

חברים יקרים:

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

אדם כתושב שלהן לפי דיניהן הפנימיים) ומקום הפקת ההכנסה.

על מנת למנוע תופעות כאלו של כפל מס, כרתה ישראל אמנות למניעת כפל מס עם מדינות אחרות. אמנות אלו, המבוססות ברובן על אמנת המודל של ארגון ה-OECD (להלן: "אמנת המודל"), קובעות הגדרות למונחים אשר עשויים להתפרש באופן שונה בידי כל מדינה. כן קובעות אמנות המס כללים להקצאת זכות המיסוי בין המדינות. דהיינו, בין מדינת התושבות של היחיד או חבר בני האדם לבין מדינת המקור, בה מופקת ההכנסה. סעיף 196 לפקודה קובע כי הוראות אמנת מס גוברות על הדין הפנימי.

אחד המנגנונים להקצאת זכות המיסוי בין המדינות נעשה באמצעות "מוסד קבע". משמעותו של מוסד הקבע, היא שלא כל הכנסה עסקית המופקת במדינה מסוימת (מדינת המקור) מעניקה זכות מיסוי לאותה מדינה, ונדרש שהפעילות העסקית תעלה על רף מסוים או שתקיים נוכחות פיזית מסוימת. אם בפעילות העסקית אין די כדי להקים "מוסד קבע", לא תהיה למדינת המקור זכות מיסוי כלל, והזכות הבלעדית תוענק למדינת התושבות.

העיקרון כי רווחי עסקים ממוסים במדינת התושבות של המיזם, אלא אם כן הוא פועל במדינת המקור באמצעות מוסד קבע, קבוע בסעיף 7 לאמנת המודל. ההגדרה של "מוסד קבע", לרבות החריגים למונח מוסדרים במסגרת סעיף 5 לאמנת המודל.

מוסד קבע בעקבות פרויקט ה-BEPS וחוזר 4/2016 של רשות המיסים

כללי

"מוסד קבע" (Permanent Establishment) הוא מושג מרכזי באמנות מס בילטרליות ונועד בראש ובראשונה להכריע בין שתי מדינות המתחרות על זכות המיסוי של אותה פעילות.

הצורך בהכרעה בין מדינות על זכות מיסוי של הכנסה נובע מכך שעל עסקאות בינלאומיות עשויים לחול מספר דינים של מספר מדינות. התנגשות ביניהם היא כמעט בלתי נמנעת, ועלולה להביא לכפל מס. לדוגמא, שיטת המס בישראל היא פרסונלית, אך כוללת היבטים טריטוריאליים. משמע, מדינת ישראל מטילה מס על תושב ישראל על הכנסותיו המופקות בכל מקום בעולם (שיטה פרסונלית), וכן על תושב חוץ המפיק הכנסות בישראל (שיטה טריטוריאלית).

נניח שמדינה זרה מנהיגה אף היא שיטת מיסוי פרסונלית, אזי תושב אותה מדינה המפעיל עסק בישראל ומפיק ממנו הכנסות, חשוף למיסוי על אותה הכנסה בשתי המדינות – בישראל מכוח מקום הפקת ההכנסה, ובמדינה האחרת מכוח התושבות.

בנוסף, תיתכנה התנגשויות נוספות בין שיטות המס של אותן מדינות, הנובעות מהגדרות שונות בכל מדינה של המונח "תושב" (ייתכן כי שתי מדינות יראו

המלצתו המרכזית היא - שינוי אמנת המודל כך שפעילויות ליבה לא ייהנו בצורה לא נאותה מהחריגים להגדרת מוסד הקבע. לדוגמא – יש לבחון האם החריגים למוסד הקבע שהיו נחשבים לפעולות עזר והכנה בלבד אינם בעצם פעולות משמעותיות בלב הפעילות העסקית של המיזם האינטרנטי. המלצות נוספות הן יצירת חובת ניכוי מס במקור על פעילות אינטרנטית (למשל, על ידי מוסדות פיננסיים) ו/או- Equalization levy – היטל משווה על פעילות של חברות זרות.

בהתאמה הדוח השביעי מבין 15 הדוחות דן בכך וכתרתו היא "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status" (להלן: "הדוח השביעי"). הדוח השביעי נועד לטפל במצבים בהם ההגדרה של "מוסד קבע" מנוצלת לרעה על ידי חברות בינלאומיות. הדוח מונה מספר אסטרטגיות שכיחות בהן מיזמים בינלאומיים משתמשים כיום בכדי להימנע באופן מלאכותי מהסטטוס "מוסד קבע" ומתמקד בשני נושאים מרכזיים.

הרחבת תחולת מוסד קבע בהקשרו של סוכן תלוי

הדוח השביעי מורה לשנות את אמנת המודל של ה-OECD בסעיפים 5(5) ו-5(6). לעניין סעיף 5(5), אשר עוסק בהגדרה של סוכן תלוי, מוצע לתקן את נוסח הסעיף, כדלקמן:

"Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where

המכנה המשותף לחריגים הוא שכולם הן פעילויות עסקיות במדינת המקור אך מטיבן הן בגדר של פעילויות הכנה או עזר (Preparatory or auxiliary) לפעילות העיקרית. אמנת המודל גם קובעת שסוכן תלוי ייחשב ככלל כמוסד קבע של החברה הזרה. בכך דן בין היתר פרויקט ה-BEPS.

פרויקט ה-BEPS והרחבת תחולת "מוסד הקבע"

פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project) הינה תכנית פעולה של ארגון ה-OECD ומדינות ה-G20 (המדינות המפותחות) (להלן: "התוכנית"). התוכנית נועדה להילחם בתופעה של שחיקת בסיס המס והטיית רווחים בצורה מלאכותית ממדינות בהן מבוצעת הפעילות הכלכלית העסקית למדינות המחילות שיעורי מס נמוכים על רווחים ו/או הכנסות. שחיקת בסיס המס והטיית הרווחים הפכה שכיחה יותר ויותר בעקבות התרחבות הפעילות הכלכלית בזירה הבינלאומית באמצעות האינטרנט. בחודש אוקטובר 2015 פרסם ארגון ה-OECD 15 דוחות, אשר כל אחד מהם עוסק בהיבט אחר של שחיקת בסיס המס והטיית רווחים, וכולל המלצות אופרטיביות לתיקון אמנת המודל לצורך צמצום התופעה הנ"ל.

הדוח הראשון שכתרתו **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy** (להלן: "הדוח הראשון") סוקר בהרחבה את העולם הדיגיטלי-אינטרנטי ובפרט את תכנוני המס והאתגרים המיסויים הרבים שעולם זה מאפשר לחברות בינלאומיות במישור המיסוי הבינלאומי.

enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise."

דהיינו, סעיף 5(5) המתוקן, קובע, כי סוכן הפועל במדינת היעד עבור ישות זרה, ייחשב כסוכן תלוי, אשר מקים מוסד קבע לישות הזרה בהתקיים התנאים הבאים:

ראשית, הסוכן פועל בשם החברה הזרה במדינת היעד.

שנית, הוא נוהג לחתום על חוזים בשם החברה הזרה או שיש לו תפקיד מוביל בכריתת החוזים, ללא שיש מעורבות משמעותית מצד החברה הזרה.

החוזים הם בשם החברה הזרה, או למכירה של נכסים או שירותים של החברה הזרה.

גם בהקשר לכך, מדגיש, הדוח השביעי, כי אם הסוכן עושה זאת במסגרת היותו סוכן בלתי תלוי ו/או אם הפעולות המבוצעות על ידו מהוות בעיקרן עזר והכנה בהתאם לעקרונות סעיף 5(4) לאמנת המודל, אזי פעולות אלו לא יקימו מוסד קבע לחברה הזרה.

סעיף 5(6) לאמנת המודל, מוסיף וקובע, כי סוכן, אשר פועל באופן בלעדי עבור ישות זרה או עבור צדדים הקשורים לה לא ייחשב כסוכן בלתי תלוי.

a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are a) in the name of the enterprise, or b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or c) for the provision of services by that enterprise."

לעניין סעיף 5(6) לאמנת המודל של ה-OECD, נקבע הנוסח שלהלן:

"a) Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more

significant part of the activity of the enterprise as a whole. Since a preparatory activity precedes another activity, it will often be carried on during a relatively **short period**, the duration of that period being **determined by the nature of the core activities of the enterprise.** This, however, will not always be the case as it is possible to carry on an activity at a given place for a **substantial period** of time in preparation for activities that take place somewhere else. Where, for example, a construction enterprise trains its employees at one place before these employees are sent to work at remote work sites located in other countries, the training that takes place at the first location constitutes a preparatory activity for that enterprise. An activity that has an auxiliary character, on the other hand, **generally corresponds to an activity that is carried on to support, without being part of, the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole.** It is unlikely that an activity that requires

פעילות הכנה ועזר לפי הדוח השביעי של ה- BEPS

לצד ביאור והרחבת המונח "סוכן תלוי" לעניין סיווג פעילות של נציג כמוסד קבע, ממליץ הדוח השביעי לערוך גם שינויים באמנת המודל ובדברי ההסבר לאמנת המודל לסעיף 5(4) לאמנת המודל, ולצמצם כאמור את הפעולות, אשר נחשבות כעזר והכנה ואשר לא הקימו עד כה מוסד קבע לישות הזרה.

במילים אחרות, לפי הדוח השביעי, "פעולת הכנה ועזר" הינה פעולה שולית לפעילות המהותית והעיקרית של המיזם. כך, פעולת ה"הכנה" בדרך כלל קודמת לכל פעילות אחרת של המיזם, וכזאת היא תימשך לתקופה קצרה אשר תיקבע לאור הפעילות העיקרית של המיזם. עם זאת, ייתכנו מקרים חריגים בהם משך פעולת הכנה או עזר יהיה ארוך ומשמעותי. למשל, אימון עובדי חברת בנייה טרם ביצוע עבודות בנייה במדינות אחרות יכול להמשך פרק זמן ממושך. פעולת "עזר" לפי הדוח, הינה פעולה מקבילה לפעולת התמיכה, אך אינה מהווה חלק חיוני ומשמעותי לפעילות העסק בכללותו. הדוח ממשיך וקובע, כי פעולה לא תאופיין כ"פעולת עזר או הכנה", אם לביצועה נדרש חלק מהותי של נכסי החברה או עובדיה. להלן דברי הדוח השביעי :

"21.2 As a general rule, an activity that has a preparatory character is one that is carried on in contemplation of the carrying on of what constitutes the essential and

דוגמא שלישית: חברה א' בעלת מספר רב של חנויות במדינה א'. חברה א' מחזיקה במדינה ב' משרד ובו עובדים, אשר מבצעים חקר של השוק המקומי ועוסקים בפיתוח קשרים בכדי להיכנס לשוק המקומי. עובדי המשרד לעיתים רחוקות רוכשים ציוד עבור המשרד. במקרה זה, פעילות של המשרד במדינה א' הינה בגדר הכנה ועזר לפעילות העיקרית של החברה א'.

מוסד קבע בדין הישראלי

כאמור "מוסד קבע" הוא מונח המצוי באמנות המס שישראל חתומה עליהן, אך אינו קיים ככלל בפקודה. אמנם, לאורך השנים נשמעו דעות לפיהן יש לקרוא לתוך הדין הישראלי את דרישות סף הפעילות והנוכחות הפיזית המאפיינות "מוסד קבע", אך הנושא טרם הוכרע. מכל מקום בניסיון לגשר על הפער פרסמה רשות המסים ברבות השנים שורה של החלטות מיסוי לעניין מוסד קבע ולאחרונה פורסם חוזר 4/16, שכותרתו "**פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט**".

חוזר 4/2016

החוזר, שפורסם ביום 11 באפריל 2016, ניתן על רקע התרחבות הפעילות הכלכלית העולמית והישראלית בתחום האינטרנט ועל רקע יכולתן של חברות זרות לפעול בישראל ולהתקשר עם לקוחות ישראלים באמצעות האינטרנט מבלי שפעילות זו תהא חייבת במס בישראל. החוזר מושפע ומיישם לכאורה את הוראות ה-BEPS בהקשר למוסד קבע.

a significant proportion of the assets or employees of the enterprise could be considered as having an auxiliary character."¹

הדוח השביעי מציע לכלול בדברי ההסבר לאמנת המודל דוגמאות לפעולות שתיחשבנה לפעולות הכנה ועזר וכן לפעולות שלא תיחשבנה ככאלה:

דוגמא ראשונה: חברה עוסקת במכירת מוצרים באמצעות האינטרנט. אחסון של אותם מוצרים במחסנים גדולים המצויים במדינה אחרת, ובהם מועסק רוב כוח האדם של החברה הנ"ל, לא תיחשב כפעולה של "הכנה ועזר", שכן האחסון במקרה זה מהווה חלק מהותי בעסקי החברה. לעומת זאת, אחסון של מוצרים במחסני רישוי (bonded warehouse) במסגרת תהליכי אישור ובדיקה עבור לקוח ספציפי, תהווה פעולת "הכנה ועזר".

דוגמא שנייה: חברה א' עוסקת בהפצה במדינה א' של מוצרים חקלאיים המיוצרים במדינה ב'. לחברה א' יש משרד במדינה ב' לשם רכישת המוצרים וגם עובדים מנוסים אשר מאתרים את המוצרים וכורתים הסכמי רכישה עם החברות המייצרות במדינה ב'. במקרה המתואר, כל הפעילות של החברה א' במדינה א' נסמכת על פעולת הרכישה של המוצרים במדינה ב', לכן הפעילות של המשרד אינה בעלת אופי הכנה ועזר.

¹ שם, בעמ' 30

בישראל, עשויים להקים מוסד קבע בישראל. האיתור או השיווק לא ייחשבו ל"פעולת עזר או הכנה".

קיום קשר שוטף בין נציגי התאגיד הזר בישראל לבין הלקוח הישראלי, באמצעות מקום העסקים הקבוע בישראל, עשוי להקים מוסד קבע בישראל. קשר כנ"ל עשוי להיות ארגון כנסי לקוחות, יצירת הזדמנויות להצגת מוצרים חדשים, פיתוח ושכלול השירות שניתן ללקוח וכיו"ב.

תאגיד זר שיש לו נוכחות דיגיטלית משמעותית בישראל, ומקיים במקום עסקים קבוע בישראל. "נוכחות דיגיטלית משמעותית" עשויה להיות חתימה על כמות משמעותית של חוזים למתן שירותים דיגיטליים עם תושבי ישראל באמצעות האינטרנט; צריכה באמצעות האינטרנט של שירותי התאגיד הזר על ידי לקוחות רבים בישראל; אספקת שירות באינטרנט, המותאם ללקוחות או משתמשים ישראלים (לדוגמה: שימוש בשפה עברית, סגנון, חיוב לקוחות במטבע ישראלי, סליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל וכו').

פעילויות של תאגידים בינלאומיים הפועלים באמצעות האינטרנט בישראל מבוצעות לעתים בסיוע של חברות ישראליות קשורות או קבלני משנה ישראלים אחרים. אותם גופים עשויים להיחשב כ"סוכן תלוי" היוצר מוסד קבע בישראל לתאגיד הזר. הסמנים האפשריים לקיומו של סוכן תלוי הם: חוסר המעורבות של התאגיד הזר בעסקה; קבלת הזמנות מלקוחות על ידי הסוכן בישראל המאושרות

מטרתו המרכזית של החוזר היא להסביר באילו מצבים ניתן יהיה לראות הכנסות תאגיד הזר ממכירת מוצרים או ממתן שירותים, באמצעות האינטרנט, כהכנסות של "מוסד קבע" בישראל, וכפועל יוצא לקבוע את הכללים לייחוס הרווחים לאותו מוסד קבע.

מתי קם מוסד קבע בישראל לתאגיד זר

החוזר מנתח את החלופות להגדרת "מוסד קבע" באמנת המודל, וקובע מקרים בהם תאגיד זר עשוי להיחשב כמחזיק מוסד קבע בישראל. מבין המקרים השונים, נציין את המרכזיים שבהם:

סניף, משרד או מתקן אחר המשמש לפעילותו של התאגיד הזר בישראל יחשבו כמקום עסקים קבוע המהווה מוסד קבע לתאגיד. כמו כן, אם נציגי ועובדי התאגיד הזר עושים דרך קבע שימוש במשרדי חברה תושבת ישראל הקשורה לתאגיד הזר לצורך הפקת הכנסה, שאינה הכנסה של החברה הישראלית, ניתן יהיה לומר כי לתאגיד הזר קיים מוסד קבע בישראל.

מקום עסקים קבוע בישראל העוסק בביצוע סקרי שוק עבור התאגיד הזר עשוי להיחשב מוסד קבע של אותו תאגיד בישראל, אם פעילות ביצוע סקרי השוק היא אחת מהפעילויות העיקריות של התאגיד הזר, ואינה טפלה למטרתו. במקרה זה, ביצוע סקרי השוק לא תיחשב ל"פעולת עזר או הכנה".

נציגים של התאגיד הזר בישראל, המעורבים באיתור לקוחות או שיווק באמצעות מקום העסקים הקבוע

באמצעות חברות זרות, לא רק בהקשר של חשיפה למוסד קבע במדינות היעד הזרות, אלא גם לטענה של מוסד קבע בישראל מצד רשות המסים. סמכויות החתימה, אופי הפעילות, מיקום אנשי המפתח שמנהלים את המו"מ מטעם החברות ועוד צריכים להילקח מבעוד מועד על מנת להקטין את סיכוני המס הכרוכים בפעולות. כמובן, קיימים גם היבטי מע"מ, אשר הועלו במסגרת חוזר 4/16. על כך ברשימה אחרת.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז ועו"ד אנה צברי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתיעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

באופן שגרתי על ידי התאגיד הזר; הסוכן בישראל מוסמך להבטיח ללקוח את תנאי העסקה באופן שיחייב את התאגיד הזר; מעורבות משמעותית של הסוכן בישראל בהתאמת החוזה לצרכיו ודרישותיו של הלקוח הישראלי; היותו של הסוכן בישראל צד לחוזה שבין התאגיד הזר לבין הלקוח.

סיכום ומסקנות

ראינו אפוא, כי חוזר 4/16 מבקש להרחיב, כחלק ממגמה כלל עולמית, את תחולת מוסד הקבע בהקשרן של חברות זרות, אשר פועלות בשוק הישראלי באמצעות המדיה הדיגיטלית.

המעניין הוא, כי החוזר מבקש ליישם עקרונות אלו גם לגבי חברות זרות, אשר אינן תושבות אמנת מס וללא שמיסוי "מוסד קבע" הוסדר תחילה בפקודת מס הכנסה.

יתרה מזאת, החוזר מקדים את זמנו בכך, שרשות המסים אימצה לכאורה מדיניות חד צדדית ביחס למדינות אמנה עוד לפני שאמנת המודל שונתה ועוד לפני שחלו שינויים באמנות הביילטרליות השונות. למעשה בימים אלו ממש מתנהלים דיונים בין למעלה מ-80 המדינות אשר התחייבו עד כה לאמץ את פרויקט ה-BEPS, לגבי אופן אימוץ מסקנות ה-BEPS, לרבות הדוח השביעי.

מכל מקום, הוראות הדוח השביעי וחוזר 4/16 צריכים להילקח בחשבון כל אימת שחברה זרה מבקשת לבצע פעילות בישראל. בכלל ובאמצעות האינטרנט בפרט. הוראות אלו, צריכים גם להנחות תושבי ישראל, אשר פועלים מחוץ לישראל