

הליכי הסכמה הדדית באמנות המס, חוזר רשות המיסים

הכותב: רו"ח (עו"ד) גדי אלימי - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ
באמנות המס שישראל צד להן, נכלל סעיף הקובע "נוהל הסכמה הדדית" – הליך ייחודי 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 מקרים שאין לגביהם הוראות באמנה.
הוראות בעניין הליכי הסכמה הדדית מופיעות בסעיף 25 לאמנת המודל של ה-OECD. 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 יותר. לפיכך, החל משנת 2019, יחולו שינויים בסעיף הליכי הסכמה הדדית בחלק מאמנות המס של ישראל, בפרט לאור הצטרפותה של ישראל לאמנת ה-MLI (ראו מבזקנו מס' 698, 887, 913 ו-975).
לפני מספר חודשים, פרסמה רשות המסים את חוזר 1/2023 שמסביר ומבהיר היקף הליכי ההסכמה הדדית באמנות שישראל צד להן, וכן את נהלי הגשת בקשה לקיום הליך והטיפול בה.
להלן עיקרי הדברים, כאשר במבזקנו הבא, נתייחס ביתר פירוט לטיפול במקרה פרטני.

מי רשאי לפנות להליך הסכמה הדדית

נישום תושב ישראל יפנה לרשות המוסמכת בישראל - המחלקה למיסוי בינלאומי בחטיבה המקצועית של רשות המסים. במקרים מסוימים, אם נקבע כך באמנה, ניתן לפנות בנוסף גם למדינת האזרחות, כשמדובר בטענת אי-אפלייה (לעניין טענת אי הפליה, ראו מבזקנו מס' 947).
לא ניתן להגיש בקשה אם המבקש אינו תושב ישראל, או כאשר שמדובר בשנים שקדמו למועד כניסתה לתוקף של האמנה הרלבנטית.

מתי פונים להליך הסכמה הדדית

הנישום הישראלי יפנה להליך הסכמה הדדית כאשר נוצר לו כפל מס, כאשר בשל פעולה של אחת המדינות המתקשרות באמנת המס, או שתיהן, נוצר לו כפל מס.
החוזר מתייחס לנושאים נפוצים שבעטיים מתנהלים הליכי הסכמה הדדית:

- ייחוס הכנסה עודפת באחת המדינות בשל הוראות מחירי העברה, מבלי שבוצעה ההתאמה המקבילה במדינה האחרת.
- שאלת קיומו מוסד קבע וייחוס הכנסות לאותו מוסד הקבע.
- הכרעה בנושא תושבות יחיד או חבר בני אדם.
- סיווג שונה של הכנסה (בפרט לעניין ניכוי במקור במדינה הזרה), למשל סיווג הכנסה כרווחי עסקים בישראל בעוד שזו סווגה כתמלוגים במדינה האחרת.
- היווצרות כפל מס בשל החלת הוראות מס יציאה. במקצת האמנות קיימת התייחסות ספציפית למס היציאה באמנה, אולם במרביתן לא קיים סעיף ספציפי.

דגשים נוספים

הליך ההסכמה ההדדית אינו מהווה תחליף למיציג דרישות מנהליות לקבלת ההקלה או החזר המס במדינה האחרת, כל עוד אין בדרישות המנהליות כדי להפלות את הנישום. נושא זה רלבנטי בפרט, כאשר המדינה האחרת ניכתה במקור מס בשיעור גבוה יותר מהקבוע באמנה. דוגמא נוספת היא כאשר בשל סיווג שונה של ההכנסה במדינה האחרת מנוכה שם מס במקור בשיעור הקבוע באמנה לגבי פריט הכנסה זה.

לעניין זה, ראו פסק דין חוסטצקי במבזקנו מס' 982. רק אם הנישום נקט בצעדים המתאימים במדינה האחרת אולם נענה בשלילה שלא בהתאם להוראות האמנה, או אז יהא זה מוצדק לפנות לרשות הישראלית להליך הסכמה הדדית.

- יש להגיש בקשה במועד, אחרת הבקשה לא תתקבל: ככלל, פרק הזמן להגשת הבקשה הוא 3 שנים "ממועד ההודעה הראשונה על הפעולה שהביאה לידי חיוב במס שלא בהתאם להוראות האמנה". אם מדובר בשילוב פעולות של שתי המדינות – מניין 3 השנים יחל מההודעה הראשונה על הפעולה המאוחרת מבין הפעולות של שתי המדינות. לדוגמא: אם נוכח מס במקור בגין תמלוגים במדינה א', בחלוף 4 שנים נעשית שומה במדינה ב' ונשלל הזיכוי בשל מחלוקת על סיווג ההכנסה כתמלוגים - מניין 3 השנים יחל עם ההודעה הראשונה של מדינה ב' בדבר שלילת הזיכוי. כאשר לא מצוין מועד באמנה - יש להגיש בתוך זמן סביר. מצוין בחוזר, שהודעה שהוגשה בתוך 3 שנים תיחשב לכזו שהוגשה בתוך זמן סביר. הנישום נדרש לכלכל את צעדיו, שכן יתכן שמיצוי ההליך בישראל יארך מעבר למועד האחרון להגשת בקשה להליך הסכמה הדדית. אין להמתין לפסק דין חלוט, ויש להגיש בקשה לפני חלוף 3 שנים מההודעה הראשונה, כדי שלא להימצא במצב של כפל מס חלוט.
- גם אם לאחר מאמצים סבירים מצד הרשות המוסמכת בישראל, לא היה שיתוף פעולה מצד הרשות המוסמכת במדינה האחרת, או ששתי הרשויות לא הצליחו להגיע לפתרון מוסכם ביניהן, ולפיכך כשלו מאמציה הסבירים של הרשות המוסמכת לקיים הליכים להסכמה הדדית או שההליכים הסתיימו ללא פתרון מוסכם, רשות המסים בישראל אינה חייבת למנוע כפל מס באופן חד צדדי, אם מצאה שהמיסוי בישראל תואם את הוראות הדין הישראלי ואמנת המס הרלבנטית. כך לדוגמא, במקרה של סיווג פריט הכנסה מסוים על פי דיניה הפנימיים של המדינה האחרת בשונה מסיווגו בישראל, שהביא לניכוי במקור באותה מדינה, כפל המס עלול להיוותר בעינו.
- הליך הסכמה הדדית, לא עוצר את מירוץ המועדים לעניין הגשת דוחות, הגשת השגה, ערעורים וכיו"ב. השומה עלולה להתיישן במהלך ההליך, ותוצאתו כבר לא תהיה רלבנטית, אלא אם קיימת הוראה ספציפית באמנה הרלבנטית. נכון להיום, ברוב האמנות יש הוראה שמתגברת על התיישנות. כמו כן, הליך הסכמה הדדית לא גורע מסמכות רשות המסים בישראל להפעיל הליכי גביה!