

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

פלילית. הנוהל המקורי קבע, בין היתר, כי גם אם לא תאושר הבקשה לקבלת חסינות פלילית, רשות המסים לא תעשה ככלל שימוש במידע שנמסר לה במישור הפלילי.

ביום 15 בנובמבר 2011 יצאה רשות המסים בהוראת שעה לתקופה מצטברת של כ-10 חודשים (להלן: "הוראת השעה"), במסגרתה התאפשר לתושבי ישראל לבצע מהלך של "גילוי מרצון" של נכסי החוץ והכנסות לא מדווחות שמקורם מחוץ לישראל. הוראת השעה מיועדת הייתה לחול, בין היתר, על הכנסות לא מדווחות מנכסי חוץ שהתקבלו בירושה או במתנה מתושב חוץ; על הכנסות לא מדווחות מנכסי חוץ שנרכשו מכספים שנבעו מהכנסה בישראל או בחו"ל, ששולם עליה מס או שלא הייתה חייבת בתשלום מס בישראל; ועל הכנסות לא מדווחות מנכסי חוץ, שחבות המס בגין החלה מתיקון 132, קרי מיום 1 בינואר 2003. הוראת השעה אפשרה בשלושת החודשים האחרונים לתחולתה להגיש פנייה של גילוי מרצון באופן אנונימי, כאשר רק לאחר שסוכמה, ככל שסוכמה חבות המס לתשלום במישור האזרחי, נדרש הפונה לגלות את זהותו. הוראת השעה גם הקלה בכך שהיא פטרה את הנישומים מחבות בריבית, קנסות והפרשי הצמדה (בצורה חלקית) במישור האזרחי.

גילוי מרצון: "תהיות ומחשבות נוספות בעקבות הנוהל חדש/ישן של הגילוי מרצון (ספטמבר 2014)"

פתח דבר

לפני מספר ימים פרסמה רשות המסים נוהל חדש לגילוי מרצון. הנוהל מאפשר לתושבי ישראל לדווח על הכנסות ונכסים בלתי מדווחים בישראל ומחוצה לה ובכך למנוע חשיפה אפשרית להעמדה בפני דין פלילי. לצד הנוהל החדש פורסמה הוראת שעה לשנה, אשר מאפשרת הגשה של בקשה אנונימית או דיווח מקוצר בתנאים מסוימים. יחד עם זאת, הנוהל החדש והוראת השעה מעלים סימני שאלה, אשר מחייבים בחינה פרטנית לפני פנייה לגילוי מרצון בהתאם לאחד מן המסלולים. בכך נדון ברשימה זו.

"סקירה היסטורית"

נוהל גילוי מרצון הוא נוהל פרי יצירתה של רשות המסים, אשר מאפשר לתושבי ישראל לגלות על הכנסות ונכסים בלתי מדווחים, תוך קבלת חסינות במישור הפלילי ותשלום המס בחסר. ראשיתו של הנוהל בחודש אפריל 2005, אז פרסמה רשות המסים, בנוהל המקורי (להלן: "הנוהל המקורי") כי נישום, אשר יפנה בפניה כנה ומפורטת לרשות המסים, אשר אינה נובעת מפתיחת חקירה כנגד הנישום ומבלי שלרשות המסים יש מידע מוקדם אודות הנישום, יהיה זכאי לקבלת חסינות

המקורי הפנייה הראשונה נשלחת לסמנכ"ל בכיר לחקירות של רשות המסים (להלן: "הגורם המוסמך"), אשר ינתב את הבקשה לפקידי השומה האזרחיים, במידה ומצא אותה מתאימה לגילוי מרצון. הפנייה צריכה לכלול את כל המידע הרלוונטי לבקשה, לרבות את מקור ההכנסה, סכום ההכנסה שהושמט ואומדן המס לתשלום.

הנוהל מורה בנוסף, כי אדם זכאי ליהנות מהליך גילוי מרצון פעם אחת בלבד בכפוף למקרים חריגים. הנוהל החדש גם מצוין, כי אם הבקשה לא אושרה על ידי הגורם המוסמך, רשות המסים לא תעשה שימוש בבקשה - לא בהליך הפלילי ולא בהליך האזרחי. חידוש נוסף, הוא קיומו של טופס הכולל הצהרה של המבקש או בא כוחו לבקשה מגילוי מרצון.

הוראת השעה החדשה - פנייה אנונימית

ומקוצרת

על מנת לעודד פניות לגילוי מרצון יצאה רשות המסים עם הוראת שעה למשך שנה (להלן: "הוראת השעה החדשה"), במסגרתה ניתן יהיה לפנות באופן אנונימי בדומה להוראת השעה הקודמת. הבקשה האנונימית תופנה לגורם המוסמך ותכלול את כל הפרטים הרלוונטיים בדומה לנוהל החדש, למעט את שם המבקש. הוראת השעה החדשה קובעת, כי הגורם המוסמך יהיה רשאי להעביר את הבקשה לפקיד השומה על מנת לסכם את סכום המס עם המייצג של המבקש. יחד עם זאת, באופן תמוה, יש לציין, קובעת הוראת השעה, כי תוך

בפועל הוראת השעה לא הניבה את סכומי המס שרשות המסים ציפתה לגבות ויושמה פעמים רבות באופן לקוי על ידי רשות המסים. הדיונים סביב חבות המס של הפונה נמשכו חודשים רבים, כאשר עיקר הדיון נסוב סביב מקור הכספים. במסגרת הפנייה, נדרש הפונה להוכיח, כי הכספים שהופקדו בחשבונות הבנק בחו"ל לא היו חייבים במס בישראל במועד הפקדתם או ששולם עליהם מס בישראל לפני הפקדתם בחו"ל. דרישה זו הופכת לעיתים לדרישה בלתי אפשרית, כאשר מדובר למשל בכספים שהופקדו לפני שנים רבות על ידי הוריהם של הנישומים ואין כל אינדיקציה למקור הכספים ולשאלה האם שולם מס בגינם.

על רקע האמור, הצהירו בכירי רשות המסים במשך חודשים רבים על כוונת הרשות לצאת בנוהל של גילוי מרצון חדש, אשר ינסה לתקן את הלקחים שעלו מהנוהל המקורי ומהוראת השעה.

ביום 7 בספטמבר 2014 פורסם לבסוף הנוהל החדש (להלן: "הנוהל החדש").

עיקרי הנוהל החדש

עיון בנוהל החדש, אשר מחליף את הנוהל המקורי מגלה, כי הוא מבוסס כמעט לחלוטין על העקרונות של הנוהל המקורי. כך למשל, נדרש, כי הגילוי מרצון יהיה כן ומלא ויעשה בתום לב, שלא נערכה חקירה או בדיקה בעניין המבקש ברשות המסים ועוד. הנוהל כולל מקרים חריגים, בהם יתאפשר החלת הנוהל גם אם קיים מידע מוקדם לגבי הפונה ו/או בת/בן זוגו במשרדי רשות המסים. בדומה לנוהל

שנית, למרות, שהמסלול המקוצר עשוי לייעל את הליך הגילוי מרצון במקרים של חשבונות בנק ונכסים בסכומים קטנים יחסית, עולה השאלה בין היתר, כיצד ניתן לדעת מהו סכום ההכנסה החייבת במקרה שלא ברור אם ההון הראשוני חייב במס בישראל, או פטור. על כן, רצוי לבחון שימוש במסלול המקוצר, רק כאשר קיימת וודאות לגבי סכום ההון וסכום ההכנסה החייבת. בפרט עולה השאלה, אם הנוהל המקוצר אינו חל על דיווח על הכנסות שכירות מנכס ששווי עולה על 2 מיליון ₪.

שלישית, נשאלת השאלה מה דינו של יחיד, אשר קיבל לאחרונה טופס 5329, בדבר דו"ח פרטים אישיים והצהרה על מקורות הכנסה בארץ ובחול. האם היחיד אינו רשאי לפנות להליך של גילוי מרצון משום שאיבד לכאורה את תום הלב בפנייה, או שמא מילוי הטופס אינו פוסל את אפשרות הפנייה. תשובה חלקית ניתנה לאחרונה בפרסום שיצא מאת סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת של רשות המסים (להלן: "מכתב הסמנכ"לית"), אשר קובע, בין היתר, כי "יש לדרוש הגשת דוחות החל משנת המס 2007 ואילך, ככל שהיו בשנים אלו הכנסות המחייבות בהגשת דוח שנתי". לגבי הכנסות משכר דירה נקבע, כי ניתן לדווח ולשלם שיעור מס של 10% בהליך מקוצר. כלומר, מכתב הסמנכ"לית קובע הלכה למעשה הסדר מיטיב לעומת המסלול המקוצר, שכן, הגבלת ההון, הקיימת במסלול המקוצר (2 מיליון ₪), אינה קיימת במכתב הסמנכ"לית.

90/180 ימים מיום העברת הבקשה לפקיד השומה, יהיה חייב המבקש לחשוף את שמו בפני פקיד השומה, כתנאי להמשך התהליך.

הוראת השעה החדשה מאפשרת גם לפנות **במסלול מקוצר** לגילוי מרצון, וזאת כאשר סך ההון שנכלל בבקשה אינו עולה על שני מיליון ₪ וההכנסה החייבת מגילוי אינה עולה על חצי מיליון ₪. הוראת השעה מאפשרת להגיש דוחות מס לגורם המוסמך, אשר במקרים המתאימים יעביר את הבקשה עם דוחות המס לפקיד השומה על מנת לשלם את סכום המס שנגזר מדוחות המס.

תהיות וספקות העולים מן הנוהל החדש

נראה, כי גם לאחר שהושקע על ידי רשות המסים מאמץ רב בכתיבת הנוהל החדש (כך לפחות נטען על ידי בכירי הרשות) ולמרות שמדובר בנוהל מפורט יותר מן הנוהל המקורי, עדיין קיימים הן בנוהל החדש והן בהוראת השעה החדשה סימני שאלה וחוסר ודאות, אשר מעוררים ספקות לגבי אופן היישום של שניהם.

ראשית, על רקע ההתנהלות האיטית של רשות המסים בגילויי מרצון בהוראת השעה ולפי הנוהל המקורי ומורכבותו של נוהל זה, נראה, כי פרק הזמן הקצוב לניהול ההליך השומתי (90/180 ימים) אינו מספיק על מנת לסיים את ההליך השומתי מול פקיד השומה. לפיכך, במקרים רבים עלולה הפנייה האנונימית לאבד מחשיבותה, או להסתיים במשיכת הבקשה על ידי הפונה, כדי לא למסור את פרטיו המזהים.

חמישית, בסוף הנוהל החדש ישנה הבטחה מנהלית לפיה "לא אושרה הבקשה על ידי הגורם המוסמך, לא תעשה רשות המסים שימוש במידע שבבקשה גם לא בהליך האזרחי". כאמור, הנוהל החדש מטיב לעומת הנוהל המקורי, אשר הבטיח, אי שימוש במידע במקרה של דחיית הבקשה רק במישור הפלילי בלבד. הבטחה זו אמורה לתמרץ להגיש בקשה לגילוי מרצון לפי הנוהל החדש, שכן לכאורה "אין מה להפסיד". מובטח, כי לא יעשה שימוש במידע הנמסר. לאור אמירה זו, מעניין, אם במקרה של דחיית הבקשה לא תקום חבות במס בקשר עם המידע שבבקשה.

מובן, כי מדובר ברשימה חלקית בלבד של תהיות וספקות העולים מן הנוהל החדש. רצוי היה, כי רשות המסים תבהיר עמדתה בסוגיות אלו ואחרות בהקדם על מנת שהנוהל החדש והוראת השעה החדשה יהיו נהירים ושישיים יותר לציבור הרחב ולמייצגים. חובת ההגיונות של רשות המסים מחייבת זאת. אחרי הכול, הנוהל משרת לא רק את הציבור הרחב, אלא גם את רשות המסים והמדינה בניסיון להגדיל בתקופה הקרובה את הכנסות המדינה מגביית המסים.

סיכום

לסיכום, למרות שהנוהל החדש אינו משנה באופן משמעותי את הנוהל הישן והגם שהוראת השעה החדשה מעלה סימני שאלה ומחייבת זהירות רבה בישומה, עדיין מומלץ לפנות למומחה בתחום

רביעית, מה שיעור המס שיחול על פונה, אשר אינו מצליח להוכיח, כי הקרן של הכספים מוסתה בישראל, או שלא הייתה צריכה מלכתחילה להתמסות בישראל. לעניין זה יש לציין, כי הבנקים הזרים מספקים מידע על חשבונות בנק ככלל לגבי 10 שנים בלבד. ראוי היה, אם כן, כי רשות המסים תצא בהנחיה לגבי שיעור המס שיחול על הקרן הכספים במקרים מסוימים, כאשר אין בידי הפונה מסמכים התמוכים בבקשתו. הסדר דומה נעשה לאחרונה לגבי מיסוי נאמנויות, אשר יש בהם נהנה תושב ישראל. הנחיה כזו עשויה להגדיל את הודאות בפניה לגילוי מרצון ולהגביר את אמון הציבור בנוהל החדש. באותו הקשר פקודת מס הכנסה קובעת התיישנות במישור הפלילי (סעיף 225 לפקודה), אך אינה קובעת דבר לגבי תקופת התיישנות במישור האזרחי. לפיכך, עמדת רשות המסים הינה, כי לא חלה התיישנות על הכנסות בלתי מדווחות, כך שניתן להוציא שומות מס על הכנסה בלתי מדווחת גם שנים רבות לאחר מועד הפקתה. יתכן, כי במכתב הסמנכ"לית, התוחם את חובת הדיווח רק משנת 2007 והלאה, ניתן לראות שינוי במגמה זו. בכל מקרה, היה נכון אילו רשות המסים הייתה מבהירה עמדתה בסוגיה בדומה למכתב הסמנכ"לית. נזכיר, כי בעוד שהמיסוי לגבי הכנסות חוץ מתחיל ככלל רק משנת 2003, המועד בו החל המיסוי הפרסונלי הכלל עולמי על הכנסותיו של תושב ישראל, הרי שלגבי הכנסות בלתי מדווחות שהופקו בישראל, לא קיים כאמור מועד התיישנות בפקודה או בחוקי המס האחרים.

ולשקול פנייה לגילוי מרצון באחת מהחלופות שהוזכרו ברשימה זו, על מנת להסדיר הכנסה ונכסים בלתי מדווחים בישראל. כל מקרה לגופו. דומה, כי לאור המגמה הקיימת להחלפת מידע במישור המיסוי הבינלאומי, המלצה זו מקבלת משנה תוקף, כאשר מדובר על הכנסות ונכסים בלתי מדווחים, אשר מצויים מחוץ לישראל. מכל מקום טוב תעשה רשות המסים אם תוציא הבהרה לסימני השאלה, אשר בחלקן הוצגו ברשימה זו.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד סיון נוה.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.