

חוזר מס הכנסה מס' 17/ 2003 - היחידה למיסוי בינלאומי

בנושא: חילופי מידע בין מדינות אמנה

1. רקע

עידן הכלכלה הגלובלית בו אנו מצויים, מתאפיין בהקמת חברות רב לאומיות, מיזמים משותפים בין מדינות, רכישה ומיזוג בין חברות וניידות גבוהה של גורמי ייצור ותנועות כספים בין מדינות. בד בבד עם התפתחות הכלכלה הגלובלית, גוברת ההכרה בין המדינות בצורך לשתף פעולה במישור חילופי המידע, כאשר האינטרס המשותף הוא למנוע התחמקות מתשלום מס וניצול לרעה של אמנות המס. על רקע ההתפתחות העולמית ובפרט לאור שינוי שיטת המיסוי בישראל מהשיטה הטריטוריאלית לשיטה הפרסונלית, גובר האינטרס של מדינת ישראל לחילופי מידע עם מדינות עימן היא חתומה על אמנת מס. הארגון לשיתוף פעולה ופיתוח כלכלי (להלן: "ארגון ה-OECD") בו חברות כ-30 מדינות מוביל בתחום זה (כמו גם בעניין חילופי מידע בין מדינות במסגרת המלחמה בהלבנת הון). פעילות הארגון בתחום שיתוף פעולה בינלאומי נעשית בין היתר בדרך של קביעת סטנדרטים ודפוסי פעולה המומלצים על ידו במסגרת אמנות המס.

1.1 חילופי המידע מתבצעים מכוח סעיף חילופי המידע המופיע בכל האמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה מדינת ישראל. ככלל, תכלית חילופי המידע היא להציב בסיס מידע נאות, במגמה לאפשר לכל מדינה, בתחומה, להבטיח יישום הוראות דין המס הפנימי שלה, את יישום הוראות אמנות המס וכן למנוע התחמקות ממס.

1.2 ההתחייבות לחילופי מידע כלולה כאמור בכל האמנות למניעת כפל מס בהן התקשרה מדינת ישראל. הוראות האמנה בדבר חילופי מידע, גוברות על הוראות פקודת מס הכנסה בדבר חובת הסודיות. הדבר עולה מהוראת סעיף 197 לפקודת מס הכנסה לאמור: **"משניתן תוקף להסכם כאמור בסעיף 196 לא תמנע חובת הסודיות לפי סעיף 234 מלגלות לפקיד מורשה של המדינה הגומלת כל ידיעה שיש לגלותה לפי ההסכם"**.

הוראה זו נותנת תוקף נורמטיבי לסעיף חילופי המידע שבאמנות המס ומשמעותה המעשי הוא מתן היתר לגילוי ידיעות על אף האמור בסעיף 234 לפקודה. עם זאת, מדינה המקבלת מידע מחויבת לנהוג בו כבמידע סודי בכפוף להוראות הסודיות שבדין הפנימי שלה.

1.3 הוראות אמנות המס בנוגע לחילופי מידע מהוות את המסגרת התוחמת את חילופי המידע ביחס לכל מדינה. מרבית אמנות המס עליהן חתומה מדינת ישראל מבוססות על אמנת המודל שנוסחה על ידי ארגון ה-OECD. מטעם זה, מקובל לראות את הפרשנות המתפרסמת על ידי הארגון כפרשנות מקובלת במישור הבינלאומי. עם זאת, מסגרת ההוראה בדבר חילופי המידע ומידת שיתוף הפעולה עשויים להשתנות לפי נוסח האמנה הספציפית (וחילופי האיגרות עם המדינה) ולאור עקרון ההדדיות המתחייב ביישום חילופי המידע. בנוסף, יצוין שסעיף חילופי המידע באמנות המס השונות איננו אחיד וכך גם סוגי המס עליהן חלה האמנה עם כל מדינה ומדינה. השוני בנוסח כשלעצמו יש בו כדי להשליך על היקף תחולת הוראות חילופי המידע, על סוג המידע המוחלף והיקפו. במישור הפרטני יבחן כל מקרה ומקרה על פי נסיבותיו תוך איזון נכון בין אינטרס המדינה וציבור הנישומים לבין האינטרס לקיים הסכמים בינלאומיים. כדי לשמור על מערכת האיזונים יש לעשות שימוש מושכל בסמכות ולהפעילה בזהירות.

2. מטרה

מטרת חוזר זה היא למסד את ההליכים הפנים אגפיים והחיצוניים (כלפי רשויות מס זרות) בנוגע לטיפול בבקשות לחילופי מידע, במגמה להפיק את התועלת המרבית בשומה, תוך שמירה על זכויות הפרט ודרישות החוק. אשר על כן, מפורטים בחוזר זה עקרונות וכללי מסגרת לצורך ייזום בקשות לקבלת מידע ממדינות אמנה ואופן הטיפול בבקשות המתקבלות ממדינות אמנה, דרכי סינון הבקשות ושיתוף הפעולה עם פקידי השומה ויחידות האגף. האמור בחוזר זה מבוסס בעיקרו על הפרשנות המקובלת של אמנות המס ועל הדדיות בשיתוף הפעולה ונוהגים שהתגבשו עד כה.

3. הסמכות להפעלת הוראות אמנה בדבר חילופי מידע

הסמכות לבצע חילופי מידע מוקנית בכל אמנות המס "לרשות המוסמכת" מטעם מדינה מתקשרת. לעניין זה "הרשות המוסמכת" מטעם מדינת ישראל היא **היחידה למיסוי בינלאומי בנציבות מס הכנסה**. בקשה מטעם אגף מס הכנסה, לקבלת מידע מרשות מס זרה בחו"ל, תיערך על ידי פקיד שומה המבקש או מנהל היחידה הרלוונטית, בהתאם לכללים הקבועים בחוזר זה ותופנה ליחידה למיסוי בינלאומי, לצורך טיפול בה מול רשות המס הזרה. בקשות לחילופי מידע מרשות מס זרה יתקבלו אף הן ביחידה למיסוי בינלאומי, אשר תבחן אותן ותחליט באיזה אופן להיענות להן. במקרה שיוחלט לספק את המידע

המבוקש, תפנה היחידה למיסוי בינלאומי לפקיד השומה או למנהל היחידה הרלוונטי אשר ימציא לה את המידע והיחידה תעבירו לרשות המס הזרה, בהתאם לכללים לחילופי מידע המפורטים בחוזר זה. יודגש שמגע ישיר של גורמים אחרים באגף עם מדינת אמנה תהיה שלא בסמכות ותהווה הפרה של כללי המנהל התקין, גם במישור היחסים הבינלאומיים.

4. היקף תחולת חילופי המידע

4.1 היקף חילופי המידע עם רשויות מס זרות אינה אחידה ויש לבחון אותה על רקע נוסח ההוראות באמנה הספציפית. הדבר נובע מקיומן של גרסאות שונות בנוסח סעיף חילופי המידע באמנות המס השונות. בנוסף לכך, קיים שוני גם בסוגי המס המוטלים בכל מדינה ומדינה, אשר לגביהן חלה אמנת המס, מאלה נגזר סוג המידע שניתן לבקש או לספק והיקפו.

4.2 חילופי מידע בין רשויות מס זרות אפשריים, על פי מרבית האמנות, רק אם המידע דרוש לביצוע הוראות האמנה, ליישם דין מס פנימי הכלול באמנה, במידה והחיוב במס על פיהם אינו מנוגד להוראות האמנה ובחלק מהאמנות גם כדי למנוע התחמקות ממס. לצורך אבחנה בין כל אחת ממטרות חילופי המידע המנויות לעיל, להלן מספר דוגמאות:

א. **חילופי מידע על בסיס ביצוע הוראות האמנה** - דוגמאות למידע הדרוש לצורך יישום הוראות האמנה:

(1) תושב מדינת אמנה נהנה מתמלוגים המשולמים לו על ידי תושב ישראל בשל זכות יוצרים. מדינת ישראל מעוניינת לדעת אם המקבל (תושב החוץ) הוא אכן הבעלים שביושר של זכות היוצרים והאם הוא תושב מדינת האמנה, מכיוון ששיעור הניכוי במקור לתושב מדינת אמנה הוא מוגבל.

(2) לצורך מתן זיכוי בגין מס זר (לפי סעיף "מניעת כפל מס" באמנות) שתובע תושב ישראל, נדרש בירור מהותו וסוגו של התשלום שבוצע לרשות המס בחו"ל.

ב. **חילופי מידע על בסיס יישום חוקי המס הפנימיים** - דוגמאות למידע הנדרש לצורך יישום הדין הפנימי:

(1) חברה ישראלית מספקת סחורה לחברה בלתי תלויה במדינה עמה יש לישראל אמנת מס. פקיד השומה מעוניין לדעת מה המחיר ששולם עבור הסחורה במדינת האמנה על מנת לחשב את הרווח האמיתי שנצמח לחברה הישראלית (ביקורת צולבת).

(2) תושב ישראל מבקש זיכוי בשל מס זר ששילם על הכנסתו בחו"ל והמציא אישורים על תשלום המס, אולם מתעורר חשד מבוסס שהסכום ששולם אינו מס סופי. על כן נבקש לאמת עם רשות המס בחו"ל את סכום המס הסופי ששולם.

- 3) ב"חברה נשלטת זרה" נדרש לברר את ההכנסה החייבת לפי דיני המס של המדינה הזרה, על מנת לוודא ולמסות את חלקו של "בעל שליטה" תושב ישראל ב"חברה נשלטת זרה" כאמור בסעיף 75 לב לפקודה (מידע כאמור יתבקש אם לא ניתן להשיגו מהנישום הישראלי).
- 4) בירור תנועות בחשבון בנק בחו"ל לצורך אימות פרטי הכנסות או הוצאות מוצהרות.
- 5) לתושב ישראל יש הכנסה מרווח הון במדינה עמה יש לישראל אמנה למניעת כפל מס ויש בסיס לחשד שהרווח לא דווח במלואו. נבקש לברר אם רווח ההון דווח במלואו.

ג. מקרה הנוגד את הוראות האמנה :

- 1) כאשר מדינה דורשת מידע לגבי תושב מדינה אחרת, מידע שתכליתו למסות את תושב המדינה האחרת עפ"י הדין הפנימי של המדינה המבקשת והמיסוי מפלה בין תושב החוץ לבין אזרחי אותה מדינה. בנסיבות אלה כאשר המיסוי נוגד את הוראות האמנה בדבר אי אפליה אין חובה לספק המידע.
- 2) בקשת מידע על רווח הון של תושב ישראל בחו"ל של ישראל אין זכות מיסוי לגביו על פי אמנת המס.

5. דרכים לחילופי מידע

5.1 עקרונית, אפשר שחילופי המידע יתבצעו בשלוש דרכים, כמפורט להלן :

- א. **מידע על פי דרישה** - מידע הנדרש בנוגע למקרה ספציפי ובלבד שהוא עומד בדרישות כמפורט בחוזר זה. העברת מידע בדרך זו נעשית כמהלך שגרתי שוטף.
- ב. **מידע אוטומטי** - העברה שיטתית של מידע בנוגע להכנסה שמקורה במדינה מתקשרת ואותה הכנסה מתקבלת במדינה מתקשרת אחרת אשר אליה מועבר המידע. לדוגמא, נתונים על מקבלי הכנסה מריבית שהם תושבי מדינה זרה. בדרך זו מועבר באופן תקופתי צבר של נתונים, בד"כ במדיה מגנטית.
- ג. **מידע ספונטני** - כאשר אגב ביקורת או חקירה מגלה מדינה מידע אשר למדינה האחרת עשוי להיות אינטרס בו. במקרים בהם יתגלה מידע מהותי כגון: פוטנציאל חיוב במס, או העלמת הכנסות, מועבר המידע הרלוונטי למדינה האחרת.

5.2 חילופי המידע כאמור בסעיף 5.1 לעיל, אינם מוגבלים לשיטות הנ"ל וניתן להשתמש גם בטכניקות אחרות, באופן עליו יוסכם עם ה"רשות המוסמכת", לדוגמא :

- א. **ביקורת סימולטאנית** - הסדר בין שתי מדינות אמנה או יותר לבדוק כל אחת בתחומה ענייני מס של נישום, לגביהם יש אינטרס משותף או קשור, במטרה להחליף מידע רלוונטי שיעלה בבקורות.

ב. **ביקורת מס בחו"ל** - ביצוע ביקורת בחו"ל, בשיתוף ובתיאום עם נציגי הרשויות המוסמכות של שתי המדינות. סוג כזה של סיוע מותנה בהדדיות ובמגבלות הדין הפנימי של המדינה בה מתבצעת הביקורת. יש מדינות בהן האפשרות לא קיימת ויש מדינות בהן ההשתתפות מותנית בהסכמת הנישום. מדינת ישראל אינה מאפשרת עריכת חקירה, תשאול או ביקורת על ידי נציגי רשויות מס זרות בתחומה, אלא מעבירה את ממצאי הביקורת שנערכה בתחומה על ידי הגורמים המקצועיים הרלוונטיים שלה, לרשות מס זרה.

ג. **חילופי מידע ברמה ענפית** - הכוונה לחילופי מידע בתחום המס בנוגע לענפים או סקטורים כלכליים ולא דווקא לגבי נישום ספציפי. מידע מסוג זה יתכן ומתפרסם לציבור באמצעות גופים ציבוריים או ממלכתיים, לרבות מידע המתפרסם לציבור על ידי המחלקה הכלכלית של האגף. על מידע מסוג זה לא חלות הוראות הסודיות ואין מניעה להעבירו לרשות מס זרה במסגרת שיתוף פעולה בין מדינות. מידע אחר שעליו חלות מגבלות הסודיות יבחן ויטופל ככל מידע סודי אחר.

6. שמירה על סודיות המידע

- 6.1 חילופי מידע בין רשויות מס זרות מתבצעים בכפוף לכך שיש בטחון שהמידע ישמר בסוד. על פי הוראות אמנות המס יחולו על המידע המוחלף הוראות הסודיות שבדין הפנימי של מדינה מקבלת המידע. בשל הפרת הוראות הסודיות ינקטו סנקציות הקבועות בדין הפנימי של המדינה בה בוצעה ההפרה. (באשר לדין הפנימי בישראל ראה הוראות סעיפים 231 – 235 לפקודה והפסיקה הרלוונטית
- וכן חוזר מס הכנסה מס' 85/24 והוראת ביצוע מס' 8/89. כמו כן ראה איסורים כלליים הקבועים בחוקים אחרים; חוק העונשין התשל"ז - 1977 סעיפים 117,119, חוק הגנת הפרטיות והתקנות על פיו, חוק שירות המדינה (משמעת) תשכ"ג 1963 והוראות התקשי"ר פרק 42.52).
- 6.2 במישור הבין מדינתי הפרת חובת הסודיות מהווה הפרה של הסכם עליה חלים כללי המשפט הבינלאומי.
- 6.3 מרבית אמנות המס אשר ישראל חתמה עליהן קובעות כי הידיעות שהוחלפו במסגרת אמנת המס, יראו אותן כסודיות ומותר לגלותן רק לבני אדם או לרשויות, לרבות בתי משפט וגופים מנהליים המעורבים בשומתם ובגבייתם של המסים הנדונים באמנה, באכיפתם, בהעמדה לדין בשלהם או בהחלטה על ערעור בקשר אליהם.
- כך לדוגמא, לא ניתן לגלות מידע לרשות מפקחת שאינה מעורבת באופן ספציפי בענייני מס, או לעשות שימוש במידע בהליך פלילי לא פיסקלי. לפיכך, נהוג להודיע במסגרת חילופי מידע האם המידע התבקש במסגרת הליך פלילי או אזרחי, זאת מאחר ויש לכך השלכות על היקף המידע ואופן

איסופו. כאשר הוגש מידע לבית המשפט במסגרת הליך פלילי הרי שמידע המתפרסם במסגרת ההליך, הופך לציבורי.

על פי הפרשנות המקובלת ניתן להשתמש במידע לצורך ביצוע הליכי שומה ולהציג מידע שהתקבל מחו"ל בפני הנישום או מייצגו.

7. סייגים לחובה לספק מידע למדינת אמנה

סעיף חילופי המידע שבאמנות המס יוצר חובה הסכמית במישור הבינלאומי, בין מדינות אמנה, לקיים ביניהן חילופי מידע.

חובת מסירת המידע אינה חובה מוחלטת, היקף תחולתה משתנה בהתאם לנוסח הוראות האמנה הספציפית והוא תלוי בנסיבות המקרה ואיזון אינטרסים ראוי בכל מקרה ומקרה. בנוסף לנאמר, מילוי החובה לספק מידע לרשות מס זרה תסויג בכל אחד מהמקרים המפורטים בסעיפים 7.1 ו-7.2 שלהלן.

7.1 אמנות המס אינן מטילות חובה לספק מידע במקרים הבאים:

א. אם אספקת המידע כרוכה בנקיטת אמצעים מנהליים המנוגדים לדין ולנוהל הפנימי של

המדינה מבקשת המידע או של המדינה המתבקשת לספק המידע.

מדינה המתבקשת לספק מידע אינה חייבת לפעול בניגוד לחוקיה הפנימיים והפרקטיקה המנהלית הנוהגת בה. עם זאת, חובה על המדינה המתבקשת לספק מידע, לנקוט בכל האמצעים החוקיים והמנהליים בהם הייתה נוקטת אילו היה מדובר בענייני המס שלה. בכלל זה הוצאת צווים לגופים או לרשויות לספק מידע, עריכת ביקורת מיוחדת בספרי העסק או ניהול חקירה מיוחדת להשגת המידע ובלבד שהדבר אינו מנוגד גם לדין והנוהל הפנימיים של המדינה המבקשת.

משמעות הדבר היא שמדינה אחת אינה יכולה לנצל את מערכת המידע של מדינה אחרת, אם הדבר חורג ממסגרת השיטה שלה עצמה ואין עליה חובה לספק מידע מעבר למקובל בשיטה המקומית.

ב. אם לא ניתן לקבל המידע על פי הדינים או במהלך הדברים הרגיל של המנהל במדינה

המבקשת מידע או במדינה המתבקשת לספק מידע.

הטיפול בבקשה של מדינה זרה יעשה באופן זהה לטיפול בענייני המס הפנימיים הרגילים של המדינה המתבקשת. בנוסף הטיפול לא יחרוג מהמקובל במדינה המבקשת. הוראה זו נגזרת מעיקרון ההדדיות שמשמעותו שמדינה המתבקשת לספק מידע צריכה לספקו רק אם הדבר עולה בקנה אחד עם הדין הפנימי ומהלך מנהלי רגיל של שתי המדינות. כלומר, מדינה המתבקשת לספק מידע אינה צריכה להרחיק לכת ולנקוט צעדים מנהליים שאינם מותרים על

פי החוק, או לספק פריטי מידע שלא מקובל להשיגם במהלך העבודה הרגיל שלה או של המדינה המבקשת מידע.

משמעות הדבר היא שמדינה אחת אינה יכולה לנצל את מערכת המידע של מדינה אחרת, אם הדבר חורג ממסגרת השיטה שלה עצמה ואין עליה חובה לספק מידע מעבר למקובל בשיטה המקומית.

ג. אם יש באספקת המידע כדי לגלות סוד מסחרי, עסקי, תעשייתי או מקצועי, או תהליך מסחרי, או מידע, אשר גילויים עשוי להיות בסתירה לסדר הציבורי (תקנת הציבור).

במסגרת ההגנה על אינטרס המדינה והנישום, יש לכל מדינה שיקול דעת מסוים לסרב לבקשה. החלטה לספק מידע צריכה להיעשות תוך הפעלת שיקול דעת במגמה לאזן בין ההגנה על אינטרס המדינה והנישום מחד, לבין האינטרס של המדינה לקיים הסכמים בינלאומיים מאידך. יש לזכור כי מתן פרשנות רחבה מדי למונחים שלעיל עשויה לאיין את הסעיף. מאידך פרשנות מצמצמת או אספקת מידע בלתי מבוקרת, עלולה לפגוע באינטרס המדינה או לפגוע באינטרס הנישום ולגרום לערעור מערכת יחסי האמון שבין האגף לבין ציבור הנישומים. במידת הצורך יש לגבות החלטות מסוג זה בחוות דעת משפטית.

7.2 גבולות חילופי מידע - במקרים הבאים אין חובה לקיים חילופי מידע:

א. כאשר עניינה של הבקשה הוא עזרה משפטית או מנהלית או מידע שמטרתו גביית מס

מובהר כי הוראות סעיף חילופי המידע שבאמנות המס עוסקות באספקת מידע ולא במתן עזרה משפטית או מנהלית. כמו כן ההוראות אינן חלות על נושאי גבייה, כך למשל אין חובה מכוח האמנה לספק מידע לרשות מס זרה לגבי מצבת חובותיו של נישום או לעשות פעולה לטובת מדינה המבקשת מידע שעניינה קידום הליכי גביית מס, או לספק שירותים פורמליים של מסירת מסמכים לתושב המדינה.

יצוין שארגון ה-OECD מציע להוסיף סעיף חדש לאמנות המאפשר סיוע אדמיניסטרטיבי וכן להרחיב את תחולת ההוראות גם לנושאי גבייה. נכון להיום אמנות המס עליהן חתומה מדינת ישראל אינן כוללות סעיפים אלו.

ב. כאשר לא מוצו הליכי טיפול פנימיים

הטיפול בבקשה לחילופי מידע מותנה, בדרך כלל, בכך שמוצו תחילה ההליכים הפנימיים במדינה המבקשת מידע. קרי, נעשה נסיון להשיג את המידע מכל המקורות העומדים לרשות מערכת המס, בגבולות המדינה והופעלו כל הסמכויות המאפשרות קבלת מידע ממקורות פנימיים. אי מיצוי הליכים כאמור, מאפשר למדינה המתבקשת לסרב לספק המידע.

ג. העדר אינטרס מיסוי

על מדינה המבקשת מידע להסביר מדוע המידע חשוב לצורך מיסוי לפי דיניה הפנימיים (ובכפוף לאמנה). לכן, בקשה לחילופי מידע תכלול את כל העובדות ומערכות היחסים המשפטיים המבססים עילה לדרישת מידע מכוח אמנת המס. בהעדר אינטרס מיסוי ניתן לסרב לבקשה.

ד. העדר אינטרס מהותי

על מנת להפעיל מנגנון של מדינה זרה ראוי שהאינטרס של המדינה המבקשת יצדיק את הבקשה. לכן במסגרת השיקולים לדרוש מידע יש לשקול בין היתר את פוטנציאל תוספת המס, את שיטת ההעלמה ומידת תחכומה, את חומרת המעשה ואת השלכות המידע על נושאים קשורים.

ה. גילוי מידע שמקורו ברשות לאיסור הלבנת הון

על פי עמדת הנציבות לאור הדין הקיים כיום, חל איסור לגלות מידע שמקורו ברשות לאיסור הלבנת הון.

ו. בקשה סתמית

ככלל אין להגיש בקשה סתמית או לערוך "דייג" ("fishing"). כך למשל, לא מקובל לשאול מדינה זרה אם לפלוני היו הכנסות בתחומה, אם אין חשד מבוסס או מידע מדויק לגביו.

ז. הדדיות

חילופי המידע יוגבלו לסוגי מידע שמדינת ישראל תהיה מוכנה לספק לאותה מדינה.

ח. רלוונטיות המידע

תנאי לאספקת מידע הוא היותו רלוונטי ליישום הוראות אמנת המס או ליישום הדין הפנימי או למניעת התחמקות ממס, בכפוף לנוסח האמנה הספציפית. קיומו של תנאי הרלוונטיות הוא תנאי לחובה לספק המידע.

8. מהות המידע

ככלל, המידע שניתן להעבירו כולל כל מידע שמותר להחליפו לפי הוראות האמנה הספציפית והסייגים שפורטו לעיל. המידע כולל הן פרטים עובדתיים כגון: פרטים מזהים, בעלות על נכסים, תנועות כספיות בחשבונות בנקים, פרטים על הכנסות ומקורותיהם והן יחסים משפטיים כגון: הסכמים והתקשרויות עם גופים אחרים, תושבות, וכו'.

9. שמירה על זכות הנישום

יש לזכור כי העברת מידע עשויה לפגוע באינטרס אישי או כלכלי של הנישום ואף להביא לנקיטת הליכים פליליים או אזרחיים נגדו במדינה זרה. אולם, כדי להגן על אינטרס הנישום מאפשרות אמנות המס למדינה, לסרב לספק מידע אודותיו, במקרה שאספקת המידע עשויה לגלות סוד מסחרי, עסקי, תעשייתי, או תהליך מסחרי, או מידע שגילוי עשוי לעמוד בסתירה לסדר הציבורי.

ככלל, אין צורך לידע את הנישום על דבר הבקשה, אולם אם אספקת המידע עשויה לפגוע באינטרס הנישום כמפורט לעיל, יש לידע אותו על כך. יש לשקול את הצורך לפנות למדינה המבקשת ולהודיע לה שדבר הבקשה ייחשף בפני הנישום. הפעלת הסמכות לספק את המידע למדינה זרה, תעמוד בכללי המשפט המנהלי.

10. בקשת מידע לגבי תקופה שלפני כניסת אמנת המס לתוקף

ככלל אמנת המס נכנסת לתוקף מיום אשרורה. יש אמנות בהן נקבעה תחולה רטרואקטיבית ובכל מקרה יש לבדוק את נוסח האמנה. עם זאת, מקובל לפרש את אמנות המס באופן שמאפשר חילופי מידע גם לגבי מידע המתייחס לתקופה טרם כניסתה לתוקף וזאת בכפוף לנוסח האמנה, סוג המידע אותו ניתן להחליף, הכוונה המשתמעת מהאמנה ומסעיף חילופי המידע והדדיות מצד המדינה האחרת.

11. הנחיות טיפול בבקשות יוצאות

11.1 בקשת מידע של גורם מקצועי באגף, מרשות מס זרה, תופנה ליחידה למיסוי בינלאומי. הבקשה תיערך על טופס בקשת מידע המצורף **כנספח לחוזר זה** (ניתן להוריד את הנספח מאתר האינטראנט של האגף "אינטרא - מס" / חטיבות / היחידה למיסוי בינלאומי / חילופי מידע בין מדינות אמנה), הנספח ימולא **בקפידה** ויאושר על ידי פקיד השומה או מנהל היחידה הרלוונטית וישלח ליחידה למיסוי בינלאומי.

במידת הצורך ינתנו סיוע והדרכה בעריכת הבקשה על ידי היחידה למיסוי בינלאומי.

11.2 כל בקשה לקבלת מידע מרשות מס זרה תיבדק על ידי היחידה למיסוי בינלאומי. במידה ומתקיימים התנאים לדרישת המידע מרשות מס זרה במסגרת סעיף חילופי המידע, תיערך דרישה מתאימה בכתב על ידי היחידה, אשר תישלח לרשות הזרה. עם קבלת המידע מרשות המס הזרה, יועבר המידע לגורם שביקש המידע.

היחידה תנהל תכתובת שוטפת ומעקב אחר בקשות מידע מרשויות מס זרות.

12. הנחיות טיפול בבקשות נכנסות

12.1 בדיקת בקשות ביחידה למיסוי בינלאומי

בקשות להעברת מידע לרשות מס זרה ינותבו ליחידה למיסוי בינלאומי ויטופלו על ידה. כל בקשה תיבחן על פי הוראות אמנת המס עם המדינה המבקשת, על פי הדין הישראלי וההדדיות המתבקשת ביחס לחילופי מידע עם מדינה זו. לצורך קבלת החלטה על היחידה לבדוק הבקשה על היבטיה לרבות:

א. האם הבקשה הוגשה ונחתמה על ידי נציג הרשות המוסמכת של המדינה המבקשת.

ב. האם המידע מתייחס לתקופה בה אמנת המס בתוקף.

- ג. האם המידע המבוקש הוא מידע ציבורי הפתוח לציבור, אשר אין מניעה להחליפו ללא מגבלות סודיות.
- ד. האם הבקשה מכילה פרטים מספיקים (במידת הצורך יש לבקש השלמת פרטים).
- ה. האם פרטי הבקשה והמידע המבוקש מבססים עילה לנחיצות המידע לצורך יישום אמנת המס או דין מס פנימי הנדון באמנה עם המדינה המבקשת.
- ו. האם המידע נחוץ לצורך הליך אזרחי או פלילי.
- ז. האם השגת המידע כרוכה בסטייה מהנוהל הרגיל או מהסמכות הנתונה על פי פקודת מס הכנסה. אם כן אין חובה להיענות לבקשה, תשובה בהתאם תישלח לרשות שביקשה את המידע.
- ח. האם השגת המידע כרוכה בהפעלת נהלים והוראות חוק שאינם קיימים במדינה מבקשת המידע, אם כן אין חובה להיענות לבקשה, תשובה בהתאם תישלח לרשות שביקשה את המידע.
- ט. האם קיים חשש סביר שאספקת המידע עלולה לפגוע באינטרס חיוני של מדינת ישראל או באינטרס אישי או כלכלי של הנישום עקב גילוי סוד מקצועי, מסחרי וכיוצ"ב. אם קיים חשש לפגיעה באינטרס מסוג זה, יש לפעול כאמור בסעיף 9 לעיל. יחד עם זאת, יש לשקול לפנות למדינה המבקשת ולהודיע לה שהבקשה תיחשף בפני הנישום.

במקרים אלו יש לערב את היועץ המשפטי של האגף ואם יש חשש לפגיעה באינטרס של מדינת ישראל יש לפנות למשרד הממשלתי המתאים.

בגמר הבדיקה, תחליט היחידה למיסוי בינלאומי בדבר היקף המידע שיסופק למדינה המבקשת ותעביר בקשה עם הנחיות מתאימות לגורם הרלוונטי באגף לצורך איסוף המידע שאושר על ידה להעברה לרשות מס זרה.

12.2 איסוף מידע על ידי פקיד שומה או מנהלי היחידות הרלוונטיות

במקרים הבאים תועבר בקשה מתאימה לפקיד השומה או למנהל היחידה הרלוונטי לאיסוף המידע:

- א. מידע המצוי במרשמי המחשב בשע"מ.
- ב. מידע המצוי בתיק הנישום או שהשגתו כרוכה בייזום פניה לנישום או המצריכה ביקורת בספרי הנישום או בעסקו.

12.3 איסוף מידע באמצעות פקיד שומה - היחידה הארצית למודיעין שטח וחקירות

במקרים בהם איסוף המידע כרוך בשימוש בסמכויות חקירה לצורך עריכת חקירה אקטיבית או תשאול הנישום, או כאשר נדרשת הפעלת סמכות חוקית להשגת מידע המצוי ברשות צד ג' כגון: קבלת מידע מבנקים באמצעות צו, תנותב הבקשה לאיסוף המידע לפקיד שומה - היחידה הארצית למודיעין שטח וחקירות.

12.4 עריכת המידע והעברתו לחו"ל

היחידה למיסוי בינלאומי תקיים מעקב וקשר שוטף עם פקידי השומה ומנהלי היחידות הרלוונטיות באגף, לגבי בקשות מידע שהועברו לטיפולם. עם קבלת המידע וריכוזו ביחידה למיסוי בינלאומי, יועבר המידע לרשות המס הזרה.

13. הדרכה

עם פרסום חוזר זה תינתן הדרכה משרדית בכל יחידות האגף. כמו כן תינתן הדרכה ספציפית על פי דרישה, לגבי אופן הכנת בקשות שוטפות למידע.

14. אחריות

היחידה למיסוי בינלאומי אחראית לטיפול בחילופי מידע עם רשויות מס זרות. פקידי השומה ומנהלי היחידות הרלוונטיות וסגניהם, אחראים לעריכת בקשות לקבלת מידע מרשויות מס זרות וכן לאיסוף מידע הנדרש על ידי רשות מס זרה והעברתו ליחידה למיסוי בינלאומי. פקיד שומה היחידה הארצית למודיעין שטח וחקירות, אחראי לאיסוף מידע כמפורט בסעיף 12.3 לעיל.

15. תחולה

החל מפרסום חוזר זה טיפול בחילופי מידע יתבצע על פיו.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

נספח

אל : היחידה למיסוי בינלאומי
מאת : פקיד שומה _____

טופס בקשת מידע מרשות מס זרה

א. רשות מס זרה של מדינת :

ב.

1) פרטים על אדם לגביו נדרש מידע :

שם מס' זהות/דרכון/תאגיד תושבות.....
כתובת בחו"ל :

שם מס' זהות/דרכון/תאגיד תושבות.....
כתובת בחו"ל :

שם מס' זהות/דרכון/תאגיד תושבות.....
כתובת בחו"ל :

2) פרטים על אחרים הקשורים למקרה :

שם מס' זהות/דרכון/תאגיד תושבות.....
כתובת בחו"ל :

שם מס' זהות/דרכון/תאגיד תושבות.....
כתובת בחו"ל :

שם מס' זהות/דרכון/תאגיד תושבות.....
כתובת בחו"ל :

ג. רקע לבקשה (תיאור מצב עובדתי, משפטי, תיאור מערכת קשרים עסקיים, חשדות, אינטרס עסקי):

.....
.....
.....
.....
.....

ד. אם נדרש מידע לגבי אדם קשור שאינו הנישום, פרט את מערכת היחסים בינו לבין הנישום ונמק נחיצות המידע:

.....
.....
.....
.....
.....

ה. עובדות המבססות עילה לבקשת מידע מכוח אמנת המס:

.....
.....
.....
.....

ו. סעיף באמנה או סעיף חוק שלצורך יישומו נדרש המידע :

ז. שנות המס לגביהן נדרש המידע :

ח. סוג ההליך במסגרתו נדרש המידע : אזרחי / פלילי

ט. מועד התיישנות ההליך:

י. פירוט המידע המבוקש והסברים לנחיצותו (פרטים לביסוס טענת תושבות, הכנסה מפעילות מסוימת, בעלות על נכסים, מחירי העברה):

.....
.....
.....

יא. פירוט המידע המצוי ברשות המבקש ואשר מקורו במדינה ממנה נדרש מידע (חשבונות בנקים, דוחות, אישורים שונים):

.....
.....
.....

יב. אם מבוקש לאמת מידע המצוי בידי המבקש, ציין רמת האימות הנדרשת (אישור הרשויות המוסמכות, אימות בתצהיר, אישור נוטריוני וכו')::

.....
.....
.....

יג. סכום המס הצפוי אם יתקבל המידע (במידה וידוע):

יד. פירוט האמצעים שננקטו להשגת המידע במסגרת הליכים פנימיים והסברים מדוע לא ניתן להשיג את המידע באמצעים פנימיים :

.....
.....
.....
.....

..... שם המפקח חוליה חתימה תאריך

אישור פקיד השומה או סגנו :

..... שם פקיד השומה או סגנו חתימה תאריך