

מומחי מיסוי מגיבים על

ענייני דיומא / אורח המדור: אלכסנדר שפירא

גלגולי גוגל

גיטלי ופרויקט BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) (מליטות רווח) שכלל המלצות למיסוי חברות הפועלות באינטרנט, פרסמה רשות המיסים את חוזר 4/2016. חוזר זה מתווה אמות מידה מתי ניתן לראות את הכנסותיו של תאגיד זר (דהיינו, תאגיד שאינו תושב ישראל לצורכי מס) ממתן שירותים באמצעות האינטרנט לתושבי ישראל כחייבות במס בישראל. בנוסף, מתייחס החוזר לשאלת חובתם של התאגידים הזרים להירשם בישראל כעוסק לעניין מע"מ.

למעשה, חוזר זה אינו הסוגיית הראשונה בנושא. לפניו פורסם גם תזכיר לתיקון חוק מע"מ, בגדרו הוצע לחייב במס בישראל חברות בינלאומיות המספקות שירותים בתחום הדיגיטלי והאינטרנט.

קצרה היריעה מלהשתרע במסגרת זאת כדי להתייחס לכל הנושאים המנויים בחוזר והבעיות המתעוררות בהקשר לכך, ולכן נסתפק במספר הערות כלליות.

ראשית, הגם שהחוזר מהווה לכאורה רק הבהרה של עמדת רשות המיסים באשר לפרשנותה לחקיקה הקיימת, מדובר במהפכה של

ענקי האינטרנט יעמדו בתור ברשות המיסים?

בחודש מרץ 2014 ניתן פסק הדין של בג"ץ בעתירתו של עו"ד גיא אופיר כנגד שר האוצר ומנהל רשות המיסים וכנגד גוגל, גוגל אירלנד ופייסבוק, ביחס לאי-גביית מע"מ מתאגידים רב-לאומיים הנותנים שירותים ומוכרים סחורות לישראלים.

השופט עוזי פוגלמן דחה את העתירה על הסף בקובעו, כי הגם שאופן יישומו של חוק מע"מ על תאגידים רב-לאומיים – ככל שמדובר בעסקאות או בפעילות המבוצעות דרך האינטרנט – עלול לעורר שאלות מורכבות בעלות השלכות רחבות, העתירה מוקדמת. זאת, בין היתר, לאור העובדה שרשויות המס עמלות על גיבוש חוזר מקצועי בנושא זה.

למעלה משנתיים מאוחר יותר, כשנה לאחר פרסום טיוטה בנושא ובעקבות דיונים במליאת OECD בעניין מיסוי בעידן הדיגיטלי

אלכסנדר שפירא, עורך דין ורואה חשבון

< דבר המערכת > רו"ח נדב הכהן

יש לומר – הוא כי במסלול רווח הון, לא תותר לחברה כל הוצאה".

אנו סבורים, כי כפועל יוצא מכך שאין רשות המיסים מוכנה להתיר למעביד ניכוי הוצאה "רעיונית", אלא אם כן נזקפת במקביל לעובד הכנסת עבודה, החייבת בשיעור המס השולי, כך עליה להתיר למעביד ניכוי של הוצאה "רעיונית", כל אימת שנוקפת לעובד הכנסה שכזו.

עמדתה של רשות המיסים, בדרך כלל, אינה כזו, והדבר מתבטא (בין היתר) בסירובה להתיר למעביד ניכוי הוצאה רעיונית בגין זקיפת שווי שימוש ברכב לעובד ביתר, ובסירובה להתיר למעביד ניכוי הוצאה רעיונית בגין אופציות שהוקצו לעובדים (שלא לפי סעיף 102).

בפסק הדין שניתן ב-11.4.2016 בבית המשפט המחוזי מרכז, בענין סקיריטי סופטוור וובסנס ישראל, התייחס במילים אלה השופט שמואל בורנשטיין לאיזון, המעוגן בהסדר החקיקתי שנקבע בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה: "איזון זה מתבטא בכך שבמסלול רווח הון, ובהתקיים התנאים המפורטים בסעיף 102 לפקודה, לא יתחייב העובד במס במועד הקצאת האופציה אלא רק במועד המימוש. יתר על כן ועיקר, במועד זה יתחייב העובד במס בשיעור מופחת של 25% בלבד, על אף שהאופציות הוקצו לו במעמדו כעובד ולפיכך ראוי היה למסות אותן כהכנסת עבודה ובהתאם לשיעור המס השולי החל על העובד. אלא שצידו השני של המטבע – צידו המובהק,



220 לפקודה. מדוע דיני המס נעדרים הוראות ביחס לחברות שקופות "רגילות" קבוע במר- בית משטרי המס בעולם?

בתיקון 132 ראה המחוקק לנכון לקבוע הסדר כללי שיחליף את הסדר החברה המש- פחתית וחברת הבית, וחוקק את הוראות סעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה, שעניינו בחברה השקופה. דא עקא שתחולתו של סעיף 1א64 נקבעה ליום כניסתו לתוקף של תקנות על פי אותו סעיף 1א64, כאשר עד היום - כמעט 14 שנים (!) ממועד פרסומו של תיקון 132 ברשומות - לא פורסמו תקנות כאלו, ועל כן טרם נכנסו לתוקף הוראות סעיף 1א64.

יתרה מזאת: במסגרת הצעת חוק ההסדרים לשנים 2013-2014, מופיע סעיף 40(17), המציע לבטל את הוראות סעיף 1א64. ואם תהיתם מדוע - באים דברי ההסבר ומשי- בים: "בגלל שעד היום לא נחקקו תקנות מכוח סעיף 1א64 האמור, ונוכח הקשיים התפעו- ליים הנוגעים ליישום מודל החברה השקופה וכן החשש שמנגנון החברה השקופה עלול לגרום לאובדן מס משמעותי".

אבסורד שאין כדוגמתו. מחכים יותר מ-13 שנים לכניסתו לתוקף של התקנות ההכרחיות, ובסופו של דבר מבקשים לבטל מעיקרו את ההסדר החוקי בגלל הזמן הרב שחלף, בגלל העדר התקנות, כמו גם מהחשש לתכנוני מס. מדינת חלם - כבר אמרנו? ●

לגבי חלוקת עוגת המס הנגבה מחברות בין- לאומיות הפועלות באמצעות האינטרנט, בין ישראל לבין מדינות זרות, על כל המשתמע מכך.

אסימות בשקיפות

כידוע, דיני המס בישראל מאפשרים ככלל לשני סוגי חברות לאחד את תוצאות המס שלהן עם אלו של בעלי מניותיהן ורואים אותן, לבקשת בעלי המניות, כשקופות לצר- רכי מס: החברה המשפחתית וחברת הבית. אלא מאי? הוראות אלו חלות באופן מצומצם ביותר: ההוראות ביחס לחברות משפחתיות, כשמין כן הן: חלות רק על חברות בבעלות בעל מניות אחד או מספר בעלי מניות שהם קרובי משפחה. ואילו ההוראות לגבי חברות הבית כוללות רק חברות מעטים שכל רכושן ועסקיהן הם החזקת בניינים, כאשר בתי המשפט פירשו מונחים אלה באופן מצמצם.

כמו כן, במסגרת תיקון 197 לפקודת מס הכנסה צומצמה באופן משמעותי הגמישות שהתאפשרה בעבר במעבר בין משטר המס החל על חברה "רגילה" לבין משטר המס החל על חברה משפחתית ולהיפך. תיקון מקביל ביחס לחברות בית הוצע במספר הצעות חוק, שהאחרונה ביניהם היא הצעת החוק לתיקון

ממש בתחום המיסוי. בעוד שעד היום מקום הפקת ההכנסה ממתן שירותים נקבע לפי המקום שממנו הם בוצעו באמצעות נותני השירותים, הרי שבחוזר נקבע מושג חדש של "נוכחות כלכלית משמעותית". זו מוג- דרת כנוכחות המתקיימת במקום שקיימים לקוחות ישראלים או שישנם הקשרים ישרא- ליים לשירות הניתן או למוצר הנמכר, וזאת גם ללא נוכחות פיזית כלשהי בישראל.

באשר לתאגידיים זרים תושבי מדינת אמנה, נשמר אמנם העיקרון של דרישת מוסד הקבע, אך על פי החוזר - פעילויות מסוימות שנחשבו עד היום לכאלו שטיבן הכנסה או עזר, ייחשבו מעתה לפעילויות מהותיות המגיעות לכדי מוסד קבע. עם זאת, בשלב ייחוס ההכנסות לאותו מוסד קבע תיושם גישת ה-"Significant People Functions", על מנת לאתר את נוכחותם ותרומתם של אנשים המפעילים את מוסד הקבע.

האם יישום החוזר ישפיע על חבות המס בישראל של חברות ענק, כגון פייסבוק, אמזון וגוגל, ו/או יביא לשינוי דפוס פעילותן בישראל? ימים יגידו.

מכל מקום, אנו בדעה, לפיה שינוי המצב המשפטי הקיים מן הראוי היה שיעשה בדרך של חקיקה ולא בדרך של חוזר מינהלי. זאת, לא רק מהטעם שעניינו בשינוי מהותי, אלא גם ובעיקר לאור ההשלכות הגלומות בחוזר

שינוי המצב המשפטי הקיים מן הראוי היה שיעשה בדרך של חקיקה ולא בדרך של חוזר מינהלי. זאת, לא רק מהטעם שעניינו בשינוי מהותי, אלא גם ובעיקר לאור ההשלכות הגלומות בחוזר לגבי חלוקת עוגת המס הנגבה מחברות בינלאומיות הפועלות באמצעות האינטרנט, בין ישראל לבין מדינות זרות, על כל המשתמע מכך