AMPELi
TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

עסקאות באינטרנט ופעילות מיזמי אונליין – היבטי מס

איילת אור – בית ספר להשתלמויות מקצועיות

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
18במרץ 2019

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.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

נושאי המצגת

- סקירה של הכלכלה הדיגיטלית;
- האתגרים שמעמידה הפעילות האינטרנטית במישור המיסוי הבינלאומי
- מושגי יסוד והוראות אנטי תכנוניות בפקודת מס הכנסה:
  - ניהול ספרים
  - מבחן השליטה והניהול
  - מוסד קבע
  - מחירי העברה
- פרויקט ה- BEPS
- חוזר 4/2016 - פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות אינטרנט
- היבטי מע"מ בפעילות אינטרנטית – יבוא ויצוא של שירותים ונכסים
- סוגיות אופייניות לפעילות אינטרנטית בארה"ב

הכלכלה הדיגיטלית

AMPELi
TAX LAW OFFICES

הכלכלה הדיגיטלית – סקירה כללית מתוך דוחות ה-OECD

- הכלכלה הדיגיטלית הינה תוצר של שינוי תהליכים בטכנולוגיות הקשורות למידע ותקשורת (ICT- Information and Communication Technology).
- מהפכת ה ICT גרמה **להוזלת** טכנולוגיות, לשיפורן, ולקבלתן כסטנדרטיות ברחבי העולם – ואלו הובילו לייעול התהליכים העסקיים ולחדשנות בכל מגזרי הכלכלה.
- אחד מתוצרי המהפכה הדיגיטלית הינו כמובן **האינטרנט** המהווה חלק מרכזי בכלכלה הדיגיטלית ובמהרה הפך לעמוד שדרה עולמי המאפשר קשר בין משתמשים בצורה מהירה, קלה וזולה.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

אינטרנט – השפעה על מגזרי הכלכלה השונים

מגזרי כלכלה השונים הושפעו בצורה רוחבית מהתפשטות ה ICT והאינטרנט, ובין היתר:

- **הקמעונאות** (Retailers) – באמצעות האינטרנט הקמעונאים יכולים להציע למכירה את מרכולתם ללקוחותיהם **ללא צורך בהליך הקנייה הפיזי בחנות אמיתית**. ניהול המסחר בזירה הדיגיטלית מאפשר איסוף וניתוח יעיל של מידע על לקוחות ובהתאם שיפור של התהליכים העסקיים – אמזון, איביי, עלי אקספרס וכו'.

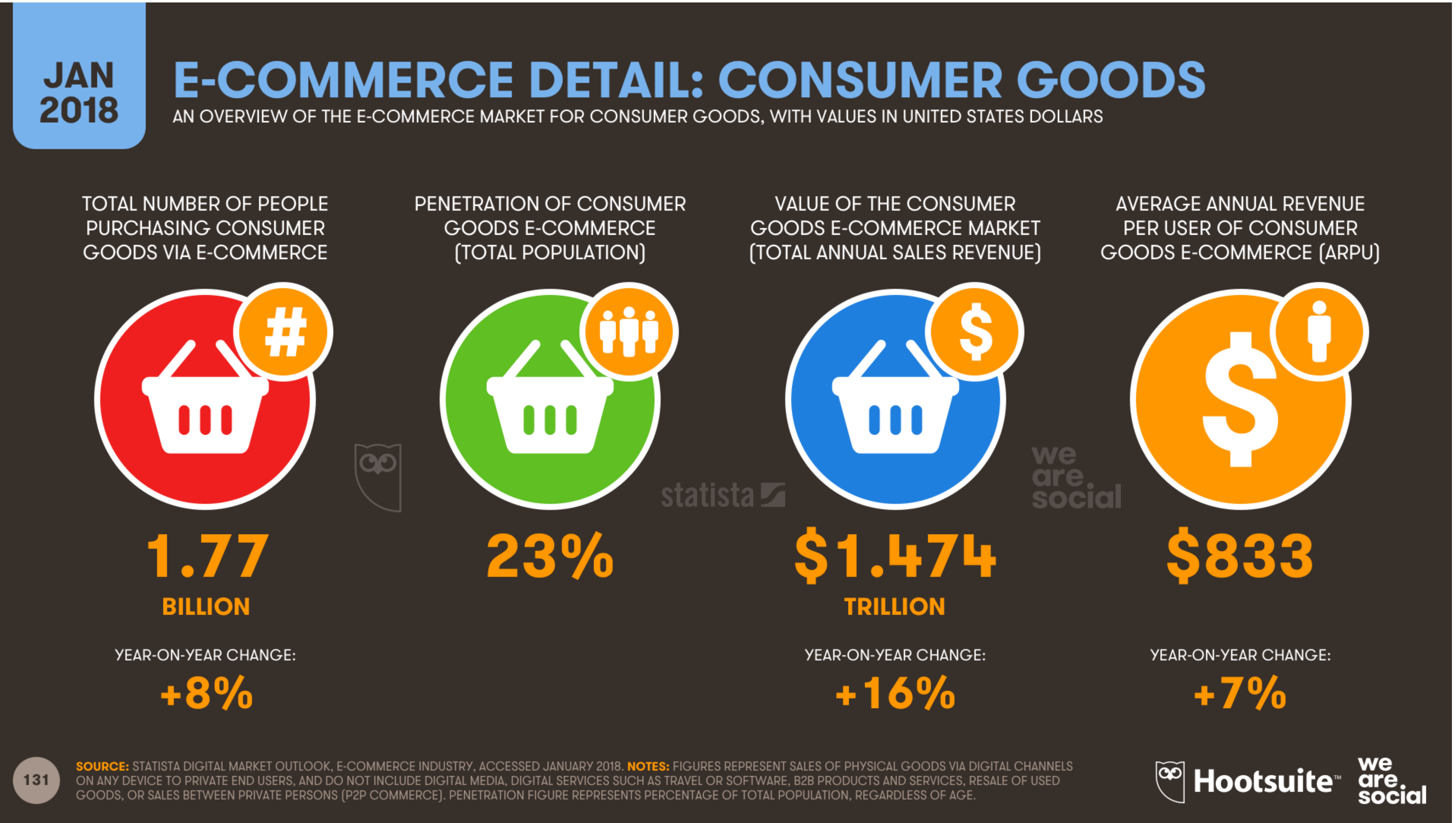
- **שירותים פיננסיים** – בנקים, חברות ביטוח, וחברות אחרות מאפשרים ללקוחותיהם לנהל את נכסיהם הפיננסיים באמצעות האינטרנט. שימוש בטכנולוגיות מתוחכמות מאפשר ללקוחות ניהול ומעקב טוב יותר של נכסיהם הפיננסיים.

אינטרנט – השפעה על מגזרי הכלכלה השונים

- **שידור ותקשורת** – הכלכלה הדיגיטלית שינתה גם את יכולות השידור והתקשורת כך שיכולות אלו השתפרו מאד. מכך נהנים השחקנים השגרתיים בתחום ובנוסף נפתח השוק לשחקנים שאינם שגרתיים כך שלא רק גופי תקשורת גדולים יכולים לשדר וליצור תכנים בתחום התקשורת והחדשות (פייסבוק, אינסטגרם וכו').
- **הימורים ומשחקים.**
- **מסחר באופציות בינאריות, נגזרים ו- FOREX.**
- **תעשיית הבלוקצ'יין (Blockchain) והמטבעות הדיגיטליים (Crypto Currencies).**

AMPELi TAX LAW OFFICES

גידול דרמטי בעשור האחרון במחזורי העסקאות בעקבות המסחר באינטרנט



הנתונים האחרונים מראים כי המחזור הכולל של שוק המסחר האלקטרוני (E-commerce) עבור מוצרי צריכה גדל ב – 16% בשנה האחרונה. סך ההוצאה השנתית בשנת 2017 הגיעה כמעט ל -1.5 טריליון דולר.

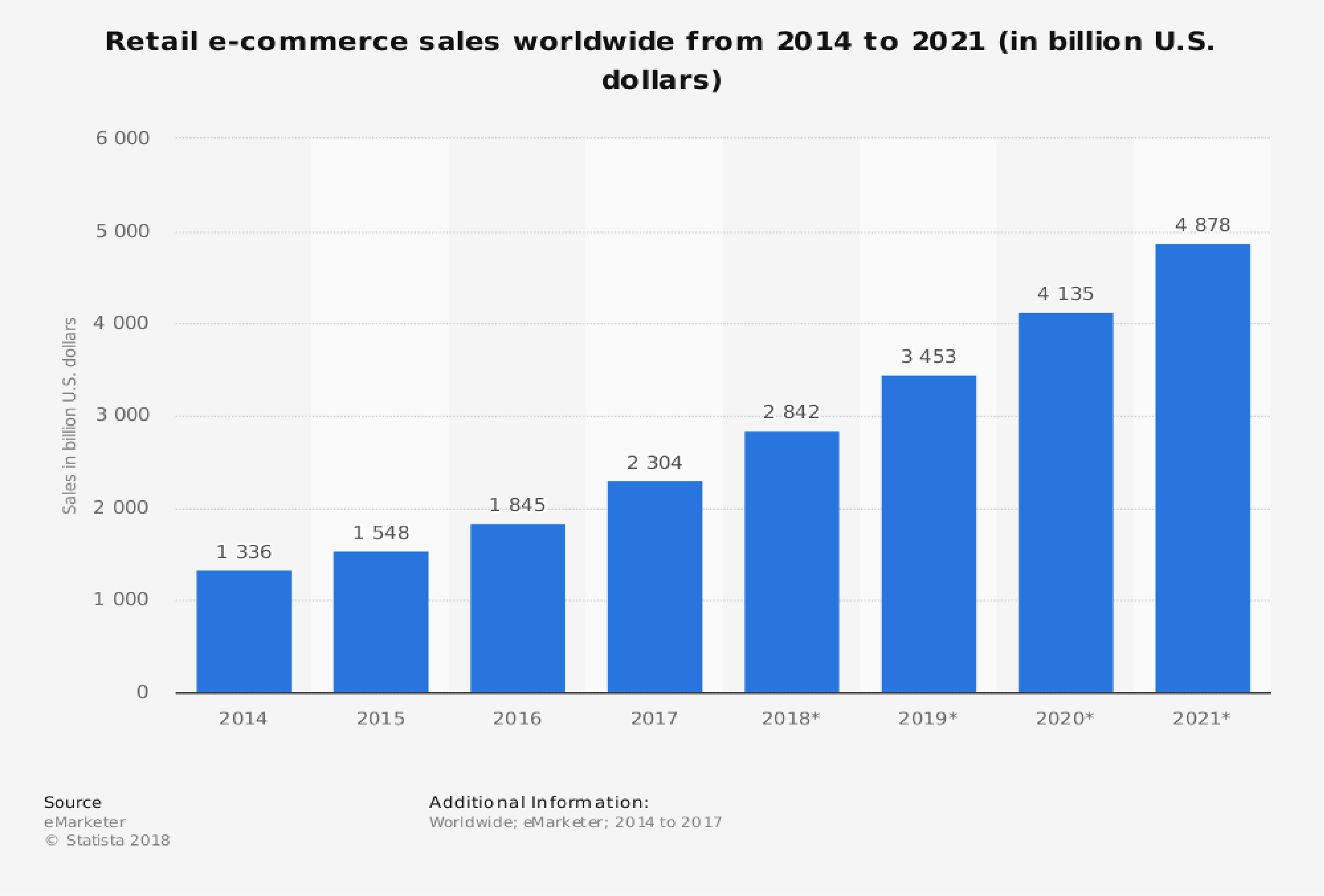
לקוח מאתר:

https://wearesocial.com/blog/2018/01/global-digital-report-2018

AMPELi
TAX LAW OFFICES

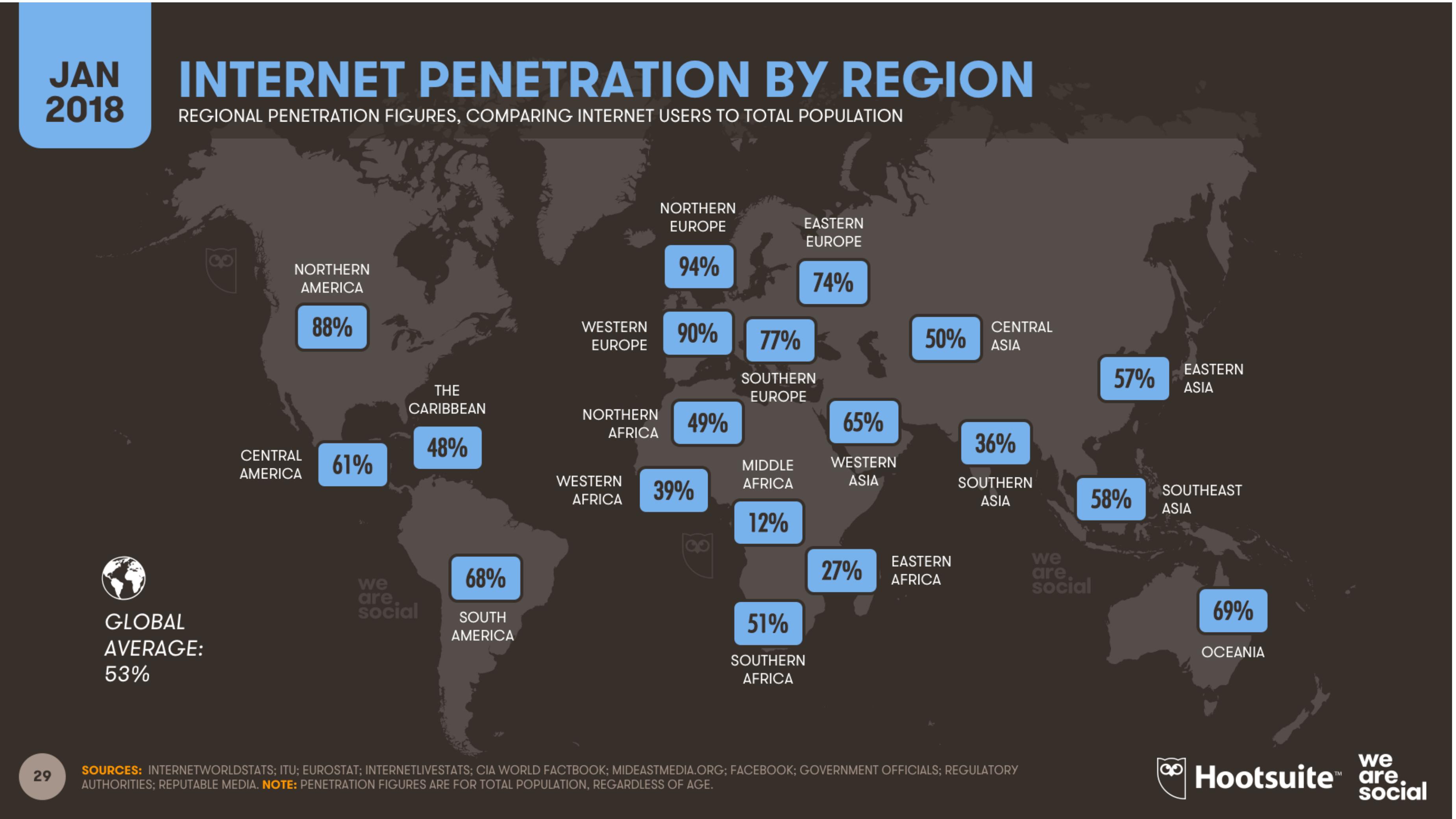
גידול דרמטי בעשור האחרון במחזורי העסקאות בעקבות המסחר באינטרנט

מתוך אתר: statista.com



AMPELi TAX LAW OFFICES

שימוש באינטרנט ברחבי העולם



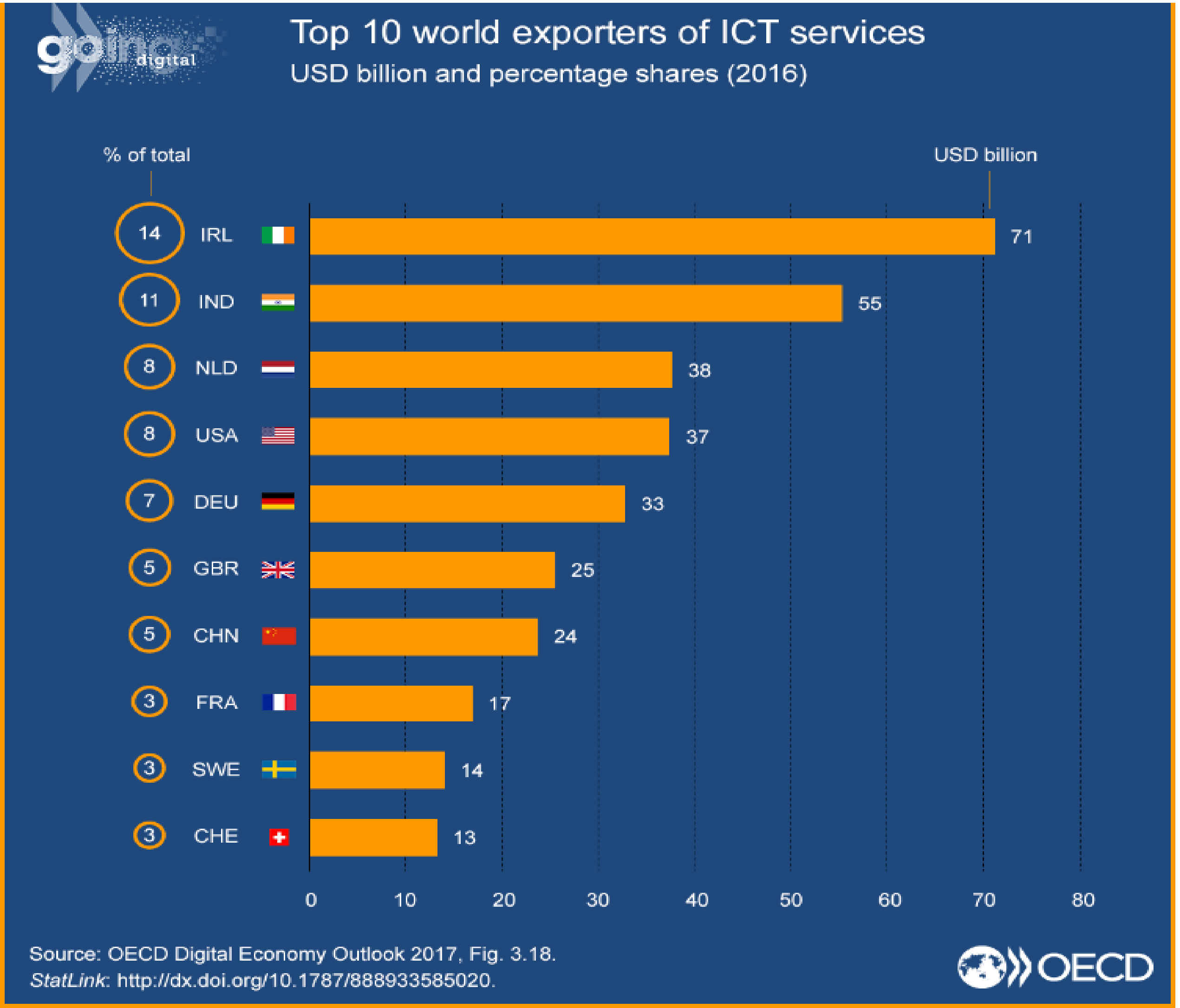
מאתר:

https://wearesocial.com/blog/2018/01/global-digital-report-2018

היצואנים הגדולים של השירותים הדיגיטליים לפי המדינות

<u>מתוך הדו"ח של ארגון ה- OECD:</u>

OECD Digital Economy Outlook, 2017



האתגרים שמעמידה הפעילות האינטרנטית במישור המיסוי הבינלאומי

AMPELi
TAX LAW OFFICES

האתגרים שמעמידה הפעילות האינטרנטית למיסוי הבינלאומי

מאפיינים לשחיקת בסיס המס ולהעברת רווחים בפעילות אינטרנטית:

- תאגידים מרובי פעילות/תושבות (Multi location enterprises/Multi national enterprises) - הימנעות מנוכחות פיזית/ החזקה בנכסים במדינת היעד – התקשרות מרחוק (באמצעות אתרים, אפליקציה, מנועי חיפוש, פלטפורמות חברתיות וכו').
- שימוש בסניף/חברת בת הנושאות בסיכון מינימאלי.
- שימוש במדינות ללא ניכוי מס במקור/ מס במקור נמוך.
- שימוש במדינות בעלות שיעור נמוך/ מועדף.
- שימוש במקומות ללא מס/שיעור מס נמוך למיקום הנכסים הבלתי מוחשיים של חברת האם אליה מגיעים הרווחים הסופיים.

האתגרים שמעמידה הפעילות האינטרנטית למיסוי הבינלאומי

<u>מאפיינים לפעילות האלקטרונית</u>:

- ניידות גבוהה של הגורמים הבאים:
  1. הקניין הרוחני/ נכסים בלתי מוחשיים;
  2. המשתמשים;
  3. מיקום ותפעול העסק.
- הישענות על ידע – ניתוח ספציפי של לקוחות.
- אפקט הרשת.
- גלובליות.
- פיתוח מתמיד ותנודתיות.
- היכולת לרכז תשתית במרחק רב מהשוק, והיכולת למכור מוצרים ושירותים לשוק ממרחק רב, בשילוב היכולת לקיים פעילות עסקית תוך שימוש מינימאלי בכוח אדם.

האתגרים שמעמידה הפעילות האינטרנטית למיסוי הבינלאומי

מאפיינים לשחיקת בסיס המס ולהעברת רווחים בפעילות אינטרנטית:

- תאגידים מרובי פעילות/תושבות Multi location enterprises/Multi national enterprises הימנעות מנוכחות פיזית/ החזקה בנכסים במדינת היעד – התקשרות מרחוק (באמצעות אתר, אפליקציה וכו').
- שימוש בסניף/חברת בת הנושאות בסיכון מינימאלי.
- שימוש במדינות ללא ניכוי מס במקור/ מס במקור נמוך.
- שימוש במדינות בעלי שיעור נמוך/ מועדף.
- שימוש במקומות ללא מס/שיעור מס נמוך למיקום הנכסים הבלתי מוחשיים של חברת האם אליה מגיעים הרווחים הסופיים.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

האתגרים שמעמידה הפעילות האינטרנטית למיסוי הבינלאומי - דוגמאות

"אירי כפול עם סנדביץ' הולנדי":

- שימוש כפול בשתי חברות אירלנדיות וחברה הולנדית תוך שימוש במנגנון תמלוגים:
- מפרסם באינטרנט משלם עמלה לחברה אירלנדית (12.5% מס חברות) השייכת לקבוצה בינלאומית (למשל גוגל). החברה האירלנדית משלמת תמלוגים לחברה בת הולנדית השייכת לאותה קבוצה (התמלוגים מותרים בניכוי באירלנד).
- החברה ההולנדית מעבירה תמלוגים (ללא ניכוי מס במקור) לחברת בת אירלנדית נוספת, אשר השליטה והניהול שלה מבוצעים מחוץ לאירלנד (למשל, ברמודה, או איי קיימן) ולכן עד לאחרונה לא הייתה ממוסה באירלנד.

התוצאה: מס בשיעור מינימאלי.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סוגים אפשריים של פעילות עסקית אינטרנטית

מהעוסק המורשה ועד החברה הבינלאומית:

- פעילות כיחיד/ עצמאי לצרכי מס;
- פעילות במסגרת חברה ישראלית;
- פעילות במסגרת חברה זרה שמשמשת צינור וחלון ראווה לחברה ישראלית ;
- פעילות במסגרת חברה זרה תושבת חוץ;
- פעילות במסגרת קבוצת חברות;
- פעילות במסגרת קבוצת חברות בינלאומיות (MNE)

ניהול ספרים בפקודת מס הכנסה במקרה של פעילות מישראל

AMPELi
TAX LAW OFFICES

הוראות ניהול פנקסים

סעיף 130(א) לפקודה –

- סעיף 130 לפקודה קובע את סמכות הנציב לקבוע ניהול פנקסי-חשבונות.

- "לצורך השומה רשאי המנהל להורות, דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח-יד, והוא רשאי לקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים, לרבות חיוב הנישום לדרוש ממי שאתו הוא מקיים קשר עסקי כלשהו למסור לנישום את פרטיו האישיים ולהזדהות. ההוראות ייכנסו לתקפן בתום שלושה חדשים מיום פרסומן ברשומות או במועד מאוחר יותר שקבע המנהל, ורשאי הוא לעשות כן דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים. ואולם ביטולן של הוראות או קביעת הוראות מקלות יכול שייכנסו לתקפן לפני תום שלושה חדשים מיום פרסומן;"

הוראות ניהול פנקסים

סעיף 130(ב) לפקודה -

"(ב) ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), ראשי פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי חשבונות שנוהלו לפי ההוראות, אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לענין קביעת ההכנסה אצל נישום, ואצל מוסד - אם היו מהותיים.

דגש –

- **פתיחת תיק עסק במס הכנסה (סעיף 134 לפקודה) ועוסק לצרכי חוק מע"מ**
- **חשבונות פייפל**
- **ארנקים אלקטרונים**
- **קבלת כספים במטבע דיגיטלי**

AMPELi
TAX LAW OFFICES

הקלה

הוראה 3 להוראות ניהול ספרים -

"(א) נישום אשר מחמת אופיו, היקפו או נסיבותיו של עסקו מבקש הקלות בניהול מערכת החשבונות לפי הוראות אלה יפנה לפקיד השומה בבקשה מנומקת שבה יפרט את ההקלות המבוקשות.

(ב) (1) פנה נישום לפקיד השומה כאמור בדואר רשום שלושה חדשים או יותר לפני תחילת שנת מס פלונית ולא קיבל את החלטתו עד תחילת אותה שנת מס, תיראה בקשתו כמאושרת על ידי פקיד השומה לאותה שנת מס בלבד;

(2) פנה נישום בדואר רשום אחרי המועד האמור בפסקה (1) ולא קיבל החלטתו של פקיד השומה תוך ארבעה חדשים מיום הגשת הבקשה, תיראה בקשתו כמאושרת מתום ארבעת החדשים כאמור ועד תום שנת המס.

חשיבות הפנייה להקלה כאשר הפעילות כוללת קבלת תשלומים במסגרת PayPal – תוך קבלת פירוט חודשי - הוצאת חשבונית מס מרכזת.

מהותיות

הוראה 3 להוראות ניהול ספרים – המשך:

(ג) נישום אשר ניהל מערכת חשבונות כנדרש בסעיף 2 ובהתאם להקלות שאישר לו פקיד השומה, או נישום אשר פנה לפקיד השומה כאמור בסעיף קטן (ב) ורואים בקשתו כמאושרת כפי שנקבע בפסקאות (1) או (2) וניהל מערכת חשבונות כנדרש בסעיף 2 ובהתאם להקלות המפורטות בבקשתו, יראוהו כאילו ניהל מערכת חשבונות לפי הוראות אלה.

(ד) "**נתגלתה סטייה מהוראות אלה, שאינה מהותית לענין קביעות הכנסתו של הנישום, המס שבו חב העוסק, לא יראו בסטייה זה בלבד אי קיום הכללים לשיטת ניהול הפנקסים.**"

מבחן השליטה והניהול

AMPELi
TAX LAW OFFICES

AMPELi
TAX LAW OFFICES

פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

- **מס הכנסה יהא משתלם......על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או נצמחה בישראל או מחוצה לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אלה: .....".**
- סוגיית התושבות לצרכי מס מגדירה ככלל את חבות תשלום המס וחבות הדיווח בישראל.
- חברה תושבת ישראל חייבת בדיווח ובמס על הכנסותיה הכלל עולמיות. בכפוף להוראות אמנות ספציפיות למניעת כפל מס ובכפוף לקבלת זיכוי על מס ששולם מחוץ לישראל.
- "חבר בני אדם" - מוגדר בסעיף 1 לפקודה כתושב ישראל לצרכי מס אם התקיים בו אחד מאלה: **(1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל...(מבחן השליטה והניהול)**
- מבחן השליטה והניהול בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע האם קיימת שליטה וניהול בישראל.

מבחן השליטה והניהול

<u>פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012)</u>

רקע: דיבידנד שהתקבל מחוץ לישראל בשנת 1993 מחברה שנרשמה באיי הבהמאס. החברה מאיי בהאמה שימשה כמתווכת בין קניינים זרים, בעיקר בארצות הברית, אשר רכשו מוצרי טקסטיל מיצרנים ישראלים, אשר טופלו על ידי חברה קשורה תושבת ישראל.

<u>נקבע</u>:

- **<u>מקום הניהול בפועל</u> - נראה כי <u>הפעילות העיסקית</u> העיקרית של החברה, קרי קבלת הזמנות מלקוחות בארה"ב, העברת ההזמנות ליצרנים ואספקת הסחורה נעשו באמצעות מנדלר והחברה הישראלית <u>ללא מעורבות של מנהלי החברה ועובדיה</u>, וכך אף ביחס לקביעת העמלות שקיבל כל אחד מהגורמים העסקיים המעורבים בפעילות האמורה".**
- **"<u>עסקיה של החברה נוהלו בשפה שאינה שגורה בפי מנהליה</u> ו/או עובדיה, ובפועל היו תלויים מנהלי החברה ועובדיה במידע עסקי שהעבירו או לא העבירו להם החברה הישראלית ו/או דורון...**

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012) - המשך:

- **מקום קבלת ההחלטות האסטרטגיות –**

"אין ספק שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות ובכלל בכל הקשור לעסקי שיווק הטקסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ ובוודאי ביחס לאשראי שניתן ליצרנים הישראליים, התקבלו על ידי המערערים ו/או דורון ואליהו בישראל ובפועל הפלטפורמה התאגידית שהקימו המערערים באיי הבהאמס ו/או בג'נבה לא השפיעה באופן מהותי על העסקים שלכאורה ניהלה החברה".

- **אי דיותם של סממנים צורניים –**

"אין במנגנון התאגידי הכולל דירקטוריון, משרדים, חשבון בנק ועוד, עליו הצביעו המערערים, כדי ללמד על קיום ממשי של ישות תאגידית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית ו/או מהמערערים אלא על פלטפורמה תאגידית מלאכותית שהוקמה בשנת 1990 על ידי המערערים לצורך הפרדה מלאכותית של החלק העיקרי בעסקי החברה הישראלית הנוגע לשיווק טקסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ"

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (ע"א 3102/12) (שנת 2014) – ערעור לעליון - נדחה:

"טענות המערערים נשענות, למעשה, על מספר הערות של בית המשפט המחוזי במסגרת פסק דינו (ראו: פסקות 6 ו-15 בפסק הדין) שלפיהן הקימו המערערים תאגיד מלאכותי לצורך חיסכון במס, אשר לא היה לו קיום משמעותי. אבהיר: אין חולק כי לנישום יש זכות לבחור בצורת ההתאגדות שתוביל לנטל המס הקטן ביותר. בית המשפט המחוזי לא קבע אחרת. יש להבין את דבריו של בית המשפט המחוזי בהקשרם - קרי ביחס לניתוח מבחן הניהול והשליטה בעניינה של החברה הזרה. אילו היו מקימים המערערים חברה זרה בעלת קיום אמיתי, שאכן ניהול עסקיה והשליטה עליהם היו מבוצעים מחוץ לישראל, הרי שאז הדיבידנד שחילקה החברה הזרה לא היה חייב במס כפועל יוצא מסעיף 5(1) הנ"ל. אולם, המערערים ניסו לתפוס את המקל משני קצותיו: גם להקים חברה בחו"ל; וגם להמשיך לנהל אותה מישראל על-ידי תושבי ישראל. בכך, נכנס עניינם לגדרי סעיף 5(1) בהיותה של החברה הזרה נשלטת ומנוהלת מישראל.

מבחן השליטה והניהול

<u>פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):</u>

המערערת טענה כי היא חברה תושבת בלגיה, והתבססה על הנימוקים הבאים:

- **<u>קיום ישיבות דירקטוריון בפועל</u> -** לא הוכח שהתקיימו ישיבות דירקטוריון בבלגיה, כנטען על ידי המערערת, ומכל מקום, הדירקטורים הבלגים מונו לתפקידם זה רק בדצמבר 2000.
- **<u>קבלת החלטות בדבר נכסי הנדל"ן של החברה</u> -** בחקירתו של אחד הדירקטורים הבלגים, עלה שתפקידו הסתכם לתיווך וניהול אחזקת נכסי המערערת בלבד, וההחלטות הנוגעות לרכישת הנכסים ולקביעת שכר הדירה בגינם לא התקבלו על ידו, אלא על ידי בעלי המניות של המערערת בישראל.
- **<u>קבלת החלטות בדבר מימוש האופציה למכירת מניות החברה המוחזקת</u> -** בחקירת הדירקטור הבלגי השני, עלה כי ההחלטה על מימוש האופציה למכירת החברה המוחזקת התקבלה בידי בעלי המניות בישראל.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

מבחן השליטה והניהול

<u>פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):</u>

- **<u>סמכויות למשוך כספים ולשלם הוצאות</u>** – הדירקטורים הבלגים נזקקו לאישורם של בעלי המניות לכל הוצאה העולה על סך של 50,000 פרנק – סכום זניח ביחס להיקף עסקיה של המערערת; בעלי המניות הישראלים שמרו לעצמם זכות חתימה בחשבון הבנק של המערערת בבלגיה, זאת נוסף על חשבון הבנק של המערערת אותו ניהלו בישראל.
- **<u>היקף ותנאי העבודה של הדירקטורים</u>** – היקף עבודתו של אחד הדירקטורים הבלגים התמצה **ביום עבודה בשבוע** – לא סביר עבור בעל תפקיד כה בכיר בחברה בסדר גודל של המערערת; כי שימש כ"**דירקטור להשכרה**" במספר חברות, וכי משרדו שימש ככתובת רשומה של מספר חברות; וכי שכרם של הדירקטורים עמד על 250 יורו בחודש, סכום אשר אינו הולם שכר של מנהלים המחזיקים בידם שליטה וניהול של עסקי המערערת.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 06-1090) (2013):

- **"מנהל השוהה שהיה של ממש, שהיה המאפשרת ניהול, במובדל מגיחה מזדמנת, במפעל או עסק בבעלות חברה בחו"ל ומנהל אותו שם, העובדה שהוא תושב ישראל יכול ולא תוביל בהכרח למסקנה כי היא מנוהלת מישראל. ואין הדברים פשוטים בעידן זה שבו באמצעים הטכנולוגיים במרחק יד ניתן להיות בקשר רציף גם ממרחק של אלפי קילומטרים. יכולות אילו מעלות את רף נטל ההוכחה כשמדובר במי שהוא תושב ישראל ומבקש להוכיח כי לא ניהל ממנה את החברה בחו"ל מישראל".**

- הערעור התקבל בבית המשפט העליון מטעמי התיישנות (ע"א 805/14).

מבחן השליטה והניהול

<u>חברת שי צמרות (ע"מ 32172-05-13):</u>

הרקע: חיוב במע"מ בגין מכירת מקרקעין באזור – מבחן השליטה והניהול

- "תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; **<u>"מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".</u>**
- נראה כי <u>מבחן "השליטה והניהול" אינו בוחן בידי מי השליטה והניהול בכוח, אלא בידי מי היא בפועל</u>.

מבחן השליטה והניהול

<u>חברת שי צמרות (ע"א 1609/16):</u>

בית משפט עליון – ע"א 1609/16 – דחה את הערעור -

האם הניהול והשליטה מבחן משולב או מבחן אחד -

- **"לגישתי, מן התכליות הנ"ל עולה כי אין להסתפק במבחן "שליטה" פורמלי-צר, שבגינו כל מי שאוחז באמצעי שליטה ייחשב אוטומטית כמי שמפעיל "שליטה" בחברה לעניין חוק מע"מ. פרשנות שכזו תוביל לכך ששינוי בעל שליטה לבדו עלול לשנות באופן מיידי את המסקנה מהיכן מופעלים "שליטה וניהול" בחברה."**
- **"בחינת השאלה אם פלוני מפעיל שליטה בחברה צריכה להיעשות איפוא באופן מהותי. כך, יש לבחון את קיומה של <u>יכולתו האפקטיבית לתת הוראות</u>, להשפיע ולהחליט <u>בנוגע למדיניות המאקרו של החברה.</u> כמו כן, יש לבחון היכן נהוג להחליט בפועל על המדיניות העסקית הכללית של החברה והיכן מוכרעות <u>ההחלטות האסטרטגיות</u> בה."**

- השלכות פסק הדין – תמונת ראי.

מבחן השליטה והניהול

<u>תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (2016)</u>

במקרים המעלים שאלות הנוגעות ל"שליטה וניהול" על עסקי חברה שהתאגדה מחוץ לישראל יש לבחון בנוסף לפרטים שנזכרו בחוזר 4/2002 גם את הפרמטרים הבאים:

- מי הם **בעלי השליטה** בחברה בפועל?
- מי הם **מנהלי החברה**?
- **מי מקבל את ההחלטות בחברה**? לרבות החלטות בדבר במידה והחברה נשלטת על ידי חברה או מנוהלת על ידה, מי הם בעלי השליטה באותה חברה בפועל?
- יש להבחין בין **קבלת החלטות שוטפות ויום - יומיות לבין קבלת החלטות כלליות ואסטרטגיות.** יושם אל לב, כי החלטות יום - יומיות אינן בהכרח "טכניות" במהותן. לעיתים דווקא הן מבססות את הניהול השוטף המתווה את דרך פעולתה של החברה, שגם הוא חלק ממבחן השליטה והניהול.

מבחן השליטה והניהול

<u>תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)</u>

- **בבדיקת מנגנון קבלת ההחלטות**, יש לבקש לקבל **פרוטוקולים מפורטים** של החברה, ולנסות להבין האם אכן התקיימה ישיבת דירקטוריון, או שהדירקטוריון נתן את הסכמתו כ"חותמת גומי" להחלטה שהתקבלה כבר על ידי גורם אחר?
- יש לבדוק קיום **חוזי ניהול** עם גורמים חיצוניים, כגון חברות ניהול, כחלק מבחינת שאלת השליטה והניהול. במקרים אלו יש לבדוק את חוזי הניהול המסדירים את שירותי הניהול, את מהות השירות שניתן, את דרך קבלת ההחלטות את זהות מקבל ההחלטה ואת הגורמים השולטים בחברת הניהול בפועל.

מבחן השליטה והניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

- במידת הניתן, יש **לשוחח עם הדירקטורים**, כחלק מבחינת מידת מעורבותם בחברה.
- יש לברר **כיצד נבחרו מנהלי החברה**. האם יש להם **ניסיון** ו/או היכרות עם תחום הפעילות של החברה? במידה ולא - יש לנסות לברר **מיהו "בר הסמכא" בעניינים מקצועיים** הנוגעים לתחום הפעילות של החברה. בנוסף, מה הסיבה למינוי מנהל שאין לו ידע/ניסיון/היכרות עם תחום פעילות החברה, וכיצד נוצר הקשר הראשוני עמו? האם מנהלי החברה מנהלים או מועסקים בחברות ניהול בינלאומיות, המעניקות שירותי ניהול למגוון חברות נוספות? **מה גובה השכר** שמקבל המנהל / הדירקטור בחברה והאם שכר זה הינו שכר ראוי ומקובל למי שבפועל שולט בחברה, מנהל אותה ונושא באחריות בגין פעילות זו.
- האם מנהלי החברה/הדירקטורים **שולטים בשפה** במסגרתה מתנהלת הפעילות העסקית.
- **אין די בקיומו של משרד בחו"ל** כדי לבסס טענה של שליטה וניהול מחוץ לישראל. יש לבחון באופן מהותי **קיומו של משרד פעיל ומאויש באופן תדיר על ידי בעלי מקצוע** אשר יש להם את הכלים והניסיון הנדרש לקבלת החלטות מהותיות ובפועל הם אלו אשר מנהלים ושולטים על פעילות החברה באופן קבוע ורציף מאותו משרד בחו"ל.

תושבות חברה באמנת המודל

- אמנת המודל קבעה בעבר בסעיף 4(3) כי מקום בו חברה הינה תושבת בשתי המדינות המתקשרות על פי דיני הפנים שלהן, אזי ע"פ האמנה יקבע מקום תושבותה במדינה בה מתנהל מקום הניהול האפקטיבי של החברה.
- מקום הניהול האפקטיבי הינו מקום בו החלטות המפתח בענייניה הניהוליים והמסחריים, אשר הכרחיות להתנהלותה העסקית של החברה כמכלול, נעשות.
- לחברה יכול שיהיה יותר ממקום ניהול אחד, אולם קיים רק מקום אחד בו קיים ניהול אפקטיבי ברגע נתון.
- **בנוסח החדש של אמנת המודל (אוקטובר 2017) מחויבת הסכמה הדדית**.

מוסד קבע: חשיפה במדינת הפעילות

AMPELi
TAX LAW OFFICES

AMPELi
TAX LAW OFFICES

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).

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 (Fixed Place of Business) העומד לרשות המיזם הזר (להלן: **"מקום העסקים הקבוע"**);
2. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (Dependent Agent) (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**.

מוסד קבע

- ע"פ דברי הפרשנות לאמנת המודל המונח מקום עסקים קבוע 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 (**חריגים**) 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.
- יודגש כי הפעולות המוחרגות לעיל אלו פעולות שטיבן הטהור הינו **הכנה או עזר** לפעילות העסקית (preparatory or auxiliary).

.

מוסד קבע – מקום עסקים קבוע בגזרת המסחר האלקטרוני

- **אבחנה בין אתר אינטרנט לבין שרת**.
- ע"פ דברי ההסבר **אתר אינטרנט אינו תופס מקום פיזי** ולכן אין לראות באתר אינטרנט כבמקום עסקים קבוע ובהתאם כמוסד קבע.
- לעומת זאת, השרת שבעזרתו פועל אתר האינטרנט, הינו **מכשיר אשר תופס מקום פיזי** ובהתאם יכול שיצור מקום עסקים קבוע ובהתאם מוסד קבע לגוף שמפעיל שרת זה.
- חברות רבות בענף המסחר האלקטרוני מיקמו את השרתים שלהם מחוץ למדינות בהם נמצאים לקוחותיהם וזאת בכדי לא ליצור מוסד קבע במקום בו נוצרת הכנסה ממקורות באותה מדינה, או עושים שימוש ב- ISP.

Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (Action 7) + MLI Articles 12+13

הרחבת תחולת מוסד קבע בהקשרו של סוכן תלוי:

- סוכן הפועל במדינת היעד עבור ישות זרה, ייחשב כסוכן תלוי, אשר מקים מוסד קבע לישות הזרה בהתקיים התנאים הבאים:
- הסוכן פועל בשם החברה הזרה במדינת היעד.
- הסוכן 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.
- 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.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (Action 7)

הרחבת תחולת מוסד קבע בהקשר של פעילות עזר או הכנה:

פעולת ה"הכנה" בדרך כלל קודמת לכל פעילות אחרת של המיזם, וככזאת 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.

מחירי העברה

AMPELi
TAX LAW OFFICES

אמנת המודל – מחירי העברה

סעיף 9 לאמנת המודל קובע כי:

"**1.** מקום:

א) שמיזם של מדינה מתקשרת משתתף, במישרין או בעקיפין, בניהול, בשליטה או בהון של מיזם של המדינה המתקשרת האחרת, או

ב) שאותם בני אדם משתתפים, במישרין או בעקיפין, בניהול, בשליטה או בהון של מיזם של מדינה מתקשרת ושל מיזם של המדינה המתקשרת האחרת,

ובכל אחד מהמקרים נקבעו או הוטלו ביחסים המסחריים או הכספיים בין שני המיזמים, **תנאים שונים מאלה שהיו נקבעים בין מיזמים בלתי תלויים**, **ניתן לכלול** את כל הרווחים, שאלמלא התנאים הללו היו נצמחים לאחד המיזמים ובשל אותם תנאים לא נצמחו, ברווחי אותו מיזם ולהטיל עליהם מס בהתאם.

המטרה - **להבטיח** כי מחיר ו/או תנאים שנקבעו בעסקה שהתבצעה בין צדדים שמתקיימים ביניהם "יחסים מיוחדים" נקבע באותו מחיר ו/או תנאים שהיה נקבע אילו הייתה העסקה מתבצעת בין צדדים שלא מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים - **העסקה נעשתה בתנאי שוק**.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

מחירי העברה

- Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (TPG)
- **BEPS 8-10: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation.** The guidance ensures that:
  - actual business transactions undertaken by associated enterprises **are identified**, and transfer pricing is not based on contractual arrangements that do not reflect economic reality
  - contractual allocations of risk are respected only when they are supported by **actual decision-making**
  - **capital without functionality will generate no more than a risk-free return**, assuring that no premium returns will be allocated to cash boxes without relevant substance
  - tax administrations may disregard transactions when the exceptional circumstances of commercial irrationality apply.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

BEPS: Action 8-10

- The **contractual** terms of the transaction.
- The **functions performed** by each of the parties to the transaction, taking into account assets used and risks assumed, including how those functions relate to the wider generation of value by the MNE group to which the parties belong, the circumstances surrounding the transaction, and industry practices.
- The **characteristics** of property transferred or services provided.
- The **economic circumstances** of the parties and of the market in which the parties operate.
- **The business strategies** pursued by the parties.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

סעיף 85א לפקודה:

"(א) בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם".

לענין סעיף זה -

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

"אשראי" – לרבות כל חוב;

"יחסים מיוחדים" - לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;

AMPELI
TAX LAW OFFICES

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

סעיף 85א לפקודה (המשך):

"**שליטה**" - החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד מאמצעי השליטה ביום אחד לפחות בשנת המס;

חוזר 3/2008: סעיף 85א מכוון לכלל העסקאות הכלכליות שנעשות כגון: מכירת מוצרים, מתן שירותים, מתן אשראי לסוגיו, תמלוגים, דמי שכירות וכו' (חריג- הלוואה נדחית לחמש שנים, שטר הון).

"**קרוב**" - כהגדרתו בסעיף 76(ד).

"אדם וקרובו; ""קרוב", לעניין זה – בן זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן הזוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה**"**

- **תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז- 2006**

טופס 1385

- בהמשך לכניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה ופרסום התקנות מכוחו ביחס לחובת ביצוע חקר תנאי שוק וחובת דיווח על עסקאות בינלאומיות בהתאם לתנאי השוק, באוקטובר 2007, רשות המיסים פרסמה טופס 1385.
- הטופס מהווה נספח לדוח השנתי המוגש לרשות המסים החל משנת מס 2007 ואילך.
- קיימת חובה לפרט בדוח השנתי על ביצוע עסקאות בינלאומיות בהתאם לתנאי השוק וכן לצרף לדוח את הנספח האמור בו יצהיר הנישום כי עסקאות עם הצדדים הקשורים בחו"ל נערכו בתנאי שוק.
- הטופס מתייחס לכל חוזה (עסקה) עם צד קשור גם אם מדובר בעסקה חד פעמית.
- לכל עסקה יש לצרף טופס/הצהרה נפרדת.
- לגבי כל חוזה/עסקה יש לפרט בקצרה את העסקה, פרטי הצד הקשור (לרבות מקום מושבו) וכן את מחיר העסקה שנקבע בין הצדדים.

פרויקט ה- BEPS

AMPELi
TAX LAW OFFICES

BEPS – Base Erosion & Profit Shifting

- תוכנית פעולה של ה OECD וה- G20, אשר נועדה להילחם בתופעת ה – BEPS, העוסקת בשחיקת בסיס המס והטיית רווחים בצורה מלאכותית ממדינות בהן מבוצעת הפעילות הכלכלית העסקית למדינות המחילות שיעורי מס נמוכים על רווחים.
- בחודש יולי 2013, פרסם ארגון ה- OECD את תוכנית הפעולה הכוללת רשימה של 15 פעולות משולבות. בחודש אוקטובר 2015 יצאו 15 הדוחות הסופיים ובהם המלצות אופרטיביות לצמצום ה- BEPS:

1. **<u>Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy</u>**;
2. Neutralizing the effects of hybrid mismatch arrangements;
3. Designing Effective Controlled Foreign Company;
4. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments;

AMPELi
TAX LAW OFFICES

BEPS – Base Erosion & Profit Shifting

5. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance;
6. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances;
7. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status;

Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation:

8. Intangibles;
9. Risks and capital;
10. Other high-risk transactions;

AMPELi
TAX LAW OFFICES

BEPS – Base Erosion & Profit Shifting

11. Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS;
12. Mandatory Disclosure Rules;
13. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting;
14. Make dispute resolution mechanisms more effective;
15. **Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties**

AMPELi
TAX LAW OFFICES

Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

המלצות בעניין ה – BEPS הקשור לפעילות אינטרנטית:

- המלצה מרכזית - 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**.
- **מדינות רשאיות לאמץ בנוסף את הצעדים הבאים בכפוף להוראות אמנות מס:**
- קיום זיקה (מוסד קבע) באמצעות נוכחות כלכלית משמעותית (**Significant Economic Presence**): מאפיינים מוצעים:
  - פעילות רווחית במדינת היעד;
  - דומיין מקומי לספק הזר;
  - פלטפורמה דיגיטלית מקומית לאספקת השירותים או המוצרים;
  - אופציה לתשלום במדינת היעד;
  - הסכמים בין הספק ללקוח תושב המדינה נחתמו מרחוק.

Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

המלצות לטיפול בעניין ה – BEPS הקשור לפעילות אינטרנטית:

- יצירת חובת ניכוי מס במקור על פעילות אינטרנטית (למשל, על ידי מוסדות פיננסים).
- Equalisation levy – היטל משווה על פעילות של חברות זרות;
- יישום הצעדים הנוספים המפורטים בתוכנית הפעולה כגון מניעה של ניצול אמנות מס, תיקון אמנת המודל למניעת שימוש מלאכותי במוסד קבע וכו'.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

Interim Report 2018: The tax challenges arising from digitalization

- עד לחודש מרץ 2019 עוד אין עמדה רשמית אשר מאמצת מדיניות ברורה על ידי המדינות הפעילות (113 במספרן).
- רוב המדינות הסכימו לפעול לאימוץ של כללי "Nexus" (זיקה) ו"הקצאת רווח" (Profit Allocation) עד שנת 2020- שני מושגים בסיסיים הנוגעים לאופן חלוקת זכויות המסים בין תחומי שיפוט לבין אופן הקצאת הרווחים לפעילויות השונות המבוצעות על ידי חברות רב לאומיות.

שלוש גישות מובילות לפתרון הבעיה:

- **The “User Participation” Proposal;**
- **The “Marketing intangible” Proposal;**
- **The “Significant Economic Presence” Proposal;**

Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

Interim Report 2018: The tax challenges arising from digitalization ארה"ב - GILTI

- במסגרת רפורמת המס בארה"ב בתחילת שנת 2018 , נכנס לתוקף מס "GILTI" (Global Intangible Low Taxed income) – מס שמוטל על חברות זרות בהן יותר מ-50% מבעלי המניות הינם אמריקאים. המס יחול בגין הכנסות עסקיות (לא פאסיביות) הלא מחולקות של החברה הזרה ויחול על בעלי מניות אמריקאים (המחזיקים לפחות 10% מזכויות בחברה) כאשר אפקטיבית שיעור המס יכול להגיע במקרה של חברה אמריקאית שמחזיקה בחברה זרה עד ל- 13.125%.

חוזר 4/2016 - פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות אינטרנט

AMPELi
TAX LAW OFFICES

AMPELi
TAX LAW OFFICES

חוזר 4/2016 פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות אינטרנט

ביום 11 באפריל, 2016 פורסם **חוזר מס' 4/2016** המיישם לכאורה את הוראות ה -BEPS בהקשר להגדרת מוסד קבע באמנה בעידן הכלכלה הדיגיטלית וקובע הוראות לפעילות בישראל של תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה.

היבטי מס הכנסה

א. מדינות אמנה

בעניין "מקום עסקים קבוע" (fixed place of business) סעיף 5 (1) באמנה:

- **יינתן משקל נמוך למקום הפיזי בו מצוי השרת** וייבחן הימצאות של פעילות השיווק, התמיכה, הפיתוח ופעילויות חשובות אחרות של תאגידים הבינלאומיים.
- קיום מוסד קבע במקרים בהם **נציגים או עובדים של תאגיד זר משתמשים דרך קבע במשרדי חברה תושבת ישראל הקשורה** לתאגיד זר לצורך הפקת הכנסה שאינה הכנסה של החברה הישראלית.
- **מחסן המשמש לאחסון וגם למכירה ללקוחות מזדמנים, ייחשב למוסד קבע, לאור העובדה כי מתקיימת בו הפעילות העיקרית.**

חוזר 4/2016 פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות אינטרנט

המשך

- צמצום חריגים להגדרת מוסד קבע (סעיף 5(4) לאמנה) – פעילות שנחשבה בעבר כפעילות "הכנה ועזר", ובין היתר, **נוכחות דיגיטלית משמעותית**, עשויה להיחשב **כפעילות עיקרית של תאגיד** וכפועל יוצא לצור מוסד קבע. החוזר מפרט סממנים לנוכחות דיגיטלית משמעותית:
  - "נחתמת **כמות משמעותית של חוזים** למתן שירותים דיגיטליים, עם תושבי ישראל **באמצעות האינטרנט**.
  - **שירותים** שמעניק התאגיד הזר נצרכים על ידי לקוחות רבים בישראל **באמצעות האינטרנט**.
  - התאגיד הזר מספק שירות באינטרנט **המותאם ללקוחות או משתמשים ישראלים** (לדוגמה: שימוש בשפה עברית, סגנון, חיוב לקוחות במטבע ישראלי, סליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל וכו')"

AMPELi
TAX LAW OFFICES

חוזר 4/2016 פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות אינטרנט

בעניין סוכן תלוי סעיף 5(5) לאמנה

אינדיקציות להכרעה בשאלה האם הסוכן בישראל מתקשר ופועל בשם התאגיד הזר:

- "**חוסר המעורבות של התאגיד הזר בעסקה** מעידה על מתן סמכות בפועל לסוכן בישראל.
- קבלת הזמנות **מלקוחות על ידי הסוכן בישראל המאושרות באופן שיגרתי על ידי התאגיד הזר** יכול להעיד על סמכות בפועל של סוכן תלוי.
- הסוכן בישראל **מוסמך להבטיח מחיר ללקוח ותנאים מסחריים** באופן המחייב את התאגיד הזר, יכול להוות סוכן תלוי.
- מעורבות משמעותית של הסוכן בישראל **בהתאמת החוזה לצרכיו** ודרישותיו של הלקוח הישראלי.
- היות הסוכן בישראל **צד לחוזה** שבין התאגיד הזר לבין הלקוח."

AMPELi
TAX LAW OFFICES

חוזר 4/2016 פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות אינטרנט

ב. פעילות בישראל של תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה (*הרחבה*)

"מקום ביצוע הפעילות העסקית" בהתאם **לסעיף 4א' לפקודה**

מאפיינים הבאים יכולים במסקנה שפעילות העסקית מתבצעת בישראל:

מקום פיזי בישראל –

נוכחות פיזית של תאגיד זר בישראל, לרבות "משרדים ומתקנים המשמשים לפעילות של הכנה ועזר, העסקת **עובדים**, קיומו של מקום בו נקשרות עסקאות בין התאגיד הזר ללקוחותיו, קיומו של מקום בו התאגיד הזר מעניק שירות ללקוחותיו, או קיומו של סניף של התאגיד הזר בישראל."

סיוע או שיתוף נציג בישראל –

- מעורבות באיתור לקוחות או איסוף מידע.
- קיום קשר שוטף עם הלקוחות (לדוגמא: ארגון כנסים, יצירת הזדמנויות להצגת מוצרים חדשים, פיתוח ושכלול השירות שניתן ללקוח, במתן היזון חוזר לפעילותו של התאגיד זר הזר בשוק המקומי ועוד).
- גביה, שיווק, תמיכה, יעוץ, שרות לקוחות או כל שירות נלווה אחר.

חוזר 4/2016 פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות אינטרנט

"נוכחות כלכלית משמעותית" -

תאגיד זר הפועל באמצעות האינטרנט בלבד, ייחשב כמקיים פעילות עסקית לפי סעיף 4א אם נוכחותו הכלכלית בישראל משמעותית.

להלן סממנים העוזרים בבחינה של נוכחות כלכלית משמעותית:

- **מתן שירותים באינטרנט** כגון: פרסום, תיווך, שיווק, תמיכה וכו', בקשר עם משתמשים ישראלים.
- **ביצוע מספר עסקאות רב** עם תושבי ישראל באמצעות האינטרנט.
- מתן שירות (באינטרנט) **המותאם ללקוחות או משתמשים ישראלים** לדוגמה: שימוש בשפה העברית, פרסומות, סגנון, חיוב במטבע ישראלי, סליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל.
- השירותים שמעניק התאגיד הזר נצרכים על ידי לקוחות רבים בישראל באמצעות האינטרנט.
- **מידת השימוש באתר** על ידי משתמשים ישראלים גבוהה.
- קיימת זיקה הדוקה בין התמורה המשולמת לתאגיד הזר לבין מידת השימוש של המשתמשים הישראלים באינטרנט.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

חוזר 4/2016 פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות אינטרנט

דיווחים וסמכות לדרישת ידיעה

- במקרה בו נקבע כי פעילותו של התאגיד הזר הינו מוסד קבע – **יידרש דיווח נפרד על הכנסתיו בישראל**.
- לצורך בחינת קיומו של מוסד קבע ולשם ייחוס הרווחים, ניתנה סמכות על פי הוראות סעיף 135 ו-85א לפקודה והתקנות – לדרוש מידע מהתאגיד הזר ומהחברות הישראליות הקשורות, לגבי הפעילות המתבצעת בישראל הכוללת בין היתר פונקציות המתבצעות בישראל, הכנסות, מחזורים מלקוחות והוצאות בהתייחס לפעילויות השונות.

היבטי מע"מ בפעילות אינטרנטית

AMPELi
TAX LAW OFFICES

הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ

- סעיף 2 לחוק מע"מ: "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין **יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחיד ממחיר העסקה או הטובין**...".

- "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק:
  (1) "**מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו , לרבות מכירת ציוד**.
  (2) **מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;**"
  (3) עסקת אקראי;

- "מכר" – מוגדר בסעיף 1 לחוק - "**לעניין נכס – לרבות השכרתו, מיקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות שימוש בו לצורך עצמי...**"

- "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק: "**כל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף...**".

הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ

סעיף 14 לחוק מע"מ – מקום העסקה ב"מכר"

- יראו נכס כנמכר בישראל **אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה**, או אם יוצא מישראל, ובנכס בלתי מוחשי - **אם המוכר הוא תושב ישראל**.

סעיף 15(א) לחוק מע"מ - מקום העסקה במתן שירות ובניהול פעילות

יראו שירות כניתן בישראל אם נתקיימה אחת מאלה:

- **נתן אותו מי שעסקו בישראל**; מי שיש לו סוכן או סניף בישראל יראוהו, לעניין זה, כמי שעסקו בישראל;
- הוא ניתן לתושב ישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל;
- הוא ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל.

סעיף 30(א) לחוק מע"מ – מע"מ אפס בעסקאות ייצוא

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

- **סעיף 30(א)(1) -** ייצוא טובין - למעט טובין כאמור בסעיף 33 - אם הותר לגביהם רשימון יצוא או מסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל. עניין **אורו ישראל** (ע"ש 184/00) - **הוצאת הרשימון כדין היא דרישה מהותית**, שבלעדיה לא יחול מע"מ אפס גם אם היה ייצוא של הטובין.
- **סעיף 30(א)(2) - מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ;**
- **סעיף 30(א)(5) מתן שירות לתושב חוץ**, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל;
- **סעיף 30(א)(7) מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל;**

הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ

סוגיות רלוונטיות -

- האם מדובר בעסקת מכר או שירות (ראו למשל עניין ארגונית (ע"מ 29-30-12-16)?
- מהו נכס בלתי מוחשי לצרכי חוק מע"מ?
- דוגמה - מכירת כרטיס למופע בחו"ל דרך האינטרנט?
- עסקאות Drop- Shipping – עסקה מחוץ לישראל (כולל לעניין מס התשומות).
- מיהו תושב חוץ לצרכי חוק מע"מ?
- ייבוא טובין - שימוש בתוכנות/ אפליקציות תמורת תשלום – חשיפה למס עסקאות
- ייבוא שירותים – מה לגבי שירות מבוסס תוכנה (SaaS)?
- תחולה רחבה - "אדם" – לכאורה חל גם על אנשים פרטיים.

תושב חוץ לצרכי חוק מע"מ

<u>תושב חוץ</u>

- הגדרה בסעיף 1 לחוק מע"מ:
  - לגבי יחיד- יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל;
  - לגבי חבר בני אדם- חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל.
- הגדרה בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ:
- **"תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל".**
- עניין **סקוריטס** (ע"ש 61/86) – הנישומה העניקה שירותים לחברות ביטוח זרות. בית המשפט קבע **שחברות הביטוח עוסקות באופן תדיר ושוטף בעסקי הביטוח בישראל**, ואף מחזיקות ברישיונות המתאימים לצורך כך. על כן, חברות הביטוח **אינן "תושבות חוץ"** ולכן הנישומה אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס.
- פסק דין **איזי פורקס ע"מ 29527-05-12 (2015) -**

תושב חוץ לצרכי חוק מע"מ

איזי פורקס ע"מ 29527-05-12 (2015) -

- חברת איזי פורקס חברה תושבת קפריסין, בעלת תוכנה לסחר מקוון במט"ח (פורקס).
- 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 הקבוצה.
- 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 טען כי איזי 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.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

תושב חוץ לצרכי חוק מע"מ

איזי פורקס ע"מ 29527-05-12 (2015) -

- בית המשפט הגיע למסקנה 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.

הערעור נדחה.

חוזר 4/2016 פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות אינטרנט

היבטי מס ערך מוסף

תאגיד זר המבצע עסקאות של מתן שירותים באינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, המקיים עסקים בישראל על פי אחד הקריטריונים המפורטים להלן **יהיה חייב ברישום כעוסק בישראל ובמינוי נציג על פי סעיפים 52 ו-60 לחוק מע"מ, ודיווח ותשלום המס** הנובע מעסקאות מול לקוחות תושבי ישראל:

- פעילותו של התאגיד הזר לעניין מס הכנסה **עולה כדי מוסד קבע בישראל**.
- **קיומו של מנגנון עסקי בישראל** - סניף בישראל ו/או עובדים בישראל ו/או משרדים בישראל וכו', לרבות פעילות עסקית באמצעות מקום פיזי בישראל.
- פעילות עסקית של מתן שירותים בישראל בסיוע או בשיתוף נציג בישראל.
- כאשר לתאגיד הזר קיימת **נוכחות כלכלית משמעותית** בישראל.
- **תאגיד זר, לגביו נקבע כי הוא חייב ברישום כעוסק בישראל כמפורט לעיל, לא יחשב לתושב חוץ לעניין סעיף 30(ג) לחוק מע"מ. משמע, עוסק ישראלי הנותן שירותים או מוכר נכסים בלתי מוחשיים לתאגיד הזר כאמור יהיה חייב במס בשיעור מס מלא.**

חוק מע"מ – חיוב במע"מ בגין ייבוא נכס בלתי מוחשי

- **עפ"י סעיף 16(3) לחוק, החייב בתשלום המס בייבוא לרבות ייבוא טובין בלתי מוחשיים הוא בעל הטובין כמשמעותו בפקודת המכס.**

ע"מ 1053-07 עמותת התבנית נ' מס ערך מוסף תל אביב 3 (2013) -

- מלכ"ר בתחום הפילוסופי התקשר בהסכם עם חברה מארצות הברית לקבלת ייעוץ טלפוני וחומר כתוב. נקבע כי כאשר טובין בלתי מוחשיים אשר מקורם אינו בישראל נצרכים בישראל על ידי מלכ"ר, קיימת חבות בגינם במסגרת חקיקת מע"מ בגין ייבוא טובין בלתי מוחשי.

ע"מ 1200/07 בני יהודה ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 3 (2012) -

- "טובין" לעניין חוק מע"מ כוללים לא רק נכסים מוחשיים אלא גם כל נכס בלתי מוחשי לרבות זכות וידע. המונח "זכות" **פורש בפסיקה באופן רחב, כך שייכללו בו כל זכות בעלת ערך כלכלי לרבות: פטנטים, מוניטין, זכויות על פי חוזה וכדומה.**
- כרטיס השחקן מהווה ביטוי לאגד של זכויות שיש להן שווי כלכלי, כעולה באופן מפורש מההוראות החוקיות המסדירות את פעילות ענף הכדורגל.

חוק מע"מ – חיוב במע"מ בגין ייבוא נכס בלתי מוחשי

סעיף 26 לחוק מע"מ

- **(א)** ביבוא טובין, למעט טובין כאמור בסעיף קטן (ב), חל החיוב במס עם פדייתם מפיקוח רשות המכס.
- **(ב)** ביבוא טובין בלתי מוחשיים וביבוא עיתונים, כתבי עת ודברי דפוס אחרים המיובאים בדואר, **חל החיוב במס עם רכישת מטבע החוץ אצל מוסד כספי לשם תשלום בעד רכישתם, או עם העברתו של מטבע החוץ למוכר, לפי המוקדם, ואם לא נרכש או הועבר מטבע חוץ כאמור - עם מתן התמורה.**
- **(ג)** שר האוצר רשאי להתקין תקנות לענין סעיף קטן (ב), לרבות בדבר גביית המס על ידי המוסד הכספי ובדבר המועד והדרך להעברתו של המס ולרבות בדבר תשלום ריבית בשל אי העברת המס במועד שנקבע.

חוק מע"מ – חיוב במע"מ בגין ייבוא נכס בלתי מוחשי ויבוא שירותים

תקנה 6ג(ד) לתקנות מע"מ -

- **"אדם המייבא טובין מיובאים ואינו רוכש או מעביר את מטבע החוץ לצורך תשלום תמורתם באמצעות סוחר מוסמך -**

(1) אם הוא עוסק- יוציא חשבונית ערוכה על שמו, ידווח על היבוא בדו"ח שעליו להגיש לפי תקנה 23 בשל עסקאותיו וישלם את המס המגיע עם הגשת הדו"ח".

(2) אם הוא אינו עוסק – ידווח על הייבוא באופן שיש לדווח על עסקה אקראית כאמור בתקנה 15א(א) ו-(ב) לתקנות מס ערך מוסף (רישום) התשל"ו – 1976 וישלם את המס המגיע עם הגשת הדו"ח."

- **תקנה 6ד לתקנות מע"מ** – חיוב הקונה בשל תשלום המס בשל שירותים מיובאים

"נעשתה עסקה בישראל, והמוכר או נותן השירות הוא תושב חוץ, תחול חובת תשלום המס על הקונה, זולת אם ברשותו של הקונה חשבונית בשל העסקה; לענין זה יחולו הוראות תקנה 6ג(ד) בשינויים המחוייבים".

חוק מע"מ – חיוב במע"מ בגין ייבוא נכס בלתי מוחשי וייבוא שירותים

- **תקנה 15א(א) לתקנות הרישום:**

(א) רישומו של מי שעשה עסקת אקראי ואינו חייב להירשם על פי סעיף 52 לחוק לענין עסקאותיו במהלך עסקו, **יהא בהודעה למנהל בטופס שקבע המנהל**, שבה יפרט את טיב עסקת האקראי, מועד עשייתה, מחירה, ואם העסקה טרם נסתיימה - מחירה הצפוי, וכן כל פרט מיום תחילת עסקת האקראי.

(ב) הודעה לפי תקנת משנה (א) יש להגיש **עד ה-15 לחודש שלאחר החודש** שבו היתה תחילת עסקת האקראי.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

חוק מע"מ – חיוב במע"מ בגין ייבוא נכס בלתי מוחשי וייבוא שירותים

החלטת מיסוי 6369/18

- **הרקע:** חברה פרטית תושבת ישראל רוכשת מספקים תושבי חוץ לרבות חברות קשורות וצדדים שלישיים (להלן: "הספקים הזרים"), שירותים ונכסים בלתי מוחשיים שונים כגון, רישיונות לשימוש בתוכנות, שירותי מחקר ופיתוח, שירותי תחזוקה בקשר לתוכנות, שירותי מטה, ,שירותים משפטיים, שירותי תקשורת, שירותי רגולציה ועוד (להלן: "**השירותים והנכסים הבלתי מוחשיים**").
- **הבקשה**: אישור להוצאת חשבונית מס עצמית מרכזת אחת לחודש בגין התמורה שתשולם לספקים הזרים במהלך אותו חודש בשל יבוא הנכסים הבלתי מוחשיים ויבוא השירותים.
- **ההחלטה**: בשל העובדה, כי חובת הדיווח בהתאם לתקנה 6ג ו-6ד לתקנות חלה ביחס למספר רב של תשלומים המשולמים על ידי החברה מידי חודש בחודשו לספקים רבים, הרינו לאשר כי החברה תהא רשאית להוציא חשבונית מס עצמית מרכזת אחת לחודש בגין התמורה שתשולם לספקים הזרים במהלך אותו חודש בשל יבוא הנכסים הבלתי מוחשיים ויבוא השירותים ובכפוף לתנאים בהחלטה.
- אין באישור זה קביעה כי לספקים הזרים **אין עסקים או פעילות בישראל** לעניין סעיף 1 ו- 30(ג) לחוק מע"מ ולעניין מינוי נציג לפי סעיף 60 לחוק מע"מ ואין בו כדי לקבוע את מעמדם של הספקים הזרים לעניין קיומו של "**מוסד קבע**" בישראל ו/או קביעה לעניין **מחירי העברה** בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה.

מגמות במע"מ במישור המיסוי הבינלאומי - האיחוד האירופאי

- שינויים בתחולת הדירקטיבה האירופאית לגבי הספקת שירותים באינטרנט – בתוקף מיום 1 בינואר 2015.
- **השינויים שחלו הינם לגבי ספקים מחוץ לאיחוד האירופאי בתחומי התקשורת, השידור והשירותים האלקטרונים לצרכנים פרטיים** (B2C) – חובת רישום ודיווח במדינה של הצרכן הפרטי או באופן מרוכז (MOSS).
- טבלה מסכמת את החבות במע"מ באיחוד האירופאי עבור עסקאות B2C בשירותים אלקטרוניים:

שירותים אלקטרוניים	ספק ממדינת EU	ספק מחוץ ל- EU
לקוח ממדינת EU	מיסוי במדינת הספק	**מיסוי במקום בו נמצא הלקוח**
לקוח מחוץ ל- EU	אין חבות ב- EU	אין חבות ב- EU

מגמות במע"מ במישור המיסוי הבינלאומי - האיחוד האירופאי

דוגמאות לשירותים בתחום התקשורת:

- שירותי טלפון נייח ונייד לטובת העברת שירותי קול, מידע ווידאו.
- Voice Over IP – שירותי טלפון על ידי שימוש באינטרנט.
- שירותי הודעות טקסט ועוד.

דוגמאות לשירותים אלקטרונים כוללים:

- אספקת שירותי תוכנה ושדרוגי תוכנה
- אתרי אינטרנט/אפליקציות
- ISP חבילות שירותי אינטרנט ועוד

פעילות אינטרנטית בארה"ב

פעילות מכירות בארצות הברית באמצעות אמזון – האם מוסד קבע בארצות הברית?

הנתונים -

- חנות וירטואלית באמזון למכירת טובין;
- אין עובדים בארצות הברית;
- לקוחות הקצה נמצאים בארצות הברית;
- הסחורה מגיעה למחסנים של אמזון;
- חשבון הבנק נמצא מחוץ לישראל ;

השאלות -

- האם מתקיים מבחן ה- "Effectively connected with a US trade or business"?
- האם יש סוכן תלוי?

AMPELi
TAX LAW OFFICES

פעילות באמצעות תאגיד אמריקאי - בדגש על LLC אמריקאי

LLC בדין האמריקאי –

- LLC עם שני חברים או יותר בהחזקה של החברה (A multiple-member LLC) מתנהלת באופן דומה לשותפות – לכל חבר יש חשבון (basis), אשר כולל את הכספים שהזרים ל-LLC, בתוספת חלקו ברווחים, בניכוי חלקו בהפסדים ובניכוי כספים שחולקו. ה- LLC במקרה זה מגישה דוח 1065 ונותנת לכל חבר את חלקו בתוצאות השותפות ובהון השותפות במסגרת טופס שנקרא K-1. לפי דיני המס בארה"ב, כל עוד החשבון של החבר ב- LLCגבוה מאפס, חלוקת כספים לא תיחשב להכנסה, שכן מדובר בחלוקה על חשבון כספים שהחבר הזרים ל-LLC או על חשבון חלקו של החבר ברווחי ה-LLC (אשר כבר הוטל עליהם מס כאילו הופקו במישרין בידי החבר).

- LLC אשר מוחזקת על ידי בעל זכויות יחיד (A single-member LLC) נחשבת לגוף שקוף לחלוטין לצרכי מס בארצות הברית (Disregarded Entity) וכל הכנסותיה והפסדיה מיוחסים ישירות לבעל הזכויות היחיד בה.

פעילות באמצעות תאגיד אמריקאי - בדגש על LLC אמריקאי

LLC (S-Corp) בדין הישראלי –

- חוזר 5/2004 – קובע "השקפה" לצרכי קבלת זיכוי מס זר בהקשר של LLC אמריקאי – מטרת החוזר היא טיפול בבעיות הזיכוי ממס זר בלבד, ואין בו כדי לשנות את מעמד התאגיד ל"שקוף" לחלוטין לצורך מס. כך למשל, הפסדים כתוצאה מפעילות התאגיד בחו"ל, לא ייוחסו למחזיק אלא יישארו לקיזוז על פי הוראות הפקודה, ברמת ה- LLC.

- שאלת השליטה והניהול - החוזר מדגיש כי הזיכוי יחול רק אם השליטה והניהול על עסקיו של ה- LLC מופעלים מחוץ לישראל. במידה שהשליטה והניהול מופעלים מישראל החוזר מורה להתייחס ל- LLCכתושב ישראל, לצרכי מס והכנסתו תמוסה בשיעור מס חברות בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה, דהיינו בשיעור של 23%. לעניין זיכוי מס זר, על אף העובדה שהמס שולם ע"י המחזיק (תושב ישראל), ייחשב המס הזר כאילו שולם ע"י ה- LLC ויינתן כזיכוי כנגד מס החברות שבו התאגיד חייב בישראל. יחד עם זאת, בעת חלוקת רווחים למחזיק ייראו בכך כדיבידנד, אשר יחוב במס נוסף לפי סעיף 125ב לפקודה בשיעור של 25%-33%.

פעילות באמצעות תאגיד אמריקאי - בדגש על LLC אמריקאי

ע"מ 55858-12-15 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן - (2017)

עובדות

- הנישום החזיק ב-100% ממניותיה של חברה משפחתית, אשר החזיקה ב-67% מתאגיד מסוג LLC שפעל בארה"ב בתחום מכירת ביטוחים רפואיים.
- הכנסותיו של התאגיד יוחסו, לפי הדין בארה"ב, לבעלי הזכויות בו, קרי לחברה המשפחתית. התאגיד חילק כספים לחברה, בגינם ניכה התאגיד מס במקור בארה"ב.
- בדוחות שהגיש הנישום בישראל הוא **דיווח על הכנסה מדיבידנד שיוחסה לו כבעל מניות** (הנישום המייצג) בחברה המשפחתית, ודרש זיכוי בגין המס שנוכה בארה"ב. פקיד השומה סירב ליתן את הזיכוי.
- בנוסף, בדוחותיהם לשנות המס 2010-2013, דרשו חלק מהמערערים **פחת בגין מלוא עלות הרכישה של הדירות**, בתואנה שלפי דיני המס בארה"ב ניתן לנכות את הפחת בגין מלוא השווי של הדירות, ורק כאשר מדובר ב"בניין" חלה שם מגבלה על הפחתה של רכיב הקרקע.

פעילות באמצעות תאגיד אמריקאי - בדגש על LLC אמריקאי

ע"מ 55858-12-15 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן - (2017)
פסיקת בית המשפט המחוזי
ביחס לזיכוי העקיף -

- על אף שהתאגיד הזר נחשב כגוף שקוף לצרכי מס בארה"ב, יש לראות בו בגדר ישות "אטומה" ולא שקופה לצרכי מס בישראל.
- על כן, המס ששולם בארצות הברית הינו על הכנסה מעסק של התאגיד הזר ואילו המס שהוטל בישראל הינו על הכנסת דיבידנד של הנישום.
- לאמור, לא מתקיימת הדרישה בסעיף 200 לפקודה בדבר הצורך בזהות בין מפיק ההכנסה לבין מי שמבקש את זיכוי המס בגינה.
- בנוסף, ההכנסה שמוסתה בארצות הברית היא **הכנסה מעסק**, בעוד בישראל חבות מס היא על **הכנסה מדיבידנד** – על מנת ליהנות מזיכוי ממס נדרש שההכנסה בישראל ובמדינה הזרה תהיה **הכנסה מאותו מקור (סעיף 204 לפקודה).**

- **פעילות באמצעות חברה אמריקאית תוך הפחתת שיעור מס החברות הפדרלי ל- 21%.**

החבות האפשרית במס מכירה (Sale Tax)

<u>Sales Tax – החשיפה למס מכירה בארצות הברית במכירת טובין ומתן שירות באמצעות האינטרנט</u>

- מס עקיף המוטל על ידי המדינות השונות בארה"ב בהתאם לחוקים הנקבעים ספציפית בכל מדינה.
- הטלת החובה על מוכר לגבות מס מכירה נקבעה בהתאם לשני המבחנים: (1) האם העסקה חייבת במס מכירה על פי חוקי המדינה (בהתאם לסוג המוצר/השירות הנמכר); (2) האם למוכר יש זיקה (Nexus) למדינה שבה מבוצעת המכירה?
- עד לאחרונה שלטה בכיפה ההלכה מפסק הדין **בעניין Quill משנת 1992** - מוכר יהיה בעל זיקה למדינה רק אם יש לו **נוכחות פיזית** באותה המדינה, בין היתר, על ידי מקום עבודה קבוע (דוגמת חנות/מחסן/משרד), או רכוש או סחורה המוחזקים באותה המדינה (גם אם על ידי מפיץ) וכו'.
- עסקים שביצעו מכירות באינטרנט של פריטים מוחשיים ו/או מכירת תוכנה כשירות (SaaS) לא היו חייבים בגביית מס מכירה על מכירות ללקוחות באותה מדינה ללא נוכחות פיזית במדינה.
- **פסק דין בעניין Wayfair מחודש יוני 2018** <u>הפך</u> את הלכת Quill וקבע כי זיקה של המוכר למדינה שבה בוצעה המכירה, יכולה להיווצר גם **ללא נוכחות פיזית** של המוכר במדינה בה נמצא הרוכש. משמע, גם **במכירות של עסק באינטרנט** יכולה להיווצר זיקה, ללא חשיבות אם מדובר בחברה אמריקאית או בחברה שאינה אמריקאית."

החבות האפשרית במס מכירה (Sale Tax)

Sales Tax – נקודות למחשבה

- שיעור מס משתנה ממדינה למדינה; במקרה של Wayfair החיוב הוא בשיעור של 4.5% על מוכר B2C (Retailer) בעל מחזור מכירות שנתי מעל 100,000 דולר או 200 עסקאות במדינת דקוטה;
- בניגוד למע"מ אינו ניתן לקיזוז;
- חל בדרך כלל על טובין ולא על מתן שירותים;
- ניתן לנסות ולפזר את המס בין המדינות השונות בהתאם ללקוחות הקצה;
- חבות במס על המוכר בעיקר ביחס לעסקאות B2C;
- מחייב התייעצות עם מומחה למיסוי אמריקאי בתחום תוך קבלת פטור על עסקאות B2B;

תודה לכולם!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל משה אביב, קומה 39

רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן