

פעילות של תושבי חוץ בישראל – היבטי מס

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי

אין באמור במצגת 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 מצגת זו.

מרץ 2016

נושאי ההרצאה

- רקע
- הגדרות
- מוסד קבע וחוזר מס הכנסה
- הטבות מס למשקיעים פיננסים בבורסה
- מומחים זרים, עיתונאים וספורטאים
- הטבות לפי חוק מע"מ
- תושב חוץ במיסוי מקרקעין
- מינוי נציג

רקע

- חברות חוץ
- יחידים
- קרנות השקעה
- חברות שירותים בינלאומיות (אינטרנט, משאבי טבע וכו')
- מומחים זרים
- ספורטאים
- עיתונאים
- עובדים זרים
- אוכלוסיות נוספות – ספנים, תובלה אווירית
- עולים חדשים
- תושבים חוזרים ותיקים
- הטבות ומיסוי פרטני לכל סוג אוכלוסייה
- ניכוי מס במקור

האם ישראל אטרקטיבית לעסקים בינלאומיים?

- אחד השיקולים המרכזיים שהחברות בינלאומיות שוקלות בבואן לבחור את בית הקבע העסקי הבא הוא מדיניות המס במדינת העסקים הפוטנציאלית.
 - מסקר Paying Taxes שערכה פירמת PWC בקרב 189 מדינות בעולם, עולה כי בעוד מדינות העולם הולכות ומפשטות את מערכות מס שלהן, מערכת המס בישראל נשארת מורכבת במיוחד עם סוגי מס רבים ודיווחים מסורבלים.
 - ישראל ירדה בדירוג בעקביות מדי שנה – ממקום 82 ב-2014 למקום 103 בשנת 2016.
 - בחלק מהמדינות המערביות נהוגים כ – 7-9 סוגי מס, בישראל נהוגים 33 סוגי מס שונים.
 - שיעור מס ממוצע בישראל 36%, 30, מנגד אירלנד, למשל, נמצאת במקום השישי עם שיעור מס של 25.9%.
- <http://m.globes.co.il/news/m/article.aspx?did=1001108574>
דוגמא: פטור השתתפות (67ב לפקודה).

הגדרות

זכות מיסוי של הכנסות

הכלל לגבי זכות המיסוי של הכנסה קבוע בסעיף 2 רישא לפקודה:

- "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל..."

סעיף 4א לפקודה (מקום הפקת או צמיחת ההכנסה):

- הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה;
- הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק (ע"מ 37396-02012 אסמי עוז).
- הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות (ע"א 2308 שלו; עמ"ה 1072/07 ספיר).
- הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה;

זכות מיסוי של הכנסות

סעיף 4א לפקודה (המשך):

- **ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה** - מקום מושבו של המשלם, אלא אם התשלום נעשה על ידי מוסד קבע של המשלם, שאז מקום הפקת ההכנסה יהיה במדינה בה יושב מוסד הקבע;
- **דמי שכירות או דמי שימוש בנכס** - מקום השימוש בנכס;
- **השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי** - מקום מושבו של המשלם, אלא אם התשלום נעשה על ידי מוסד קבע של המשלם, שאז מקום הפקת ההכנסה יהיה במדינה בה יושב מוסד הקבע;
- **קצבה, מלוג ואנונה** - מקום מושבו של המשלם, אלא אם התשלום נעשה על ידי מוסד קבע של המשלם, שאז מקום הפקת ההכנסה יהיה במדינה בה יושב מוסד הקבע;
- **הכנסה מחקלאות** - מקום הנכס מניב ההכנסה;
- **דיבידנד** - מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד.
- **השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים** - מקום מושבו של המשלם ההשתכרות או הרווח כאמור;

הגדרת תושב חוץ

מיהו תושב חוץ?

"תושב-חוץ" מוגדר בפקודה כלהלן:

מי שאינו תושב ישראל, וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:

(א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;

(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);

הגדרה של תושב ישראל - יחיד

מיהו "תושב ישראל" לצרכי מס?

מישור איכותי – אובייקטיבי (זיקות) - מוגדר בפקודת מס הכנסה,
כדלקמן:

מי שמרכז חייו בישראל; ולעניין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם, בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

הגדרה של תושב ישראל - יחיד

מבחן כמותי:

(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.

מבחן סובייקטיבי:

היכן הנישום רואה את מרכז חייו.

הגדרה של תושב ישראל - יחיד

"(4) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ולפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2) כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים בו אחד מאלה:

(א) הוא עובד מדינת ישראל;

(ב) הוא עובד רשות מקומית בישראל;

(ג) הוא עובד הסוכנות היהודית בארץ ישראל;

(ד) הוא עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;

(ה) הוא עובד חברה ממשלתית;

(ו) הוא עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק,

וכן רשאי הוא לקבוע כאמור כי סוגי יחידים שרואים אותם כתושבי ישראל לפי פסקאות (1) או (2), לא יראו אותם ככאלה, והכל בתנאים שיקבע."

הגדרה של תושב ישראל - יחיד

תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), תשס"ו-2006

התקנות קובעות שיחיד שאינו עולה חדש, על אף שרואים אותו כתושב ישראל לצורך הפקודה, יחשב כתושב חוץ, בתנאי שבחמש שנות המס הקודמות לשנת המס היה תושב חוץ והוא אחד מאלה:

- (1) **נציג דיפלומטי או פקיד קונסולרי** בשירות סדיר ובתפקיד רשמי של מדינה זרה וכן בן זוגו וילדיו של כל אחד מהם, המתגוררים עמו.
- (2) **חייל בצבא מדינה זרה או בשירות האומות המאוחדות.**
- (3) **יחיד שהגיע לישראל לשם שירות בצבא הגנה לישראל** – עד לסיום שירותו הצבאי, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל.
- (4) **סטודנט הלומד בהיקף של חצי תכנית לימודים לפחות** – בשלוש השנים הראשונות לשהייתו, בישראל, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל.

הגדרה של תושב ישראל - יחיד

(5) **מורה, מרצה או איש מחקר** השוהה בישראל במוסד להשכלה גבוהה או במוסד הוראה אחר ומשמש בתפקיד בעבור אותו מוסד – בשלוש השנים הראשונות לשנייתו בישראל.

(6) **איש דת** הממלא תפקיד דתי במוסד דת בישראל על פי הזמנת אותו מוסד – בשלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל.

(7) **חולה המאושפז בבית חולים** או במוסד שיקומי שהגיע לישראל לצורך אשפוז או שחלה בעת שהותו בישראל ואשר אילולא תקופת אשפוזו לא שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר.

(8) **עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ** – בחמש השנים הראשונות לשהותם בישראל.

הגדרה של תושב ישראל – חבר בני אדם

לעניין תושבות של חבר בני אדם, הפקודה קובעת כלהלן:

(ב) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא התאגד בישראל;

(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת;

מבחן השליטה והניהול

- **עמ"ה 1029/00 עניין ניאגו (2012)** - בית המשפט המחוזי בחן את מקום הניהול השוטף של החברה וכן את המקום בו מתקבלות ההחלטות המהותיות של החברה וקבע קריטריונים כלהלן: הניהול בפועל, מקום קבלת ההחלטות האסטרטגיות, אי דיותם של סממנים צורניים, מבחן הנחיצות (ערעור הנישום נדחה בבית המשפט העליון).

- **ע"מ 1090-06 עניין ינקו וייס (2013)** – בית המשפט המחוזי דחה את הערעור, בהתבסס על העובדות כלהלן: קיום ישיבות דירקטוריון בפועל, קבלת החלטות בדבר נכסי הנדל"ן של החברה, קבלת החלטות בדבר מימוש האופציה למכירת מניות החברה המוחזקות, סמכויות למשוך כספים ולשלם הוצאות, היקף ותנאי העבודה של הדירקטורים (ערעור הנישום התקבל בעליון מטעמים פרוצדורליים).

מבחן השליטה והניהול

ע"מ 32172-05-13 חברת שי צמרות (2015) - עוסק בשליטה וניהול של
חברה בשטחי יהודה ושומרון לצורך החבות במע"מ. באותו מקרה, התאגדה
המערערת ברמאללה, ובבעלותה היו מגרשים ביישוב אורנית, אשר חלקם
נמכרו על ידה. בשנת 1998 ניתן כנגד המערערת צו הקפאת הליכים, ובשנת
2008 מונו לה נאמנים לצורך הסדר נושים.

- במסגרת הליך, נרכשו 99% ממניות המערערת בידי חברה תושבת
פנמה, ו-1% נוסף בידי מר רבי קמל, תושב ארצות הברית, שהיה גם בעל
השליטה בחברה הפנמית. כמנהל החברה מונה מר עומר גיטליס, שהינו
תושב ישראל.

- **טענת המערערת:** לאחר הסדרת החובות כלפי נושיה, המשיכה
המערערת במכירת המגרשים שנותרו בידיה, וטענה כי מכירות אלו אינן
חייבות במע"מ, מאחר שהשליטה והניהול בה אינם מופעלים בישראל,
ומשכך היא אינה תושבת ישראל (סעיף 1א(ב) לחוק מע"מ).

מבחן השליטה והניהול

טענת המשיב (מנהל מע"מ):

- השליטה והניהול במערערת היו נתונים בידי הנאמנים ו/או מר גיטליס ו/או עורכי הדין של המערערת, בעוד מר קמל והחברה הפנמית הם בבחינת משקיע גרידא, שמידת השליטה והניהול שלהם היו בטלים.
- התקופה הרלוונטית לבחינת השליטה והניהול, במהלכה התקבלו ההחלטות המהותיות לגבי עסקי המערערת, היא התקופה בה גובש הסדר הנושים של המערערת.

בית המשפט קבע:

- השאלה מי מחזיק בשליטה וניהול בפועל, נגזרת בראש ובראשונה היכן נמצא "מרכז העצבים" של החברה.
- "מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה.
- בעניין המועד הרלוונטי לצורך בחינת הניהול והשליטה של המערערת, נקבע כי יש לבחון זאת לכל אורך חיי החברה.

מבחן השליטה והניהול

לגופו של עניין:

- לעניין הנאמנים, קבע בית המשפט כי תפקידם היה לנהל את קופת הסדר הנושים ולא לנהל את החברה, וכן לא הייתה להם סמכות לקבל החלטה החורגת מההוראות שנקבעו בהסדר ואושרו על ידי בית המשפט המחוזי בירושלים. שליטת הנאמנים בהסדר אינה מעידה על השליטה והניהול במערערת בכל הנוגע למכירת המגרשים.
- באשר לבית המשפט המחוזי בירושלים, קבע בית המשפט כי גם תפקידו היה לנהל את הסדר הנושים, להבדיל מניהול המערערת עצמה.
- לגבי עורכי הדין של המערערת, קבע בית המשפט כי לא מצא ראיה לכך שייפוי הכוח שניתן להם חורג מייפוי כוח שניתן לעורכי דין בנסיבות דומות, או שתפקידם חרג מהתפקיד שמבצע עורך דין באופן רגיל.
- באשר למר קמל, בית המשפט ציין כי לא הוצג אף מסמך המלמד על כך שמר קמל קיבל החלטות מהותיות בנוגע למערערת, וכי התרשם שהוא נעדר כלים וכישורים הנדרשים לקבלת החלטות בתחום בו עוסקת המערערת.
- בנוגע למר גיטליס, בית המשפט הגיע למסקנה כי השליטה והניהול במערערת הופקדו בידיו ועל כן מכירת המקרקעין באיזור הקימה חבות במע"מ, כמצוות חוק מע"מ.

סעיף 68א לפקודה – סייג להטבות המס

סעיף 68א קובע כי חבר בני אדם תושב חוץ לא יהיה זכאי להטבת מס, אם תושבי ישראל הם בעלי שליטה בו, כלהלן:

68א. (א) חבר בני אדם תושב חוץ לא יהיה זכאי להטבת מס, הנחה או פטור לפי פקודה זו, בשל היותו תושב חוץ, אם תושבי ישראל הם בעלי שליטה בו או הנהנים או הזכאים ל-25% או יותר מההכנסות או מהרווחים של תושב החוץ, במישרין או בעקיפין.

(ב) שר האוצר רשאי לקבוע דרכי הוכחה לענין סעיף זה.

(ג) בסעיף זה –

"אמצעי שליטה" ו-"יחד עם אחר" – כהגדרתם בסעיף 88;

"בעלי שליטה" – בעלי מניות המחזיקים, במישרין או בעקיפין, לבד, יחד עם אחר, או יחד עם תושב ישראל אחר, באחד או יותר מאמצעי השליטה בשיעור העולה על 25%."

מוסד קבע ופעילות אינטרנטית

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי בילטרלי

- אמנת המודל של ה-OECD בקשר למיסוי הכנסה והון (Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital) (להלן: "אמנת המודל").
- אמנת המודל של האו"ם.
- חלוקת המיסוי בין מדינת התושבות למדינת המקור.
- רווחי עסקים ממוסים במדינת התושבות, אלא אם מתקיים מוסד קבע במדינת המקור.
- רווחים פאסיביים (ריבית, תמלוגים, דיבידנד) – ככלל, זכות מיסוי ראשונה למדינת המקור.
- רווחי הון – זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות (בכפוף לחריגים).

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי – מוסד קבע

- המונח "מוסד קבע" מקורו באמנות המס.
- מטרת השימוש במונח מוסד קבע הינו לקבוע את זכות המיסוי של מדינה מתקשרת לגבי מיזם זר.
- ע"פ סעיף 5 לאמנת המודל "מוסד קבע" יתקיים באחת משתי חלופות:
 1. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע העומד לרשות המיזם הזר (להלן: "**מקום העסקים הקבוע**");
 2. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (להלן: "**סוכן תלוי**").
- סעיף 7 לאמנת המודל קובע כי מדינה מתקשרת אינה יכולה למסות רווחים של מיזם זר אלא אם אותו מיזם זר מקיים פעילות עסקית באמצעות מוסד קבע הנמצא בתחומה.

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי – מוסד קבע

- ע"פ דברי הפרשנות לאמנת המודל המונח מקום עסקים כולל חצרים, מתקנים, או התקנים המשמשים והמאפשרים את קיום העסקים על ידי המיזם הזר. לצורך העניין, אין הבדל בין בעלות או שכירות של הנכסים המוזכרים לעיל.
- יחד עם זאת סעיף 5(4) לאמנת המודל קובע בין היתר, כי שימוש במתקנים רק לצרכי אחסנה, לקניית טובין, לאיסוף מידע, למתן שירותי פרסום, לאספקת ידיעות או למחקר מדעי עבור המיזם הזר אין בו בכדי ליצור מוסד קבע (להלן: "החריגים להגדרת מוסד קבע").
- יודגש כי הפעולות המוחרגות לעיל אלו פעולות שטיבן הטהור הינו הכנה או עזר לפעילות העסקית (preparatory or auxiliary).

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי – סוכן תלוי

- כפי שציינו לעיל פעילות של סוכן תלוי יכולה ליצור מוסד קבע למיזם הזר, אשר בשמו פועל הסוכן.
- אמנת המודל קובעת, כי סוכן תלוי הינו אדם הפועל בשם מיזם במדינה מתקשרת והוא בעל סמכות, אשר הוא עושה בה שימוש באורח שיגרת, לכרות חוזים בשם המיזם.
- דברי ההסבר של אמנת המודל מס מפרשים את המונח "סמכות לכרות חוזים בשם המיזם" ומבהירים כי הכוונה הינה לא רק למקרים בהם הסוכן התלוי הינו צד לחוזה, אלא גם לסוכנים שאינם צד לחוזה אבל מנהלים משא ומתן מחייב על פרטי החוזה.
- מגמה של הרחבה.
- סיווג רווחים כרווחי תמלוגים במקום רווחים עסקיים.

מוסד קבע

- המונח "מוסד קבע" אינו מוגדר 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.
- הפקודה עושה לעתים שימוש במונח "מפעל קבע", אך לא בהקשר של איתור מקום הפקת ההכנסה מעסק, אלא בהקשרים אחרים, כגון: שלילת פטור על הכנסת תושב חוץ אם הופקה במסגרת מפעל קבע של תושב החוץ בישראל.
- נהוג לפרש מפעל קבע באופן זהה למונח "מוסד קבע" כפי שהוא מופיע באמנות המס, ומלמד על נוכחות ממשית של אדם במדינה שאינה מדינת מושבו.

מוסד קבע – החלטות מיסוי

החלטת מיסוי 1303/15 - "מיסוי הכנסותיו של תושב חוזר ותיק וייחוס רווחים למוסד קבע של חברות זרות שבבעלותו..."

ההחלטה החילה את כללי "מוסד הקבע" על פעילות בישראל של תאגיד תושב מדינה שאינה גומלת:

- נקבע, כי פעילותו של היחיד מישראל תיצור מוסד קבע לחברת הניהול ובהתאם ייוחסו למוסד הקבע רווחים על פי כללי מחירי העברה.
- עוד נקבע, כי פעילותו של היחיד מישראל ופעילות חברת השירותים וחברת הניהול יצרו לתאגיד הזר מוסד קבע בישראל. בהמשך החלטת המיסוי נקבע מנגנון כללי לייחוס הרווחים למוסד הקבע אשר יוצר התאגיד הזר.

מוסד קבע – החלטות מיסוי

החלטת מיסוי 253/12 - קיומו של מוסד קבע לחברה זרה המעסיקה יחיד העובד מישראל

- חברה זרה שהעניקה שירותים פיננסיים בחו"ל ואשר חתמה על הסכם העסקה של יחידה תושבת ישראל, לפיו העובדת תעסוק בתפקיד של מנהלת תיקי השקעות.
- נקבע, כי עבודתה של העובדת תיצור לחברה מוסד קבע והחברה תדווח לפקיד-השומה על הכנסותיה החייבים במס בישראל תוך צירוף תחשיב לייחוס ההכנסות כאמור.

מוסד קבע – החלטות מיסוי

החלטת מיסוי 8679/13 - פעילות קידוח במים הכלכליים של ישראל

- במסגרת ההחלטה, פורטו היבטי המס הגלומים בהפעלת אסדת קידוח באמצעות חברה זרה הרשומה בישראל כ"חברת חוץ" ובכלל זאת ביחס לקיומו של מוסד קבע לאותה חברה, המס שעל החברה לנכות במקור מתשלומי השכירות לבעלת האסדה ולעובדי האסדה.
- נקבע כי לחברה יקום **מוסד קבע** בישראל בגין פעילות הקידוח והמשרד בישראל. הסניף הישראלי יגיש דוח שנתי לגבי הכנסותיו בישראל, ודוח ניכויים.
- הכנסות כל עובדי האסדה ובכללם עובדי האסדה המועסקים בין על ידי חברה ובין על ידי חברות אחרות, עובדי חברת כוח האדם הזרה ועובדי המשרד בגין עבודתם בפרוייקט יהיו חייבות במס בישראל כשכר של עובדי מוסד הקבע של המעביד הרלוונטי.
- כמו כן, נקבע כי לחברת כוח האדם הזרה ולשאר חברות הקבוצה שיש להן עובדים על האסדה יקום מוסד קבע בישראל. כל חברה שכזו תחויב לפתוח תיק מס הכנסה ותיק ניכויים ולדווח על הכנסותיה.

מוסד קבע – החלטות מיסוי

החלטת מיסוי בהסכם 1212/10 - שירותים הניתנים לשדות קידוח במימי הים התיכון

חברת אנרגיה המספקת פתרונות פיתוח מתקדמים בתחום הנפט והגז ביצעה עבודה במים של ים התיכון בצפון ישראל, במרחק של כ-90 ק"מ מחוף ישראל. החברה מעולם לא הייתה מעורבת בפרוייקטים בישראל.

הפרוייקט כלל שימוש בשני כלי שייט, שהינם בבעלות חברות הקבוצה בארה"ב והורכב משלושה תת פרוייקטים נפרדים:

- (1) תמיכה (המבוצעת על ידי חברה הולנדית וחברת הבת הישראלית).
- (2) הובלה והכנת הציוד.
- (3) פעילות הריתוך והנחת מערכת צינורות תת ימית.

נקבע כי, פעילות הריתוך והנחת מערכת הצינורות התת ימית של החברה הולנדית בישראל לא תיצור לה מוסד קבע בישראל.

הכנסותיה של החברה ההולנדית מפעילות זו לא תהיינה כפופות למס בישראל בהתאם לסעיף 5(4) לאמנה למניעת כפל מס שבין ישראל להולנד.

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל

באמצעות האינטרנט

- בהתבסס על דוח תוכנית השלב הראשון של פרוייקט ה BEPS, ביום 2 לאפריל 2015 פרסמה רשות המיסים טיוטת חוזר לגבי "פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט" (להלן: "החוזר").
- ע"פ החוזר "מטרת החוזר הינה להסביר באילו מצבים ניתן יהיה לראות את הכנסותיו של התאגיד הזר ממתן שירותים, אשר האינטרנט משמש גורם ייצור מרכזי בייצור הכנסותיו, כמופקות באמצעות "מוסד קבע" שלו בישראל, וכפועל יוצא לקבוע את הכללים לייחוס הרווחים לאותו מוסד קבע.
- בנוסף, בנוגע להיבטי מס ערך מוסף, מטרתו של חוזר זה הינה להסדיר האם ובאילו מצבים, על תאגידי בינלאומיים המספקים שירותים ללקוחות ישראליים באמצעות האינטרנט, להירשם בישראל כעוסק מורשה לצרכי מע"מ."

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל

באמצעות האינטרנט

- החוזר עוסק במתן שירותים בלבד באמצעות האינטרנט להבדיל ממכירת סחורות, ובדגש על מקרים שבהם החברה הרב לאומית הזרה נעזרת בחברה ישראלית קשורה העוסקת עבודה במגוון פעילויות.
- החוזר מציין, כי פעילויות של תאגידים בינלאומיים הפועלים באמצעות האינטרנט בישראל מבוצעות לעתים באמצעות מתקנים פיזיים בישראל. במקרים רבים, נוקטים התאגידים עמדה, כי מתקנים אלו נופלים בגדר החריגים להגדרת מוסד קבע.
- בהתאם לכך, החוזר קובע, כי כאשר פעילותו העיקרית (Core) של התאגיד הינה פעילות באמצעות האינטרנט וכאשר מתקיימים **הסמנים** המפורטים להלן, כולם או חלקם, אין לראות בהכרח בפעילות האינטרנטית של התאגיד הזר, כנופלת לחריגים להגדרת "מוסד קבע", אלא, יש לראותה ככזו העשויה להקים "מוסד קבע" לפעילות התאגיד הזר בישראל:

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל

באמצעות האינטרנט

- פרט למתקן המצוי בישראל, מפעיל התאגיד הזר אתר מותאם לשימוש לקוחות ישראלים (שפה, פרסומים, סגנון, מטבע, וכו'). האתר מקשר בין לקוח ישראלי לספקים ישראלים.
- מידת הפופולאריות של השימוש באתר על ידי משתמשים ישראלים גבוהה.
- יכולת הפקת הרווח מהאתר עולה ככל שמידת המשתמשים ופעילות המשתמשים באתר גדלות.
- נציגים של התאגיד הזר בישראל מעורבים באיתור לקוחות או באיסוף מידע, בסיוע המתקן המצוי בישראל.
- ניהול קשרי לקוחות -קיום קשר שוטף בין נציגיו של התאגיד הזר לבין הלקוח הישראלי, בסיוע המתקן המצוי בישראל המתבטא, למשל, בארגון כנסי לקוחות, ביצירת הזדמנויות להצגת מוצרים חדשים, בפיתוח ושכלול השירות שניתן ללקוח, במתן היזון חוזר לפעילותו של המיזם הזר בשוק המקומי וכיו"ב.
- היקף שירותי השיווק ושירותי התמיכה הניתנים בישראל באמצעות נציג המיזם הזר הינם משמעותיים.
- לתאגיד הזר נוצרים סיכונים עסקיים בישראל.

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

בחינת הסממנים המפורטים להלן יכולה לסייע בהכרעה בשאלה האם פעילותו של הסוכן בישראל עבור התאגיד הזר הינה של **סוכן תלוי**, המתקשר למעשה בשם המיזם:

- השתתפות בהליך כריתת החוזה;
- היקף הסמכות להתערב בניהול המשא ומתן לצורך כריתת החוזה בין הלקוח הישראלי לבין המיזם הזר הנתונה לסוכן;
- הסוכן מוסמך להבטיח מחיר ללקוח ותנאים מסחריים באופן המחייב את החברה, בין אם מסגרת ההטבות מוכתבת מראש ובין אם ניתן לו שיקול דעת;
- מעורבות הסוכן בהתאמת החוזה לצרכיו ודרישותיו של הלקוח משמעותית; סמכות הסוכן להעניק הטבות;
- היות הסוכן צד לחוזה שבין המיזם הזר לבין הלקוח ועוד.

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

- הרווחים שיש לייחס למוסד הקבע הם רווחים שיכול היה להרוויח על פי עקרון "אורך הזרוע", אילו מוסד הקבע היה נפרד ועצמאי, והיה עוסק בפעילויות זהות או דומות, בתנאים זהים או דומים.
- באותם מקרים בהם ייקבע כי פעילותה של החברה העסקית הזרה מנוהלת באמצעות מוסד קבע, יידרש דיווח נפרד על הכנסותיה של החברה הזרה אשר הופקו באמצעות מוסד הקבע, בנוסף לדיווח של החברה הישראלית על פעולותיה והכנסותיה.

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל

באמצעות האינטרנט

מע"מ

- כאשר קיימת זיקה ישירה והדוקה בין השירותים המסופקים על ידי התאגיד הזר בהיקפים משמעותיים באמצעות האינטרנט ללקוחותיהם הישראליים לבין ישראל, באופן שהנסיבות הכרוכות בשירות כאמור קשורות לישראל, ניתן לטעון כי מתקיימת למעשה פעילות עסקית בישראל.
- להלן דוגמאות בחוזר למקרים בהם קיימת חובת רישום לתאגיד זר המספק שירותי פרסום, ותיווך וכו' באמצעות האינטרנט כעוסק מורשה בישראל:
- תאגיד זר המפעיל מנוע חיפוש יהיה חייב ברישום לגבי הכנסותיו משירותי פרסום ללקוחות ישראלים המופנים לצרכנים או משתמשים ישראלים.
- תאגיד זר המפעיל אתר אינטרנט להזמנת שירותי לינה בבתי מלון בישראל יהיה חייב ברישום לגבי הכנסותיו בקשר עם הזמנת שירותי לינה בבתי מלון והארכה בישראל על ידי צרכנים ישראלים.

הטבות מס להשקעות פיננסיות של תושבי חוץ

זכות מיסוי בגין הכנסות ריבית, הפרשי הצמדה או דמי ניכיון

- בהתאם לסעיף 2(4) לפקודה על הכנסת ריבית והפרשי הצמדה (לרבות הפרשי שער), ודמי ניכיון יחולו הוראות סעיף 2 רישא לפקודה.
- הכלל לגבי מקום הפקת הכנסת ריבית בדין הישראלי קבוע בסעיף 4א(א)(5) לפקודת מס הכנסה:
"4א. (א) המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח מכל אחד מהמקורות המפורטים להלן יהיה – ...
... (5) לגבי ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה - **מקום מושבו של המשלם**;"
- סעיף 4א(ב)(2)(א): בישראל - אם קיים למשלם תושב החוץ "מפעל קבע" בישראל, והתשלומים מהווים הוצאה בייצור הכנסתו של מפעל הקבע.
- תושב חוץ אשר משולמת לו הכנסת ריבית ממקורות "ישראליים", יהיה חייב בדרך כלל במס בישראל על הכנסה זו, מאחר שמקום מושבו של המשלם הוא בישראל. לפיכך, יש חשיבות רבה לפטורים המוענקים לתושבי חוץ מהכנסת ריבית המשולמת לו ממקורות ישראליים.

פטורים ממס בגין הכנסות ריבית, הפרשי הצמדה או דמי ניכיון

תושב חוץ זכאי לפטורים ממס בגין הכנסות ריבית, הפרשי הצמדה או דמי ניכיון, כלהלן:

- **סעיף 9(15) לפקודה** - פטור ממס על הפרשי שער על הלוואה שנתן תושב החוץ, למעט אם לתושב החוץ יש מפעל קבע בישראל, וההלוואה ניתנה על ידי מפעל הקבע;
- **סעיף 9(15א) לפקודה** - פטור ממס על סכום שקיבל תושב חוץ על פי פוליסה לביטוח הלוואה מפני שינוי שער החליפין של השקל, ביחס לקרן הלוואה שנתן תושב החוץ אשר יש להחזירה בשקלים ללא הפרשי הצמדה, ובלבד שהסכום הפטור לא יעלה על סכום השווה להפרש הנובע משינוי שער החליפין;

פטורים ממס בגין הכנסות ריבית, הפרשי הצמדה או דמי ניכיון

- סעיף 9(15ד) לפקודה - פטור ממס על ריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה על איגרת חוב הנסחרת בבורסה בישראל, שהנפיק חבר בני אדם תושב ישראל, ומשולמים לתושב חוץ, למעט תושב חוץ שהוא אחד מאלה:**
- בעל מניות מהותי בחבר בני האדם המנפיק;
 - תושב חוץ שהוא "קרוב" של חבר בני האדם המנפיק;
 - תושב חוץ העובד בחבר בני האדם המנפיק, נותן לו שירותים, מוכר לו מוצרים, או שיש לו יחסים מיוחדים אחרים עמו, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה ששיעור הריבית או דמי הניכיון, לפי העניין, נקבע בתום לב ובלי שהושפע מקיומם של יחסים מיוחדים.

סעיף 16 לפקודה - שר האוצר רשאי להורות, בצו שיפורסם ברשומות -

- (1) כי הכנסה מריבית המשתלמת על איגרות חוב שהוצאו לתושב-חוץ שאינו מנהל עסק או משלח-יד בארץ, תהא פטורה מסכום המס העודף על 25% מן הריבית המנוכים לפי סעיף 161(א) לפקודה וכי הפרשי הצמדה המשתלמים על איגרות חוב כאמור יהיו פטורים ממס, כולו או מקצתו...
- (4) כי ריבית שמשלם חבר-בני-אדם תושב ישראל בשל הלוואה שקיבל במטבע חוץ מתושב חוץ שאינו מנהל עסק או משלח יד בארץ, כאשר ההלוואה משמשת למטרה מהמטרות המפורטות בסעיף 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, תהא פטורה מהמס כולו או חלקו.

סעיף 16א לפקודה - שר האוצר רשאי להורות על החזר מס לתושב חוץ אם סכום המס ששילם בישראל עולה על הזיכוי שהותר לתושב החוץ במדינת המושב. אמנם לא הותקנו תקנות מכוח הסעיף, אך בפועל נעשה שימוש בסעיף לעתים, לצורך הסדרי מס עם תושבי חוץ – קרנות הון סיכון, קרנות גידור וכו'.

פטורים ממס בגין הכנסות ריבית, הפרשי הצמדה או דמי ניכיון

צו מס הכנסה (פטור ממס על פיקדון של תושב חוץ), התשס"ג – 2002-
פטור ממס על ריבית המשולמת לתושב חוץ על פיקדון במטבע חוץ שנתן החשב הכללי או תאגיד בנקאי, בכפוף למספר תנאים:

- הפיקדון אינו שייך למפעל קבע של תושב החוץ בישראל, וההכנסה מריבית אינה הכנסה מעסק או ממשלח יד בידין;
- לתושב החוץ אין שותפים בפיקדון שהם תושבי ישראל;
- הפיקדון לא שימש למתן הלוואה או בטוחה להלוואה שנתן תאגיד בנקאי לקרובו של תושב החוץ שהוא תושב ישראל, או לחבר בני אדם תושב ישראל, שתושב החוץ הוא בעל שליטה בו.

תקנות מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוץ על הכנסה מיחידה בקרן נאמנות פטורה) התשס"ג – 2003 - פטור ממס על רווחים שקיבל תושב חוץ מיחידה בקרן נאמנות להשקעות חוץ, בתנאי שהרווחים אינם במפעל קבע של תושב החוץ בישראל, וכן בתנאי שתושב החוץ אינו זכאי לנהל פנקסים במטבע חוץ.

פטורים ממס בגין הכנסות ריבית, הפרשי הצמדה או דמי ניכיון

- **צו מס הכנסה (פטור כללי ממס על מילווה במטבע חוץ שמקבלת המדינה), התשנ"א – 1991** – פטור ממס על הכנסה מריבית והפרשי הצמדה על הלוואה או פקדון במטבע חוץ, שמשלמת המדינה למי שהיה תושב חוץ כאשר נתן את ההלוואה או הפיקדון (מכוח סעיף 15 לפקודה).
- **תקנות מס הכנסה (פטור ממס לריבית המשתלמת על מילווה מדינה), התשס"ה – 2004** - פטור ממס על הכנסה מריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה, המשולמים לתושב חוץ (בעת הרכישה ובעת התשלום) על אגרת חוב או מילווה מדינה, שהוצאו על ידי המדינה ביום 8 במאי 2000 ואילך, הרשומים למסחר בבורסה בישראל, שהמועד לפדיונם עולה על 13 חודשים מיום הוצאתם, שאינם במפעל קבע של תושב החוץ בישראל, ושאינם מהווים בידי הכנסה מעסק או ממשלח יד (מכוח סעיף 15 לפקודה).

זכות המיסוי של רווחי הון

- הכלל לגבי זכות המיסוי של רווחי הון קבוע **בסעיף 89(ב)** לפקודה.
- הסעיף קובע כי תושב ישראל חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ לישראל, ואילו תושב חוץ חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל.
- **סעיף 89(ב)(3)** קובע, כי מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל באחד מאלה:
 - (א) הנכס הנמכר נמצא בישראל;
 - (ב) הנכס הנמכר נמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס, או למלאי או שהוא זכות בעקיפין לזכות במקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין הנמצא בישראל (בסעיף זה - הרכוש), לענין חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל;
 - (ג) מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל;
 - (ד) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל - לענין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.

פטור ממס רווח הון

תושב חוץ זכאי לפטורים הבאים:

סעיף 97(ב3) לפקודה - רווחי הון במכירת ניירות ערך שאינם נסחרים בבורסה בישראל:

פטור יחול במכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל, או במכירת זכות בחבר-בני-אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל - הפטור מותנה בכך:

- רווח ההון אינו במפעל קבע של תושב החוץ בישראל;
- הרכישה של נייר הערך לא היתה מקרוב, ולא חלו לגביה הוראות הפקודה או חוק מיסוי מקרקעין העוסקות בשינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים של חברות (חלק ה-2 לפקודה וסעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין);
- נייר הערך לא נסחר בבורסה בישראל במועד המכירה.

פטור ממס רווח הון

סעיף 97(ב3)(2) לפקודה:

- הפטור לא יחול במכירת נייר ערך של חברה שביום רכישתו ובשנתיים שקדמו למכירתו, עיקר השווי של הנכסים שהיא מחזיקה, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין כמשמעותן בחוק מיסוי מקרקעין, או כל זכות במקרקעין כמשמעותה בחוק המקרקעין, התשכ"ט – 1969; זכות שימוש במקרקעין או בכל נכס המחובר למקרקעין בישראל; זכות לניצול משאבי טבע בישראל; זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל.
- הוראה זו, על סייגיה הרבים, חוקקה בהשראת אמנת המודל של ה-OECD והיא למעשה שילוב של סעיף 13 (Capital Gains) וסעיף 6 לאמנה (Income from Immovable Property).
- חוזר מס הכנסה 3/2014 "פטור לתושב חוץ ממכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל לפי סעיף 97(ב3) - החרגת זכויות במקרקעין וזכות לניצול משאבי טבע בישראל בעקבות תיקון 197 לפקודה".

פטור ממס רווח הון

סעיף 97(ב3)(2) לפקודה – חוזר מס הכנסה 3/2014 (המשך):

- זכות אחרת במקרקעין כמשמעותה בחוק המקרקעין : בעלות, שכירות, משכנתא, זיקת הנאה, זכות קדימה, בעלות בדירה בבית משותף, והכול, בין אם הם מוחזקים במישרין ובין אם הם מוחזקים באמצעות נאמנות וכו'.
- זכות שימוש במקרקעין או בכל נכס המחובר למקרקעין בישראל - זכות שימוש במקרקעין, לרבות נכסים הנלווים אל המקרקעין (כגון, משק חי וציוד המשמשים בחקלאות וייעור). דוגמאות:
 - זיכיון להפעלת נתיב תחבורה.
 - זכויות ישירות או עקיפות בעסקאות של הסדרי זיכיון למתן שירות(PPP).
- זכות לניצול משאבי טבע בישראל - זכויות לתשלומים משתנים או קבועים כתמורה בעד ניצול או הזכות לנצל, מרבצי מחצבים, מקורות ואוצרות טבע אחרים, כמו למשל מכירת זכות חיפוש משאבי טבע או אופציה לזכות חיפוש.
- הזכות להפיק פירות ממקרקעין הנמצאים בישראל
 - דוגמאות: הפקת פירות מניצול אנרגיה סולרית, טורבינות רוח; תחנות כוח להתפלת מים וכו'.

פטור ממס רווח הון

סעיף 97(ב2) לפקודה - פטור ממס על רווחי הון במכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל:

חריגים - הפטור אינו חל במקרים הבאים:

- רווח הון במפעל קבע של תושב החוץ בישראל;
- רווח הון במכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין (REIT);
- רווח הון במכירת איגרת חוב או מלווה מדינה לתקופה שאינה עולה על 13 חודשים, ורווח הון מעסקה עתידית שנכס הבסיס שלה הוא, במישרין או בעקיפין, איגרת חוב או מלווה מדינה לתקופה שאינה עולה על 13 חודשים.
- אם נייר הערך נרכש לפני הרישום למסחר בבורסה, ואילו נמכר לפני הרישום בבורסה, תושב החוץ לא היה זכאי לפטור ממס רווח הון לפי סעיף 97(ב3) האמור, אזי הפטור מכוח סעיף 97(ב2) לפקודה יחול רק על רווח ההון שנצמח ממועד הרישום למסחר.

פטור ממס רווח הון

תקנות מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוץ על הכנסה מיחידה בקרן נאמנות פטורה) התשס"ג – 2003 :

- פטור ממס רווח הון שהפיק תושב חוץ ממכירה או מפדיון של יחידה בקרן נאמנות להשקעות חוץ, בתנאי שהרווחים אינם במפעל קבע של תושב החוץ בישראל, וכן בתנאי שתושב החוץ אינו זכאי לנהל פנקסים במטבע חוץ.

תקנות מס הכנסה (פטור ממס על הכנסות מסוימות של קרן נאמנות חייבת לתושבי חוץ) התשס"ג – 2003 :

- פטור מרווח הון בידי קרן תושבי חוץ במכירת ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה בישראל (אם נרכשו לאחר רישומן למסחר ולמעט מלווה מדינה); במכירת עסקה עתידית הנסחרת בבורסה בישראל; במכירת נייר ערך זר.

פטור ממס רווח הון

תקנות מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוץ על ריווח הון מעסקה עתידית), התשס"ג – 2002 :

פטור ממס רווח הון של תושב חוץ מעסקה עתידית, בכפוף למספר תנאים:

- רווח ההון אינו במפעל קבע של תושב החוץ בישראל;
- תושב החוץ אינו זכאי לנהל פנקסים במטבע חוץ;
- העסקה העתידית נסחרת באחד מאלה: (1) בבורסה בישראל; (2) בבורסה מחוץ לישראל, אם ההכנסה מנכס הבסיס אינה חייבת במס או שהייתה פטורה ממס לפי הוראות הפקודה, אילו התקבלה בידי תושב חוץ; (3) בתאגיד בנקאי או אצל חבר בורסה, אם הם צד לאותה עסקה, ובלבד שנכס הבסיס הוא שער ריבית, שער מטבע חוץ, או נייר ערך הנסחר בישראל או מחוץ לישראל ואינו נייר ערך זר.

צו בדבר מתן פטור ממס ריווח הון על עודף אינפלציוני במכירת מניותיו של תושב חוץ, התשל"ט – 1978 :

פטור ממס רווח הון בגובה ה"סכום אינפלציוני" הנובע ממכירת מניות בחברה תושבת ישראל, אם תושב החוץ בחר בשער המטבע כמדד, לענין קביעת ריווח ההון.

מומחים זרים

מומחה חוץ ומרצה אורח

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), התשל"ט - 1979

התקנות קובעות כי מרצה אורח ומומחה חוץ זכאים לנכות מהכנסותיהם מהוראה, מחקר או שירות, לפי העניין, את ההוצאות הבאות:

- הוצאות בעד לינה או דמי שכירות ששילמו בעד דירה ששכרו בישראל - ובלבד שהגישו מסמכים או קבלות לאימות אותן הוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה;
- עמ"ה 1073/05 יילמזלר נ' פקיד שומה חולון – ניכוי הוצאות בגין ארוחות יותר רק בגין הסכום שהוצא בפועל על ארוחות, גם אם הוא נמוך מהסכום הנורמטיבי.
- לעניין זה, "מרצה אורח" מוגדר בתקנות כ"פרופסור או מורה תושב חוץ שהוזמן מחוץ לישראל והמקבל תמורה בעד הוראה או מחקר במוסד להשכלה גבוהה לפי חוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958.

מומחה חוץ ומרצה אורח

המשר:

"מומחה חוץ" מוגדר בתקנות כתושב חוץ העונה על התנאים הבאים:

- הוא שוהה בישראל או באזור כדין;
- הוא הוזמן מחוץ לישראל בידי תושב ישראל שאינו קבלן כוח אדם או מתווך כוח אדם, כדי לתת שירות לאותו תושב ישראל בתחום שבו יש לתושב החוץ מומחיות ייחודית;
- בכל תקופת שהותו בישראל או באזור הוא הועסק או נתן שירות בתחום מומחיותו הייחודית;
- בעד שירותו כאמור שולמה לו תמורה, שנוכה ממנה מס במקור כדין, וסכומה עולה על 13,300 שקלים חדשים (נכון לשנת 2015) לחודש, ואם שהה בישראל פחות מחודש, יחולק הסכום האמור ב-30 ויוכפל במספר ימי שהייתו בישראל.

מומחה חוץ ומרצה אורח

- בניגוד למה שעשוי להשתמע, ב"מומחה חוץ" אין הכוונה דווקא למומחה בעל שם או מוניטין מיוחדים בתחומו, אלא לכל מי שנותן שירות ועונה על התנאים שפורטו לעיל. כך, גם אמן (למשל זמר או שחקן) יכולים להיחשב "מומחה חוץ".
- הניכויים האמורים יותרו בשל התקופה שבה שהו מומחה החוץ והמרצה האורח בישראל, אך לא יותר מ-12 חודשים. מגבלת 12 החודשים מתייחסת לכל שהות בנפרד, ולא למספר תקופות במצטבר.
- עד לתום שנת 2014, מומחה חוץ ומרצה אורח, אשר שהו מעל 12 חודשים בישראל, היו זכאים ממועד סיום ההטבות ל- 2.25 נקודות זיכוי כנגד המס על הכנסותיהם מעסק, משלח יד או עבודה - מכוח כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), התשס"ז-2007.
- התקנות **בוטלו** ביום 1 בינואר 2015.

עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ

סעיף 75א לפקודה – מסמיך את שר האוצר להתקין תקנות בדבר הניכויים, הזיכויים ושיעור המס שיחולו על עיתונאי חוץ מעבודה עיתונאית ולגבי ספורטאי חוץ על הכנסתו מעיסוק בספורט;

תקנות מס הכנסה (עיתונאי חוץ), התשנ"ז - 1996 מעניקות הטבות מס לעיתונאי חוץ בגין הכנסתו מעבודה עיתונאית. התקנות קובעות כי עיתונאי חוץ זכאי לנכות מהכנסתו מעבודה עיתונאית את ההוצאות הבאות:

- סכום שהוציא בעד לינה או דמי שכירות ששילם בעד דירה ששכר בישראל, ובלבד שהגיש מסמכים או קבלות לאימות אותן הוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה;
- **סכום שלא יעלה על 330 ₪ שהוציא בעד ארוחות בשל כל יום שהייה בישראל.**
- אם שהה העיתונאי מחוץ לישראל בשנת המס תקופה מצטברת העולה על 30 ימים, הוא יהיה רשאי לנכות רק חלק מההוצאות שהוציא, לפי היחס בין התקופה שבה שהה בישראל בשנת המס, לבין כלל שנת המס.
- עוד נקבע בתקנות עיתונאי חוץ כי על הכנסתו החייבת של עיתונאי חוץ מעבודה עיתונאית יחול **מס בשיעור 25%**, במקום מס שולי.
- הטבות המס האמורות יותרו לתקופה שאינה עולה על 36 חודשים.

עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ

- תקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח – 1998 מעניקות הטבות מס לספורטאי חוץ בגין הכנסתו מעיסוק בספורט.
- ההטבות הן זהות, במהות ובסכומים, לאלו שמוענקות מכוח תקנות עיתונאי חוץ, למעט שתחולתן תהא לתקופה שאינה עולה על 48 חודשים (לעומת עיתונאי חוץ, שעליו חלה מגבלה של 36 חודשים).

עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ

- **סעיף 18** לאמנת המס של ישראל עם ארה"ב – הכנסה שהפיק יחיד שהוא תושב של מדינה מתקשרת אחת מביצוע שירותים אישיים במדינה המתקשרת האחרת כבדרך ציבורי, כגון אמן תיאטרון, קולנוע, רדיו או טלוויזיה, מוסיקאי, או ספורטאי, רשאית המדינה המתקשרת האחרת לחייבה במס רק אם סכומה ברוטו של הכנסה זו עולה על 400 דולר ליום.
- **עמ"ה 505/04 אליצור אשקלון נ' פקיד שומה אשקלון** – סעיף 18 אינו מהווה הסדר בלעדי לעניין מיסוי ספורטאים, אלא הוא נוסף על ההסדרים האחרים מכוח שאר סעיפי האמנה. כך, ספורטאים תושבי ארה"ב המועסקים ע"י קבוצת כדורסל בישראל יחויבו במס בישראל גם אם משתכרים פחות מ-400 דולר ליום, כל עוד הם עונים על הקריטריונים לחבות במס בישראל על פי סעיפים אחרים באמנה.
- **עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות** – פסיקה סותרת. נקבע כי מטרת סעיף 18 לאמנה הייתה להיטיב עם ספורטאים תושבי חוץ, ולפיכך יש לפרש את הסעיף כהסדר בלעדי לחיוב במס, שאין להוסיף עליו הוראות סעיפים אחרים באמנה.

הטבות לפי חוק מע"מ

הטבות לפי חוק מע"מ

"תושב חוץ" - (סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975).

- (1) לגבי יחיד- יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל;
- (2) לגבי חבר בני אדם- חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל;

סעיף 30(ג) לחוק מע"מ-

(ג) " בסעיף זה, "תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל...".

- **סעיף 15 לחוק מע"מ – יראו שירות כניתן בישראל במקרים הבאים:**
 - **נתן אותו מי שעסקו בישראל, כאשר קיומו של סוכן או סניף בישראל מצביע על קיומו של עסק בישראל;**

הטבות לפי חוק מע"מ

מס בשיעור אפס:

- סעיף 30(א) לחוק מע"מ:

" (א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

..

(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין;

(7) מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל; "

הטבות לפי חוק מע"מ

איזי פורקס ע"מ 12-05-29527 (2015) -

- באותו עניין, חברת איזי פורקס קפריסין הייתה חברה תושבת קפריסין, אשר עסקה בתחום הפורקס, ובבעלותה הייתה תוכנה לסחר מקוון במט"ח.
- לחברה הקפריסאית חברות בנות ברחבי העולם, העוסקות בקידום עסקיה. בין השאר, היו לחברה הקפריסאית שתי חברות קשורות תושבות ישראל. האחת היא המערערת, שעסקה במתן שירותי מחקר ופיתוח ושירותי תחזוקה ותמיכה לאתר האינטרנט של החברה הקפריסאית. השנייה, איזי פורקס בע"מ, אשר עסקה בפעילות שיווק עבור החברה הקפריסאית.
- המערערת טענה, כי הכנסותיה מהחברה הקפריסאית מקורן בשירות לתושב חוץ, ולכן היא זכאית בגינן למע"מ בשיעור אפס, בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. מנהל מע"מ קבע מצידו, כי פורקס בע"מ תפקדה למעשה כסניף של החברה הקפריסאית בישראל, ומשכך, ניהלה החברה הקפריסאית פעילות ועסקים בישראל, ואין לראות בה "תושב חוץ" כהגדרת מונח זה בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ.

הטבות לפי חוק מע"מ

- בית המשפט המחוזי דחה את עמדת המערערת.
- בית המשפט התרשם, כי פורקס בע"מ ביצעה עבור החברה הקפריסאית את הפעולות הבאות:
 - איתור לקוחות בישראל;
 - חתימה על חוזים מול הלקוחות בשם החברה הקפריסאית;
 - תמיכה טכנית בלקוחות בשפה העברית;
 - ניהול חדר עסקאות עצמאי;
 - סליקת כרטיסי אשראי של לקוחות ישראלים.
 - מעורבות בניהול הכספים של החברה הקפריסאית, לרבות ביצוע פעולות קיזוז, בדיקת ההפסדים מול הרווחים ובהתאם לכך קבלת ההחלטה על העברת הכספים שנסלקו על ידי פורקס בע"מ.
- בית המשפט הדגיש, כי אין לבחון את שאלת קיום פעילות המסחר במט"ח רק על סמך מיקומו הפיזי של שרת המחשב, אשר מצוי מחוץ לישראל, או על סמך התוכנה המאפשרת את רכישת המט"ח, המצויה בבעלותה של החברה הקפריסאית.

חוק מיסוי מקרקעין

הגדרת "תושב ישראל" לעניין מס רכישה

- במסגרת תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין נוספו הגדרת חדשות למונחים "תושב ישראל" ו"תושב חוץ", כדלקמן:
 - **"תושב ישראל" – כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה.**
 - **"תושב חוץ" – כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה.**
- על מנת ליהנות ממדרגות מס רכישה מופחתים על המוכר להיחשב כ"תושב ישראל" והדירה הנרכשת צריכה להיות דירתו היחידה:
 - "תושב ישראל" לעניין מס רכישה (סעיף 9(ג1) (4)) מוגדר כך:
 - "תושב ישראל" – לרבות מי שבתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה (מה לגבי תושב חוזר?).**

תנאים לפטור ממס שבה

סעיף 49א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 קובע פטור ממס שבה לתושב חוץ, כלהלן:

"תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס במכירתה; לעניין סעיף קטן זה, יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור."

מינוי נציג

מינוי נציג

- **סעיף 60 לחוק מע"מ** – תושב חוץ שיש לו עסקים או פעילות בישראל ימנה, תוך 30 יום לאחר שהחל בפעילותו, נציג שמקום מגוריו הקבוע בישראל, ואשר דינו לעניין חוק מע"מ כדין החייב במס.
- **"תושב חוץ"** לעניין זה הינו יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל וכן יחיד השוהה בישראל על פי אשרה או רשיון לישיבה שאינה ישיבת קבע, וחבר בני אדם שנרשם או התאגד מחוץ לישראל, שהשליטה בו וניהולו מופעלים מחוץ לישראל וכן חברה הרשומה בישראל כחברת חוץ.

מינוי נציג

- **תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו – 1976 – לנציג**
תהיה סמכות להגיש דו"חות, לשלם את המס, לקבל כספים בעבור תושב החוץ ולטפל בכל ענין הנדרש לענין החוק או התקנות על פיו.
– אם הפסיק הנציג לייצג את תושב החוץ, על תושב החוץ למנות נציג חלופי בתוך 14 ימים.
- **סעיף 61 לחוק מע"מ – אם תושב החוץ לא מינה נציג כנדרש או נציג חלופי, מנהל מע"מ רשאי לבטל את רישומו של תושב החוץ.**
- **סעיף 68 לפקודה – על תושב החוץ למנות נציג גם לעניין הפקודה, אשר יהיה מיופה כוח של תושב החוץ לצורך דיווח לפקיד השומה, קבלת הכנסות ותשלום המס. אם לא מונה נציג, ישמש בתפקיד הנציג שמונה לצורך חוק מע"מ.**
- **חובות דיווח**

מינוי נציג

- **סעיפים 108 - 115** לפקודה מטילים חבות במס על הנציגים בשם המיוצגים תושבי החוץ. מטרת הסעיפים היא להקל על גביית המס מתושבי חוץ. על הנציגים לנקוט עבור תושבי החוץ בהליכים הקבועים בפקודה (הגשת דו"חות, השגות וערעורים וכו') כאילו היו נישומים.
- אם פקיד השומה מגיע למסקנה שרווחיו של תושב ישראל נמוכים בגלל קשריו עם תושב חוץ, השולט למעשה על עסקי תושב הארץ, פקיד השומה יכול לקבוע חלוקה שונה של רווחים ולחייב את תושב החוץ על שמו של תושב הארץ.
- בהעדר יכולת לברר את רווחיו של תושב החוץ בישראל, רשאי פקיד השומה לקבוע את השומה באחוז הוגן וסביר ממחזור העסקים שעשה תושב-החוץ באמצעות נציגו.
- אם תושב החוץ הוא יצרן, רשאי הנציג לפנות אל פקיד השומה בבקשה לערוך את השומה על יסוד הרווחים הסבירים ממסחר בלבד, מבלי לכלול רווחים מחוץ לישראל שנבעו מייצור הסחורה.

שאלות ?
תודה !

0722-405100

meori@ampeli-tax.co.il

<http://www.ampeli-tax.co.il/>