



פורום CFO - יולי 2013

התנהלות, אינטראקציה ורגולציה

רקע להרצאתו של עו"ד עמית קריגל

הצורך בהחלטת מיסוי

רקע להקמת המוסד להחלטות מס

- ❖ הצורך במתן החלטות מיסוי קשור ברצונם של הצדדים לעסקה לחזות את תוצאותיה תוך צמצום מרכיבי אי הוודאות והסיכונים.
- ❖ חבות המס בעסקה היא בין המרכיבים המשמעותיים בעסקאות. במקרים רבים קשה לחזות את היקף חבות המס וזאת עקב מורכבותם ואופיים הסבוך של דיני המס.
- ❖ בעידן של גלובליזציה, ליברליזציה של המטבע ופתיחת שווקים, הקושי בחיזוי תוצאות המס מקבל משנה תוקף.
- ❖ אחד האמצעים המקובלים בעולם וגם בישראל, להתמודדות עם הבעיות המתוארות לעיל, הנו הסדרת הליך מנהלי מול רשויות המס לקבלת החלטת מיסוי.

המוסד להחלטות מס

הצורך במוסד להחלטות מס

העדר אחידות ותופעת ה-Shopping - בהעדרו של מוסד אחד להחלטות מיסוי, ניתנו ההחלטות במספר גורמי מטה. החיסרון בכך הוא חשש לפגיעה בשוויון, באחידות ובעקביות, ולעיתים אף לתופעת "Shopping" מצד הנישומים ומיצגיהם.

העדר מקום מרוכז לקבלת החלטה בכל סוגי המס - לא אחת, בקשה למתן החלטת מיסוי טומנת בקרבה היבטי מס נוספים, הן בתחום מס ההכנסה, מיסוי מקרקעין, מע"מ ותחומי מס אחרים. במצב טרם הקמת המוסד, נאלץ הנישום להגיש את הבקשה לגורמים שונים ברשויות המס.

המוסד להחלטות מס

הצורך במוסד להחלטות מס

העדר אחידות - העדרו של מאגר מידע מרכזי וממוחשב הנוגע לפניות שטופלו, היקשה על שמירת אחידות בטיפול בבקשות.

"מרוץ סמכויות" - העדר הגדרה ברורה ומלאה להחלטת מיסוי, עלולים היו ליצור "מרוץ סמכויות" במטרה לכבול את שיקול דעתו של פקיד השומה בהליך השומה באמצעות החלטת מיסוי מהנציבות.

העדר שקיפות - ההימנעות מפרסום החלטות מיסוי, לא תרמה להתנהלות שקופה ויעילה של רשות המסים.

פרק שני ב לפקודה - החלטת מיסוי

מהי החלטת מיסוי ?

סעיף 158ב לפקודה מגדיר:

”החלטת מיסוי” - 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”

פרק שני ב לפקודה – החלטת מיסוי

מועד הגשת הבקשה להחלטת מיסוי

סעיף 158ד לפקודה קובע:

”(א). בקשה למתן החלטת מיסוי, למעט בקשה בענין מס לפי חוק מס ערך מוסף או לפי חוק מיסוי מקרקעין, ניתן להגיש לפני מועד ביצוע הפעולה או אחריה, ובלבד שתוגש לפני המועד הקבוע בסעיפים 132 או 133 להגשת דוח לפי סעיף 131, שבו הובאו בחשבון הפעולה, ההכנסה, הרווח, ההוצאה או ההפסד נושא הבקשה.

(ב) בקשה למתן החלטת מיסוי בענין מס לפי חוק מס ערך מוסף או לפי חוק מיסוי מקרקעין תוגש לפני מועד ביצוע הפעולה נושא הבקשה.”

המוסד להחלטות מס

מועד הגשת הבקשה להחלטת מיסוי

- הגשת בקשה להחלטת מיסוי תתאפשר הן לפני ביצוע העסקה, הן במהלכה והן לאחר ביצוע העסקה, ובלבד שהבקשה הוגשה לפני המועד להגשת הדו"ח על פי החוק.
- **סייג**: לגבי עסקאות מקרקעין הנתונות למיסוי על פי חוק מיסוי מקרקעין, ולהחלטות מיסוי בנושא מע"מ, על הפונים להגיש את הבקשות לפני מועד ביצוע העסקה.
- בקשות להחלטות מיסוי שהוגשו למוסד לאחר ביצוע העסקה ואשר **עיקרון הוא הליך של משא ומתן במישור הספציפי ולא העקרוני**, יטה המוסד להחלטות מיסוי להעביר את מכלול הטיפול בבקשה (או חלקים ממנה) לטיפולו של פקיד השומה, בשיתוף ותיאום עם הרפרנט המקצועי.

פרק שני ב לפקודה – החלטת מיסוי

מתי לא תצא החלטת מיסוי

סעיף 158ג לפקודה קובע:

”(ב). הוגשה בקשה למתן החלטת מיסוי, רשאי המנהל להתנות את מתן ההחלטה בצירוף אדם נוסף כמבקש, וכן רשאי הוא לסרב ליתן החלטת מיסוי או לקבוע כי תשובה לבקשה תינתן על ידי פקיד השומה שלא בדרך של החלטת מיסוי.”

סעיף 158ו לפקודה קובע:

”(ד). המנהל רשאי לקבוע כללים לענין החלטת מיסוי ונסיבות שבהן לא תינתן החלטה.”

המוסד להחלטות מס

מתי לא תצא החלטת מיסוי

1. כאשר כנגד הנישום מתנהלת חקירת מס במישור הפלילי המטריאלי.
2. כאשר הנישום נחשב לסרבן מס קשה, או נישום שלא הגיש דוחות מס לאורך שנים.
3. כאשר בעת הגשת הבקשה מתנהל דיון שומתי בעניינו של אותו נישום בנושא זה.

המוסד להחלטות מס

מתי לא תצא החלטת מיסוי

4. כאשר התשובה המיסויית ברורה על פניה מתוך החוק ו/או חוזרי רשות המיסים, וכי אין חוסר בהירות באשר לתוצאות המס.
5. כאשר מדובר בהחלטה שהיא בעיקרה עניין שבעובדה. עם זאת, במקרים המתאימים יינתנו החלטות מיסוי הכפופות לתנאים וסייגים מיוחדים.
6. כאשר קיים החשש שמדובר בעסקה שמטרתה העיקרית היא הימנעות או הפחתת מס בלתי נאותה.

פרק שני ב לפקודה – החלטת מיסוי

מתי לא תצא החלטת מיסוי - דיון

1. האם ניתן שלא להוציא החלטת מיסוי במקרים בהם רשות המסים איננה מעוניינת לפרסם את עמדה ?
2. פרסום רשימת מקרים בהם רשות המסים לא תוציא החלטת מיסוי.
3. מהם המקרים בהם ההחלטה תינתן ע"י פקיד שומה.
4. האם יש מקום לקצוב את הזמן למתן החלטת מיסוי.

פרק שני ב לפקודה – החלטת מיסוי

סוגי החלטות מיסוי

סעיף 158ג לפקודה קובע:

”(א). המנהל רשאי, לבקשת מבקש ליתן החלטת מיסוי, וכן רשאי הוא ליתן החלטת מיסוי בהסכם”

”(ה). על החלטת מיסוי בהסכם לא יהיה ערעור; על החלטת מיסוי שלא בהסכם ניתן לערער כחלק מערר או ערעור על השומה”

המוסד להחלטות מס

סוגי החלטות מיסוי

הועדה המליצה כי המוסד להחלטות מיסוי יהיה רשאי ליתן החלטות מיסוי משני סוגים: "החלטת מיסוי בהסכם" ו"החלטת מיסוי שלא בהסכם".

החלטת מיסוי בהסכם:

תוקפה של החלטת מיסוי בהסכם הינה חזקה ביותר והיא נהנית מדואליות נורמטיבית הן של דיני החוזים והן של הדין המנהלי.

המוסד להחלטות מס

החלטת מיסוי שלא בהסכם

□ החלטת מיסוי שלא בהסכם הינה החלטת מיסוי מקום בו הצדדים לא הסכימו באשר לתוצאת המס. החלטה זו לא תחייב את הנישום והוא יהיה רשאי לדווח על העסקה או הפעולה על פי הבנתו ופרשנותו.

□ לפני הוצאת החלטת מיסוי שלא בהסכם תינתן לפונה זכות טיעון.

□ בהחלטת מיסוי שלא בהסכם לא תינתן זכות לערער, שכן ממילא הנישום אינו מחוייב לפעול על פי ההחלטה וכל זכות הערעור עומדת לו בהליכי השומה הרגילים (השגה וערעור לבית המשפט).

המוסד להחלטות מס

הסתמכות על החלטת מיסוי

- ❖ החלטת המיסוי ניתנת על בסיס עובדות קונקרטיות המפורטות בבקשתו של הפונה, ולכן אך טבעי שהוא זה שיוכל להסתמך עליה.
- ❖ מבחינת הציבור הרחב שלא היה צד להליך החלטת המוסד אינה מחייבת אותו.
- ❖ **אולם, הציבור יוכל לצפות כי רשות המס תנהג בענייניו באותו האופן כפי שפורסם בהחלטת המיסוי, בכפוף לקיום מערכת נסיבות דומה ולאותה מדיניות מס נוהגת.**

פרק שני ב לפקודה – החלטת מיסוי

הסתמכות על החלטת מיסוי - דיון

1. היקף ההסתמכות על החלטות מיסוי שפורסמו.
2. האם ישנה חובה לפנות לקבלת החלטת מיסוי במקרים בהם פורסמה החלטת מיסוי.
3. שינוי עמדת רשות המסים בנושאים בהם פורסמה החלטת מיסוי (רטרואקטיבית / מכאן ולהבא).
4. מה בין החלטת מיסוי לחוזר מקצועי.

פרק שני ב לפקודה – החלטת מיסוי

בקשה אנונימית - דיון

1. האם ניתן להגיש בקשה אנונימית ?
2. באיזה שלב יש לחשוף את פרטים מזהים ?
3. האם המבקש יכול לחזור בו מבקשה אנונימית ?
4. האם ניתן להעביר בקשה אנונימית למשרד השומה ?

המלצות הועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי

משך הזמן לטיפול בבקשה

- ❖ מוצע לקבוע בנוהל 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 לפני ביצוע העסקה, ייעשה מאמץ ליתן החלטת מיסוי סמוך למועד הבקשה, ככל שניתן.

מסלולים ירוקים

מהו מסלול ירוק ?

- מסלול ירוק הינו הליך מקוצר ומזורז לקבלת החלטת מיסוי.
- מתוך כלל הנושאים, בהם פונים אל המוסד בבקשה להחלטות מיסוי, נבחרו אותם נושאים החוזרים על עצמם ואשר רמת המורכבות שלהם מאפשרת קביעת מסגרות וקריטריונים, שיאפשרו מתן החלטת מיסוי על סמך הצהרות והתחייבויות המבקש.

מסלולים ירוקים

מהו מסלול ירוק ?

- הבקשה תוגש בטופס שפורסם ע"י רשות המסים.
- בכל טופס תוארו אותן עובדות ואותם תנאים אשר בהתקיימם, יוכל המבקש להחיל על עצמו את הסדר המס המתואר בטופס.
- אין המדובר באישור אוטומטי של הסדר המס – הבקשה מועברת לחטיבה המקצועית וזו מחליטה באופן פוזיטיבי על אישור הסדר המס המוצע וזאת בתוך פרק זמן קצר הרבה יותר.

מסלולים ירוקים

מסלולים ירוקים קיימים

1. מיזוג קרן נאמנות פטורה (שינויי מבנה).
2. מיזוג קרן נאמנות חייבת (שינויי מבנה).
3. חישוב שיעור ניכיון משוקלל (שוק ההון).
4. הקצאת יחידות למניה – RSU (אופציות לעובדים).
5. קביעת מחיר מקורי ויום רכישה בקבלת נכס חו"ל –
STEP UP (מיסוי בינ"ל).

פרק שני ב לפקודה – החלטת מיסוי

פרסום החלטת מיסוי

סעיף 158 וקובע:

”(ג). 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.”

המוסד להחלטות מס

פרסום החלטות מיסוי

- ❖ הפרסום יהיה ללא שמות הנישומים, ופרטים אינפורמטיביים אישיים נוספים לרבות סודות מסחריים, מידע פיננסי וכו'.
- ❖ הפרסום יהיה בדרך של תמצית שתכלול את התשתית העובדתית ההכרחית, את תוצאת המיסוי, התנאים והסייגים העיקריים, ולעיתים הסברים נוספים.
- ❖ במקרים חריגים שבהם קיים חשש שהפונה יפגע עסקית מפרסום ההחלטה, המוסד ישקול בקשתו לדחות את מועד פרסום ההחלטה, או במקרים קיצוניים כלל לא לפרסמה.

המוסד להחלטות מס

פרסום החלטות מיסוי

- ❖ פרסום ההחלטות יהיה באופן תדיר ונגיש לציבור. הפרסום יהיה מידי רבעון ויעשה גם במדיה אלקטרונית (אתר האינטרנט של רשות המיסים).
- ❖ יודגש, כי פרסום החלטות מיסוי אינו בא לצמצם את פרסום ההנחיות המנהליות (כגון: חוזרים, הוראות ביצוע, הנחיות חב"ק, תאמ"ו והחלטות וועדת פסיקה).
- ❖ מקום בו ייצבר די ניסיון בסוגיה מסויימת, יפורסם חוזר מקצועי, אשר ייתר את הצורך בפרסום רב של החלטות שתינתנה באותו נושא.



תודה על ההקשבה

עמית קריגל, עו"ד

דרך מנחם בגין 23 תל אביב 66184

טל: 03-7266334 נקס: 076-5404768

office@mnktax.co.il www.mnktax.co.il