

אל :
תפוצה : א', נצי'(1), בי'(3), גי'(3), די'(1), ו'

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 5/2001 - היחידה למיסוי בינלאומי

הנדון : היחידה למיסוי בינלאומי – הקמה ודרכי פעולה

1. כללי

ביום 24 לספטמבר 2000 מינה נציב מס הכנסה צוות אשר יגיש את המלצותיו לעניין הקמת יחידה למיסוי בינלאומי (להלן – "היחידה"), תוך התייחסות, בין היתר, לנושאים אשר יטופלו על ידי היחידה, דרכי עבודתה ומבנה היחידה. נחיצות היחידה אינה שנויה במחלוקת וקיבלה משנה תוקף בעיקר לאור הליברליזציה שהונהגה על ידי בנק ישראל, מאמצע מאי 1998. ביום 31 לאוקטובר 1999 מינה שר האוצר ועדה ציבורית לרפורמה במיסוי הישיר (להלן – "ועדת בן בסט"), בין יתר מטרות ועדת בן בסט עמד לבחינה נושא המיסוי של תושבי ישראל בחו"ל ותושבי חו"ל בארץ. במסגרת המלצות ועדת בן בסט, הומלץ על הקמת יחידה מיוחדת למיסוי בינלאומי. בין יתר הסיבות להמלצות להקמת היחידה ניתן למנות את הליברליזציה, פתיחת השווקים והפיכת העולם ל"כפר גלובלי", מספר העסקאות הבינלאומיות והיקפן שעלו לאין שעור בשנים האחרונות. מטרת הוראת ביצוע זו היא לפרט את הנושאים אשר יטופלו ביחידה למיסוי בינלאומי, דרכי פעולתה, מבנה היחידה ויחסי הגומלין עם היחידות השונות באגף. הוראת הביצוע מבוססת על המלצות צוות שמינה נציב מס הכנסה לעניין הקמת יחידה למיסוי בינלאומי, כפי שאושרו בישיבת הנהלת האגף מתאריך 23.11.2000.

2. הנושאים אשר יטופלו על ידי היחידה

לאחר בחינה של מכלול הנושאים הקשורים לנושא למיסוי הבינלאומי הוחלט לאמץ גישה, לפיה היחידה תבצע פעילות שטח ופעילות מטה. גישה זו מניחה כי היחידה תהפוך לגורם מקצועי באגף מס הכנסה בתחום המיסוי הבינלאומי ובה ירוכזו הידע, וההתמחות והיא תיקח חלק בעיצוב המדיניות בתחום זה.

הנושאים אשר יטופלו במסגרת היחידה:

- 2.1 **עריכת שומות** - במסגרת פעילות זו ייבחרו תיקים הנמצאים במשרדי השומה, ויטופלו שומתית במסגרת היחידה; פעילות זו, לצד הטיפול המקצועי בסוגיות, תביא להגברת המודעות לפעילות יחידה הפועלת בתחום המיסוי הבינלאומי מצד הנישומים ולהגברת ההרתעה והגביה (לעניין בחירת התיקים ראה סעיף 3 לחוזר).
הטיפול השומתי במסגרת היחידה יכלול את כל שלבי השומה, קרי, שלב א' ושלב ב'.
- 2.2 **חקיקה וכתובת חוזרים** - גיבוש תיקוני חקיקה וכתובת חוזרים והוראות ביצוע בנושאי המיסוי הבינלאומי על ידי המחלקות הרלוונטיות בנציבות, יעשה במשותף עם היחידה.
- 2.3 **בניית תוכניות הדרכה אגפיות** - היחידה תפעל להנחלת הידע והניסיון שייצבר בתחום המיסוי הבינלאומי למשרדי השומה תוך בניית תוכניות הדרכה אגפיות.
- 2.4 **אישורי ניכוי במקור בהעברות לחו"ל** - כיום נושא זה מטופל הן במשרדי השומה והן במחלקת הניכויים בנציבות מס הכנסה. ככלל, ניכוי במקור אינו מהווה שומה סופית לנישום, אשר יכול ותיעשה בשלב מאוחר יותר. אולם, ככל שמדובר בניכוי במקור בגין תשלומים לחו"ל, במקרים רבים הניכוי במקור מהווה את "השומה הסופית" לגבי תושב חו"ל לו מועבר התשלום. מכאן החשיבות בבדיקת מהות העברת התשלומים לחו"ל כבר בשלב מתן האישור.

ככל שמדובר בניכויים במקור בהעברות כספים לחו"ל, בהם עולים סוגיות במיסוי בינלאומי, כגון סיווג כמכירה או תמלוגים, תשלומי דיבידנד, העברה למבנה חברות בחו"ל או כאשר מתעורר חשד ל"ניצול אמנות מס" (Treaty Shopping) או מבנים הקשורים עם "מקלטי מס", יעשה הטיפול בקביעת סיווג ושיעור הניכוי במקור במשותף עם היחידה.

2.5 קשר שוטף עם רשויות מס בחו"ל וייצוג בהליכי כריתת אמנות - אחת

הבעיות המרכזיות בעריכת שומות לגבי פעילויות בחו"ל, הינה קושי בבירור העובדות האמיתיות, הרלוונטיות לסוגיות המטופלות. לעתים העובדות גלויות או עולות מהתיק ולעיתים יש לאתרן, ומכאן הצורך בקשר שוטף עם רשויות המס הזרות לצורך חילופי מידע ועדכון.

בנוסף, יחידה המתמחה בתחום המיסוי הבינלאומי, חייבת להיות מצויה בדיני מס של מדינות אשר עמן מתקיימים קשרים עסקיים נרחבים. היחידה תפעל לעיבוי והידוק הקשרים עם רשויות מס בחו"ל, תוך שמירה על קשרים שוטפים עמן, זאת בין היתר, לצורך חילופי מידע, עדכונים הדדיים, הליכי הסכמה הדדית וכו', זאת בשיתוף עם הלשכה המשפטית.

מו"מ לקראת כריתת אמנת מס מנוהל כיום על ידי נציגי האגף מהמחלקה המשפטית, יחד עם נציג ממנהל הכנסות המדינה. לאור צבירת הידע והניסיון הצפויים להיות מרוכזים ביחידה, יצורף לצוות הנושאים ונותנים מטעם המדינה נציג מהיחידה, לפי החלטת הנציב.

2.6 קשר עם גופים בינלאומיים בחו"ל - הגלובליזציה והפיכת העולם לכפר

גלובלי קטן מחייבים את מדינת ישראל להשתלב בפעילות הבינלאומית אשר צוברת תאוצה בשנים האחרונות. התפתחות זו מחייבת היערכות מתאימה של אגף מס הכנסה והשתלבות במציאות המתפתחת. השינויים המהירים מחייבים את האגף להיות מצוי בהם ואף להיות שותף להתפתחותם. דוגמה לקשר בינלאומי חיוני הינו המעורבות של אגף מס הכנסה בארגון ה-OECD תוך השתתפות פעילה בהתכנסויותיו ואף בעיצוב עקרונות מס ראויים בנושאים חדשניים.

היחידה מחלקת מדיניות ותכנון והלשכה המשפטית, יהיו שותפים לקשר עם גופים מוסדיים בעולם.

- 2.7 **מתן החלטות מקדמיות לעסקאות בינלאומיות** - הטיפול במתן החלטות מקדמיות בתחום המיסוי הבינלאומי ייעשה במשותף על ידי היחידה והמחלקה הרלוונטית בנציבות (מקצועית, משפטית, מיסוי מקרקעין, ניכויים וכו').
- 2.8 **איסוף מודיעין מחו"ל** - חלק בלתי נפרד מיצירת תשתית עובדתית לטיפול בתיקים, ככל שמדובר בפעילות בינלאומית הינו איסוף מודיעין ממוקד ככל האפשר. בנוסף, איסוף מידע מבוסס בדבר קיום פעילות בחו"ל אשר כפופה למס בישראל, עשויה להוביל להרחבת מעגל הנישומים. לצורך קיום תשתית מספקת לאיסוף המידע דרושות, בין השאר, מיומנויות באיסוף מידע ממקורות מגוונים ובכלל זה שימוש מושכל ברשת האינטרנט. במסגרת היחידה יפעל כח אדם מיומן, אשר יעסוק בהשגת מודיעין ממקורות מגוונים בעיקר בחו"ל.

3. בחירת תיקים ואופן עבודת היחידה

התיקים אשר יטופלו במסגרת היחידה יהיו תיקים עם "סוגיית מיסוי בינלאומי". תיק שהוגדר עפ"י הקריטריונים שיפורטו להלן כ"תיק עם סוגיית מיסוי בינלאומי" ייבחן ע"י נציג מהיחידה במשותף עם פקיד השומה הרלוונטי ולאור זאת יוחלט האם התיק ראוי לטיפול ביחידה. אופן פעולה זה ישיג אפקט הרתעתי משמעותי – מייצגים ונישומים יהיו מודעים לקיומן של בדיקות ע"י אגף מס הכנסה בקשר לנושא המיסוי הבינלאומי.

הטיפול בתיק ייעשה במסגרת היחידה ובאחריותה הבלעדית, תוך ליווי של מפקח ממועד השומה שממנו הועבר התיק.

תשואת המס, לצרכים סטטיסטיים, הנובעת מהתיק תיוחס למשרד השומה שממנו הועבר התיק. כמו כן, הטיפול בנושאי גביה וכו' יישארו באחריות משרד השומה ממנו יצא התיק. הטיפול בתיק יהיה כוללני ויכלול גם את יתר הסוגיות השומתיות העולות בתיק (מלבד סוגיות המיסוי הבינלאומי).

כ - 60% ממכסת התיקים השנתית תקבע על ידי נציבות מס הכנסה (על פי הקריטריונים להלן), ותהא חלק מתוכנית העבודה השנתית של האגף. תיקים כאמור ייבחרו לפני קביעת תוכנית העבודה של פקידי השומה ויוצאו ממסגרת תוכנית העבודה של פקידי השומה לשנת המס.

יתרת 40% ממכסת התיקים השנתית יידרשו לעיון באופן עצמאי על ידי היחידה תוך התייעצות עם פקידי השומה.

במידה ותעלה מחלוקת בין היחידה לפקיד השומה, בעניין הגדרת התיק כ"תיק עם סוגיית מיסוי בינלאומי", העניין יובא לבירור אצל המשנה לנציב לענייני שומה, אשר יחליט היכן יטופל התיק.

3.1 קריטריונים מנחים להגדרת "תיק עם סוגיית מיסוי בינלאומי"

1. תיק שיש בו פעילות העברת כספים לחו"ל, בהיקפים משמעותיים.
2. תיק שיש בו הפרשות כאשר ההפרשה היא לגבי תושב חוץ.
3. נישום שיש לו "השקעה" בחו"ל. לעניין זה, "השקעה" - השקעה בנדל"ן, בחברות, הלוואות, ניירות ערך והכל כאשר מדובר בהשקעה מהותית.
4. מכירות לחו"ל - לרבות סוגיית מחירי העברה.
5. תכנוני מס שבהם יש ניצול אמנות. לדוגמה: "מבנים" של חברות, ישראלים שמשקיעים בחו"ל או תושבי חוץ שמשקיעים בישראל.
6. תיקים שמעוררים שאלות הקשורות ביישום אמנות: מוסד קבע, קביעת תושבות, הליכי הסכמה הדדית וכו'.
7. תיקים שיידרשו ע"י היחידה. התיקים ייבחרו כתוצאה מפרסום עסקאות בעיתונות הכתובה או האלקטרונית ותיקים אחרים עם סוגיות מיסוי בינלאומי, זאת לאחר התייעצות עם פקיד השומה הרלוונטי.
8. תיקים בהם יש חברה בהשקעת חוץ על פי חוק עידוד השקעות הון בהן עולה שאלת זהותם של המשקיעים הזרים.

3.2 פירוט הגדרת "תיק עם סוגיית מיסוי בינלאומי"

3.2.1 תיק שיש בו פעילות העברת כספים לחו"ל

תיק אשר במסגרתו הועברו כספים לחו"ל על פי הקריטריונים הבאים:

- העברת כספים לחו"ל בשנת המס, שסכומם ייקבע מעת לעת ע"י הנהלת הנציבות.

- קביעת שיעור ממחזור הפעילות של הנישום. השיעור הוא היחס שבין **סכום ההעברה** מחולק **במחזור הפעילות המדווח**. הסיבה לבחירת יחס זה היא הקלות היחסית שבה ניתן להשיג את הנתונים האמורים, סכומי ההעברה מדווחים למחלקת הניכויים וסך המחזור מדווח בשע"ם.

3.2.2 תיק שיש בו הפרשות כאשר ההפרשה היא לגבי תושב חוץ

תיק שיש בו הפרשות המתייחסות לתושב חוץ מעל לסכום שייקבע ע"י הנהלת הנציבות, מעת לעת. במקרה של תיק עם הפרשות, לא יתקבל מידע באמצעות מערכת נתוני ניכויים במקור וזאת בשל העובדה שלא עברו מזומנים. מאחר והמהות זהה, דרישת הוצאה בישראל כאשר המקבל הוא תושב חוץ, נחוצה קטגוריה זו.

3.2.3 נישום שיש לו "השקעה" בחו"ל

נישום שיש לו השקעות משמעותיות בחו"ל יועבר לעיון ביחידה.

4. מכירות לחו"ל – מחירי העברה

- "מחירי העברה" – הכוונה בעיקר ל- נישום בישראל שרוכש או מוכר לצד קשור בחו"ל במחיר שאיננו מחיר השוק. יודגש כי הטיפול ייעשה גם לגבי קביעת מחירי העברה בעת מתן שירות ולרבות בנושא מרכזי פיתוח בישראל.
- הנושא של מחירי העברה יטופל אך ורק ע"י היחידה.
- בעת הטיפול בסוגיה **לא יועבר** כל התיק לטיפול ע"י היחידה (להבדיל מהמקרים האחרים שבהם מטופל ונסגר התיק – "יוצאת שומה").
- לאחר קביעת מחירי ההעברה ביחידה, יועברו הממצאים למשרד השומה להמשך טיפול בתיק.

5. תכנוני מס שבהם יש ניצול אמנות (Treaty Shopping) או שימוש ב"מקלטי מס"

- תיקים בקטגוריה זו יועברו ליחידה לאחר שיאותרו במשרדי השומה או בעזרת איסוף מודיעין (פרסום בעיתונות וכו').

6. תיקים שמעוררים שאלות הקשורות ביישום אמנות

- במסגרת זו נכללים נושאים הקשורים ביישום אמנות, לדוגמה: קביעת תושבות, קיומו או אי קיומו של "מוסד קבע" וכו'.
- איתור הסוגיות ייעשה במשרדי השומה והתיקים יועבר לעיון היחידה.

7. מבנה היחידה -

היחידה כפופה באופן ישיר לנציב מס הכנסה.

תאור מבנה היחידה:

- בראש המשרד יעמוד מנהל היחידה.
- למנהל יהיה סגן.
- במשרד תהיה רכזת לשכה בכירה.
- עובדי המשרד יחולקו ל - 4 חוליות. אחראי על כל חוליה הוא ממונה (מפקח ארצי). חוליה אחת תהא אחראית בעיקר על נושא מחירי העברה.
- בכל חוליה יהיו מספר מפקחים.
- פונקציה נוספת במשרד (כ- שני עובדים) תתפקד כאחראית על איסוף מידע בכלל ומידע אלקטרוני בפרט.

8. גיוס כח אדם

תחום המיסוי הבינלאומי הינו תחום סבוך ונרחב אשר מצוי בהתפתחות מתמדת. בנוסף מצריך התחום ידיעת השפה האנגלית ברמה גבוהה במיוחד. מכל אלה עולה שיש לבחור ליחידה אנשים בעלי ניסיון בתחום המסים, ניסיון אשר יהווה בסיס ללימוד והתמחות בנושא המיסוי הבינלאומי. מרבית אנשי היחידה ייבחרו מקרב משרדי השומה. נדרש כי הליך מיון העובדים ייעשה תוך גיבוי מלא ושיתוף פעולה מצד פקידי השומה על מנת שיועברו ליחידה האנשים המתאימים ביותר.

9. היחידה החלה בפעילותה ב - 1 בינואר 2001.

בברכה

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין