

הוראת ביצוע מס הכנסה 2001/23 - היחידה למיסוי בינלאומי

בנושא: הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס –  
נוהל הגשת בקשה והטיפול בה

1. כללי

1.1 אחת המטרות שלשמן מתקשרות מדינות באמנות מס היא מניעת כפל מס. אמנות מס הנן הסכמים בינלאומיים 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 השניה מתחייבת לותר, באופן מלא או חלקי, על זכותה למסות אותה הכנסה או לתת הקלה או הטבה בדרך אחרת.

1.2 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 נועד הליך זה לאפשר למדינות המתקשרות לישב בהסכמה הדדית קושי או ספק בדבר פירושה או תחולתה של האמנה, וכן במקרים שאין לגביהם הוראות באמנה. בכל אמנה מפורטים סוגי המחלוקות והנושאים שניתן, או שקיימת חובה, לפתור או לקבוע בהסכמה הדדית. לעיתים ישנן הוראות הקובעות שהחלטה או קביעה מסוימת 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.

1.3 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. קיום כל אחד מסוגי ההליכים הללו , כפוף להוראות האמנה הרלבנטית.

1.4 הליכי הסכמה הדדית מתנהלים בין המדינות המתקשרות, באמצעות הרשויות המוסמכות.

1.5 מטרת חוזר זה הנה להבהיר את מהותם של הליכי ההסכמה ההדדית ולקבוע נוהל פניה לרשות המוסמכת בבקשה לפתוח בהליך הסכמה הדדית במקרה פרטני.

## **2. הרשות המוסמכת**

2.1 אמנות המס קובעות "רשות מוסמכת" לכל אחת מהמדינות המתקשרות (להלן – "הרשות"), בין היתר, לצורך ישום מנגנון ההסכמה ההדדית. תפקידי הרשות וסמכויותיה ביחס לכל אחד מהסוגים של הליכי ההסכמה ההדדית נקבעים באמנה ויכולים להשתנות מאמנה לאמנה. הרשות לא תפעל בענין לגביו לא הוסמכה באמנה הרלבנטית.

2.2 הרשות של כל אחת מהמדינות המתקשרות היא הגוף המוסמך ליזום הליכי הסכמה הדדית עם המדינה המתקשרת השנייה, להשתתף בהם ולהגיע להסכמה בכל ענין הנתון לסמכותה.

2.3 היחידה למיסוי בינלאומי היא הרשות המוסמכת של מדינת ישראל לענין אמנות המס שישראל צד להן, במקרים המתאימים יצרף הנציב אנשים נוספים לטיפול

בנושא ספציפי. הרשות תפעל בתיאום עם היועץ המשפטי באגף, בפרט בנושאים הקשורים לפרשנות הוראות באמנות המס ולתחולתן.

### 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 ענינו בפני הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת שהוא תושבה (להלן – "המבקש"). זכות זו קיימת בנוסף על התרופות הנתונות למבקש לפי הדין הפנימי של מדינת ישראל, אם נקבע כך באמנה הרלבנטית. הרשות לא תתערב בנושאים הקשורים ביישום הדין הפנימי במדינה השניה אלא אם קיימת התנגשות עם הוראה באמנה, כגון מצב בו חל סעיף אי הפליה באמנה.

3.2 דוגמאות אופייניות למקרים בהם מתעורר חשש לכפל מס כאמור הנן:

- מצבים בהם מתעוררת שאלה של ייחוס הכנסות בין שתי המדינות (סוגית מחירי העברה);
- קיום מוסד קבע במדינה מתקשרת, וייחוס הכנסות והוצאות;
- הכרעה בענין "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).

3.3 הבקשה תוגש לרשות בתוך המועד הנקוב באמנה הרלבנטית, ואם לא נקבע מועד באמנה, בתוך זמן סביר מהמועד בו נודע למבקש לראשונה על הפעולה שגורמת או שעלולה לגרום לחיובו במס שלא בהתאם להוראות האמנה.

3.4 מצאה הרשות כי הפניה מוצדקת וכי לא ניתן להגיע לפתרון מספק באופן חד-צדדי, תשתדל ליישב את הענין בהסכמה הדדית עם הרשות של המדינה המתקשרת האחרת, במגמה למנוע כפל מס.

3.5 כאשר הרשות 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.

#### **4. נוהל הגשת בקשה לקיום הליכי הסכמה הדדית במקרה פרטני**

4.1 הבקשה לקיום הליכי הסכמה הדדית תוגש למשרדי היחידה למיסוי בינלאומי. העתק מהבקשה יוגש על ידי המבקש למשרד פקיד השומה בו מתנהל תיקו. היה נשוא הבקשה קשור להליך המתנהל בפני בית משפט, יגיש המבקש העתק גם ללשכה המשפטית בנציבות מס הכנסה בירושלים.

4.2 הבקשה תיערך בכתב ותהא חתומה על ידי המבקש או על ידי מייצגו על פי הדין. הבקשה תפרש כי מתבקש סיוע של הרשות המוסמכת ותכלול את הפרטים והמידע המפורטים להלן:

1. תאור השליטה, האחזקות והקשרים שבין המבקש לישות הרלבנטית בשנות המס הנדונות ובשנתיים שקדמו להן.
2. שמות וכתובות של המבקש/ים, פרטים מזהים או מספר מזהה של כל ישות ישראלית או זרה הקשורה בנושא.
3. אזכור האמנה, סעיף הליך ההסכמה ההדדית שמכוחו מוגשת הבקשה והסעיפים באמנה עליהם נסמכת בקשתו של הפונה.
4. תיאור תמציתי של הנושא בגינו מתבקש סיוע הרשות, כולל תיאור הנסיבות הקשורות והוכחת הפעולה שבגינה נטען כי נגרם או עלול להגרם מסוי בניגוד להוראות האמנה.
5. הסבר לגבי אופי ההקלה המבוקשת או האופן שבו לא קוימה האמנה.
6. סכומי מס ישראלי וזר הקשורים לענין, בשקלים חדשים ובמטבע הרלבנטי.
7. התאמה שערך פקיד השומה או הצעה להתאמה, אם קיימת.

8. הודעה האם חלה התיישנות לגבי התקופה בגינה מבוקשת ההטבה בישראל או במדינה השניה.
9. האם הענין נשוא הבקשה קשור בדרך כלשהי בענין שלגביו ניתנה הכרעה כלשהי של כל גורם מרשויות המס בישראל (לרבות מסוי מקרקעין) או שקיימת בקשה תלויה ועומדת אצל גורם אחר מרשויות המס בישראל.
10. האם נערכה או עומדת להערך פניה לרשויות המס במדינה השניה של הפונה או של גוף קשור לו באותו עניין, האם התקיימו הליכי שומה – לרבות פירוט בענין זה.
11. פירוט הליכים משפטיים שנערכו בעבר או שתלויים, בישראל או במדינה הזרה, והקשורים באופן כלשהו לענין נשוא הבקשה.
12. הצהרת המבקש כי הוא מוותר על סודיות ומתיר לרשות לגלות לרשות המוסמכת של המדינה השניה ולנציגיה כל מידע הקשור לענין נשוא הבקשה, לרבות גילוי מידע אודות ישויות הקשורות לנושא הבקשה.
13. הצהרת המבקש המופנית אל הרשות המוסמכת של המדינה השניה המתיר לה לגלות לרשות כל מידע הקשור לענין נשוא הבקשה, לרבות מידע אודות ישויות הקשורות לנושא הבקשה.
14. יפויי כח למייצג, אם הבקשה נערכה על ידו.
15. התחייבות של המבקש להודיע לרשות על כל טעות, שינוי או התפתחות שחלו בפרטים שנמסרו על ידו, מיד לאחר היוודעם.

**במידה והמבקש לא המציא מידע, פרטים ומסמכים כנדרש, רשאית הרשות להפסיק או לדחות את הבקשה.**

הפרטים האמורים יכללו בתצהיר של המבקש או של נושא משרה בו, המצהיר כי הפרטים ידועים לו מידיעה אישית, ויהיה מאושר על ידי עורך דין. במידה והתצהיר נערך על ידי מייצג של המבקש, יצהיר המייצג כי הוא בדק את הפרטים האמורים וכי הם נכונים ומלאים.

הרשות רשאית לדרוש מהמבקש, בכל עת, למסור לה כל מידע, פרטים או מסמכים נוספים הדרושים לה לצורך הטיפול בבקשה. המבקש חייב להמציא את החומר

הנוסף במועד שהתבקש לכך. מסמכים שנערכו בשפה שאיננה עברית יוגשו בשפת המקור בצירוף תרגום מאושר לעברית.

## **5. נוהל טיפול בבקשה**

5.1 הרשות תבחן את הבקשה ואת מידת ההצדקה שבה. מצאה הרשות כי הבקשה אינה מוצדקת, תודיע למבקש את החלטתה בכתב. הרשות תנמק את החלטתה. הרשות רשאית, אך בשום מקרה אינה חייבת, לפתור את הבעיה על ידי התאמה חד-צדדית מצד ישראל בהתאם לאמנה. סברה הרשות שהבקשה מוצדקת, תפנה לרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת השניה ותשתדל ליישב עמה את הענין בהסכמה הדדית.

5.2 הרשות תקיים את ההליכים ביחד עם הרשות של המדינה המתקשרת השניה. המבקש אינו זכאי לקחת חלק בהליכים אלו. הרשות רשאית, על פי שיקול דעתה הבלעדי, לאפשר למבקש להעלות על הכתב את טענותיו בדבר מסוי שלא בהתאם להוראות האמנה (זאת מבלי לגרוע מחובותיו על פי סעיף 4 לחוזר). כתב הטענות יוגש לרשות (מנהל היחידה למיסוי בינלאומי) ועל פי שיקול דעתה הבלעדי יועבר על ידה לרשות של המדינה השניה. כתב הטענות יכתב בשפה האנגלית, ועל פי בקשת הרשות, גם בשפה הרשמית של המדינה עמה מתקיים ההליך.

5.3 הרשות תודיע למבקש את תוצאות פנייה לרשות המוסמכת של המדינה השניה לקיום הליכי הסכמה הדדית ואת תוצאות ההליך. אם גם לאחר מאמצים סבירים מצד הרשות לא היה שיתוף פעולה מצד הרשות המוסמכת במדינה השניה, או ששתי הרשויות לא הצליחו להגיע לפתרון מוסכם ביניהן, תודיע זאת הרשות בכתב למבקש. מובהר בזאת, כי בכל מקרה בו כשלו מאמציה הסבירים לקיים הליכים להסכמה הדדית או שההליכים הסתיימו ללא פתרון מוסכם, הרשות המוסמכת של מדינת ישראל אינה חייבת למנוע כפל מס באופן חד-צדדי, אם מצאה שהמסוי בישראל תואם את הוראות הדין הישראלי ואמנת המס הרלבנטית.

5.4 הרשות תודיע למבקש את תוצאות הליכי ההסכמה ההדדית, עם סיומם. הסכם שהושג בעקבות הליכי הסכמה הדדית והנישום לא חלק עליו יהא סופי, ללא זכות

להשגה או לערעור. ההסכם יבוצע בהתאם לדין הישראלי, בכפוף להוראות האמנה הרלבנטית. הרשות של מדינת ישראל אינה אחראית בשום אופן על יישום ההסכם על ידי המדינה המתקשרת השניה. אם קיים חשש כי מכח הדין הפנימי במדינה השניה עלול המבקש להפגע (למשל מכח הוראות התיישנות), עליו לדאוג להסדרת הענין מול רשויות המס במדינה השניה.

## **6. השפעת הליכי הסכמה הדדית על הליכי שומה, השגה וערעור ועל הליכי גביה**

6.1 הגשת בקשה לקיום הליכי הסכמה הדדית אינה מעכבת את מניין המועדים להגשת דו"חות, השגה וערעור. במקרים מתאימים רשאת הרשות להתנות הטיפול בבקשה בהסכמה מראש של המבקש לקיום הליכים אשר ימנעו התיישנות השומה או להקפאת הליכים משפטיים שהחלו. החלטה על הקפאת מועדים בקשר לענין הנדון בפני בית המשפט תיעשה בתיאום עם הלשכה המשפטית בנציבות והפרקליטות ותהא כפופה לאישורו של בית המשפט.

6.2 החליטה הרשות לפתוח בהליכי הסכמה הדדית בעניינו של המבקש, תהיה רשאית לדרוש ערובות מהמבקש לתשלום המס. כמו כן, לא יינקטו כנגד המבקש הליכי שומה או גביה הנוגעים לשנים הרלבנטיות אלא בתיאום מוקדם עם הרשות. בכל יתר השנים ניתן להמשיך בהליכי שומה וגביה רגילים, אלא אם הסוגיה שבטיפול הרשות עשויה להשפיע על טיפול כאמור בשנים אחרות (כגון: קביעה בנוגע למחירי העברה). במקרה של ספק, יש לפנות אל היחידה למסוי בינלאומי לשם התייעצות.

6.3 דחתה הרשות בקשה לקיום הליכי הסכמה הדדית, אין בכך למנוע מהמבקש להעלות את עניינו בהליכי שומה רגילים במסגרת המועדים הקבועים בדין.

## **7 הוראות שונות**

7.1 המבקש נדרש להודיע לרשות מיוזמתו על כל טעות, שינוי או התפתחות שחלו ביחס למידע, לפרטים או למסמכים שנמסרו על ידו במסגרת הבקשה, מיד לאחר שנודעו לו.

7.2 בדיקות וביקורות שנערכו על ידי הרשות בענין מסוים, במסגרת הטיפול בבקשה, אינן מונעות קיום בדיקות וביקורות נוספות באותו ענין על ידי פקיד השומה במסגרת טיפול שומתי בתיקו של המבקש.

7.3 הרשות תודיע לנישום ישראלי על פניה לרשות המוסמכת על ידי רשות מוסמכת במדינה אחרת, בבקשה לקיים הליכי הסכמה הדדית בעניין העשוי להשפיע על חבות המס של הנישום הישראלי.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומסוי מקרקעין