



ד' כסלו, תשע"ט
12 נובמבר, 2018

חוזר מס הכנסה מספר 16/2018 – רשות המסים

בנושא: החלטות מיסוי

תוכן עניינים

2	1. רקע כללי.....
2	1.1 מבוא.....
2	1.2 מטרות החלטות המיסוי.....
3	2. אפיון והגדרת החלטת מיסוי מקדמית.....
3	2.1 הגדרת החלטת מיסוי מקדמית.....
3	2.2 מתן החלטת מיסוי.....
6	2.3 סמכויות מקבילות ליתן החלטות מיסוי.....
7	3.2 סמכויות המוסד להחלטות מיסוי ותחומי אחריותו.....
7	3.3 הממשק שבין המוסד להחלטות מיסוי ומנהלי המשרדים.....
8	4. הליך הגשת בקשה לשם קבלת החלטת המיסוי.....
8	4.1 זהות הרשאי להגיש בקשה לקבלת החלטת המיסוי.....
9	4.2 מועד הגשת הבקשה.....
9	4.3 הגשת הבקשה ופרטיה.....
12	4.4 החלטת מיסוי ב"מסלול ירוק".....
12	5. הטיפול בבקשה להחלטת המיסוי.....
12	5.1 הגדרת פניה כהחלטת מיסוי.....
12	5.2 קביעת אגרה.....
13	5.3 דיון מול המבקש.....
	6. סיום ההליך – החלטת מיסוי בהסכם, החלטת מיסוי שלא בהסכם, הימנעות מהחלטת מיסוי ומשיכת בקשה:.....
13	7. השתחררות מהחלטת המיסוי.....
14	8. החלטת מיסוי ביחס להליכי שומה וערעור.....
15	9. פרסום החלטות המיסוי.....
16	9.1 כללי.....
16	9.2 מעמדה של תמצית החלטת המיסוי כלפי צד ג'.....



1. רקע כללי

1.1.1 מבוא

1.1.1 החלטת מיסוי מקדמית (Advance tax ruling) (להלן: "**החלטת מיסוי**"), "**החלטת מיסוי מקדמית**") הינה החלטה הניתנת במסגרת הליך המתנהל מול המוסד להחלטות מיסוי ביחס לעסקאות ו/או פעולות מסוימות, אשר קיימת לגביהן אי בהירות באשר להיבטי המס הנובעים מהם. הליך מתן החלטת מיסוי הינו כלי הכרחי בעולם המיסוי המודרני והוא מצוי ברוב מוחלט של מדינות העולם המערבי. החלטת מיסוי כאמור מאפשרת לנישום להשיג וודאות בנוגע להשלכת המיסוי של עסקה או פעולה אותה הוא עומד לבצע או שנמצאת בתהליך של ביצוע.

1.1.2 הבסיס הנורמטיבי למתן החלטות המיסוי, הוא בפרק שני-ב (סעיפים 158 ב עד 1158) בחלק ט' לפקודה שעניינו שומת הכנסה, החלטת מיסוי, השגה וערעור. על פי פרק זה ניתנה סמכות למנהל רשות המיסים ליתן החלטות מיסוי מקדמיות, וזאת מכוח הוראות סעיף 158 ג לפקודה.

1.1.3 הטיפול בהחלטות מיסוי רוכז במלואו בחטיבה המקצועית ברשות המיסים המשמשת, בין היתר, כ"מוסד למתן החלטות מיסוי", וזאת על מנת ליצור אחידות בטיפול.

1.1.4 מטרת חוזר זה הינה להבהיר את הקריטריונים, הכללים והנוהלים הקשורים להליך של מתן החלטת מיסוי, ולהבהיר את מעמדה של החלטת המיסוי, ביחס לגורמים הרלוונטיים, בין היתר לאור הניסיון שנצבר בהפעלת הסמכות.

מובהר בזאת כי חוזר זה מחליף כל מסמך שפורסם בעבר בנושא החלטות מיסוי לרבות חוזרים מקצועיים, הנחיות וכדומה.

1.2 מטרות החלטות המיסוי

1.2.1 יצירת ודאות אצל מבקש הבקשה לגבי תוצאות המיסוי של העסקה אותה הוא מבקש לבצע - הפניה לקבלת החלטת מיסוי מאפשרת למבקש לכלכל את צעדיו בסביבה מיסויית ברורה, וכך לבסס את החלטותיו העסקיות על שיקולים כלכליים גרידא, תוך הקטנת הסיכון הנובע מהשלכות מס לא צפויות.



1.2.2 שקיפות ואחידות - פרסום תמציות של החלטות המיסוי לציבור, משרת מספר

מטרות:

1.2.2.1 הפצת מדיניות רשות המיסים בסוגיות נפוצות באופן מהיר.

1.2.2.2 הבטחת טיפול אחיד במישור המס לעסקאות דומות.

1.2.2.3 הגברת השקיפות מול הציבור ומכאן הגברת הבטחון והאמון

במערכת היחסים שבין הנישומים לרשויות המס.

1.2.3 יעילות - פניה לקבלת החלטת מיסוי, מעלה בפני המבקש, כבר בשלב מוקדם,

סוגיות מקצועיות העולות מביצוע העסקה, ובכך מתאפשר לו בזמן אמת לבצע

את העסקה במתווה שימנע מחלוקות בעת עריכת השומות. יובהר כי פניה

לקבלת החלטת מיסוי אינה מחליפה את ההליך השומתי.

במקביל, מתאפשר לרשות המיסים להבהיר את עמדתה בסוגיות חדשות

שעולות בטווח זמן קצר יחסית, ובכך להגביר את הוודאות המיסויית במשק

ולצמצם את הצורך בטיפול שומתי בסוגיות אלו.

2. אפיון והגדרת החלטת מיסוי מקדמית

2.1 הגדרת החלטת מיסוי מקדמית

2.1.1 סעיף 158 ב לפקודה מגדיר את המונח "החלטת מיסוי", ככל החלטה הניתנת

על ידי רשות המיסים ואשר נוגעת לחבות המס או לתוצאת המס של המבקש

בשל פעולה שביצע או בשל הכנסה, רווח, הוצאה או הפסד שהיו לו. "פעולה"

לעניין זה הינה כל פעולה הטומנת בחובה השלכת מס (כגון: מכירת נכס, עסקה,

חלוקת דיבידנד, הקצאת מניות וכדומה). לעניין המועדים הרלבנטיים בקשר

להחלטת המיסוי ראה [סעיף 4.2 לחוזר](#).

2.1.2 החלטת המיסוי תקבע את חבות במס או תוצאת המס של המבקש ואף יכול

שתקבע זאת באשר לצדדים האחרים לעסקה, בשל פעולה שביצע, כאשר

הסוגיות עליהן ניתן לבקש החלטה נוגעות לכל שדרת המס, בהתאם לחוקים

הבאים: פקודת מס הכנסה, חוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, חוק מס ערך

מוסף, חוק מיסוי מקרקעין, חוק לעידוד השקעות הון, חוק לעידוד השקעות הון

בחקלאות, וחוק עידוד התעשייה (מסים).

2.2 מתן החלטת מיסוי

סעיף 158 ג לפקודה מסמיך את המנהל ליתן החלטת מיסוי, לסרב ליתן החלטת מיסוי,

או לקבוע כי התשובה תינתן על ידי פקיד השומה, מנהל מיסוי מקרקעין ומנהל תחנת

מע"מ (להלן: "מנהלי המשרדים") **שלא בדרך של החלטת מיסוי**. החלטת מיסוי תינתן

רק כאשר קיימת אי בהירות או מורכבות בקשר להיבטי המס הנובעים מהעסקה, ולא



תינתן במקרים המובנים מאליהם. החלטת מיסוי לא נועדה להבהיר לנישום מהי הפרשנות הרשמית הקיימת לחוק מס מורכב ואשר קיימת לגביו הבהרה בהנחיות מנהליות או בפסיקה חד משמעית של בית המשפט העליון, אלא לתת מענה כאשר קיים קושי אובייקטיבי בחיזוי תוצאת המס.

2.2.1. להלן דוגמאות למקרים המצדיקים מתן החלטת מיסוי:

2.2.1.1. הוראת חוק חדשה – הפניה לקבלת החלטת מיסוי נסבה על היבט

מיסוי חדש שיש צורך לגבש לגביו עמדה פרשנית.

2.2.1.2. חוק עמום – קיימת עמימות פרשנית בלשון או בתכלית החוק, אשר

יוצרת נחיצות בפרסום מדיניות רשות המסים במסגרת החלטת מיסוי.

2.2.1.3. חסר בחוק – קיימת לאקונה בחוק שיש למלאה בתוכן נורמטיבי

בהסתמך על עקרונות החוק ו/או סעיפים אחרים, או ישנן פעולות אשר לא נקבעו עבורן הוראות ברורות במסגרת החוק.

2.2.1.4. חובה חוקית – ישנם מקרים בהם קיים הסדר בחוק לקבלת אישור

מקדמי ממנהל רשות המסים, להלן:

- חלק ה-2 לפקודה (שינוי מבנה ומיזוג) – סעיפים 104ב(ו), 103, 105, 104ח, 104ג.
- פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג-1963 – (עסקאות פינוי או בינוי).
- סעיף 7א64 לפקודת מס הכנסה – העברת מקרקעין לקרן ריט כנגד מניות.
- חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 – סעיפים 51, 51כא, כלא, 74ב.
- סעיף 85א לפקודת מס הכנסה העוסק במחירי העברה.

2.2.1.5. מניעת כפל מס – קיום דווקני של לשון החוק לאור התחשבות

בקשת האפשרויות לפרשנותו, עלול להביא למצב של תשלום כפל מס.

2.2.2. להלן דוגמאות למקרים בהם לא תינתן החלטת מיסוי:

2.2.2.1. תיק בטיפול (אזרחי או פלילי) טרם הגשת הבקשה - כאשר

מתקיים דיון שומתי בעת הגשת הבקשה או הטיפול בה, או שנערכת חקירה בתיק המבקש, שיש בהם כדי להשליך על ההחלטה המבוקשת ולהיפך.



2.2.2.2. הנישום הוא סרבן מס או שלא הגיש דוחות על ההכנסות ו/או

הצהרות הון, וכיוצא באלו.

2.2.2.3. העניין נדון בעבר - כאשר השאלה או הסוגיה המוצגת בבקשה,

נדונה כבר במסגרת הנחיות מקצועיות שפורסמו על ידי רשות המסים או במסגרת הפסיקה, או בתמצית החלטת מיסוי, או שהעניין נמצא כבר בדיון משפטי. למרות האמור לעיל, נישומים המעוניינים לפנות בבקשה המתייחסת לסוגיה שנדונה כבר בהתאם לאמור לעיל, יכולים במקרים חריגים לעשות זאת, ובתנאי שתינתן הנמקה לטענתם כי הפרשנות הראויה במקרה אליו מתייחסת בקשתם, שונה מזו שנקבעה בהנחיה המקצועית בתמצית החלטת המיסוי או בפסק דין.

2.2.2.4. הערכת שווי - ככלל, קביעת שווי של נכס, שרות או עסקה לא תעשה

במסגרת החלטת מיסוי. עם זאת, ניתן במסגרת ההחלטה וכחלק ממנה לקבוע דרך לקביעת השווי. כמו כן, ניתן לקבוע שווי באותם מקרים בהם שאלת השווי הכרחית לגבי החלטת המיסוי, הינה חלק ממנה, אך לא מהווה את עיקרה.

2.2.2.5. החלטה שבעיקרה דורשת הכרעה עובדתית - סוגיות המצריכות

הכרעה בשאלות שבעובדה אינן נושא להחלטת מיסוי. סוגיות כאמור יכול ויועברו לבחינת מנהלי המשרדים. עם זאת, קיימים מקרים בהם מתקיימות, זו לצד זו, שאלות עובדתיות ומשפטיות, כגון קביעת מעמדו של מפעל כמפעל תעשייתי לצורך בחינת זכאותו להטבות מכוח חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד"). כאשר השאלה נוגעת לפרשנות חוק, המסתמכת על עובדות, ניתן יהיה להתנות את ההחלטה בהתקיים עובדות מסוימות.

2.2.2.6. עסקה מלאכותית - עסקה שלאחר בחינת הבקשה כמכלול, מתקיים

החשש שמא מטרתה העיקרית היא הימנעות או הפחתת מס בלתי נאותה, או שאין לה תכלית עסקית ו/או כלכלית. יובהר כי יכול שהמנהל יקבע בהחלטת מיסוי שלא בהסכם שמטרת העסקה כאמור לעיל.

2.2.2.7. עסקה היפותטית - בקשה לקבל החלטת מיסוי על עסקה שהיא

תיאורטית בלבד ושאינן כוונה ממשית לקיימה.



2.2.2.8. מידע חסר - עסקה שלגביה לא נמסר על ידי המבקש מידע מספיק המאפשר להשיב לבקשה. מובהר בזאת כי במידה ובמהלך הטיפול בבקשה יתברר כי לא נמסר מידע מהותי וחשוב בקבלת ההחלטה, המוסד להחלטות מיסוי רשאי להפסיק את הטיפול בבקשה.

2.2.2.9. שיקול דעת המנהל - מקרים לגביהם סבור המנהל כי אין מקום או שאין זה מן הראוי לתת החלטת מיסוי.

2.2.2.10. אישורים הניתנים על ידי פקיד שומה - כגון אישורי ניכוי מס במקור, הקטנת מקדמות וכדומה.

בכל מקרה, יובהר כי דחיית בקשת נישום לקבל החלטת מיסוי בעניינו, תבוצע לאחר שניתנה לו ההזדמנות להשמיע את טענותיו.

2.3. סמכויות מקבילות ליתן החלטות מיסוי

2.3.1. במסגרת חוקי המס השונים, ניתנה למנהל, במקרים מסוימים וספציפיים, הסמכות לאשר הסדרים סטטוטוריים. הסמכות כאמור ניתנה למנהל, בין היתר, בחלק ה-2 לפקודה העוסק בשינויי מבנה ומיזוג, בחוק לעידוד השקעות הון ובסעיף 85א לפקודה העוסק במחירי העברה.

2.3.2. סעיף 158ד(ז) לפקודה, קובע כי הוראות הפרק ה-דן בהחלטות מיסוי (פרק שני-ב), יחולו בשינויים המחויבים גם ביחס לאותן סעיפי הסמכה אחרים, ככל שאין עומדות בסתירה להוראות הספציפיות הקבועות בסעיפי ההסמכה האחרים.

3. המוסד להחלטות מיסוי

3.1. כללי

לצורך יצירת סביבה בה יש וודאות מיסויית, הוקם המוסד להחלטות מיסוי אשר מרכז את הטיפול בבקשות להחלטות מיסוי כיחידה מנהלית אחת לשם הבטחת אחידות, יעילות ועקביות בטיפול, תוך הבטחת הערכים של שוויון, הוגנות וצדק.

המוסד להחלטות מיסוי הוקם במסגרת החטיבה המקצועית, ברשות המסים. הבקשות למתן החלטות מיסוי מוגשות למוסד להחלטות מיסוי, אשר מרכז, את כל הטיפול בהן לרבות את פרסומן. ככל ששיגיעו פניות לגורמים אחרים ברשות המסים לשם קבלת החלטות מיסוי, יופנו בקשות אלה לחטיבה המקצועית לגורם אשר הוסמך כמנהל לעניין החלטות מיסוי בלבד, אשר לו הסמכות הבלעדית להוציא החלטות מיסוי או להחליט באופן הטיפול בבקשה. יודגש, כי לא תינתן החלטת מיסוי על ידי פקיד השומה. יחד עם זאת, יכול ופקיד השומה ייתן החלטה שלא במסגרת החלטת מיסוי מכח סעיף 158ג(ב)



לפקודה, וזאת רק במקרים בהם נקבע על ידי המנהל כי התשובה לפניה למתן החלטת מיסוי תינתן על ידי פקיד השומה.

3.2 סמכויות המוסד להחלטות מיסוי ותחומי אחריותו

3.2.1 המוסד להחלטות מיסוי ירכז את הטיפול בבקשות ויתן מענה מקיף לכל היבטי המיסוי, בכל "חוקי המס" אשר צוינו בסעיף 158ב לפקודה.

3.2.2 פעילות המוסד להחלטות מיסוי תתמקד, בין היתר, בקליטת הפניות לקבלת החלטות מיסוי, ניהול המגעים מול מגישי הבקשות, יחידות השדה, פיקוח על גביית אגרות, ניסוח ההחלטות (בליווי המחלקה המשפטית) ופרסומן, ניהול תהליכי העבודה וכן, ניהול מאגר החלטות מיסוי, שיאפשר אחידות, בקרה ומעקב על שלבי הטיפול השונים.

3.2.3 הטיפול בהחלטת מיסוי במוסד להחלטות מיסוי, יעשה רק במקרים בהם הוגשה בקשה בכתב וולונטרית ומפורשת של הנישום או מייצגו למתן החלטת מיסוי. במקרה בו לא הוגשה בקשה כאמור, המוסד להחלטות מיסוי לא יטפל בעסקה.

3.2.4 החלטות מיסוי יינתנו רק על ידי מי שהוסמכו על ידי המנהל ליתן החלטות מיסוי בהתאם להוראות סעיף 158ג לפקודה (להלן: "**המטפל בבקשה**") ובמקרים הנוספים הוסמך על פי סעיפי החוק הרלבנטיים.

3.3 הממשק שבין המוסד להחלטות מיסוי ומנהלי המשרדים

3.3.1 כחלק מהליך למתן החלטת מיסוי, יכול ותעשה היוועצות בין המוסד להחלטות המיסוי לבין מנהלי המשרדים, בטרם הוצאת החלטת המיסוי. ההחלטה בדבר היוועצות זו נתונה כולה בידי המטפל בבקשה, כאשר מטרת היוועצות זו הינה קבלת מלוא הנתונים הרלוונטיים המצויים אצל מנהלי המשרדים ביחס לאותו נישום לפני מתן החלטת המיסוי, על מנת שאלו ישלימו את התמונה העובדתית (ככל שהעובדות נבדקו על ידיו) ביחס למבקש ההחלטה. במסגרת היוועצות זו מנהלי המשרדים, יביעו את עמדתם ביחס לסוגיה העומדת לדיון, וזאת מבלי לפגוע בסוברניות המוסד להחלטות מיסוי בהחלטותיו.

3.3.2 יש להדגיש כי החלטת מיסוי אינה מהווה מקור נוסף להוצאת אישורים הניתנים בשגרת העבודה של מנהלי המשרדים וגורמים אחרים כדוגמת: אישורי ניכוי מס במקור, טופסי 50, אישורי נאמן לתוכנית אופציות לעובדים, אישורים למשיכות מקופות גמל וכדומה. הטיפול באישורים שבשגרה ימשיך להתקיים במסגרת עבודתם של מנהלי המשרדים והמחלקות הרלוונטיות.



- 3.3.3.** מיד בסמוך להוצאת החלטת המיסוי, יועבר עותק ממנה גם למנהלי המשרדים. היה ונתקבלו מסמכים נוספים רלוונטיים במסגרת הליך הוצאת החלטת המיסוי, יועבר אף עותק מהם למנהלי המשרדים.
- 3.3.4.** יצוין כי, עם קבלת הבקשה במוסד להחלטות מיסוי יוכלו מנהלי המשרדים לראות בשאילתות INTV, IRCZ ו-EMFN כי קיימת בקשה להחלטת מיסוי, תחום הבקשה, מספר סידורי שלה וסטאטוס הטיפול בה.
- 3.3.5.** כמו כן, ובהתאם לסמכות המפורטת בסעיף 158ג(ב) סיפא לפקודה, המוסד להחלטות מיסוי יהא רשאי לקבוע כי התשובה לבקשה תינתן על ידי מנהלי המשרדים שלא בדרך של החלטת מיסוי. במקרים כאלו, המוסד להחלטות מיסוי ישקול להעביר את מכלול הטיפול בבקשה (או חלקים ממנה) לטיפול של מנהלי המשרדים, בליווי ובתיאום עם הרפרנט המקצועי. הבקשות אשר יופנו לטיפול כאמור, תהיינה על פי רוב בקשות אשר עיקרן הוא עניין המצריך בחינת עובדות המקרה ולא הכרעות בסוגיות עקרוניות.
- 3.3.6.** יובהר כי הסמכות לקבוע כי ראוי שבקשה למתן החלטת מיסוי תועבר למנהלי המשרדים, נתונה למוסד להחלטות מיסוי בלבד.
- 3.3.7.** יובהר כי הסדר המס המפורט בהחלטת המיסוי, נשען על מצג נטען עובדתי אשר נמסר על ידי הנישום או מייצגו במסגרת ההליך מול המוסד להחלטות מיסוי. בשלב השומה על מנהלי המשרדים לבחון את יישומה של החלטת המיסוי והעמידה בתנאיה, וכן את נכונות העובדות העומדות בבסיסה.

4. הליך הגשת בקשה לשם קבלת החלטת המיסוי

4.1 זהות הרשאי להגיש בקשה לקבלת החלטת המיסוי

- 4.1.1.** תנאי סף בנוגע למבקש בקשה - "מבקש" כאמור בסעיף 158ב לפקודה הרשאי להגיש החלטת מיסוי מוגדר כ"מי שביקש מהמנהל לתת החלטת מיסוי, לפי הוראות פרק זה". הגדרה זו, בשילוב עם הוראות הייצוג הכלליות הקבועות בדיני המס, מאפשרות לנישום או למייצגו על פי דיני המס (רואה חשבון, עורך דין, יועץ מס, לפי העניין), להגיש את הבקשה ליתן החלטת מיסוי. כמו כן, גם תושב חוץ אשר אינו רשום במערך המס ושוקל להשקיע בישראל או לבצע פעילות אחרת יוכל לפנות בבקשה ליתן החלטת מיסוי בעניינו, בעצמו או באמצעות מייצג על פי דיני המס. יש לציין כי המייצג יכול ויהא מייצג רק לעניין אותה הבקשה ושאינו המייצג הרשום במרשמי שע"מ – לפי הצגת יפויי כוח ספציפי מטעם המבקש לעניין זה, בפני מוסד החלטות מיסוי.



4.1.2. ככלל, ובהתאם לסעיף 158ד(ה), כמו גם בפרקטיקה הנהוגה בעולם, ניתן להגיש בקשה אנונימית, המאפשרת הליך של בדיקת היתכנות, מבלי לחשוף את מלוא הנתונים בשלבים המוקדמים של ההליך, במטרה לאפשר לנישום התכנות כללית בלי להתחשב בזהותו, עברו והיקף פעילותו של המבקש, ומבלי שייחשף.

4.1.3. יחד עם זאת, סעיף 158ד(ה) קובע כי במידה והוגשה בקשה אנונימית ללא שמו ופרטי זהותו של המבקש, הרי שלא תינתן החלטת מיסוי אלא רק לאחר קבלת כל הפרטים הרלוונטיים שנדרשו הן ביחס לפעולה או העסקה והן ביחס לנישום.

4.1.4. הוספת מבקש נוסף - בהתאם להוראות סעיף 158ג(ב) לפקודה רשאי המנהל להתנות את מתן ההחלטה בצירוף אדם נוסף כמבקש. לפיכך, ייתכנו מקרים בהם נישום שיפנה לקבלת החלטת מיסוי שיש לה השלכת מס על צד ג', לא יוכל לקבל מענה אלא אם כן, יצורף אותו צד להליך. לדוגמה: בעל מניות או שותף בשותפות שקיבל תקבול והוא מבקש לסווג אותו באופן שיש לו השלכת מס על החברה או השותפות ועל יתר בעלי המניות או השותפים, חברות קשורות, כל בעלי הנכס, שני צדדים לעסקה, חברה ועובדיה או בעלי המניות בה וכדומה.

4.2 מועד הגשת הבקשה

4.2.1. ככלל, סעיף 158ד(א) לפקודה, קובע כי הסמכות למתן החלטת מיסוי קיימת הן ביחס לבקשות שהוגשו בטרם ביצעה של פעולה או עסקה והן ביחס לבקשות שהוגשו לאחר מועד ביצועה, (שהרי גם במצב כזה קיים צורך בוודאות, בגביית מס בסמוך למועד ביצוע העסקה ועוד).

4.2.2. יחד עם זאת, ומתוך מטרה למנוע כפילות עם הליכי השומה נקבע, כי מסגרת הזמן לשם הגשת בקשה לטיפול של המוסד להחלטות מיסוי מסתיימת עם הגיע המועד להגשת דוח לפי סעיף 131 ובכפוף לאמור בסעיפים 132 או 133 לפקודה (במקרה של קבלת ארכה להגשת הדוח), אשר במסגרתו צריכים לבוא לידי ביטוי השלכות המס של הפעולה או העסקה נשוא הבקשה.

4.2.3. לעניין החלטת מיסוי לפי חוק מע"מ או חוק מיסוי מקרקעין, נקבע במסגרת סעיף 158ד(ב) לפקודה, כי בקשה למתן החלטת מיסוי, תוגש לפני מועד ביצוע הפעולה נושא הבקשה.

4.3 הגשת הבקשה ופרטיה

4.3.1. לשם מתן מענה יעיל ומהיר, במסגרת סעיף 158ד(ג) לפקודה, נקבעו פרטי הבקשה הנדרשים לצורך טיפול בכל בקשה למתן החלטת מיסוי, וזאת לצד מתן



סמכות למנהל לדרוש כל פרט מהותי אחר הנדרש לו לצורך טיפול מהיר ויעיל. ככלל, על מבקש החלטת המיסוי להגיש בקשה מסודרת בכתב המפרטת את המסכת העובדתית הרלבנטית וכן את פירוט טענותיו וטעמיו.

4.3.2. החל מינואר 2017 מתבקשים מייצגים הרשאים לייצג אל מול רשות המיסים (עורך דין, רואה חשבון ויועץ מס) להגיש בקשה להחלטת מיסוי באמצעות אתר רשות המיסים. נישומים שאינם מיוצגים ימשיכו להגיש את הבקשות להחלטות מיסוי באופן אחר.

4.3.3. הבקשה, אשר תוגש למוסד להחלטות מיסוי, תהיה בכתב בלבד ותכלול את הפרטים הבאים:

4.3.3.1. **פרטי הזיהוי של הנישום** – יש לפרט את זהות מבקש הבקשה והצדדים האחרים לעסקה, לרבות מנהלי המשרדים בהם מתנהלים התיקים; פרטים בקשר לבעלי הזכויות במבקש הבקשה, סוגי הזכויות, חלקו של כל בעל זכות בכל אחד מסוגי הזכויות; פרטים על חברות קשורות וכד'. יובהר כי בהתאם לאמור בסעיף 158ד(ה) לפקודה, ניתן להגיש בקשה אנונימית כדי לבחון אפשרות לקבלת החלטת מיסוי. ברם, החלטה לבקשה כזו לא תינתן מבלי לקבל פרטי זיהוי מלאים של הנישום כבר בשלבים המוקדמים של הטיפול.

4.3.3.2. **תיאור עובדתי של העסקה הנדונה** – יש לפרט באופן ברור את פרטי העסקה וכן לצרף מסמכים רלוונטיים ובהם אישורים, חוות דעת משפטיות, הצהרות, הערכות, חוזים, טיוטות חוזים (אם טרם נחתמו חוזים), וכל פרט מהותי אחר הדרוש לצורך הצגת מצג עובדתי מלא ומדויק. כמו כן, יש לכלול פירוט הטעמים העסקיים והכלכליים אשר בעסקה.

4.3.3.3. **ניתוח מקיף של האירוע נשוא הבקשה** – יש לפרט את היבטי המיסוי העולים מהבקשה. במקרה בו מדובר בפעולה המהווה חלק מרצף פעולות, אשר ביחד מהוות תהליך שלם, יש לכלול בבקשה את מכלול הפעולות המתוכננות ולא רק את הפעולה נשוא הבקשה.

4.3.3.4. **פניות קודמות באותו נושא אל מול רשות המיסים, משרדי הממשלה או רשויות אחרות** – יש לציין במסגרת הבקשה אם קדמה פניה באותו נושא או אם המבקש או צד קשור לו פנה בעבר בבקשה להחלטת מיסוי ולצרפה. אם קדמה אזי יש לצרף פניות קודמות כאמור לעיל, לעניין זה "פניות באותו נושא"-לרבות פירוט מגעים שנוהלו בעל-פה עם יחידות אחרות ברשות המיסים (הן לגבי



- העסקה נשוא הפניה, והן לגבי עסקאות אחרות שעשה הפונה ככל שהן רלבנטיות, ולגביהן נעשתה פניה לגורם כלשהוא ברשות המסים), וכן פניות שנערכו בנושא זה מול רשויות אחרות ותוצאתן.
- 4.3.3.5. הסתמכות על דינים זרים** – במקום בו מסתמך הפונה על דינים זרים, יש לצרף אסמכתאות וחוות דעת בדבר אותם הדינים.
- 4.3.3.6. מגעים מול רשויות מס זרות** – יש לציין ולפרט על מגעים מול רשויות מס זרות, ככל והיו או קיימים, בסוגיה נשוא הבקשה להחלטת מיסוי.
- 4.3.3.7. יפוי כח למייצג** – במידה והמייצג אינו רשום במערכת רשות המיסים כמייצגו של המבקש, יש לצרף מסמך המייפה את כוחו של הפונה לייצוג ולטיפול בפנייה.
- 4.3.3.8. מסמכים אחרים** – יש לצרף מסמכים נוספים הקשורים לאירוע לגביו מבוקשת ההחלטה, ואשר חיוניים לצורך קבלת ההחלטה.
- 4.3.3.9. אישור על תשלום האגרה** – יש לצרף אישור על תשלום האגרה (ככל שישנה כזו), על פי הקבוע בחוק, לדוגמה - אגרות מכוח חלק ה-2 לפקודה:
- תקנות מס הכנסה (קביעת אגרה בעד אישור תכנית מיזוג), התשנ"ה-1994.
 - תקנות מס הכנסה (קביעת אגרה בעד בקשת אישור העברת נכסים והחלפת מניות), התשס"ג-2003.
- 4.3.4.** כאמור, הבקשה להחלטת מיסוי תתייחס לאירוע, עסקה או פעולה אותה מתעתד המבקש לבצע בטווח הקרוב, או שהוחל בביצועה (בכפוף לסדר הזמנים שנקבע במסגרת סעיף 158ד לפקודה, וכמפורט במסגרת [סעיף 4.2 לעיל](#)). לא תינתן התייחסות לבקשה ערטילאית או לסוגיה תיאורטית.
- 4.3.5.** במקרה בו במהלך הטיפול בבקשה משתנים או נוספים פרטים, ידיעות או מסמכים בקשר לעסקה, אשר יש בהם כדי לשנות או להוסיף על המידע הקיים; שחיוניים לצורך קבלת ההחלטה, על המבקש להגישם בכתב ולצרפם לבקשה.
- 4.3.6.** במקרים בהם חל שינוי מהותי בנתוני העסקה או ההחלטה המבוקשת יש להגיש בקשה חדשה.
- 4.3.7.** המסמכים שימסרו לא יוחזרו למבקש, ולכן ניתן למסור צילומים או העתקים, ולא מסמכי מקור.
- 4.3.8.** לצורך קבלת החלטה, ניתן לדרוש מהמבקש פרטים ומסמכים נוספים.



4.3.9. להבדיל משאר הנושאים, לגבי בקשות לאישור המנהל בקשר לשינויי מבנה של חברות על פי חלק ה-2 לפקודה (באותם מקרים בהם הפניה לאישור מעוגנת בחקיקה), הרי שאלו יוגשו למוסד להחלטות מיסוי על פי הוראות החוק והטפסים הקיימים.

4.4 החלטת מיסוי ב"מסלול ירוק"

4.4.1. במטרה לזרז וליעל את הליך המצאת החלטת המיסוי, הוחלט להעביר סוגים מסוימים של החלטות מיסוי שכיחות למסלול מהיר, כאשר את הבקשה לקבלת החלטת המיסוי מגישים באמצעות טפסים ייעודיים בלבד, אשר פורסמו על ידי רשות המיסים. פירוט הנושאים בהם ישנם "מסלולים ירוקים" אתר רשות המיסים.

4.4.2. מובהר כי אין מדובר במסלול המאפשר קבלת החלטת מיסוי באופן אוטומטי וללא בדיקה, אלא במסלול המצריך בדיקה מקוצרת יותר על ידי המוסד להחלטות מיסוי.

4.4.3. השימוש בהחלטת מיסוי ב"מסלול הירוק" מיועדת אך ורק לבקשות בהן פרטי העובדות המצוינות ב"מסלול הירוק" זהות לחלוטין לעובדות המצוינות בבקשה. במידה וקיימים הבדלים יש לפנות בפניה מסודרת ב"מסלול הרגיל".

4.4.4. החלטת מיסוי ב"מסלול הירוק" תיכנס לתוקפה רק לאחר קבלת אישור על כך מהמוסד להחלטות מיסוי.

5. הטיפול בבקשה להחלטת המיסוי

5.1 הגדרת פניה כהחלטת מיסוי

5.1.1. פניה אינטרנטית – תחשב כהחלטת מיסוי רק לאחר אישורה וקליטתה במערכת החלטות מיסוי. בסיום הגשת הפניה דרך האתר, תישלח הודעה על קבלת הפניה יחד עם מספר מזהה של הפניה. בעת קליטת הפניה וסיווגה כבקשה להחלטת מיסוי, יקבל המייצג מייל המודיע על קליטת הבקשה להחלטת מיסוי יחד עם מספר הבקשה וגורם המטפל.

5.1.2. פניה שאינה באמצעות האינטרנט תיקלט עם הגשת כלל המסמכים הנדרשים כהחלטת מיסוי או פניה שאינה החלטת מיסוי, בהתאם להחלטת מנהל המחלקה הרלוונטית.

5.2 קביעת אגרה

5.2.1. במסגרת סעיף 158 לפקודה, ניתנה הסמכות לשר האוצר, באישור ועדת הכספים, לקבוע אגרה לבקשה למתן החלטת מיסוי, בסכום או בשיעור מדורג,



ובזיקה לשווי העסקה או להכנסתו של המבקש או למבחן אחר. כיום החובה לשלם אגרה מופיעה בתקנות מכוח חלק ה-2 לפקודה.

5.2.2. שר האוצר טרם השתמש בסמכותו זו ונכון להיום לא נקבעה אגרה לקבלת החלטת מיסוי בנושא כללי. יחד עם זאת, נקבעו בפקודה אגרות בקשר עם החלטות מיסוי בנושאים ספציפיים, כדוגמת שינויי מבנה, בהתאם להוראות סעיפים 103 עד 105 לפקודה.

5.3. דיון מול המבקש

במסגרת הליך קבלת החלטת מיסוי, קיימת למבקש האפשרות לקיים דיון לצורך השמעת טענותיו. לכל דיון כאמור לעיל, יערך פרוטוקול מסודר אשר יתועד במערכת החלטות המיסוי, יחד עם חומרים רלוונטיים נוספים.

6. סיום ההליך – החלטת מיסוי בהסכם, החלטת מיסוי שלא בהסכם, הימנעות מהחלטת

מיסוי ומשיכת בקשה:

סיום ההליך יכול את אחת האפשרויות הבאות:

6.1. החלטת מיסוי בהסכם – כל עוד המצג העובדתי אשר עמד בבסיסה של החלטת המיסוי בהסכם עולה בקנה אחד עם מציאות העסקה, ולא מתקיימת עילה אחרת לביטול החלטת המיסוי בהסכם, החלטת המיסוי בהסכם תקפה כלפי הנישום כחוזה בין הנישום לבין רשות המיסוי.

6.1.1. יש להדגיש כי כל עוד החלטת המיסוי לא השתכללה לכדי החלטת מיסוי חתומה וסופית, אין היא מחייבת את הרשות ו/או את הנישום לרבות ביחס לסוגיות בהן הושגה הבנה עקרונית במהלך הדיונים, ומדובר בדיונים הנוגעים להיתכנות אפשרית בלבד.

6.1.2. יצויין כי מעמדה המשפטי והמנהלי של החלטת המיסוי כלפי הנישום נבחנה גם **בפסק דין אלוני¹**, אשר בו נקבע, בין היתר, כי החלטה מקדמית מהווה הסכם בין בעלי המניות לבין המשיב (רשות המיסוי), וכאשר בעל המניות פעל בהתאם לתנאים שהוצעו לו בהסדר המס, הרי שההסכם השתכלל. אין לנישום זכות לסגת מהחלטת המיסוי באופן חד-צדדי לאחר שבחר ליישמו בפועל. בין הצדדים התנהל משא ומתן שהתגבש לכדי הסכם מחייב, ממנו לא יכול המערער לסגת. החלטת מיסוי היא ההצעה שהוצעה למערער והקיבול התבטא באישורו ובחתימתו על קבלת החלטת המיסוי (בכל החלטת מיסוי נקבעת תקופת זמן שנה בין 30 ל-60 ימים להודעת הנישום על קבלת החלטת

¹ ע"א 1804/05 אהוד אלוני נגד פקיד שומה כפר סבא, מיסים כב/2 (אפריל 2008) ה-2, עמוד 2.



המיסוי), ובפעולתו של המערער בהתאם ועל פי התנאים שנקבעו בהחלטת המיסוי באופן מלא, ללא אפשרות להסכמה חלקית.

6.1.3. סעיף 158ג(ג) לפקודה, קובע כי החלטת מיסוי תיתכן ותהיה מוגבלת בזמן או במגבלות אחרות יחד עם התניית תנאים נוספים.

6.1.4. ככלל, סעיף 158ג אינו קובע זמן מענה מקסימלי לקבלת החלטת מיסוי. עם זאת, ישנם סעיפים שונים בפקודה אשר מגבילים את משך הזמן לקבלת החלטת מיסוי, להלן:

- סעיף 51ט לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959.
- סעיפים 103ט(ה), 104ז(א) ו-105ח(א) לפקודת מס הכנסה.

6.2. החלטת מיסוי שלא בהסכם – תינתן במקרים בהם חלוקים הנישום ורשות המסים בדבר הפרשנות הנכונה של העסקה ו/או הפעולה ביחס להיבטי המס העולים הימנה. במקרים אלו, רשות המסים תוציא החלטת מיסוי שלא בהסכם אשר תציג באופן ברור את עמדתה ביחס לתוצאות המס של העסקה. במקרה כזה מהווה החלטת המיסוי את עמדת רשות המיסים בסוגיה. יצוין כי לא תצא החלטת מיסוי שלא בהסכם, בטרם תינתן לנישום הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו בפני המוסד להחלטות מיסוי.

6.3. יובהר כי במקרה בו הנישום יבחר לאמץ פרשנות שונה מזו שפורטה בהחלטת המיסוי שלא בהסכם, ייתן הנישום גילוי מלא ומפורט בדוחותיו במסגרת הדוח על ההכנסות שיוגש על ידו למנהלי המשרדים, על פנייתו לרשות המיסים בסוגיות אלו, ויציין באופן מפורש כי בעניינו זה יצאה החלטת מיסוי שלא בהסכם על ידי המוסד להחלטות מיסוי.

6.4. הימנעות ממתן החלטת מיסוי – במקרים בהם אין בידי המוסד להחלטות מיסוי את כלל המידע הדרוש לצורך מתן החלטת מיסוי, רשאי המוסד להחלטות מיסוי להמנע ממתן החלטת מיסוי. הודעה על כך תשלח למבקש (ראה גם את האמור [בסעיף 2.2.2. לעיל](#)).

6.5. משיכת הבקשה – סעיף 158ד(ו) לפקודה מאפשר למבקש הבקשה לחזור בו מבקשתו לפני מתן ההחלטה, וזאת באישור המנהל בלבד. אישור המנהל ינתן במקרים הבאים:

- 6.5.1.** עסקה לא בוצעה בפועל או בוטלה.
- 6.5.2.** מתווה העסקה השתנה באופן משמעותי והוגשה בקשה חדשה.
- 6.5.3.** לא ניתן אישור רגולטורי לעסקה.

7. השתחררות מהחלטת המיסוי

7.1. סעיף 158ו(א) לפקודה קובע כי המנהל לא יהיה רשאי לחזור מההחלטה, אלא אם כן מצא כי לא נמסר לו פרט מהפרטים או מסמך מהמסמכים הדרושים להחלטה, אם שונו הנסיבות הנוגעות להחלטה, או אם נמסר לו פרט כוזב, שגוי או מטעה. במקרה שמצא כן פקיד השומה יעביר את המידע למוסד להחלטות מיסוי והוא אשר יגבש עמדה באשר



- לאי מסירת פרטים, מסירת פרטים כוזבים שגויים או מטעים או שינוי הנסיבות, העמדה תגובש לאחר קבלת אישור סמנכ"ל לעניינים מקצועיים והיועץ המשפטי של הרשות. על המוסד להחלטות מיסוי לקיים שימוע למבקש קודם שיודיע על חזרה מההחלטה.
- 7.2.** סעיף 158(ב) לפקודה קובע כי אם ניתנה החלטת מיסוי בהסכם, ימלא המבקש את התנאים וההוראות שנקבעו בה אלא אם כן לא נעשתה הפעולה נשוא בקשתו, או לא התקבלה ההכנסה או לא הוצאה ההוצאה שבשלהן הוגשה הבקשה, הכל לפי העניין.
- 7.3.** מובהר בזאת כי בכל מקום שבו קיים ספק בנוגע לאי ביצוע ההחלטה או לביצועה באופן חלקי או שונה, יש לפנות למוסד להחלטות מיסוי כדי לקבל את עמדתו בנושא.

8. החלטת מיסוי ביחס להליכי שומה וערעור

- 8.1.** סעיף 158ג(ה) לפקודה קובע כי על החלטת מיסוי בהסכם לא יהיה ערעור שכן ממילא החלטה זו מגלמת את הסכמות הצדדים. לגבי החלטת מיסוי שלא בהסכם, לנישום עומדות כל זכות של ערר, השגה או ערעור בהליכי השומה הרגילים מה שמבטיח כי זכות הטיעון נשמרת לו.
- 8.2.** במסגרת הליכי השומה יוכלו מנהלי המשרדים לבדוק את התקיימות תנאי החלטת המיסוי בהסכם, את התאמת הביצוע בפועל של כל העסקה ביחס למצגים שנכללו בהחלטת המיסוי, ואת הביצוע הדווקני של הסדר המס הקבוע בהחלטת המיסוי. היה ונמצאה התאמה למצגים והיצמדות לתנאי הסדר המס, הרי שתוצאת המס תהיה כפי שנקבעה בהחלטת המיסוי.
- 8.3.** פקיד השומה נדרש לפנות למוסד להחלטות מיסוי בכל מקום שנקבעה החלטת מיסוי שלא בהסכם וזאת לצורך קבלת הבהרות, לרבות הבהרות לעניין הליכי שומה.
- 8.4.** יש להפעיל קנס גירעון בהתאם לסעיף 191(ג1)(2) לפקודה וסעיף 96ב(א)(2) לחוק מע"מ במקרה בו פעל הנישום בניגוד להחלטת מיסוי שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדו"ח לפי סעיפים 67 ו-67א או 131, ולא דיווח בטופס שקבע המנהל על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין.
- 8.5.** לעניין תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006, תקנה 4(א) קובעת שפעולה המהווה תכנון מס החייב בדיווח, כמפורט בתקנה 2, שניתנה לגביה החלטת מיסוי או החלטת מיסוי בהסכם לפי הוראות פרק שני ב לחלק ט לפקודה או לפי הוראות אחרות הקבועות בדיני המס בעניין בקשה למתן החלטת מיסוי על ידי המנהל, לא יראו בה תכנון מס החייב בדיווח.



9. פרסום החלטות המיסוי

9.1. כללי

9.1.1. במסגרת הוראות סעיף 158(ג) לפקודה, הוענקה למנהל הסמכות לפרסם תמציות של החלטות המיסוי שיצאו תחת ידיו. ביצוע הפרסום כאמור אינו מצריך את הסכמתו של הנישום. הפרסום ייעשה בצורה אנונימית בלבד ויושמטו ממנו פרטי זיהוי שאינם פוגעים בכוחה המנחה של החלטת המיסוי או במסקנת המס שיש להסיק ממנה. כמו כן, המוסד להחלטות מס ימנע מכלול בתמצית סודות מסחריים, אסטרטגיה עסקית, מידע פיננסי רגיש וכדומה. במקרים בהם קיים חשש, כי הגוף הפונה יפגע עסקית מפרסום ההחלטה – המוסד ישקול לדחות הפרסום או כלל לא לפרסם את ההחלטה.

9.1.2. פרסום תמצית החלטת המיסוי יעשה כאמור בתמצית, אשר תכלול את עיקרי התשתית העובדתית עליה מבוססת החלטת המיסוי, מהות הבקשה, תוצאת המס שנקבעה בהחלטה, פירוט עיקרי התנאים והסייגים שנקבעו והסברים נוספים ככל ונדרשים.

9.1.3. פרסום תמציות החלטות המיסוי יסודו בעיקרון השקיפות והפומביות של המעשה המינהלי, ויש בו כדי לסייע לציבור הנישומים לכלכל צעדיהם בצורה ברורה.

9.1.4. החלטת מיסוי שניתנה משקפת את עמדת רשות המסים בסוגיה הרלבנטית, ולפיכך משרדי השומה צריכים לפעול בהתאם לה.

9.1.5. מובהר כי התמצית שיצאה הינה רלוונטית למועד בו היא פורסמה וכל עוד לא השתנה החוק, הפסיקה או עמדת הרשות בסוגיה הרלוונטית. יחד עם זאת, וכל עוד רשות המסים לא פרסמה באופן ברור על שינוי בעמדתה, הנישום יוכל לצפות כי הסדר דומה יחול בעניינו בנסיבות דומות.

9.1.6. פרסום תמציות החלטות המיסוי מבוצע באופן תדיר ונגיש לציבור באתר רשות המסים תחת כותרת "החלטות מיסוי".

9.2. מעמדה של תמצית החלטת המיסוי כלפי צד ג'

9.2.1. החלטת המיסוי כאמור קובעת הסדר מס אשר רשות המסים מוכנה ליתן הנשען כולו על הרקע העובדתי הספציפי של אותה העסקה ו/או הפעולה ועל נסיבותיה המיוחדות.

חלק מהחלטות המיסוי מפורסמות כתמציות באתר רשות המסים.

9.2.2. במקרים בהם הנסיבות של נישום אחר מהציבור הרחב, דומות די הצורך לנסיבות המתוארות בתמצית שאינה מפורטת, יכול הנישום לצפות, כי אם יפנה



לקבלת החלטת מיסוי בעניינו, רשות המסים תנהג בעניינו באופן דומה לאמור בהחלטת המיסוי שניתנה, וזאת בכפוף לכך שלא חל שינוי במדיניות המס בסוגיה הנדונה.

9.2.3. נישומים אשר יבחרו שלא להסתמך על תמצית החלטות המיסוי ויעדיפו להנות מוודאות מלאה יוכלו לפנות למוסד להחלטות מיסוי, באחד משני האופנים הבאים:

9.2.3.1. ביחס להחלטות מיסוי שפורסמו לציבור והוצאו בגינם טופסי מסלולים ירוקים, הרי שהפנייה למוסד להחלטות מיסוי לשם אימוץ הסדר המס המפורט בהחלטת המיסוי, תתבצע באמצעות טופס המסלול הירוק הרלוונטי (ראו התייחסות לעניין זה במסגרת [סעיף 4.4 לעיל](#)). יובהר כי פנייה כאמור, אין בה משום אישור להתאמת עובדות העסקה ו/או הפעולה של הנישום, לאלו שעמדו בבסיסה של החלטת המיסוי ואשר מזכות בהסדר המס המפורט בה, ואלו עשויות להיבדק על ידי מנהלי המשרדים. במקרה בו יקבעו מנהלי המשרדים כי הרקע העובדתי במקרה הנדון אינו עולה בקנה אחד עם זה הזכאי להסדר המס המפורט בהחלטת המיסוי, יחולו על הפעולה ו/או העסקה של הנישום הוראות העניין [סעיף 4.4.3 לעיל](#).

9.2.3.2. ביחס לשאר החלטות המיסוי, הרי שפניה למוסד להחלטות מיסוי לשם אימוץ הסדר המס המפורט בהחלטת המיסוי, יתבצע באמצעות שליחת פנייה מסודרת, מפורטת ומנומקת של הפעולה או העסקה, יחד עם כל הנספחים הרלוונטיים.

בברכה,

רשות המסים בישראל