכוח האדם המצוי בשדה, מפקחים ורכזים מקצועיים וטובים. שלפית עובדים אלו ממשרדי השומה בתקופות בהן קיימת גם שם מצוקת

42 נכון למאי 2016, 6 מתוך 32 התקנים שטרם אוישו, אוישו זמנית על ידי עובדים שהתקן שלהם שייך ליחידה אחרת (כמו למשל משרד שומה).



הוועדה לבחינת מתן  
החלטות מיסוי  
המליצה בשנת 2004  
על גביית אגרה  
מראש, אחידה  
ומידתית... הועלה כי  
הרשות לא יזמה תיקון  
חקיקה לקביעת אגרה  
להגשת בקשה למתן  
החלטת מיסוי

כוח אדם עלולה לפגוע בפעילות המשרדים, ולכן נדרשת ראייה מערכתית באיזוש תקני החטיבה. בנוגע לדברי המבקר בדבר הצורך לעדכן את תקנון החטיבה המקצועית ולפעול לאיזוש התקנים החסרים, נציין כי בשנת 2012 הסתיים הליך ארוך של תקנון החטיבה המקצועית ברשות המסים. כתוצאה משינויי תפקיד, פרישות, חילופי מנהלים וכדומה הביצוע לא הושלם. חלק מהיישום נמצא בתהליך ביצוע בתקופה זו".

### אי-קביעת אגרה להגשת בקשת מיסוי

סעיף 158ה' לפקודה מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע אגרה להגשת בקשה למתן החלטה מקדמית. שר האוצר טרם ניצל את סמכותו זו.

עם זאת, בבקשות מסוימות נדרש תשלום אגרה, מתוקף חיקוק שנעשה בהתאם לחקיקת תיקון 147 לפקודה. כך לדוגמה בעניין של שינוי מבנה מסוים באחזקת חברות, המפורט בסעיף 103ט(ב) לפקודה, המבקש אישור מראש משלם אגרת בקשה בסכום שקבע שר האוצר בתקנות. בסעיף הוסמך שר האוצר לקבוע שגובה האגרה ייקבע ביחס לשווי נכסי החברות המתמזגות או ביחס להון שלהן או לפי חישוב אחר. על פי תקנות מס הכנסה (קביעת אגרה בעד אישור תכנית מיזוג), התשנ"ה-1994, מנהל הרשות מוסמך לעדכן את גובה האגרה בהתאם לעליית המדד, ועדכון זה אכן בוצע מעת לעת.

הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי המליצה בשנת 2004 על גביית אגרה מראש, אחידה ומידתית אשר תשקף את מכלול השיקולים האלה: (1) הבקשה לקבלת החלטה מיסוי היא וולונטרית ומעניקה יתרון שעשוי לצמצם סיכונים עסקיים לנישום, ובמסגרתה מקבל הנישום ייעוץ מרשויות המס באשר לאפשרויותיו לביצוע העסקה מתוך ודאות באשר לרכיב המס הגלום העסקה; (2) הליך החלטת המיסוי כרוך בהקצאת משאבים רבים מצד האגף, כגון: הכשרת כוח אדם איכותי של מומחי מס, הקצאת עובדים לטיפול המינהלי השוטף, העברת הדרכות לגורמים שונים ברשות המס ופיתוח מנגנון לתיאום ביניהם, בניית מערך ממוחשב ותחזוקתו ועריכת ההחלטות בטרם פרסום (3) הטלת אגרה עשויה למנוע הגשת בקשות בנושאים תאורטיים (כגון עסקה שטרם הוחלט על כדאיותה מעבר לשיקולי המס), ומבטיחה כי הפונים יהיו נישומים שיש להם עניין אמיתי הדורש ליבון והסדר. הועלה כי הרשות לא יזמה תיקון חקיקה לקביעת אגרה להגשת בקשה למתן החלטת מיסוי.

בשל העומס הרב המוטל על החטיבה המקצועית ובשל הצורך בהשקעת משאבים, יש מקום שהרשות תבחן את האפשרות לזיזם התקנת תקנות לתשלום אגרה בגין בקשות למתן החלטות מיסוי. זאת בשים לב להמלצת הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי ולצורך במציאת איזון ראוי בין הרצון לצמצם את העומס הרב לבין הרצון שלא להגביל פניות לרשות. בנוסף, כדי לצמצם את זמן הטיפול בבקשות, על הרשות לשקול הנהגת תעריף מופחת למגישים את הבקשות והמסמכים הנלווים, באמצעות האינטרנט.

הביקורת העלתה כי  
ההחלטות בדבר סיווג  
טובין הניתנות על ידי  
אגף המכס ברשות  
המסים ליבואנים אינן  
מפורסמות, וכל  
החלטה נשלחת רק  
ליבואן שהגיש את  
הבקשה לקבלת  
החלטה בעניינו

תשובת הרשות: "פניה לקבלת החלטת מיסוי באמצעות האינטרנט מחייבת צירוף של ייפוי כוח לטיפול בבקשה להחלטת המיסוי. במרבית המקרים אין המדובר במייצג הרשום במרשמי שע"ם כמייצג של הנישום. מעבר לכך מייצגים המגיעים לדיונים בחטיבה מזוהים על ידי עובדי החטיבה וממילא מי שחותם בסופו של דבר על קבלת החלטת המיסוי הוא הנישום ולא המייצג".

משרד מבקר המדינה מעיר כי אכן מרבית המייצגים הם "מייצגים לשעה", ועם השמשת המערכת שפותחה בשע"ם (עליה ראה בהמשך) - ניתן יהיה לפתור את בעיית ייפוי הכוח.

כן השיבה הרשות: "לעניין קביעת גביית אגרה - גביית אגרות נעשית היום רק בגין טיפול בהחלטות מיסוי מכוח חלק ה-2 לפקודה, והתקנות שהותקנו בנושא. עד כה לא נמצא כי הטלת אגרות תביא בהכרח לצמצום בכמות הבקשות המוגשות. בשל כך וגם בכדי לא ליצור חסם בפני נישומים 'קטנים' המבקשים לעמוד על זכותם לקבלת החלטת מיסוי, הוחלט שלא להטיל אגרות בגין כל פניה לבקשה להחלטת מיסוי. לאחרונה כונסה ועדה פנימית בחטיבה המקצועית, במטרה לבחון את הצורך והיעילות בגביית אגרה באשר לכלל סוגי החלטות המיסוי, לרבות התייחסות לגובה האגרה. מסקנות הועדה יסייעו בקבלת החלטה בנושא".

## החלטות מיסוי בתחום מסי יבוא

בתחום מסי היבוא, כגון מכס ומס קנייה, אין בחוק הוראות לתהליך החלטת המיסוי, אך יש נוהל פנימי של מינהל המכס<sup>43</sup>, ולפיו רשאי יבואן לפנות ולבקש קביעת סיווג טובין לצורכי מכס ומס קנייה, לפי צווי תעריף המכס והפטורים ולפי חוק מס קנייה על טובין.

הביקורת העלתה כי ההחלטות בדבר סיווג טובין הניתנות על ידי אגף המכס ברשות המסים ליבואנים אינן מפורסמות, וכל החלטה נשלחת רק ליבואן שהגיש את הבקשה לקבלת החלטה בעניינו.

יצוין כי באיחוד האירופי ובארצות הברית מנהלות רשויות המכס מאגרי אינטרנט זמינים שבאמצעותם ניתן לאתר בקלות, על פי מילות חיפוש שונות או על פי סיווג הטובין עצמם, החלטות סיווג מקדמיות בנושאי מכס. בארצות הברית כוללות ההחלטות את כל הפרטים הרלוונטיים, לרבות שם היבואן, ואילו באיחוד האירופי ההחלטות כוללות רק את הגדרת הטובין בלי לציין את שם היבואן<sup>44</sup>.

החלטות סיווג מקדמיות שניתנו על ידי רשויות זרות תקפות למשך שנים מספר, וכל יבואן המייבא טובין זהים או דומים לאלה שלגביהם כבר ניתנו החלטות בעבר, יכול

43 נוהל "מידע מוקדם בסיווג טובין ביבוא מסחרי", פורסם באתר האינטרנט של רשות המסים.

44 ראו גיל נדל, "מאגר Pre-Ruling להחלטות סיווג מכס: ויפה שעה אחת קודם", **מיסים** און ליינ (פברואר 2012).

להסתמך עליהן, בהיות המאגרים פומביים וזמינים לכל דורש. לעומת זאת, כאמור לעיל, במדינת ישראל, החלטות סיווג מקדמיות שקיבל אגף המכס נשלחו ליבואן המבקש<sup>45</sup> בלבד.

בהחלטה בערעור מס בנושא סיווג לעניין פקודת המכס, אשר התקבלה בפברואר 2010 בבית המשפט העליון<sup>46</sup>, ציין השופט: "בעקבות הערותינו נמסר לנו כי קיימת כוונה לפעול על מנת שהחלטות מקדמיות בעניין סיווגם של טובין יתפרסמו בפומבי. בדרך זו תוגבר השקיפות של התנהלות המכס בסיווגם של טובין, יבואנים יוכלו לכלכל מהלכיהם על בסיס מידע בדוק ויקטן החשש של אפליה. נוסף, כי ערים אנו לכך שגם הפרסום האמור של החלטות מקדמיות הינו עניין מורכב. כך למשל, ייתכן שיבואן המעוניין להביא ארצה מוצר מסוים יחשוש שמא מתחריו המסחריים יגלו את דבר כוונת היבוא, כתוצאה מפרסומה של ההחלטה המקדמית באשר לסיווגו של המוצר המסוים. מכל מקום, על פי השקפתה של המבקשת [המדינה], יש צורך בתיקון החוק לפני שניתן יהיה לפרסם החלטות מקדמיות כאמור, וזאת נוכח הוראות הסודיות. יש לקוות שאכן תימשך הפעילות הנדרשת, כך שניתן יהיה להגביר את השקיפות בעניין סיווגם של טובין לצורכי מכס ומס קניה".

תשובת הרשות: "נושא זה הינו מורכב עד מאד, שכן פרסום הבקשה וההחלטה יכולים לחשוף את זהות היבואן או סודות מקצועיים ואנו מחויבים בחובת הסודיות. יתרה מזאת, לאור העובדה שלא תמיד ניתן יהיה לחשוף את כל מרכיבי הרולינג (בכדי לא לחשוף סודות מקצועיים ולפגוע ביבואן הפונה), יהיה הכרח להחשיך חלק מהפריטים המצוינים בבקשה, דבר שיכול להטעות את ציבור היבואנים בסוגיות מקצועיות מורכבות ולגרום נזק לקופת האוצר מחד, ומאידך להשמיט את הקרקע הפלילית בהתחשב בהבנת הרולינג בצורה מוטעית. אנו בהחלט מסכימים עם עמדת המבקר לפיה יש מקום לחשיפת הציבור להחלטות הרולינג. אולם, יש לעשות זאת בזהירות הראויה וזאת מן הטעמים שפורטו לעיל. אשר על כן, בימים אלו אנו שוקדים על הכנת ממשק במערכת "שער עולמי", שיאפשר שידור מקוון לבקשה של רולינג והתייחסות היבואן לעובדה שהחלטות רולינג תפורסם. פיתוח המערכת יאפשר ליבואן להגיש ערעור לבית המשפט על ההחלטה לפרסם את בקשתו ברולינג. הועדה שמונתה אמורה לתת את הדעת גם בנושא החשכת השדות שיש בהם בכדי לחשוף סודות מקצועיים (במידת הצורך) וההשלכות השונות אשר בפרסום חלקי של ההחלטה".

הביקורת העלתה כי הרשות לא יזמה תיקון חקיקה כאמור, וממילא לא הגדירה קריטריונים למתן החלטות מקדמיות בדבר סיווג טובין, קביעת ערכם של טובין וכדומה.

45 בנוהל "מידע מוקדם בסיווג טובין ביבוא מסחרי" (ראו הערת שוליים 42 לעיל), נכתב: "לכשיינתן סיווג הטובין לפונה, יהיה תוקפו למשך שנה מיום מתן המידע, בכפוף לכל שינוי בדין, אם יחול, לאחר מתן המידע".

46 רע"א 10144/06 מדינת ישראל נ' פרמה גורי בע"מ (פורסם במאגר ממוחשב, 9.2.10).

על הגורמים הרלוונטיים, לרבות הרשות, משרד המשפטים ומשרד האוצר, לשקול לקדם חקיקה מתאימה כדי להגביר את השקיפות בעניין סיווג טובין לצרכי מכס ומס קניה, בצד שמירה על סודיות המידע והגנת הפרטיות. קיומו של מאגר מידע כזה, עשוי להקל על הליכי היבוא, ולצמצם את מספר הפניות לרשות בעניינים אלו. זאת גם בשים לב לאופי פעילות היבוא, פעילות התלויה בין השאר בלוחות זמנים המוכתבים על ידי הספקים בחו"ל, כך שלא בהכרח ניתן לקבל החלטת מיסוי בענייני סיווג טרם ביצוע עסקת היבוא.

## החלטות מיסוי בתחום מחירי העברה

ברשות המסים פועלת יחידה לבדיקת "מחירי העברה" (transfer pricing). "מחירי העברה", על פי הגדרתם בסעיף 85א לפקודה, מתייחסים רק לעסקות בינלאומיות (כלומר, בין תאגיד בארץ לבין תאגיד בחו"ל), ומוגדרים כמחיר לנכס, לשירות לאשראי או לזכות, אשר נקבע בשל יחסים מיוחדים בין הצדדים, באופן שהופקו מן העסקה רווחים פחותים, מאשר היו מופקים אילו נקבעו המחירים על פי תנאי השוק. על פי הוראות הסעיף, עסקה כזו תדווח כאילו נעשתה בהתאם לתנאי השוק, ותחויב במס בהתאם.

חשיבותו של תחום מחירי העברה גדלה במהלך השנים עם גידול משקלן של חברות רב-לאומיות ושל כלל הכלכלה הדיגיטלית בתוצר המקומי. חלק ניכר מהחלטות המיסוי הניתנות במחלקת מחירי העברה ובמחלקות מקצועיות אחרות מחייבות התייחסות לכמה סוגיות מס שכל אחת מהן נתונה מלכתחילה בתחומי אחריותה של מחלקה מסוימת, כגון: מחירי העברה; מיסוי בינלאומי וחוקי עידוד. בשל כך, נדרש היה כי הגורם המתכלל האחראי על מכלול המשימות של יחידות המטה המקצועיות כפי שפורט לעיל, שהוא סמנכ"ל החטיבה המקצועית, יופקד גם על יחידת מחירי העברה.

הביקורת העלתה כי עד מאי 2016 הוכפפה יחידת מחירי העברה לסמנכ"ל שומה וביקורת, ולא נכללה בחטיבה המקצועית, אף על פי שמדובר ביחידת מטה מקצועית שאמורה לפעול במסגרת החטיבה המקצועית. גם המערכת הממוחשבת של החלטות מיסוי ברשות לא נפתחה לשימוש עובדי יחידת מחירי העברה, ועדיין אינן נכללות בה החלטות מיסוי בתחום זה.

הואיל ויחידה זו, עד לאחרונה במאי 2016, פעלה מחוץ לחטיבה המקצועית, נפגעה יעילותם של הליכי החלטת המיסוי. להלן דוגמה:

חברה י' הגישה בנובמבר 2014 בקשה להחלטת מיסוי הנוגעת לכמה נושאים, ובכללם סוגיות הקשורות למיסוי בינלאומי, ליישום חוק עידוד השקעות הון וליישום כללי מחירי העברה.

בספטמבר 2015 הודיעה החטיבה המקצועית לחברה י' כי הוחלט שהיא תקבל אישור מכל אחת המחלקות בנפרד, ולכן היא מבקשת פנייה ספציפית אליה עם תחומי אחריותה. בעקבות פנייה זו, הוגשה בקשה מחודשת מחברה י' אל מחלקת מחירי העברה. בינואר 2016 הוציאה מחלקת חוקי עידוד החלטת מיסוי סופית מטעמה. עד יוני 2016 טרם ענתה הרשות בנושא "חכירה בין חברה ישראלית לחברה ישראלית אחרת", נושא שאמור להיות מטופל על ידי מחלקות אחרות.

משרד מבקר המדינה פנה אל הרשות בבקשה לקבל נתונים על החלטות מיסוי בתחום מחירי העברה. הביקורת העלתה כי בתחום זה הוגשו 12 בקשות למתן החלטות מיסוי בשנים 2010-2013. עם זאת, יוער כי ב-6 מקרים מתוך 12 ההחלטות האמורות לעיל מדובר ב"בקשת החלטת מיסוי חוזרת", כלומר בבקשות נוספות של נישומים, אחרי שבעבר אושרה בקשתם לתקופה קצובה מראש. במקרה אחד ניתנו 4 החלטות מיסוי שזמנן הכולל הוקצב מראש לשנים 2002-2013. בנוגע ל-6 הבקשות שבהן אושרה לראשונה החלטת המיסוי, משך הטיפול הממוצע עד למתן התשובה לנישום היה 634 יום; בשני מקרים מתוך הבקשות שהטיפול בהן הסתיים, מסיבות שונות, ובכללן העובדה שמחלקת מחירי העברה לא הייתה אז בחטיבה המקצועית, נמשך הטיפול כ-1,000 ימים. במהלך הביקורת, במאי 2016, הועברה מחלקת מחירי העברה אל החטיבה המקצועית.

## אי-אכיפת מדיניות הרשות כפי שהיא מתבטאת בהחלטות המיסוי שלה

רשות המסים מבטאת ומפרסמת את עמדותיה המקצועיות במגוון אמצעים, כגון: הנחיות מקצועיות; הוראות ביצוע; והחלטות מיסוי. תפקידה של הרשות הוא, בין היתר, לאכוף את הנחיותיה בצורה מלאה ושוויונית כלפי כלל הנישומים.

עד שנת 2013 לא פעלה הרשות לאכיפת הוראות חוק מע"מ הנוגעות למי שעיסוקו, כולו או חלקו, הוא מסחר עצמי בניירות ערך או במטבע חוץ. מאז שנת 2013 העבירה המחלקה המקצועית הדרכות בנושא סיווג עוסקים למוסד כספי לפקדי השומה ולרפרנטים המקצועיים של משרדי השומה במס הכנסה.

באוגוסט 2015 פרסמה הרשות תמצית החלטת מיסוי 4396/15, שכותרתה "החבות במע"מ של ביצוע השקעות פיננסיות-סיווג כ'מוסד כספי' לצרכי חוק מע"מ של פעילות נוסטרו - החלטת מיסוי שלא בהסכם" (להלן - החלטה 4396/15). בהחלטה זו דנה הרשות בבקשה לבחון את סיווגה של חברה כעוסקת בפעילות בניירות ערך, בבורסה בארץ או בבורסות בחו"ל, כשכל ניירות הערך שבהם היא סוחרת הם ניירות ערך שלה ולא של לקוחותיה (להלן - נוסטרו). על פי החלטה זו, חלה חובה על כל תאגיד או יחיד העונים על התנאים המפורטים בהחלטה להירשם או לשנות את סיווגם ל"מוסד כספי". מתוקף ההחלטה יסווגו חברות נוסטרו וסוחרים פרטיים בשוק ההון כ"מוסד כספי", ועל כן יחויבו בתשלום מס על השכר והרווח<sup>47</sup>. פעילות נוסטרו

מבוצעת גם על ידי סוחרים עצמאיים; יחידים ותאגידים הפועלים בזירות מט"ח (פורקס) או בתוכנות אוטומטיות (להלן - אלגו-טרידינג) או באופציות, ייכללו בהגדרה זו, ולכן גם הם יחויבו בתשלום מע"מ מלא. בסיומה של תמצית החלטת מיסוי זו צוין: "החלטה זו מבטלת מיום פרסומה עמדות מקצועיות שנתנו בעבר על ידי הנהלת רשות המסים, המשרדים האזוריים או גורם אחר, במידה והן קבעו אחרת".

הביקורת העלתה כי עמדת הרשות היא שאם אדם או תאגיד עוסקים רק בפעילות נוסטרו, עליהם להיות מסווגים על פי חוק מע"מ כ"מוסד כספי". אם רק חלק מפעילותם נעשית בשיטת נוסטרו עליהם, על פי סעיף 19 (ב) לחוק מע"מ, להיות מסווגים כ"עוסק" על פעילות הנוסטרו שלהם. הביקורת העלתה כי הרשות לא פרסמה בעניין זה הוראות לניהול ספרים.

בהחלטה 4396/15 נקבע כי החברה תסווג לצורכי החוק כ"מוסד כספי", בין היתר, בגלל הסיבות האלה: (1) לחברה פעילות ענפה בשוק ההון ומחזורי קנייה ומכירה, החורגים במובהק מפעילות בעלת מאפיינים פרטיים; (2) סעיף 1(א) (3) להוראות צו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי), התשל"ז-1977 (להלן - הצו), קובע כי "מוסד כספי" המחויב במע"מ הוא "מי שעסקו במכירת מטבע חוץ או ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, ולענין זה יראו כמי שעסקו במכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, אף אם הוא רוכש אותם לצורך קבלת פרעונם או פדיונם".

הביקורת העלתה כי החלטה 4396/15 האמורה לעיל אינה נופלת במסגרת סעיף 158ב' כ"החלטת מיסוי", אשר התקבלה בעקבות פנייה מצד עוסק מסוים, אלא ניתנה במענה לפנייתה של מפקחת מס במשרד השומה ת"א 3 אשר פנתה בספטמבר 2014 בבקשה לקבל את עמדת המחלקה המקצועית באשר לסוגיית סיווגה של חברה העוסקת בפעילות נוסטרו.

מבדיקת תיק המס של חברה זו במשרד השומה ת"א 3 התברר כי החברה נרשמה כ"עוסק" במע"מ בפברואר 2010. בינואר 2013 היא סגרה את תיקה במע"מ אחרי שנסמכה על חוות דעת מקצועית, ולפיה פעילות הנוסטרו שלה אינה חייבת במע"מ, וממועד זה הפסיקה החברה לשלם מע"מ על פעילותה. ביוני 2015 שלחה עובדת המחלקה המקצועית את תשובתה אל המפקחת במשרד שומה ת"א 3, ובה ציינה: "על החברה לפנות בהקדם למשרד מע"מ פ"ת ולהירשם כ'מוסד כספי' **מיום תחילת פעילותה**" (ההדגשה אינה במקור). על החברה היה, לכאורה, לחשב מחדש את הכנסותיה לפי סיווגה כ"מוסד כספי" בחמש השנים שחלפו ממועד הקמתה ועד יום קביעת עמדת הרשות, ולשלם את הפרשי המס.

בעקבות תשובתה זו של המחלקה המקצועית הוציא בנובמבר 2015 משרד השומה ת"א 3 שומה לפי מיטב השפיטה לשנים 2010-2013, לפי סיווגה כ"מוסד כספי" לשנים אלו. בשומה זו נוספו הפרשי מס של כ-20 מיליון ש"ח הנובעים מהסיווג האמור לעיל. על שומה זו הגישה החברה השגה בינואר 2016.



באפריל 2016 פנה  
משרד מבקר המדינה  
אל הרשות כדי לקבל  
נתונים בנושא ציות  
חברות נוסטרו  
להחלטת המיסוי  
האמורה לעיל. ביוני  
2016 התקבלה  
תשובת הרשות, ולפיה  
לא נמצא כי סיווגן של  
חברות כאלה שונה  
ל"מוסד כספי"

מהאמור לעיל ניתן ללמוד על הקושי שבהיעדר מנגנון מובנה לאיתור החלטות מיסוי (במקרה זה שאלה מקצועיות ממשרד שומה שהוגדרה בטעות "החלטת מיסוי"), שהאמור בהן רלוונטי לקבוצת נישומים ולא רק למבקש של אותה החלטה. מנגנון מובנה עשוי היה להבטיח את אכיפת מדיניותה באופן אחד כלפי כלל הציבור. בהיעדר מנגנון כזה במקרים מסוימים ניתן לשקול אכיפה רוחבית לגבי החלטות כאלו לגבי נישומים דומים.

באפריל 2016 פנה משרד מבקר המדינה אל הרשות כדי לקבל נתונים בנושא ציות חברות נוסטרו להחלטת המיסוי האמורה לעיל. ביוני 2016 התקבלה תשובת הרשות, ולפיה לא נמצא כי סיווגן של חברות כאלה שונה ל"מוסד כספי" מאז מועד פרסום אותה החלטת מיסוי, אוגוסט 2015. בתשובתה זו ציינה הרשות כי: "עד כה לא הוכנסו תיקי מטה (במקרה של חשד לקיום מוסד כספי בעקבות פעילות ניכרת בניירות ערך) במחלקות השומה, הניכויים ומע"מ".

משרד מבקר המדינה פנה אל הרשות גם בבקשה לקבל מידע אם ביצעה מהלכים יזומים כדי לאתר גופים רלוונטיים שיש לשנות את סיווגם, על כלל פעילותם או חלק ממנה, בשל פעילות נוסטרו שהם מבצעים. ביוני 2016, במהלך הביקורת, התקבלה תשובת הרשות כי: "לא נערכה פנייה לרשות ניירות ערך, במטרה לאתר ממערכות המידע שלה את כל העוסקים שיכולים לענות להגדרות הללו. כרגע יש בעיה לפנות להליך כזה משני שיקולים מרכזיים: לגבי חברי הבורסה והגופים המפוקחים על ידי רשות ניירות ערך, הרי שרובם גופים גדולים ומטופלים בחוליות שומה אשר העובדים מודעים לסוגיה והחלת סעיפי המע"מ הרלוונטים. לגבי עוסקים פרטיים העוסקים במסחר ויש לסווג אותם לחוק מע"מ, יש בעיה לקבל את המידע מרשות ניירות ערך הואיל ומדובר בצו בית משפט שמהווה מסע דיג - 'פישנינג' אשר הוא אסור על פי הלכות בית המשפט. [הסוגיה] עלתה לאחר שנישומים הסתמכו על חוות דעת של עורכי דין הטוענים שאין להחיל את הוראות החוק. לאחר שהגיעה חוות הדעת הזו לידעת רשות המיסים, הופצה החלטת המיסוי למנהלי המשרדים וכן הוסברה הסוגיה למשרדי השומה".

על הרשות למפות, את התאגידים אשר פעילותם העסקית, כולה או חלקה, כוללת פעילות נוסטרו, ובכללן חברות אלגו-טריידינג, חברות פורקס, חברות הפועלות בתחום "אופציות בינריות", חברות מסחר באופציות בניירות ערך, סוחרי יום בבורסה וחברות גדולות במשק הישראלי בעלות פעילות עצמאית בניירות ערך בהיקפים גדולים. כמו כן על הרשות לפעול לאיתור יחידים שאין להם תיק במס הכנסה ובמע"מ אך הם מבצעים פעילות נוסטרו, המגעת לכדי "עסק" ולפרסם הנחיות לניהול ספרים בעניין זה בהתאם לחוק מע"מ. לאחר המיפוי האמור לעיל, על הרשות לסווג בנפרד תיקים אלו, לפעול לשינוי סיווגם של אלו שטרם סווגו כ"מוסד כספי" בגין פעילות הנוסטרו שלהם, ובהתאם לכלול מדגם מתיקים אלו בתכנית העבודה של השומה.

תשובת הרשות: "פרסום הנחיות מקצועיות או הוראות ביצוע או פרסומן של החלטות מיסוי מהווה נדבך נוסף באכיפת המדיניות של הרשות. נערכו ביקורות ב-7 תיקי ביקורת לפי סעיף 19(ב) והם טופלו בליווי של המחלקה המקצועית והמשפטית, דבר





הדבר מתבטא בין היתר בנושא חברות ארנק רבות שצוברות עודפי כספים ונמנעות מלחלק אותם לבעלי מניותיהן אגב שימוש בכספים אלה לצורכי השקעה, לרבות השקעה בדירות מגורים המושכרות על ידן למגורים, ולעתים דירות אלו מושכרות לבעלי המניות עצמם

המעיד על ערנות המשרדים לנושא זה. בכוונתנו לאתר תיקים נוספים שעוסקים בפעילות מסחרית בניירות ערך המגיעה לכלל עסק ולהעבירם לביקורת".

## היעדר תיאום בין מערכי המס

החלטות מיסוי מסוימות הניתנות על ידי מחלקות בחטיבה המקצועית נוגעות לסוגיות מס הרלוונטיות למערכי המס השונים: מס הכנסה, מע"ם ומיסוי מקרקעין.

הביקורת העלתה היעדר תיאום בין אגפי המיסוי במקרים שבהם סוגיית המס העומדת במוקד הבקשה למתן החלטת מיסוי רלוונטית לכמה מערכי מס.

הדבר מתבטא בין היתר בנושא חברות ארנק רבות שצוברות עודפי כספים ונמנעות מלחלק אותם לבעלי מניותיהן אגב שימוש בכספים אלה לצורכי השקעה, לרבות השקעה בדירות מגורים המושכרות על ידן למגורים, ולעתים דירות אלו מושכרות לבעלי המניות עצמם

כך לדוגמה, חברה ג' שהכנסתה היחידה היא הכנסת בעל המניות היחיד משותפות במשרד עורכי דין רכשה שני נכסים: בית מגורים ודירת מגורים<sup>48</sup>. הבית משמש למגוריו של עורך הדין ומשפחתו, ובגינה הוא מחויב בדמי שכירות שאותם שילם לחברה שבבעלותו, והדירה מושכרת למגורים לצד ג'. בית המגורים מומן בחלקו על ידי משכנתא על שם החברה. הריבית על משכנתא זו נחשבת הוצאה מוכרת בחברה ג'. החברה תובעת כהוצאה לצורך מס גם פחת והוצאות אחזקה בגין שני הנכסים.

## החלטות מיסוי בענייני מע"מ

1. בשנת 2007 שלחה המחלקה המקצועית אישור למייצג שפנה בשם החברה. באישור נקבע: "לא תחול על החברה חבות במס בגין רכישת הדירה מאדם פרטי". כלומר, בהתאם לאישור זה, רכישת הדירה אינה "עסקת אקראי" לעניין חוק מע"מ, ולכן היא אינה חייבת במע"מ. גם השכרת הדירות לבעל השליטה ולצד ג' לא תיחשב עסקות החייבות במע"מ.

הואיל והחלטה זו טופלה כאישור, על אף היותה הלכה למעשה החלטת מיסוי לכל דבר ועניין, בקבעה את עמדת הרשות בסוגיית מס שלא הוגדרה במפורש בחוק, היא לא לוותה על ידי הייעוץ המשפטי. המכותב היחיד לאותו אישור היה הממונה על משרד המע"מ האזורי, ותמציתה לא פורסמה לכלל הציבור.

2. בשנת 2013 שונתה מדיניות הרשות, והמחלקה המקצועית קיבלה החלטה הפוכה בבקשה דומה: הפעם סווגה החלטה זו כהחלטת מיסוי מס' 44/14 שלא

48 בית המגורים נרכש מאדם פרטי, והדירה נרכשה מקבלן; בנושא רכישת הדירה - לא נוכח בחברה מס תשומות.

פורסמה. בהחלטת מיסוי זו נקבע כי השכרת דירת על ידי חברה זו לצד ג' היא עסקת אקראי החייבת במע"ם; החבות במע"ם מוטלת על החברה הרוכשת על פי סעיף 6ב לחוק מע"ם; ועליה להוציא חשבונית עצמית ולשלם את מע"ם העסקות על רכישה ללא קיזוז מס התשומות בחברה.

בשנת 2014 פורסמה החלטת מיסוי בהסכם 6637/14 שכותרתה: "החבות במע"ם של רכישת דירת מגורים על ידי חברה המסווגת כעוסק ואינה עוסקת במקרקעין". בהחלטה נקבע כי חברה אשר תרכוש דירת מגורים מאדם פרטי ותשכיר את הדירה לבעל השליטה בה - תסווג את עסקת הרכישה כעסקת אקראי ותשלם מע"ם על העסקה. בהחלטה נקבע כי הדין יהיה זהה גם אם נעשתה הרכישה בידי עוסק מורשה שאינו חברה (כגון יחיד או שותפות), וגם אם ההשכרה למגורים תהא לצד ג' ולא לבעל השליטה.

## היבטי מיסוי מקרקעין שכלל לא נידונו בהחלטות המיסוי

קיים תכנון מס נפוץ, שלפיו אדם מוכר נכס שלו לחברה שבשליטתו בסכום הגבוה בהרבה משווי הנכס כדי למשוך, אגב עסקה זו, מזומנים מהחברה ללא תשלום מס דיבידנד על המשיכה (בשיעור של 30%)<sup>49</sup>. הדבר מתאפשר על ידי העמדת הנכס לרשות החברה שבשליטתו תמורת יצירת יתרת זכות לזכותו בספרי החברה.

הביקורת העלתה כי היבטי מיסוי מקרקעין לא נידונו בשלוש החלטות המיסוי האמורות לעיל, אשר התקבלו בשנים 2008-2014. החלטות אלו לא הועברו לידיעת מיסוי מקרקעין.

כך מרוויח הנישום פעמיים: הוא מושך מזומנים מהחברה ללא מס, והוא מעלה את שווי הנכס לצורך חישוב השבח. בעוד שנים מספר, עשוי החברה למכור את הנכס לפי עלות גבוהה יותר, ובכך יקטן שבח המקרקעין שיחול אז על הנכס, ואולי אף ייווצר "הפסד" ממכירת הנכס, שיקוזז כנגד רווחי הון של החברה; וכך יוקטנו סך תשלומי השבח החלים על הנכס (הן במכירת היחיד לחברה והן במכירת החברה לאחר מכן לצד ג'). חלק מתכנון המס הוא להשתמש בפטור הקיים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 על מכירת "דירת מגורים מזכה"<sup>50</sup>, כך שהעברת הנכס מרשות היחיד לרשות החברה לא תיחשב אירוע מס לצורכי מיסוי מקרקעין.

49 כך, למשל, אם רכש אדם באופן פרטי נכס בשנת 2006 בעלות של 3 מיליון ש"ח, והעביר את הנכס בשנת 2010 לחברה שבשליטתו לפי שווי של 8 מיליון ש"ח, כאשר שווי הנכס בשוק הוא 6 מיליון ש"ח.

50 סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין קובע מהי הגדרת דירת מגורים המזכה את המוכר לבקש פטור ממס שבח. "דירת מגורים מזכה" היא דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים של המוכר לפחות באחת משתי התקופות שלהלן: ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח; ארבע השנים שקדמו למכירתה.

## היבטי מס הכנסה שכלל לא נידונו בהחלטות המיסוי

הביקורת העלתה שבמסגרת החלטת המיסוי הנוגעת להעברת נדל"ן מרשות היחיד לרשות החברה, לא נידונה סוגיית מס הכנסה חשובה: האם יש לסווג רכישת דירה שנרכשה, מעודפי חברת הארנק, למגורי בעל המניות או לצורכי השקעה, כדיבידנד החייב במס בשיעור של 30%. לעתים חברה הוכשת את דירת המגורים מבעל מניות בה (לדוגמה לצורך סגירת יתרת חובה של בעל המניות כלפי החברה, יתרת חובה אשר תסווג כדיבידנד אם היא קיימת שנים מספר).

הועלה כי רשות המסים לא גיבשה מדיניות אחידה בשאלה אם כספים שאדם מוציא מחברת הארנק שבבעלותו לצורך רכישת דירת מגורים יסווגו כדיבידנד. הרשות לא פרסמה חוזר המבהיר, לעובדי הרשות, לנישומים ולמייצגים, את מדיניותה במכלול היבטי המס הנוגעים לעסקות מקרקעין בין אדם לבין חברה שבשליטתו (מס הכנסה, מע"מ ומיסוי מקרקעין).

על הרשות לזום מיפוי שנתי, באמצעות שע"מ, של כל העסקות שבמסגרתן מוכר אדם את דירת מגוריו לחברה שבשליטתו, כדי לאתר עסקות שבהן נופח השווי לצורך הימנעות מתשלום מס על משיכת כספים מהחברה. מן הראוי לעגן חובת דיווח, בהצהרת הון, על נכסי נדל"ן שנרכשו על ידי חברת ארנק בבעלות הנישום.

תשובת הרשות: "בחודש מרץ 2017 בוצע בנושא עיבוד על ידי המחלקה המקצועית. בהתאם לתוצאות הבדיקה יבחן הצורך לשלב תיקים בתוכנית העבודה בשמות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין".

## דיווחי תקבולים בלתי סבירים

משרד מבקר המדינה בדק את תיקה של חברת הארנק - חברה ג' במשרד השומה ת"א 3. בבדיקת התיק הועלה כי יש סוגיות מקצועיות שלא נידונו במסגרת שלושה הסכמי שומה, שנחתמו באותן השנים ומתייחסים, בין השאר, לשנים 2006-2012:

בשנת 2011 העבירה חברה זו לארצות הברית 990,000 דולר, והגדירה את התשלום "שונים - כללי". על פי טופס הפחת של החברה, בשנה זו היא רכשה בית בארצות הברית בסכום של כ-3.7 מיליון ש"ח. בטופס הפחת של החברה מופיע גם נכס נוסף - דירה בגרמניה אשר נרכשה בשנת 2013 בעלות של כ-2 מיליון ש"ח. זאת נוסף על שני הנכסים שצוינו לעיל.

סך עלות נכסי הנדל"ן של החברה הוא כ-9 מיליון ש"ח, שבגינם נרשמו בדוחותיה הכספיים של החברה לשנת 2012 דמי שכירות שנתיים של כ-130 אלפי ש"ח בלבד (כ-11,000 ש"ח לחודש). אנו רואים אפוא שהחברה רשמה הכנסות מדמי שכירות בסכום נמוך בהרבה ממחיר השוק, ובד בבד רשמה את מלוא הוצאות הפחת והמימון. לדוגמה, בשנת 2012 נרשמו הכנסות שכירות בגובה של 130,000 ש"ח, ומנגד נרשמו הוצאות פחת מבנים ומימון בסך כולל של 285,000 ש"ח.

## בקשת החלטת מיסוי מאוחרת וחסרה

בסעיף 158ד(ב) לפקודה נכתב כך: "בקשה למתן החלטת מיסוי בעניין מס לפי חוק מס ערך מוסף או לפי חוק מיסוי מקרקעין תוגש לפני מועד ביצוע הפעולה נשוא הבקשה".

חברה ג' רכשה את שני הנכסים במהלך שנת 2006, אולם הבקשה להחלטת מיסוי הוגשה לרשות רק באוקטובר 2007. בבקשה לא נרשמו תאריכי הרכישה של הנכסים האמורים לעיל.

המקרה של חברה ג' ממחיש את הצורך ליצור מערך של קישור ותיאום בין שלושת מערכי המס, אגב הטיפול בבקשות למתן החלטות מיסוי. על הרשות לבחון את הגדרת רכישות נדל"ן בחברות ארנק כמשיכת דיבידנד, כך שתימנע בעניין זה הפליית מס בהשוואה לאחרים.<sup>51</sup> כמו כן על הרשות לפרסם חוזר בעניין עסקות מקרקעין בין אדם לחברה שבשליטתו, שתייחס לשלושת מערכי המס: מס הכנסה, מע"מ ומיסוי מקרקעין.

## האחריות הפלילית על מצגי בקשות שגויים למתן החלטת מיסוי או אישור

לעתים, בעת ביצוע חקירת מס, עולה ונבחנת שאלת מערכת היחסים בין הנהלת החברה לבין יועציה החיצוניים, וסוגיה זו אף עומדת במוקד החקירה. במצב זה מעגל החשודים מתרחב, כך שהוא כולל גם את היועצים החיצוניים עצמם ולא רק את עובדי החברה ומנהליה. להלן דוגמה למקרה מעין זה:

בנק מסויים (להלן - הבנק) הוא תאגיד מקבוצת בנקאות בינלאומית.

בחודשים נובמבר-דצמבר 2008 פנה משרד עורכי דין גדול (להלן - המייצג) בשם הבנק בבקשה להסדיר את מעמד הבנק במע"מ, כך שהוא יחויב במע"מ בשיעור אפס או שייקבע לגביו שהוא אינו חייב ברישום במע"מ. טענות אלו נדחו באפריל 2009 על ידי מפקח מן המחלקה המקצועית שקבע כי על הבנק להירשם כעוסק בישראל ולשלם מע"מ בשיעור מלא. הבנק לא ציית להחלטת הרשות ולא פתח תיק עוסק במע"מ.

באוגוסט 2009 כתב המייצג אל המפקח כך: "עמדת הבנק היא [כי], בכל הכבוד הראוי, עמדתכם לפיה הסניף בישראל חייב במע"מ בשיעור מלא, הינה שגויה, הואיל וכל פועלו של הסניף היא עבור עצמו ולא עבור זולתו. מרשינו יפעלו כמתחייב לגבי

51 כך למשל הפליה עלולה להתרחש כאשר בעל חברת ארנק יממן השקעה בנדל"ן של 1 מיליון ש"ח באמצעות תשלום של 1 מיליון ש"ח על ידי חברת הארנק, ואילו אדם אחר ייאלץ לצבור הכנסות של 1.5-2 מיליון ש"ח שעליהן הוא ישלם מס כדי שישאר לו מהן, לאחר ניכוי המס, מיליון ש"ח להשקעה.

**עורכת הדין מהלשכה המשפטית ציינה בחוות דעתה: "אציין כי תמוהה עד מאוד העובדה ש... [הבנק] נרשמו כעוסק במע"מ רק במרץ 2011, בעוד שההחלטה כי הסניף יסווג כעוסק התקבלה על ידי המחלקה המקצועית והודעה ל... [בנק] כבר באפריל 2009! במקרה זה, נראה כי מדובר גם באזלת יד של המערכת"**

מעמדם בסניף, קרי לא יחייבו מע"מ ולא יתבעו תשומות על הוצאותיהם". לאור תשובה זו, מתבקש היה כי הרשות תגיב למכתב זה, וכי תיק הבנק ייכלל מיידית בתכנית העבודה השומתית של אגף מע"מ, אולם צעדים אלו לא ננקטו. לא זו אף זו: באוקטובר 2010 פנה משרד מייצג אחר כמייצג בשם הבנק לשם קבלת "אישור". בבקשה צוין כי "הנציגות", דהיינו הבנק לא נרשם לצורכי מע"מ, וכי: "עד למועד זה טרם הוסדר מעמדה ורישומה של הנציגות בישראל", זאת על אף תשובתו של המפקח משנת 2009 כאמור לעיל.

בקשת האישור (להלן - הבקשה) נגעה למגזר ה"מסחר" של הבנק, אשר תואר בבקשה כך: "הסוחרים [עובדי מגזר זה בבנק] מבצעים מסחר במכשירים פיננסיים, נגזרות וחוזים עתידיים עבור קבוצת... [הבנק] בכספי קבוצת... [הבנק]... עסקאות אלו כוללות עסקאות גידור, עסקאות במטבע חוץ וכו'".

מצג זה, היה מצג מטעה, הואיל וכפי שיפורט בהמשך, עסקות אלו נעשות עם לקוחות ישראלים של הבנק, עובדה רבת חשיבות באשר לחבות המע"מ של מגזר המסחר, אולם היא לא צוינה בבקשה להחלטת מיסוי. כפי שתואר בהחלטת המיסוי, פעילות המסחר היא פעילות נוסטרו לכל דבר ועניין.

בבקשתו של הבנק לקבל החלטת מיסוי ביקש המייצג מן הרשות לקבוע אי-חבות רישום במע"מ או חבות מע"מ אפס כעוסק על פעילותו כ"זרוע ארוכה" של הבנק העולמי שאליו הוא מסונף ועל פעילות ה"מסחר" שתוארה לעיל, ולקבוע כי רק פעילותו במתן שירותים פיננסיים בישראל תחויב במע"מ.

בתשובתו לבקשה זו, מנובמבר 2010, אישר המפקח כי אין לחייב במע"מ את פעילות ה"מסחר", כלומר את פעילות הנוסטרו: "פעילות זו אינה דומה במהותה לפעילות של עוסק ועל כן יש לנהוג בהתאם", כלומר לא לרשום אותה כלל במע"מ.

תשובתו של המפקח, אשר לא נומקה, הוגדרה כמתן מענה לפנייה מהבנק, ולא כהחלטת מיסוי. מתוקף כך, התשובה לא נשלחה לשום גורם רלוונטי ברשות ונשלחה רק למייצג. לפיכך אין אסמכתות להתייעצויות עם גורמים משפטיים ומקצועיים ברשות טרם מתן האישור.

במהלך שנת 2013, במסגרת הדיונים במשרד פשמ"ג ( משרד פקיד שומה מפעלים גדולים), בנוגע למחירי העברה שלפיהם צריך הבנק להציג את הכנסותיו במגזרים השונים, עלה חשד כי הבנק הציג הכנסות מפעילות החייבת במע"מ בשיעור מלא כהכנסות ממגזר המסחר שהוכר כפטור ממע"מ, והוחלט לפתוח בחקירה פלילית כדי לבדוק חשדות אלה.

ביולי 2015 הפכה החקירה נגד הבנק לחקירה גלויה. בנובמבר 2015 הועבר התיק לראשונה למחלקה המשפטית ברשות לבחינת הראיות. להלן מובאה מתוך חוות הדעת הראשונית של עורכת דין מהלשכה המשפטית (להלן - עורכת הדין), אשר ניתנה בדצמבר 2015, בנוגע לטיב הראיות בתיק: "אציין כי תמוהה עד מאוד העובדה ש... [הבנק] נרשמו כעוסק במע"מ רק במרץ 2011, בעוד שההחלטה כי הסניף יסווג כעוסק התקבלה על ידי המחלקה המקצועית והודעה ל... [בנק] כבר באפריל 2009! במקרה זה, נראה כי מדובר גם באזלת יד של המערכת".

בפברואר 2016 הוציא מס קנייה תל אביב בגין הפרשים אלו שומת עסקות, בגין השנים 2011-2014, בסך כולל של כ-78 מיליון ש"ח, ומתוכם כ-69 מיליון קרן.

על הרשות לבחון האם ראוי לזום שינוי בחקיקה כך שתוטל אחריות פלילית על הנישום ו/או המייצג בנוגע לנאותות המצג העובדתי המופיע בבקשה למתן החלטת מיסוי. זאת בדומה להסדר הקבוע בעניין נישומים ומייצגים על דוחות שנתיים למס ודוחות כספיים.

## פרסום החלטות המיסוי

הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי המליצה על אימוץ מודל ביניים אשר ככלל יחייב פרסום מלא של ההחלטות בכפוף לסייגים מעטים, מצומצמים ומוגדרים על פי קווי ההנחיה הבאים: 1. פירסום של כל החלטות המיסוי תוך השמטת שמות הנישומים, כתובת, מספר זיהוי ופרטים אינפורמטיביים נוספים ככל שאין בהם כדי לתרום לכוחה המנחה של החלטת המיסוי או לפגוע במסקנות המס שיש להסיק ממנה. 2. פירסום תמצית החלטת המיסוי אשר תיכלל בה תשתית עובדתית הכרחית לצד גילוי עקרונות, קווי הנחיה, סייגים, דרכי חישוב והנמקות (להלן - "פרסום בתמצית"), זאת הואיל ומתווה המס של הנישום, כשלעצמו, במובחן מתוכן העסקה, הוא בבחינת סוד עסקי הראוי להגנה מפני פרסום. 3. המוסד למתן החלטות מיסוי יהיה רשאי לפרסם גם החלטת מיסוי שבה ניתנה תשובה שלילית לנישום, אם הוא סבור שלאור הסוגיה העקרונית הנדונה והשלכותיה, ראוי לפרסמה לציבור הרחב.

גם ועדת המסים של לשכת עורכי הדין, שפרסמה את המלצותיה בעניין מתן החלטות מיסוי על ידי רשויות המס<sup>52</sup>, המליצה כי: "למען השקיפות, רשויות המס ידאגו לפרסם כל רולינג, וההחלטות בערעור, לאחר מחיקת כל הפרטים המזהים. לפני פרסום הרולינג יסוכם נוסח הפרסום עם הנישום או נציגיו לשמירת סודות מסחריים והפרטיות, וזאת בתוך 30 יום, אף אם בא כוחו של הנישום לא נתן הסכמתו. הפרסום יהיה באופן שוטף תוך זמן סביר לאחר ההחלטה".

בסעיף 158(ג) לפקודה נקבע כי: "על אף האמור בדיני המס, המנהל רשאי לפרסם תמצית של החלטות מיסוי שנתן, בדרך ובנוסח שקבע, גם אם המבקש לא הסכים לכך; תמצית החלטה שפורסמה לא תכלול את שמו של המבקש ואת מספר זהותו".

בארצות הברית למשל, לפי סעיף 6110 לקוד המס האמריקני חייבות רשויות המס לפרסם את כל ההחלטות המקדמיות שניתנו, וכך הן נתונות לעיון ציבורי. הפרסום אינו כולל פרטים מזהים ומידע מסחרי אחר. נוסח החלטת המיסוי המצונזרת נשלח טרם פרסומו לנישום, והוא רשאי לעתור בבקשה למחוק פרטים מזהים נוספים. רשויות המס בארצות הברית מנפיקות שני סוגים של החלטות מקדמיות: Revenue Rulings ו-Private Letter Rulings.

52 ראו "המלצות ועדת המסים של לשכת עורכי הדין בעניין החלטות מיסוי", מיסים און ליין (דצמבר 2004).

**הביקורת העלתה כי רשות המסים מפרסמת באתר האינטרנט הרשמי שלה, פחות מ-60 מביין כ-1,000 החלטות מיסוי הניתנות מדי שנה**

Revenue Rulings מבטאות את עמדת הרשויות כיצד חוקי המס חלים על מערכת ספציפית של עובדות. החלטות אלה מתפרסמות ב-*Internal Revenue Bulletin*, שהוא כתב עת רשמי של רשויות המס האמריקניות. כתב העת נועד ליידע את הציבור ולהדריך אותו כיצד לנהוג. אין ל-Revenue Rulings מעמד של דבר חקיקה. עם זאת יש להן משקל חוקי גדול יותר משל Private Letter Rulings כלפי כלל הציבור.

Revenue Rulings מיועדות לשמש כתקדימים על ידי הצגתן לפני כל ציבור משלמי המס, ופרסומן נועד לעודד יישום אחיד של חוקי המס ולסייע לציבור משלמי המס על ידי פרסום הפרשנות שרשויות המס נותנות לחקיקה. באופן כללי משלמי המסים יכולים להסתמך על ה-Revenue Rulings שפרסמו רשויות המס, ואין צורך לבוא ולבקש Private Letter Rulings, כאשר העובדות של המקרה הפרטי מתיישבות עם ההחלטה המקדמית שפורסמה. במקרה של Private Letter Ruling רק הנישום הספציפי שאלין כוונה ההחלטה רשאי להסתמך עליה, ואין היא מהווה תקדים.

הביקורת העלתה כי רשות המסים מפרסמת באתר האינטרנט הרשמי שלה, פחות מ-60 מביין כ-1,000 החלטות מיסוי הניתנות מדי שנה.

להלן נתוני הרשות, שניתנו לבקשת משרד מבקר המדינה, בנושא פרסום תמציות החלטות מיסוי, המתייחסים לשנים 2007-2015:

**לוח 7: פרסום החלטות המיסוי המקצועיות, 2007-2015**

שם המחלקה	מספר החלטות שניתנו	מספר החלטות שפורסמו	שיעור ההחלטות שפורסמו
מיסוי בינלאומי	1,360	52	4%
מיסוי מקרקעין	389	62	16%
מס ערך מוסף <sup>1</sup>	100	36	36%
מיזוגים ופיצולים	1,910	71	4%
שוק ההון <sup>2</sup>	1,803	20	1%
חוקי עידוד	1,243	65	5%
חקלאות <sup>3</sup>	27	2	7%
אופציות לעובדים <sup>4</sup>	2,007	51	3%
נושאים אחרים <sup>5</sup>	26	16	62%
<b>סך הכול</b>	<b>8,865</b>	<b>375</b>	<b>4%</b>

1. בשנים 2013-2015.
2. בשנת 2007 פעלה מחלקה זו גם בתחום "אופציות לעובדים". נושא זה הועבר למחלקה נפרדת החל בשנת 2008.
3. בשנים 2013-2015.
4. הנתונים מתייחסים לשנים 2009-2015.
5. לשנים 2012-2015.

על הרשות לפרסם החלטות מיסוי מקדמיות על פי קריטריונים שייקבעו ויפורסמו לציבור. זאת תוך שמירה על סודיות מסחרית והגנת הפרטיות במקרים המתאימים. פרסום נרחב של החלטות המיסוי עשוי להגביר את אמון הציבור ברשות, לתרום להבהרת פרשנות הרשות לחוקי המס וליצור מדיניות אחידה. כמו כן פרסום כזה יקל על הנישומים את התנהלותם, ואולי אף יפחית את הצורך שלהם לפנות בבקשות משלהם למתן החלטות מיסוי. פרסום החלטות המיסוי יוכל לתרום גם ליצירת שיח מקצועי בתוך הרשות ואל מול המייצגים בנושאים הנידונים ולהגברת המודעות לשינוי מדיניות של הרשות במקום שבו החלטת מיסוי חדשה סותרת החלטת מיסוי קודמת.

תשובת הרשות: "השימוש בתמצית החלטת המיסוי נעשה רק לגבי החלטות מיסוי שיש בהן כדי לחדש משהו בעמדת רשות המסים ולא פרסום כלל החלטות המיסוי. נציין כי, ישנן פניות רבות המוגשות בהתאם לדרישות החוק או לשם קבלת וודאות מס בתיאור עובדתי מסוים גם מבלי שעולות בהן סוגיות מס חדשניות".

משרד מבקר המדינה מעיר כי אכן ניתנות החלטות מיסוי רבות בנושאים בהם אין צורך להידרש לסוגיות מס חדשניות ועל הרשות לפעול לצמצום הטיפול בפניות להן יש מענה בחוק או בפסיקה הקיימת כפי שפורט לעיל. כאמור לעיל, רובן המוחלט של החלטות המיסוי אינו מפורסם אף על פי שמדובר בהחלטות המשקפות מדיניות עקרונית של הרשות הנוגעת לנישומים רבים.

## אי-אסדרת תופעת מייצגים לשעה

על פי סעיף 236 לפקודה וסעיף 143 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, הזכות לייצוג נישום אל מול אגפי מס הכנסה ומע"מ מוקנית לרואה חשבון או ליחיד הראוי לערוך ביקורת על פנקסי אגודה שיתופית או ליועץ מס. הוראת סעיף 20 לחוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961 קובעת איסור על מי שאינו מוסמך כעורך דין לעסוק בפעולות שונות כמפורט בסעיף, ובין היתר, כי ייצוג אדם וכל פעולה אחרת בשמו לפני הרשות לעניין חוק מיסוי מקרקעין ייעשה רק על ידי עורך דין. עם זאת, מכוחו של סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 הותר ייצוגם של נישומים בידי רואי חשבון בכל הקשור לחישוב מס בלבד, ובתנאים הקבועים בחוק.

המונח "מייצג לשעה" מתייחס לרואה חשבון, לעורך דין או ליועץ מס שאינם רשומים במרשם המייצגים ברשות המסים כמייצגים של הלקוח, אלא מייצגים את הנישום או את העוסק מול רשות המסים במסגרת עניין או תחום מומחיות ספציפיים באופן חד-פעמי או מזדמן.

בתחום המס, ובכלל זאת בבקשות להחלטות מיסוי, רווחת התופעה שלפיה נישום אחד מיוצג על ידי כמה מייצגים - עורך דין או רואה חשבון או יועץ מס. כך נוצרת הפרדה בין האחריות של מייצג מסוים למצגים החשבונאיים והמשפטיים בדוחות הכספיים התקופתיים של הנישום, לבין אחריותו של מייצג אחר למצגים מסוג אחר.





תשתית חיונית  
למערכת המס היא  
אמון הציבור כי  
מערכת זו פועלת  
תחת נורמות של  
הוגנות ושוויוניות.  
חתיירה לפשטות  
ולוודאות בתוצאות מס  
של עסקאות, ככל  
שניתן, תחזק את אמון  
הציבור במערכת המס

הנושא של קיום "מייצג לשעה" בעניין מסוים עלה בחקירת "פרשת רשות המסים"<sup>53</sup>. בשנת 2009 ביקש היועץ המשפטי לממשלה דאז, ממנהל הרשות להקים ועדה להפקת לקחים בעקבות פרשת רשות המסים. ועדה זו הוקמה באותה שנה ועל חבריה נמנו מנהל הרשות דאז, סמנכ"לים ברשות ונציגת הפרקליטות. ועדה זו הגישה במרץ 2011 את המלצותיה למנהל הרשות דאז, ובהן הייתה בין השאר התייחסות לתופעת "המייצגים לשעה". בדיון של הנהלת הרשות מיום 11.4.11 ציין מנהל הרשות דאז: "לאחר שקיימתי דיון עם חברי הוועדה, אימצתי את המלצות הדו"ח".

הוועדה המליצה להנחות את פקידי השומה כי במקרה שבו פונה אליהם מייצג שאינו המייצג הרשום במרשמי שע"מ, יש לוודא כי למייצג יש ייפוי כוח מתאים ואף לתעד כראוי את עובדת הייצוג בתרשומת מתאימה. עוד המליצה הוועדה לקדם ולפתח אפשרות לתייעוד ממוחשב, וכשיתאפשר הדבר - לחייב את פקידי השומה להזין במחשב את נתוני הייצוג.

בעקבות המלצה זו פותחה בשע"מ מערכת "מייצג לשעה", שייעודה למכן מקרים שבהם מייצגים מבצעים פעולות חד-פעמיות עבור לקוח, ובכללן הגשת בקשות להחלטות מיסוי או מתן אישורים.

הביקורת העלתה כי נכון ליוני 2016, הושלם פיתוח המערכת, אך היא טרם הוכנסה לשימוש ונמצאת בשלב של בקרת איכות. יש לציין כי גם אחרי שתושלם הכנת המערכת, היא לא תאפשר לסרוק את ייפוי הכוח שהוצג.

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות כי אי-השלמת מערכת "מייצג לשעה" במשך כחמש שנים מאז אישור המלצות הוועדה להפקת לקחים על ידי מנהל הרשות - אינה תקינה. היה על הרשות לתת את הדעת לסיכונים באופן תפעולה הנוכחי של המערכת שהתבטאו גם בפרשת רשות המסים. על הרשות להשמיש את המערכת בכל משרדיה ולהנחות את עובדי הרשות להזין בה את כל נתוני הייצוג.

## הצורך בפישוט מערכת המס ובעדכונה

תשתית חיונית למערכת המס היא אמון הציבור כי מערכת זו פועלת תחת נורמות של הוגנות ושוויוניות. חתיירה לפשטות ולוודאות בתוצאות מס של עסקאות, ככל שניתן, תחזק את אמון הציבור במערכת המס.

כאמור, החטיבה המקצועית ברשות המסים מתמודדת עם גידול מתמשך במספר בקשות לאישורים ולהחלטות מיסוי, המגיעות לאלפי בקשות מדי שנה. מספרן הגדול

53 פרשת רשות המסים היא פרשה שנחשפה בישראל בתחילת 2007, ובה התערבו גורמים חיצוניים בקביעת מינויים ברשות המסים בישראל, ובראשם מינויו של ראש הרשות דאז, מר ג'קי מצא, שנאלץ לפרוש מתפקידו בעקבות חשיפת הפרשה. שמונה מהחשודים בפרשה, ומהם חמישה עובדי רשות המסים, הועמדו לדין והורשעו.

של הבקשות נובע, בין היתר, ממורכבותה של מערכת המס, ממורכבותה של הפקודה וחקיקת המס הנוספת ומאי-מתן מענה מספק במסגרת חוקי המס הקיימים לסוגיות מס שונות העולות בעולם הכלכלי המתפתח לאורך עשרות בשנים.

בפקודת המס נעשו מאז חקיקתה ב-1961 ועד מועד עריכת הדוח מעל ל-200 תיקוני חקיקה. נוסף על פקודת מס הכנסה וחוקי המס האחרים (חוק מע"מ וחוק מיסוי מקרקעין), יש עשרות תקנות וצווים בנושאי מס שונים. כמו כן יש חוקים העוסקים בעידוד התעשייה והשקעות ההון, והם כוללים פרקי מס נרחבים.

יתר על כן, מדוח *Paying Taxes* משנת 2012 שסקר את מבנה מערכות המס ברחבי העולם, ופורסם בשנת 2012<sup>54</sup>, עולה כי מערכת המס בישראל מורכבת מאוד בהשוואה למקובל במדינות המערב. בדוח צוין כי רוב המדינות שבהן מערכת המס מורכבת יותר מזו של ישראל הן מדינות עולם שלישי. לפי הדוח, חברה בישראל נדרשת לשלם בממוצע 33 תשלומי מס שונים, בגין רווחיה, שכר עובדיה, רווחי הון, דלק, מכס, מע"מ ועוד; בארצות הברית נדרשת חברה לשלם 11 תשלומי מס שונים בלבד; בקפריסין נדרשת חברה לשלם 28 תשלומי מס שונים.

מורכבות חקיקת המס והצורך בעדכונה מוצאים את ביטויים גם בריבוי הפניות לקבלת החלטות מיסוי מקדמיות. להלן כמה דוגמאות:

1. **מיסוי אופציות לעובדים:** אופציה היא אפשרות לרכוש מניה בעתיד בסכום ידוע מראש. העובד אשר זוכה באופציות יוכל ליהנות מהתגמול רק במקרה ששער המניה יעלה על המחיר אשר נקבע בתכנית מבעוד מועד, כלומר מחיר המימוש. אף שהאופציות הן רכיב שכר אחד מיני רבים, שנפוץ בחברות טכנולוגיה, פקודת המס אינה נותנת מענה לעניינים מהותיים, כגון: קביעת מועדי רכישת אופציות בעת מכירת מניות ותמחור מחדש של אופציות. בגין רכיב שכר זה בלבד הוגשו בשנים 2012-2015 לחטיבה המקצועית ברשות 1,141 בקשות למתן החלטות מיסוי<sup>55</sup>. כך לדוגמה החלטת מיסוי בהסכם מיום 15.10.15 בעניין מועדי אירוע המס לאופציות שניתנו למנהלים בחברה במסלול רווח הון, לנוכח קיום מנגנון הבשלת (vesting) בעת ביצוע עסקה, ושלא נקבעו לגבי הוראות בפקודת המס.
2. **מיסוי פנסיוני:** קופת הגמל היא אחד מאפיקי החיסכון הפנסיוני המזכים את הנישומים בהטבות המס המוגדרות בחוק, וניתן להפקיד בה את כספי החיסכון הפנסיוני. בשנים האחרונות נעשו תיקונים רבים בפקודת המס בנוגע למיסוי הפקדות או משיכות כספים מאפיקי חיסכון אלו, ובגין מורכבותם מגיעות לרשות פניות רבות בסוגיות מהותיות, כגון: העברת כספים בין קופות גמל ואופן חישוב סכומי קצבה. מורכבות דיני המס מביאה במקרים רבים את הנישומים להיעזר תמורת תשלום באנשי מקצוע חיצוניים במגע מול רשות המסים. מספר הפניות שהתקבלו בשנים 2012-2015 במחלקת "קופות גמל ומיסוי יחיד" בחטיבה

54 דוח *Paying Taxes*, שפרסמו בשנת 2012 הבנק העולמי (The World Bank Group) ורשת ראיית החשבון והיעוץ הגלובלית PwC.

55 ראו פירוט בלוח 2 לעיל.

המקצועית, אשר עוסקת בעיקר בנישת המס של מיסוי פנסיוני, עמד על ממוצע של כ-5,200 בקשות למתן אישורים או החלטות מיסוי מדי שנה<sup>56</sup>.

3. **מיסוי פרסים:** בהמשך לרפורמה בנושא בשנת 2003 נחקק סעיף 2א לפקודת מס הכנסה שקבע כי, ככלל, שיעור המס הסופי על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, יהיה 25%, בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם. למרות האמור, קיימת אי-ודאות בנושא המתבטאת בבקשה להחלטת מיסוי שהוגשה לרשות בינואר 2015 בנוגע למיסוי פרס שהעניק ארגון ציבורי עבור חדשנות טכנולוגית מסוימת, שבמסגרת פנה הארגון לרשות בבקשה לדעת מהו שיעור המס אשר יחול על מקבל הפרס. תשובת הרשות באותה החלטת מיסוי, אשר ניתנה רק בדצמבר 2015, ציינה כי "נבחנת סוגיית מיסוי פרסים שנתנו על הישגים בתחום הפעילות המקצועית ו/או העסקית של הזוכה... לפיכך לא נוכל לאשר את הבקשה כאמור". ראוי לציין גם שסוגיה זו טרם אוסדרה עד מרץ 2017, מועד עריכת דוח הביקורת.

גם רשות המסים הכירה במורכבות דיני המס הקיימים ובהשפעתם על הבקשות להחלטות מיסוי המגיעות לחטיבה המקצועית:

1. כבר ביוני 2008<sup>57</sup> על רקע הרצון למצמצם את החלטות המיסוי הציב מנהל רשות המסים דאז<sup>58</sup> יעד לפישוט החקיקה: "אולי לא נסגור את כל הפרצות, אבל תהיה חקיקה פשוטה", והודיע על כוונת הרשות להוציא סדרת חוזרים מקצועיים והוראות ביצוע, אשר יבהירו את עמדתה בכמה נושאים ויצמצמו את הצורך בהחלטות מיסוי מקדמיות.

2. במכתבו, מנובמבר 2013, של מנהל המחלקה המקצועית דאז אל ממונה תחנת מע"ם נתניה באותה תקופה צוין כי: "יש צורך דחוף לכתוב מעל ל-50 הוראות פרשנות בנושאים שונים... פרסום הוראות פרשנות היא הדרך הטובה ביותר והשקופה ביותר לפרסם לתחנות ולציבור מהי עמדת רשות המיסים בסוגיות השונות - דבר שכמעט ולא עשינו בעשרים שנה האחרונות בגלל העומס הקיים על עובדי המחלקה המקצועית".

משרד מבקר המדינה העיר כבר בעבר<sup>59</sup> כי על משרד האוצר ועל הרשות לפעול במשותף לסגירת פרצות מס הגורמות לאובדן הכנסות למדינה ולהגדלת אי-השוויון. חשיבות התאמת חוקי המס למערכת הכלכלית העכשווית גוברת כיום לנוכח המציאות שבה הפעילות העסקית נעשית במידה רבה גם אל מול לקוחות, ספקים וחברות קשורות בחו"ל. ריבוי עסקות מורכבות בקרב עסקים כאלו, מעברים של הון בין מדינות והתפתחותם המהירה של הטכנולוגיה הדיגיטלית ושל מכשירי ההשקעה הפיננסיים (חלקם כלים היברידיים) - עלולים להביא לאובדן מס. בעניין זה פרסמו

56 ראו פירוט בלוח 1 לעיל.

57 בכנס מקצועי של לשכת רואי חשבון.

58 ראו אתר לשכת רואי חשבון: <http://www.icpas.org.il/news/newsitem.asp?id=433>.

59 ראו מבקר המדינה, **דוח מבקר המדינה** 67א, בפרק "טיפול רשות המסים בתכנוני מס", עמ' 275.



בפסק דין שניתן  
בשנת 1985 בבית  
המשפט העליון, ציין  
השופט אהרן ברק:  
"לעתים קשה בדיקת  
הרקע הכלכלי של  
החוק. חוקי המסים  
סבוכים הם... לא  
פעם נעשית החקיקה  
בחיפזון

מדינות ה-G-20 באוקטובר 2015 דוח בינלאומי<sup>60</sup>, אשר כולל המלצות מרחיקות לכת בדבר השינויים בעקרונות של מיסוי בינלאומי ובעקרונות של מחירי העברה.

עניין מורכבות דיני המס והצורך בפישוטם עלה זה מכבר גם במאמרים מקצועיים בתחום המסים ואף בפסיקה:

1. מאיר קפוטא, שבעבר כיהן בתפקיד הממונה על הכנסות המדינה במשרד האוצר, כתב במאמרו ב-2009:

"כל תיקון חקיקה, גם אם הוא קצר ופשוט ובוודאי אם הוא מקיף ומורכב, מחייב את עובדי מערכת המס ואת הנישומים ומייצגיהם להשקיע זמן בלימוד ובהדרכה של הסדרי המס החדשים. תיקוני חקיקה תקופים יוצרים מספר רב של שכבות חקיקה, אשר כל אחת מהן משקפת את המצב החוקי במשך פרק זמן קצר בלבד, כאשר לעתים באותה שנה עצמה מתקיים יותר מהסדר מס אחד. השינויים התכופים מחייבים לקבוע בחקיקה הוראות מעבר, שמוסיפות רובד נוסף, שונה מהסדר המס הישן (שבוטל) ומהסדר המס העתידי (המתוקן). מאחר שבכל זמן נתון, עובדי השומה מטפלים, במקביל, בשומות שמתייחסות לחמש שנים שונות, עליהם להכיר בו-זמנית מספר רב של הסדרי מיסוי, שכל אחד מהם משקף מצב חוקי שהיה קיים באחת השנים הקודמות. בנוסף לכך, עליהם להקדיש זמן ללימוד תיקוני החקיקה החדשים, שיהיו רלוונטיים עבורם בעוד מספר שנים, כאשר הם יטפלו בשומות השנה הנוכחית... חוסר הוודאות הנגזרת מכך, שמעודדת תכנוני מס והתמקחויות והתדיינויות בין נישומים לפקדי השומה ומעמסה עלויות על מערכת המס ועל מערכת בתי המשפט"<sup>61</sup>.

2. פרופ' דוד גליקסברג התייחס גם כן לסוגיה ב-2006 וכתב: "פישוט מערכת המס... מקטין את מימדיו של מרחב תכנון המס הנובע ממורכבותו של מוסד המס... סביר להניח, כי יכולות השימוש לרעה במורכבות החוק ניתנות למימוש מהיר ויעיל יותר אצל השכבות החזקות בחברה עקב העלויות הכרוכות בביצועם של שימושים לרעה אלה. כך למשל, עלויות העסקתם של יועצים טובים וכו"<sup>62</sup>.

3. כבר בפסק דין שניתן בשנת 1985 בבית המשפט העליון, ציין השופט אהרן ברק: "לעתים קשה בדיקת הרקע הכלכלי של החוק. חוקי המסים סבוכים הם... יש בהם הוראות רבות בעלות אופי טכני. לא פעם נעשית החקיקה בחיפזון, לעתים לא נעשית בדיקה מספקת של השפעת הוראה פלונית על מערך החקיקה כולו. לעתים סתימתה של פירצה אחת יוצרת פראצות אחרות. לעתים רבה ההסתמכות על תורת ראיית החשבון"<sup>63</sup>. מאז פרסום פסק דין זה בוצעו כ-150 תיקונים לפקודת מס הכנסה<sup>64</sup>.

4. דברים דומים נאמרו בפסק דין נוסף של בית המשפט העליון אשר ניתן בשנת 2004: "כבר נאמר כי פירושם של חוקי מס בישראל מעורר קושי מיוחד משום שחוקים אלה, יותר מאחרים, סבוכים ומורכבים, והדבר נובע, בין היתר, מכך

60 דוח BEPS - Base Erosion and Profit Shifting, פורסם על ידי מדינות ה-G-20 באוקטובר 2015.

61 מאיר קפוטא, "מערכת המסים, פשטות מול סיבוך", חלק שני, **מיסים און ליין** (יוני 2009).

62 דוד גליקסברג, "הרהורים על אתגרי משטר המס", **מיסים און ליין** (יוני 2006).

63 ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות** (פורסם ב**מיסים און ליין**, 6.5.85).

64 בפקודת המס, אשר נחקקה בשנת 1961, נעשו עד מועד עריכת הדוח יותר מ-200 תיקוני חקיקה.

שנוסחם הוא תולדה של תיקונים רבים שניתקנו בהם לאורך השנים כמעשה הטלאה... אכן, תיקונים אלה לקו לא אחת בחוסר קוהרנטיות ובהיעדר ראייה כוללת המשלבת את ההוראות המתקנות במסד החקיקתי הקיים. מכאן הקושי בפניו ניצב הפרשן החותר לפירוש משתלב והרמוני של ההוראות השונות הרלוונטיות לנושא העומד לדיון. יפים לעניין זה דבריו של הנשיא ברק בעניין חצור[שצוטטו לעיל]<sup>65</sup>.

מן הדברים הללו עולה כי המגמה הקיימת כיום להרבות בתיקונים לחוקי המס בבחינת "טלאי על טלאי" מקשה על הנישומים, מאפשרת יצירת "פרצות מס", אגב פגיעה בערך השוויוניות ומגבירה את אי-הוודאות בתחום המס. פישוט דיני המס ועדכונם נדרשים, בין היתר, גם למען צמצום הצורך במתן החלטות מיסוי מקדמיות. לפיכך ראוי לבחון את הצורך בריענון ובעדכון מערכת המס הישראלית לעומקה, בשים לב לשינוי העולמי ברוח כללי ה-BEPS.

## הצורך בפרסום פרשנות משפטית לציבור

על פי סעיף 6א לחוק חופש המידע, התשנ"ח-1988: "רשות ציבורית תעמיד לעיון הציבור את ההנחיות המנהליות הכתובות שעל פיהן היא פועלת ושיש להן נגיעה או חשיבות לציבור".

הביקורת העלתה כי הנהלים הנוגעים לפרשנות משפטית מתפרסמים בחוזרים שוטפים (הנכללים באתר רשות המסים), ומאוגדים בקובצי הפרשנות הרשמיים של רשות המסים (הקרויים "חבקי"). אולם קבצים אלו אינם מתפרסמים באתר האינטרנט של הרשות ואינם מעודכנים באופן שוטף.

מן הראוי לפרסם את קובץ הפרשנות הרשמי של רשות המסים ולעדכנו באופן שוטף. פרסום כזה עשוי להפחית את אי-הוודאות בתוצאת המס של עסקות מסוימות, וכך גם לתרום ליעילות ולחיסכון הן בעלויות המנגנון של רשות המסים והן בעלויות הנובעות מציות הנישומים. "מאגר ידע" של החלטות המיסוי עשוי להוות בסיס לכתיבת הנחיות מנהליות וליזום תיקוני חקיקה נדרשים.

## סיכום

מוסד החלטות המיסוי המקדמיות (פרה-רולינג) עוגן בחקיקה כבר בשנת 2005, אולם מאז לא פעלה הרשות לשם יצירת איזונים ובלמים, אשר יבטיחו כי מוסד זה יפעל תחת עקרונות של הגינות, שקיפות ויעילות.

הביקורת העלתה גם ליקויים הפוגעים בכללי המינהל התקין: היעדר תיעוד של הליכי בדיקת בקשות למתן החלטות מיסוי לאורך כל שרשרת הבדיקה; החלטות מיסוי שבהן לא ניתנה הנמקה מקצועית; היעדר תיעוד של אישורי הנישומים על החלטות מיסוי שניתנו בהסכם; ועוד.

טרם הוסדר חוזר הקובע נהלים המחייבים הן את הרשות והן את הנישום; טרם הובהר מהי הגדר המפרידה בין "החלטת מיסוי" לבין פנייה אחרת של נישום בעניינו; טרם נקבעה אחריות הנישום למצג העובדתי שהציג בהחלטת המיסוי; אין תיעוד של תהליך קבלת ההחלטות בתיקי החלטות המיסוי; ועוד.

ייעול מוסד החלטות המיסוי יאפשר מתן מענה מהיר לנישומים וישפר את השירות הניתן להם, באמצעות גיבוש פרשנות אחידה. החלטות המיסוי יוצרות ברשות "מאגר ידע" אשר עשוי לשמש בסיס לכתיבת הנחיות מינהליות וליזום תיקוני חקיקה נדרשים.

לאור העומס הרב המוטל על הרשות בכלל ועל החטיבה המקצועית בפרט, כאשר היא נדרשת, נוסף על מכלול תפקידיה האחרים, גם להכריע בכ-2,000 החלטות מיסוי ו/או אישורים מדי שנה. נדרשת חשיבה מעמיקה כיצד ליצור כלים משלימים אשר יפחיתו את מספרן הרב של בקשות למתן החלטות.

המגמה הקיימת כיום להרבות בתיקונים לחוקי המס בבחינת "טלאי על טלאי" מקשה על הנישומים, מאפשרת יצירת "פרצות מס", אגב פגיעה בערך השוויוניות ומגבירה את אי-הוודאות בתחום המס. פישוט דיני המס ועדכון נדרשים, בין היתר, גם למען הפחתת הצורך במתן החלטות מיסוי מקדמיות. נוכח כל זאת, ראוי לבחון את הצורך בריענון ובעדכון מערכת המס הישראלית לעומקה.