

גישור כחלופה לפתרון מחלוקות מס

מאת

יצחק הדרי*

בעקבות ה-OECD מוצע להנהיג הליך גישור בישראל לפתרון מחלוקות מס בין-לאומיות. הגישור מוצע במקרים מסוימים כבר בשלב ההשגה, ובעיקר לאחר הגשת ערעור לבית משפט. הליך הגישור ייערך על ידי מגשר שאינו שייך לרשויות המס, או כמה מגשרים גם מטעם הנישום וגם מטעם רשויות המס.

מבוא. א. גישור במחלוקות מס במדינות המפותחות. ב. החלטות מס מראש ושומה בהסכמה. ג. מחלוקות שאינן מתאימות ל-ADR; 1. דוגמאות; 2. מי המגשר?.

מבוא

במדינות ה-OECD מקובל לנקוט גישה כללית של שיתוף פעולה עם משלמי מס גדולים על מנת להימנע ממחלוקות מס. במסגרת זו נעשה שימוש גם בגישור ADR (Alternative Dispute Resolution), שמסייע בשיפור הגבייה ובפתרון יעיל ומהיר למחלוקות מס.

כיום, לפי חוקי המס השונים בישראל יש לנישום שחולק על שומה של רשות מס זכות השגה בפני אותה רשות מס, ובהיעדר הסכמה – זכות ערעור לבית המשפט. מטרת רשימה קצרה זו היא להציע חלופה של גישור (ADR) כהליך לפתרון מחלוקות מס בין הנישומים לרשויות במקרים המתאימים – במקרים מיוחדים כבר בשלב ההשגה, ובפרט בשלב שלאחר הגשת ערעור לבית המשפט, בעיקר לשם ייעול ההליך וזירוז הגבייה.

* פרופסור אמריטוס, הפקולטה למשפטים אוניברסיטת תל אביב ומרצה מהחוג באוניברסיטת תל אביב ובמרכז הבינתחומי הרצליה.

א. גישור במחלוקות מס במדינות המפותחות

הגישור מקובל בחו"ל זה תקופה לא קצרה. הקורא מופנה לסקירה מקיפה של חוקרים בקרן המטבע העולמית (IMF) משנת 2013 (להלן: "קרן המטבע")¹. מן הסקירה עולה כי היישום העיקרי של גישור כאמצעי לפתרון מחלוקות מס הוא בשלב שלאחר הגשת ערעור לבית המשפט, אם כי במקרים מיוחדים הוא קיים כבר בשלב ההשגה. יתר על כן, במקרים רבים הגישור נעשה לפני מגשר שהוא מומחה מס, שאינו עובד רשות המס.

בארצות הברית, באנגליה ובהולנד, בין היתר, מוסד הגישור פועל הלכה למעשה זה תקופה לא מבוטלת, לרבות באמצעות מגשר מהמגזר הפרטי, כולל מהאקדמיה. הולנד עשויה לשמש דוגמה טובה לישראל, כמדינה בגודל בינוני, שבה פועלת שורה של מיזמים בין-לאומיים ידועים (כגון יונילור ופיליפס).

ב. החלטות מס מראש ושומה בהסכמה

יש לזכור כי במקרים מתאימים אפשר למנוע מחלוקות מס על ידי קבלת החלטות מס מראש. דוגמה טובה לכך בעולם הרחב, שאותה רצוי, לדעתי, לאמץ גם בישראל, נוגעת למחירי העברה (transfer pricing), ומכונה advance pricing agreement. מחירי העברה בעסקאות בין-לאומיות הם נושא סעיף 85 לפקודה, אם כי הסעיף אינו מתייחס לנושא הנדון ברשימה זו.

בעולם אף מוכר המוסד של "cooperative compliance", והולנד היא דוגמה טובה גם לעניין זה. הוא אופייני לחברות גדולות מאוד, וגם בהקשר זה מחירי העברה מתאימים לכך ותימנע מחלוקת מס בעתיד. מובן שיש לכך יתרון כלכלי מנקודת מבט של cost efficiency.

ג. מחלוקות שאינן מתאימות ל-ADR

במקרים רבים, מחלוקות בדבר פרשנות חוקי מס אינן מתאימות להליך הגישור, זאת בעיקר כאשר חוק המס ניתן לפרשנויות אחדות, בשעה שהנישום פועל בתום לב. במקרים אלו, הפתרון הראוי בדרך כלל הוא של הכרעה שיפוטית. עם זאת, הצדדים עדיין עשויים לשקול ADR, אם אינם מעוניינים להמתין להכרעה שיפוטית ומעדיפים פתרון מהיר ויעיל.

1 ראו: IMF, "How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?", *Legal Department* (Dec. 2013) [<https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tdisputes.pdf>] (נצפה לאחרונה בספטמבר 2018).

1. דוגמאות

באיטליה חוקק ה-ADR ב-2012 כחלק מהליך השומה במחלוקות מס שאינן גדולות, עד ל-20,000 אירו.²

בפורטוגל חוקק ב-2011 הליך דומה לגישור, כחלק מבוררות על ידי בורר או בוררים ניטרלים,³ זאת במסגרת המרכז המקומי לבוררות. הזכות ליזום את ההליך היא של הנישום בלבד, וזאת בנוגע למחלוקות מס של עד 1,000,000 אירו.

בדרום אפריקה נכלל ה-ADR במסגרת מחלוקות מס החל מ-2003,⁴ ולפיו דווקא נציב המס רשאי להציע לנישום לבחור בהליך זה, ורק אם הנישום מסכים יחול ההליך.

באנגליה נעשה שימוש ב-ADR או בפישור במקרים מתאימים של מחלוקות מס.⁵ בארצות הברית קיים הליך ADR כחלק מהליך ההשגה, כאשר נכשלו בפתרון מחלוקות המס.⁶ הנישום הוא שיוזם את הליך והוא שנושא בכל הוצאותיו. המקרים הקלסיים הם של מחלוקות על מחירי העברה, וזאת בנוגע למחלוקות עובדתיות ומשפטיות כאחת, אם כי בנוגע למחירי העברה ניתן להגיע להסכם מראש: advanced pricing agreement.

2. מי המגשר?

הליך הגישור נערך על ידי מגשר שאינו מקרב רשויות המס, או כמה מגשרים גם מהרשות וגם מטעמו של הנישום.

אני מציע שאם יאומץ גישור בישראל, ייבחר מומחה מס מקרב הציבור אשר אינו מייצג נישומים בפני רשויות המס או בתי המשפט או כזה המתחייב להימנע מייצוג מיום שייבחר כמגשר, לדוגמה עורך דין או רואה חשבון מומחי מס שחדלו לייצג כאמור. לגישתי, אם שימשו כמייצגים בעבר, מוטב שיהיו מנותקים לחלוטין ממשרד עורכי דין או רואי חשבון כלשהו.

במסגרת זו ניתן לשקול גם מומחי מס בעלי ניסיון מעשי מקרב האקדמיה.

2 שם בעמ' 51 ואילך.

3 שם, בעמ' 55 ואילך.

4 שם, בעמ' 57 ואילך.

5 שם, בעמ' 37.

6 שם, בעמ' 63 ואילך.