



כ"א שבט, תשפ"ג
12 פברואר, 2023

חוזר מס הכנסה מספר 01/2023 - רשות המסים

בנושא: הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס - נוהל הגשת בקשה

והטיפול בה

חוזר זה מחליף את הוראת ביצוע מס הכנסה 23/2001

תוכן עניינים

1.	הקדמה	2
2.	הרשות המוסמכת	3
3.	הליכי הסכמה הדדית במקרה פרטני	4
4.	הליכי הסכמה הדדית לבקשת מדינת אמנה	6
5.	נוהל הגשת בקשה לקיום הליכי הסכמה הדדית במקרה פרטני	6
6.	נוהל טיפול בבקשה	9
7.	השפעת הליכי הסכמה הדדית על הליכי שומה, השגה וערעור וגביה	11
8.	יישום הסכם רשויות מוסמכות	12
9.	הוראות שונות	13



- 1. הקדמה**
- 1.1 לכל מונח בחוזר זה תהא המשמעות הנתונה לו בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") אלא אם נאמר אחרת.
- 1.2 אחת המטרות שלשמן מתקשרות מדינות באמנות מס היא מניעת כפל מס. אמנות מס הינן הסכמים בין-לאומיים הנערכים בין שתי מדינות (להלן: "המדינות המתקשרות"), המשקפים את הסכמתן בדבר חלוקת זכויות המסוי לגבי סוגים שונים של הכנסה ולעיתים אף בדבר סיווגן של הכנסות. במסגרת אמנת מס מסכימות המדינות המתקשרות ביניהן כי הזכות למסות הכנסה מסוג מסוים תינתן לאחת מהמדינות המתקשרות, בעוד שהמדינה המתקשרת השנייה מתחייבת לוותר, באופן מלא או חלקי, על זכותה למסות את אותה ההכנסה או לתת הקלה או הטבה בדרך אחרת.
- 1.3 באמנות המס שישראל צד להן, נכלל סעיף הקובע "נוהל הסכמה הדדית". סעיף זה קובע הליך ייחודי ובלעדי שמטרתו מניעת חיוב במס שאינו תואם את הוראות האמנה. כמו כן, הליך זה בא לאפשר למדינות המתקשרות ליישב בהסכמה הדדית קושי או ספק בדבר פירושה או תחולתה של האמנה, וכן במקרים שאין לגביהם הוראות באמנה. בכל אמנה מפורטים סוגי המחלוקות והנושאים שניתן לפתור או לקבוע בהסכמה הדדית. לעיתים ישנן הוראות אחרות באמנה הקובעות שהחלטה או קביעה בעניין מסוים יכולות להתקבל רק בהסכמה הדדית של הרשויות או לאחר היוועצות ביניהן.
- כל ההוראות הללו נועדו ליצור ערוץ הידברות בין המדינות המתקשרות בכל סוגיה הקשורה באמנה, והן משקפות את רצון המדינות המתקשרות ליישב מחלוקות תוך שיתוף פעולה ובדרך של הסכמה.
- 1.4 הוראות בעניין הליכי הסכמה הדדית מופיעות בסעיף 25 לאמנת המודל של ה-OECD (להלן: "אמנת המודל") חלק גדול מאמנות המס של ישראל מכילות הוראות דומות לאמנת המודל. נוסח הסעיף באמנת המודל עודכן בשנת 2017 בעקבות פרויקט ה-"BEPS" אשר קבע שיש לשפר את הנוהל ליישוב מחלוקות באופן שיהיה נגיש ויעיל יותר¹. לפיכך, החל משנת 2019, יחולו שינויים בסעיף הליכי הסכמה הדדית בחלק מאמנות המס של ישראל. חלק מהשינויים יחולו לאור הצטרפותה של ישראל לאמנה המולטיטלרלית ליישום אמצעים הנוגעים לאמנות מס למניעת שחיקת רווחים בסיס המס והסטת רווחים².

¹ BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective
<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
² בנושא: האמנה המולטיטלרלית ליישום אמצעים הנוגעים לאמנות מס למניעת שחיקת רווחים בסיס והסטת רווחים



- 1.5 ניתן לחלק את נוהל ההסכמה ההדדית לכמה סוגים : הסוג הראשון והנפוץ ביותר הוא הליך הסכמה הדדית לגבי מקרה פרטני בו מועלית הטענה כי פעולה של אחת המדינות, או של שתיהן, גורמת או עלולה לגרום לחיוב נישום במס בניגוד להוראות האמנה; הסוג השני הוא הליך שמטרתו להגיע להסכמה בדבר פרשנות הוראות האמנה, בדבר יישומה או תחולתה באופן כללי וללא קשר למקרה פרטני; הסוג השלישי הוא הליך התייעצות לגבי מקרים שלא הוסדרו במפורש באמנה, במטרה למנוע כפל מס. כל אחד מסוגי ההליכים הללו יתקיים לגבי מיסים עליהם חלה האמנה הרלבנטית, בכפוף להוראותיה.
- 1.6 הליכי הסכמה הדדית מתנהלים בין המדינות המתקשרות, באמצעות הרשויות המוסמכות.
- 1.7 מטרת חוזר זה הינה להבהיר את מהותם של הליכי הסכמה ההדדית ולקבוע נוהל פניה לרשות המוסמכת בבקשה לפתוח בהליך הסכמה הדדית במקרה פרטני (להלן: "הבקשה").

2. הרשות המוסמכת

- 2.1 אמנות המס קובעות "רשות מוסמכת" לכל אחת מהמדינות המתקשרות (להלן: "הרשות המוסמכת"), בין היתר, לצורך יישום מנגנון ההסכמה ההדדית. תפקידי הרשות המוסמכת וסמכויותיה ביחס לכל אחד מהסוגים של הליכי הסכמה ההדדית נקבעים באמנה ויכולים להשתנות מאמנה לאמנה. הרשות המוסמכת לא תפעל בענין לגביו לא הוסמכה באמנה הרלבנטית.
- 2.2 הרשות המוסמכת של כל אחת מהמדינות המתקשרות היא הגוף המוסמך ליזום הליכי הסכמה הדדית עם המדינה המתקשרת האחרת, להשתתף בהם ולהגיע להסכמה בכל ענין הנתון לסמכותה.
- 2.3 מחלקת מיסוי בין-לאומי בחטיבה המקצועית של רשות המסים היא הרשות המוסמכת של מדינת ישראל לענין אמנות המס שישראל צד להן. במקרים המתאימים יצרף מנהל רשות המיסים אנשים נוספים לטיפול או היוועצות בנושא ספציפי³ תוך שמירה על עצמאות עבודתה של הרשות המוסמכת. הרשות המוסמכת תיוועץ עם החטיבה המשפטית ברשות המיסים בפרט בנושאים הקשורים לפרשנות הוראות באמנות המס ולתחולתן. הרשות המוסמכת תפעל בנפרד ובאופן שאינו תלוי בפקיד השומה ובמי שעשה את השומה (אלא אם מצוין אחרת, בחוזר זה "פקיד השומה" משמעו פקיד השומה בישראל ו"הרשות המוסמכת" כוונתה לרשות המוסמכת של ישראל).

³ כגון, נציגי מחלקות מקצועיות אחרות (מחירי העברה, הערכת שווי וכד')



3. הליכי הסכמה הדדית במקרה פרטני

3.1 תושב ישראל הסבור שפעולה של אחת המדינות המתקשרות באמנת מס, או שתיהן, גורמת או עלולה לגרום לו חיוב במס שלא בהתאם להוראות אותה אמנה, רשאי להביא את עניינו בפני הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת שהוא תושבה (להלן: "המבקש"). במקרים מסוימים מאפשרת האמנה פניה למדינת האזרחות בטענת אפליה על בסיס אזרחות. זכות זו קיימת בנוסף על התרופות הנתונות למבקש לפי הדין הפנימי של מדינת ישראל, או של המדינה האחרת, אם נקבע כך באמנה הרלבנטית.

3.2 דוגמאות אופייניות למקרים בהם תתבקש הרשות המוסמכת לנהל הליכי הסכמה הדדית (הרשימה אינה סגורה):

- מצבים בהם מתעוררת שאלה של ייחוס הכנסות בין שתי המדינות (סוגית מחירי העברה);
- קיום מוסד קבע במדינה מתקשרת, וייחוס הכנסות והוצאות;
- הכרעה בעניין "תושבות" במצב בו נוצר כפל מס עקב קביעת תושבות בשתי המדינות המתקשרות;
- סיווג שונה של הכנסות (למשל: במדינה א' מסווג כדיבידנד ובמדינה ב' מסווג כריבית);
- מצבים של כפל מס בשל מס יציאה.

3.3 לעומת זאת, המנגנון לחישוב של זיכוי מס זר (למשל, שיטת הסלים, עודף זיכוי וכיוצ"ב) כפוף אף לפי הוראות האמנות לדין הפנימי ולפיכך אין הצדקה לדון באופן חישוב הזיכוי במסגרת הליך הסכמה הדדית. כמו כן, אין הצדקה לדון במיסוי של תושב ישראל בהתאם לדין הפנימי של ישראל במסגרת הליכי הסכמה הדדית אלא אם כן המיסוי אינו תואם הוראה ספציפית באמנת המס.

עוד יש לציין, שהליכי הסכמה הדדית אינם חלופה למילוי דרישות מנהליות המוטלות במדינת האמנה לצורך קבלת הטבות אמנה (כגון הגשת בקשה להקלה או בקשה להחזר מס)⁴. דרישות מנהליות שאין בהן בכדי להפלות, לא רואים בהן פעולה שלא בהתאם לאמנה ולפיכך דרישות כאמור לא מהוות עילה מוצדקת להליכי הסכמה הדדית. אם המבקש נקט בצעדים הנדרשים במדינת האמנה לצורך יישום הוראות האמנה אולם נענה בשלילה שלא בהתאם להוראות האמנה, תהיה בקשתו להליכי הסכמה הדדית מוצדקת.

⁴ ראה: ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וצידוד בע"מ נ' פ'קיד שומה חולון וע"א 8382/21 פ.ק. גנרטורים וצידוד בע"מ נ' פ'קיד שומה חולון

3.4 הרשות המוסמכת רשאית, לבקשת נישום תושב ישראל, ליזום הליך הסכמה הדדית עם רשויות מוסמכות ממספר מדינות אמנה מקום בו הסוגיה הנדונה נוגעת בהחלת אמנה של ישראל עם כל אחת מהמדינות המתקשרות האחרות (להלן: "הליך מולטילטרלי").

3.5 הבקשה תוגש לרשות המוסמכת בתוך המועד הנקוב באמנה הרלבנטית. בקשה שתוגש לאחר מועד זה לא תתקבל. יש לשים לב לכך שפרק הזמן הנקוב במרבית אמנות המס של ישראל ובאמנת המודל של ה-OECD הינו 3 שנים "ממועד ההודעה הראשונה על הפעולה שהביאה לידי חיוב במס שלא בהתאם להוראות אמנה זו". יודגש, כי במקרים מסויימים בהם שילוב הפעולות בשתי המדינות יוצרת מצב של חיוב במס שלא בהתאם להוראות האמנה, מנין שלוש השנים יחל ממועד ההודעה הראשונה על הפעולה המאוחרת מבין הפעולות של שתי המדינות. מועד ההודעה הראשונה הינו המועד בו נדרש הנישום לשלם מס בין בשומה (לרבות בשומה שהוצאה בשלב א') או בדרך אחרת (לדוגמה: ניכוי מס במקור). מועד זה אינו זהה בהכרח למועד הוצאת השומה הסופית והוא עשוי להיות מוקדם יותר ממועד השומה הסופית. "הודעה" לעניין מסים שנוכו במקור אינה בהכרח הודעה של רשות המס על ניכוי מס והמועד הנקוב ימנה החל מהמועד בו נודע לנישום במהלך העניינים הרגיל על מיסוי שלא בהתאם לאמנה. (למשל, קבלת דוח חשבון מהבנק שכולל את המיסים שנוכו במקור). באמנה שלא נקבע בה מועד להגשת בקשה להליך הסכמה הדדית, תסכים הרשות המוסמכת לקבל בקשה שהוגשה תוך זמן סביר ממועד ההודעה הראשונה על הפעולה שהביאה לידי חיוב במס שלא בהתאם להוראות האמנה (בקשה שתוגש במקרה כזה בתוך 3 שנים ממועד ההודעה הראשונה כאמור, תחשב כהודעה שהוגשה בתוך זמן סביר).

יובהר, כי מועד הגשת הבקשה אינו תלוי במיציאת התרופות הנתונות למבקש לפי הדין הפנימי של מדינת ישראל. מועד הגשת בקשה להסכמה הדדית עשוי להיות מוקדם יותר מהמועד הקובע להגשת השגה או לבקשת סעד משפטי.

3.6 חשוב לציין, שהגשת בקשה להליך הסכמה הדדית אינה עוצרת את מנין התקופות להגשת השגה וערעור. לכן, הרשות המוסמכת לא תוכל להגיע להסכם בניגוד להוראות ההתיישנות לפי הדין הפנימי אלא אם קיימת באמנה הוראה לפיה כל הסכם שיושג על ידי הרשויות המוסמכות ייושם על אף כל מגבלת התיישנות בדין הפנימי של המדינות המתקשרות. נכון להיום ברוב אמנות המס של ישראל ישנה הוראה שמתגברת על התיישנות. הרשות המוסמכת תיידע את הרשות המוסמכת האחרת בדבר בקשה להליך הסכמה הדדית לפי אמנה שאין בה הוראה כאמור שהוגשה



בסמוך או לאחר תום תקופת ההתיישנות.

כמו כן, ניתן לבקש קיום של הליך הסכמה הדדית במטרה להגיע להסכמה לגבי נושא החוזר על עצמו מדי שנה. הרשות המוסמכת רשאית להסכים על החלת תוצאות הליכי הסכמה הדדית לגבי מספר שנים שינקבו בהחלטה. הסכם רשויות מוסמכות הנוגע למספר שנים מהווה הסכם מחייב. פקיד השומה רשאי לבחון את קיומם של ההנחות העובדתיות שבבסיס ההסכם אשר נקבעו בין הרשויות המוסמכות במסגרת הליך השומה לשם יישום ההסכם.

3.7 בקשה שהוגשה לרשות המוסמכת על ידי מי שאינו זכאי לכך לפי האמנה לא תתקבל ולא תידון במסגרת הליכי הסכמה הדדית (למשל, מי שאינו תושב ישראל, או בקשה שעניינה שנים שקדמו לתחולת האמנה).

3.8 מצאה הרשות המוסמכת כי הפניה מוצדקת וכי לא ניתן להגיע לפתרון מספק באופן חד-צדדי, תשתדל ליישב את העניין בהסכמה הדדית עם הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת האחרת במגמה למנוע מיסוי שלא בהתאם לאמנה.

4. הליכי הסכמה הדדית לבקשת מדינת אמנה

4.1 פנתה מדינת אמנה לרשות המוסמכת בישראל בבקשה לקיים נוהל הסכמה הדדית בעניינו של תושב מדינת האמנה, תבחן הרשות המוסמכת את הפניה ותפעל כאמור בסעיף 6 להלן, בשינויים המחוייבים.

4.2 מקום שהפניה כאמור עשויה להשפיע על חבות המס של נישום בישראל, תודיע הרשות המוסמכת לנישום הישראלי על הפניה לקיים הליכי הסכמה הדדית בעניינו.

4.3 הרשות המוסמכת תודיע לפקיד השומה בישראל כי הוגשה פניה ואת עניינה.

5. נוהל הגשת בקשה לקיום הליכי הסכמה הדדית במקרה פרטני

5.1 הבקשה לקיום הליכי הסכמה הדדית תוגש למשרדי מחלקת מיסוי בין-לאומי של החטיבה המקצועית ברשות המסים (דרך מנחם בגין 125 תל אביב) והעתקה בפורמט דיגיטלי (כולל נספחים) יישלח בדואר אלקטרוני לכתובת MAP@taxes.gov.il. אם המבקש מגיש דוחות לרשות המסים בישראל, יוגש על ידו העתק מהבקשה גם למשרד פקיד השומה בו מתנהל תיקו. היה נשוא הבקשה קשור להליך המתנהל בפני בית משפט, יגיש המבקש העתק גם לחטיבה המשפטית ברשות המיסים.

5.2 הבקשה תיערך בכתב ותהא חתומה על ידי המבקש או על ידי מייצגו על פי הדין. הבקשה תוגש בשפה העברית ובתרגום לשפה האנגלית. מסמכים שאינם בעברית



או אנגלית יתורגמו לאנגלית או עברית. לבקשת הרשות המוסמכת, יתורגמו מסמכים בעברית לאנגלית ומאנגלית לעברית.

5.3 הבקשה תפרט כי מתבקש סיוע של הרשות המוסמכת ותכלול את כל הפרטים והמידע המפורטים להלן⁵:

5.3.1 שמות וכתובות של המבקש/ים, מספר מזהה של כל ישות ישראלית או זרה הקשורה בנושא ופרטים מזהים נוספים לפי הענין.

5.3.2 שנות המס לגביהן מתבקשת הסכמה הדדית.

5.3.3 תיאור השליטה, ההחזקות והקשרים שבין המבקש לבין כל הישויות הרלבנטיות לבקשה בשנות המס הנדונות ובשנתיים שקדמו להן.

5.3.4 אזכור האמנה, סעיף הליך ההסכמה ההדדית שמכוחו מוגשת הבקשה, ציון הסעיפים באמנה עליהם נסמכת בקשתו של הפונה.

5.3.5 תיאור תמציתי של הנושא בגינו מתבקש סיוע הרשות המוסמכת.

5.3.6 הוכחת הפעולה שבגינה נטען כי נגרם או עלול להיגרם מיסוי בניגוד להוראות האמנה.

5.3.7 פירוט עובדתי מלא הכולל את תיאור הנסיבות הקשורות ומסמכים התומכים בעובדות.

5.3.8 סכומי מס ישראלי וזר הקשורים לעניין, בשקלים חדשים ובמטבע הרלבנטי.

5.3.9 ניתוח הסוגיה נשוא הבקשה ופרשנות סעיפי האמנה שנטען לגביהם שלא יושמו נכון.

5.3.10 הסבר לגבי אופי ההקלה המבוקשת.

5.3.11 שומה, החלטה או הכרעה של פקיד השומה בישראל, ככל שקיימת.

5.3.12 מכתבים ומסמכי ביקורת שנמסרו למבקש וקשורים לפעולה שהובילה למיסוי שלא בהתאם לאמנה.

5.3.13 בבקשה שעניינה מחירי העברה:

א. מסמכים הנדרשים לפי הדין בישראל לרבות דוחות כספיים לשנים שבמחלוקת, עבודות מחקר במחירי העברה שמצויות בידי המבקש,

וניירות עבודה ליישום עבודות המחקר בדוחות הכספיים;

ב. התאמה לענין מחירי העברה שנעשתה בישראל או בחו"ל;

ג. רשימה של מסמכים ובקשות לדרישת מידע שדרש פקיד השומה ופירוט

⁵ רשימת הפרטים הנדרשים לפתיחת הליך הסכמה הדדית עשויה להיבחן בעתיד אם יפורסמו המלצות מעודכנות מטעם ה-OECD או במסגרת ה-BEPS.



אילו מהמסמכים הוגשו ואילו מסמכים לא הוגשו;⁶

ד. מסמכים שהוגשו לרשות מס בחו"ל לשם ביסוס מחירי העברה של עניין נשוא הבקשה.

5.3.14 הודעה האם חלה התיישנות בישראל או במדינה האחרת לגבי התקופה בגינה מבוקשת הסכמה הדדית.

5.3.15 האם העניין נשוא הבקשה קשור בדרך כלשהי בעניין שלגביו ניתנה הכרעה כלשהי של כל גורם מרשות המסים בישראל (לרבות בעניין מסוי מקרקעין ומע"מ), או שקיימת בקשה תלויה ועומדת אצל גורם אחר מרשות המסים בישראל.

5.3.16 האם נערכה או עומדת להיערך פניה בבקשה להליכי הסכמה הדדית של המבקש או של גוף קשור לו לרשויות המוסמכות במדינה האחרת באותו עניין. יש לצרף העתק (כולל נספחים) של הבקשה שהוגשה במדינה האחרת בציון מועד הגשה, הגוף והאדם אליו נעשתה הפניה.

5.3.17 האם התקיימו הליכים כלשהם בעניין נשוא הבקשה במדינה האחרת לגבי המבקש והצדדים הקשורים לו לרבות הליכי שומה, הסכם שומה, הסכם מחירי העברה או הסכם אחר, כולל הליך אדמיניסטרטיבי. יש להסביר ולצרף כל החלטה, התאמה, הכרעה, מסמכי שומה או הסכם הנוגעים לנשוא הבקשה ולציין את פרטי המשרד ובעלי תפקידים במדינה האחרת המעורבים בהליך.

5.3.18 פירוט הליכים משפטיים שנערכו בעבר או שתלויים ועומדים, בישראל או במדינה אחרת, והקשורים לעניין נשוא הבקשה. יש לצרף העתקי החלטות או הסכמים.

5.3.19 הצהרת המבקש כי הוא מוותר על סודיות ומתיר לרשות המוסמכת לגלות לרשות המוסמכת של המדינה האחרת ולנציגיה כל מידע הקשור לעניין נשוא הבקשה, לרבות גילוי מידע אודות ישויות הקשורות לנשוא הבקשה.

5.3.20 הצהרת המבקש המופנית אל הרשות המוסמכת של המדינה האחרת המתיר לה לגלות לרשות המוסמכת כל מידע הקשור לעניין נשוא הבקשה, לרבות מידע אודות ישויות הקשורות לנשוא הבקשה.

5.3.21 התחייבות של המבקש להודיע לרשות המוסמכת על כל טעות, שינוי או התפתחות שחלו בפרטים שנמסרו על ידו, מיד לאחר היוודעם.

5.3.22 התחייבות של המבקש לסייע לרשות המוסמכת להגיע לפתרון על ידי המצאת

⁶ מבלי לגרוע מהאמור בסעיף 5.4, הרשות המוסמכת רשאית לבקש המצאה של מסמכים מתוך רשימה זו במהלך הטיפול בבקשה.



כל מסמך שיידרש בזמן סביר ובאופן מלא.

5.3.23 בבקשה להליך מולטילטרלי כאמור בסעיף 3.4 לעיל יש להציג את המידע

הנדרש לגבי כל אחת מהמדינות והמבקש יצהיר שהוא מסכים להעברת כל

מידע שנמסר במסגרת ההליך לכל אחת מהמדינות המעורבות.

5.3.24 יפוי כח למייצג, אם הבקשה נערכה על ידו.

הפרטים האמורים יכללו בתצהיר של המבקש או של נושא משרה בו, המצהיר כי

הפרטים ידועים לו מידיעה אישית, ויהיה מאושר על ידי עורך דין. אם המבקש מיוצג

בהליך הבקשה, יחולו על המסמכים המוגשים על ידי המייצג הרשום הוראות כל דין.

5.4 הרשות המוסמכת רשאית לדרוש מהמבקש, בכל עת, למסור לה כל מידע, פרטים או

מסמכים נוספים הדרושים לה לצורך הטיפול בבקשה. המבקש חייב להמציא את

החומר הנוסף באופן מלא תוך 21 ימי עבודה או במועד שהתבקש לכך. במקרה

הצורך, ניתן להגיש בקשה מנומקת להארכת המועד להמצאת חומר נוסף. מסמכים

שנערכו בשפה שאיננה עברית יוגשו בשפת המקור בצירוף תרגום מאושר לאנגלית

או עברית.

5.5 אם המבקש לא המציא מידע, פרטים ומסמכים כנדרש, רשאית הרשות המוסמכת

לדחות את הבקשה או להפסיק את הטיפול בבקשה.

6. נוהל טיפול בבקשה

6.1 הרשות המוסמכת תבחן את הבקשה ואת מידת ההצדקה שבה. בקשה תהיה

מוצדקת אם קיים או עשוי להתקיים מיסוי שלא בהתאם לאמנה בישראל או במדינת

האמנה האחרת. בקשה תחשב כבלתי מוצדקת אם בחינת הבקשה אינה מצביעה על

מיסוי שלא בהתאם לאמנה או אם חסר מידע הנדרש לבחינת הבקשה.

6.2 כאשר הרשות המוסמכת בוחנת סוגיות בפרשנות אמנה, תתבסס עמדתה על הוראות

האמנה הרלוונטית בהתבסס על עקרונות פרשנות אמנות, דברי ההסבר של ה-

OECD והדין הפנימי בישראל. עמדת הרשות המוסמכת תיקבע בכל מקרה לגופו.

6.3 כאשר הרשות המוסמכת בוחנת את ייחוס ההכנסות בין נישום בישראל לבין גוף

קשור, תתבסס עמדתה על מדיניות של שווי שוק באופן שהייחוס ייקבע לפי המצב

שהיה שורר אלמלא היו הצדדים קשורים, בהתחשב במטרת האמנה למנוע כפל מס

ולאור מכלול הנסיבות במקרה המסוים.

6.4 כמו כן, הרשות המוסמכת תסכים לקבל בקשה במקרה שהמבקש ורשות המס

שערכה את השומה חלוקים האם התנאים לקיומה של הוראה אנטי תכנונית (באמנה

או בדין הפנימי) מתקיימים אם הבקשה עומדת בכל התנאים האחרים לקבלתה.

6.5 מצאה הרשות המוסמכת כי הבקשה אינה מוצדקת, תודיע הרשות המוסמכת על



- החלטה זו לרשות המוסמכת של המדינה האחרת. הרשות המוסמכת של מדינת האמנה רשאית להביע את עמדתה בנושא. מבלי לגרוע מהאמור, שיקול הדעת לגבי המשך ההליך נתון לרשות המוסמכת.
- 6.6 מצאה הרשות המוסמכת כי הבקשה אינה מוצדקת, תודיע למבקש את החלטתה בכתב תוך ציון נימוקי החלטתה. כמו כן, תודיע הרשות המוסמכת במקרים המתאימים, למשרד השומה על החלטתה.
- 6.7 סברה הרשות המוסמכת שהבקשה מוצדקת, וכי המיסוי בישראל, במלואו או בחלקו, אינו תואם את הוראות האמנה, תודיע הרשות המוסמכת על החלטתה לפקיד השומה ותסביר כיצד יש לפעול על מנת ליישם כנדרש את הוראות האמנה. הרשות המוסמכת תודיע על החלטתה לרשות המוסמכת האחרת. במקרים המתאימים, הרשות המוסמכת תקבל את החלטתה לאחר תיאום או התייעצות עם הרשות המוסמכת האחרת.
- 6.8 סברה הרשות המוסמכת שהבקשה מוצדקת, וכי המיסוי במדינה האחרת אינו תואם במלואו או בחלקו, את הוראות האמנה, תפנה לרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת האחרת ותשתדל ליישב עמה את הענין בהסכמה הדדית.
- 6.9 הרשות המוסמכת תקיים את ההליכים ביחד עם הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת האחרת. המבקש אינו זכאי לקחת חלק בהליכים אלו. הרשות המוסמכת רשאית, על פי שיקול דעתה הבלעדי, לאפשר למבקש להעלות על הכתב את טענותיו בדבר מיסוי שלא בהתאם להוראות האמנה. כמו כן, על פי שיקול דעתה הבלעדי ובתיאום עם הרשות המוסמכת האחרת, רשאית הרשות המוסמכת לאפשר למבקש להציג את טענותיו ומידע רלבנטי בפני שתי הרשויות (זאת מבלי לגרוע מחובותיו על פי סעיף 5 לחוזר). כתב הטענות יוגש לרשות המוסמכת ועל פי שיקול דעתה הבלעדי יועבר על ידה לרשות המוסמכת של המדינה האחרת. כתב הטענות ייכתב בשפה האנגלית ויתורגם על פי בקשת הרשות המוסמכת.
- 6.10 הרשות המוסמכת תודיע למבקש ולמשרד השומה על תוצאות הליך ההסכמה ההדדית. יודגש, כי גם אם לאחר מאמצים סבירים מצד הרשות המוסמכת לא היה שיתוף פעולה מצד הרשות המוסמכת במדינה האחרת, או ששתי הרשויות לא הצליחו להגיע לפתרון מוסכם ביניהן, תודיע הרשות המוסמכת בכתב למבקש על תוצאות ההליך. מובהר בזאת, כי בכל מקרה בו כשלו מאמציה הסבירים של הרשות המוסמכת לקיים הליכים להסכמה הדדית או שההליכים הסתיימו ללא פתרון מוסכם, הרשות המוסמכת של ישראל אינה חייבת למנוע כפל מס באופן חד צדדי, אם מצאה שהמיסוי בישראל תואם את הוראות הדין הישראלי ואמנת המס הרלבנטית.
- 6.11 הגיעו הרשויות המוסמכות להסכמה, תודיע הרשות המוסמכת למבקש על תוצאות



הליכי ההסכמה ההדדית. המבקש יתבקש להודיע האם הוא נותן את הסכמתו לתוצאות הליך ההסכמה ההדדית או שהוא חולק על התוצאות תוך 30 יום, אלא אם נקבע מועד אחר בהודעה. הודיע המבקש כי הוא מקבל את ההסכמה שהושגה במסגרת הליכי ההסכמה ההדדית, ההסכמה כאמור תהא סופית, ללא זכות להשגה או לערעור. אם הוגש ערעור לבית המשפט על ידי המבקש בסוגיה שנדונה בהליך ההסכמה ההדדית, והמבקש הביע את הסכמתו להסכמה שהושגה בהליך ההסכמה ההדדית, יידרש המבקש ליתן את הסכמתו לסיום ההליך המשפטי כנדרש בנסיבות העניין. אם המבקש הודיע שהוא חולק על תוצאות הליכי ההסכמה ההדדית, או שלא נתן את הסכמתו לתוצאה בתוך המועד הנדרש, ההסכמה בין הרשויות המוסמכות לא תהיה מחייבת והמדינות רשאיות לא ליישמה.

6.12 יישום תוצאות הליך ההסכמה ההדדית, יבוצע בהתאם לדין הישראלי, בכפוף להוראות האמנה הרלבנטית. הרשות המוסמכת של מדינת ישראל אינה אחראית בשום אופן על יישום ההסכם על ידי המדינה המתקשרת האחרת. אם קיים חשש כי מכח הדין הפנימי במדינה האחרת עלול המבקש להיפגע (למשל מכח הוראות התיישנות), עליו לדאוג להסדרת הענין מול רשויות המס במדינה האחרת.

7. השפעת הליכי הסכמה הדדית על הליכי שומה, השגה וערעור וגביה

7.1 הגשת בקשה לקיום הליכי הסכמה הדדית אינה מעכבת את מניין המועדים להגשת דו"חות, השגה וערעור הקבועים בדין. במקרים מתאימים רשאית הרשות המוסמכת להתנות את הטיפול בבקשה בהסכמה מראש של המבקש לקיום הליכים אשר ימנעו התיישנות השומה (למשל, הגשת השגה וערעור לבית משפט). במקרים מתאימים, מקום שמתנהל הליך משפטי בענין לגביו נתבקש הליך הסכמה הדדית תמליץ הרשות המוסמכת למבקש, בתיאום עם הפרקליטות, החטיבה המשפטית ופקיד השומה על הקפאת הליכים. על פי רוב, רשות המסים תתמוך/תיתן את הסכמתה להקפאת ההליך בשני מצבים: האחד, קודם להגשת הודעה המפרשת את נימוקי השומה על ידי פקיד השומה והשני, לאחר הגשת נימוקי הערעור על ידי המערער. רשות המסים תתנגד להקפאת ההליך בנקודת הזמן שלאחר הגשת הודעה המפרשת את נימוקי השומה ולפני הגשת הודעה המפרשת את נימוקי הערעור. יצוין, שבמספר פסקי דין נקבע שעדיף למצות את הליך ההסכמה ההדדית לפני מיצוי ההליך המשפטי. עם זאת, חשוב להדגיש שההכרעה בדבר הקפאת הליכים נתונה לבית המשפט וכי עמדת הרשות המוסמכת ופקיד השומה תלויה בנסיבות המקרה. יש לציין, שמקום שהליך ההסכמה ההדדית מתקיים במקביל להליך משפטי, תימנע הרשות המוסמכת לנהל את הליך ההסכמה ההדדית באופן פעיל כל עוד מתנהל ההליך בבית משפט בישראל.



עוד חשוב לציין, שלאחר מתן פסק דין על ידי בית משפט בישראל בסוגיה הנדונה בהליך הסכמה הדדית, הליך ההסכמה ההדדית יכול להמשיך ולהתקיים, אך במסגרת זו הרשות המוסמכת של ישראל תבקש מהרשות המוסמכת האחרת לקבל את החלטת בית המשפט בישראל, ולא תסטה במסגרת הליך ההסכמה מהחלטת בית המשפט.

7.2 יובהר, כי קיומו של הליך הסכמה הדדית לא יגרע מסמכות רשות המיסים להפעיל הליכי גביה בהתאם לכל דין (ובכלל זה, גביית מס במקרים מיוחדים כמשמעותם בסעיף 194 לפקודה ובנסיבות מיוחדות כמשמעותן בסעיף 119א לפקודה). החליטה הרשות המוסמכת לפתוח בהליכי הסכמה הדדית בעניינו של המבקש, תהא רשאית לדרוש ערובות מהמבקש לתשלום המס עובר לתחילת ההליך ובנסיבות מתאימות אף לאחר שהחל ההליך. כמו כן, הליכי שומה או גביה הנוגעים לשנים הרלבנטיות או שעשויים להשפיע על טיפול כאמור בשנים אחרות (כגון: קביעה בנוגע למחירי העברה או קביעת תושבות) יתבצעו בתיאום מוקדם עם הרשות המוסמכת. בכל יתר השנים שאינן במסגרת הליך ההסכמה ההדדית ואינן מושפעות ממנו, ניתן להמשיך בהליכי שומה וגביה רגילים. במקרה של ספק, יש לפנות אל הרשות המוסמכת לשם היוועצות.

7.3 קיומו של הסכם שומה או הסכמה בעניין הנוגע לשומה אינו שולל את זכותו של הנישום לבקש הסכמה הדדית אם הוא סבור שקיים מיסוי שהוא בניגוד לאמנה. עם זאת, במסגרת ההליך, יינתן משקל לקיומו של ההסכם ולנסיבות כריתתו ואלו יילקחו בחשבון הן בבחינה האם הבקשה להליכי הסכמה הדדית מוצדקת והן במסגרת השיקולים של הרשות המוסמכת בניהול הליך ההסכמה ההדדית. בהליך הסכמה הדדית המתנהל לאחר חתימת הסכם שומה, הרשות המוסמכת של ישראל תבקש מהרשות המוסמכת האחרת לקבל את הסכם השומה, ולא תסטה במסגרת הליך ההסכמה מהסכם השומה אלא במקרים חריגים שייבחנו לפי נסיבות המקרה על ידי הרשות המוסמכת. ממועד הגשת הבקשה להליך הסכמה הדדית לא תעשה שומה בהסכם ולא יוסכם על פשרה לגבי הסוגיה הנבחנת במסגרת ההליך להסכמה הדדית אלא בתיאום עם הרשות המוסמכת.

7.4 דחתה הרשות המוסמכת בקשה לקיום הליכי הסכמה הדדית, או מצאה שהבקשה אינה מוצדקת אין בכך למנוע מהמבקש להעלות את עניינו בהליכי שומה רגילים במסגרת המועדים הקבועים בדין.

8. יישום הסכם רשויות מוסמכות

8.1 הגיעו הרשויות המוסמכות להסכם, תועבר החלטתם למבקש ולפקיד השומה כאמור



- בסעיף 6 לעיל. אם יש לתקן את השומה או את חבות המס בישראל, המבקש יפנה למשרד השומה בבקשה ליישם את ההחלטה ויגיש את המסמכים הנדרשים לשם כך (כגון דוח מתקן, או חישובים כנדרש לפי העניין).
- 8.2 הסכם רשויות מוסמכות יחול בהתאם לאמנה הרלוונטית. יש לבחון האם קיימות הוראות באמנה בדבר יישום ההחלטה על אף המועדים הנקובים בדין הפנימי.
- 8.3 עם השלמת יישום ההחלטה, יודיע משרד השומה לרשות המוסמכת כי ההסכם יושם. אם קיים קושי בישום, יש ליידע את הרשות המוסמכת בהקדם האפשרי.
- 9. הוראות שונות**
- 9.1 המבקש נדרש להודיע לרשות המוסמכת מיוזמתו על כל טעות, שינוי או התפתחות שחלו ביחס למידע, לפרטים או למסמכים שנמסרו על ידו במסגרת הבקשה, מיד לאחר שנודעו לו.
- 9.2 בדיקות וביקורות שנערכו על ידי הרשות המוסמכת בענין מסוים, במסגרת הטיפול בבקשה, אינן מונעות קיום בדיקות וביקורות נוספות באותו ענין על ידי פקיד השומה במסגרת טיפול שומתי בתיקו של המבקש.
- 9.3 יובהר, כי אין לדרוש מנישום לחתום על הסכם השולל ממנו את הזכות לפנות להליכי הסכמה הדדית בישראל או במדינת אמנה.

בברכה,

רשות המסים בישראל