**מחשבות נוספות ודגשים בעקבות הנוהל חדש/ישן של הגילוי מרצון (ספטמבר 2014)**

**מאת: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי**

נוהל גילוי מרצון הוא נוהל פרי יצירתה של רשות המסים, אשר מאפשר לתושבי ישראלי לגלות על הכנסות ונכסים בלתי מדווחים, תוך קבלת חסינות במישור הפלילי ותשלום המס החסר.

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 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 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.

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 היה 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 כוונתם לצאת בנוהל של גילוי מרצון חדש, אשר ינסה לתקן את הלקחים שעלו מהנוהל המקורי ומהוראת השעה. והנה ביום 7 בספטמבר 2014 פורסם סוף סוף הנוהל החדש (להלן: "**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 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 מציין, 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.

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 המוסך יהיה רשאי להעביר את הבקשה לפקיד השומה על מנת לסכם את סכום המס עם המייצג של המבקש, אך באופן תמוה קובעת, כי תוך 90/180 ימים מיום העברת הבקשה לפקיד השומה, יהיה חייב המבקש לחשוף את שמו בפני פקיד השומה, כתנאי להמשך התהליך. על רקע ההתנהלות של רשות המסים בגילויי מרצון בהוראת השעה ולפי הנוהל המקורי, נראה, כי פרק זמן זה אינו מספיק על מנת לסיים את ההליך השומתי מול פקיד השומה ולכן במקרים רבים עלולה הפנייה האנונימית לאבד מחשיבותה.

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. 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.

לסיכום, למרות שהנוהל החדש אינו משנה באופן משמעותי את הנוהל הישן ולמרות שהוראת השעה החדשה מעלה סימני שאלה ומחייבת זהירות רבה בישומה, עדיין מומלץ לשקול בכל מקרה לגופו פנייה לגילוי מרצון באחת מהחלופות שהוזכרו ברשימה זו, על מנת להסדיר הכנסה ונכסים בלתי מדווחים בישראל. לאור המגמה הקיימת להחלפת מידע במישור המיסוי הבינלאומי, המלצה זו מקבלת משנה תוקף, כאשר מדובר על הכנסות ונכסים בלתי מדווחים, אשר מצויים מחוץ לישראל. למשרדנו ניסיון רב בגילוי מרצון. נשמח לסייע.