



מיסוי עקיף במישור הבינלאומי

3 באפריל 2019

שי מויאל, עו"ד (ישראל, ניו-יורק)
דירקטור, מנהל תחום מיסוי בינלאומי
פאהן קנה ושות' – Grant Thornton Israel

תוכן עניינים

1. דוגמאות לעסקאות במע"מ בשיעור 0% בישראל
2. מע"מ באיחוד האירופאי
3. מיסוי שירותים דיגיטליים באירופה
4. כלכלה דיגיטלית בישראל
5. Sales tax בארה"ב



עסקאות מע"מ בשיעור 0%

ייצוא נכס בלתי מוחשי
מתן שירותים לתושב חוץ

מע"מ בשיעור 0% בגין ייצוא נכס בלתי מוחשי

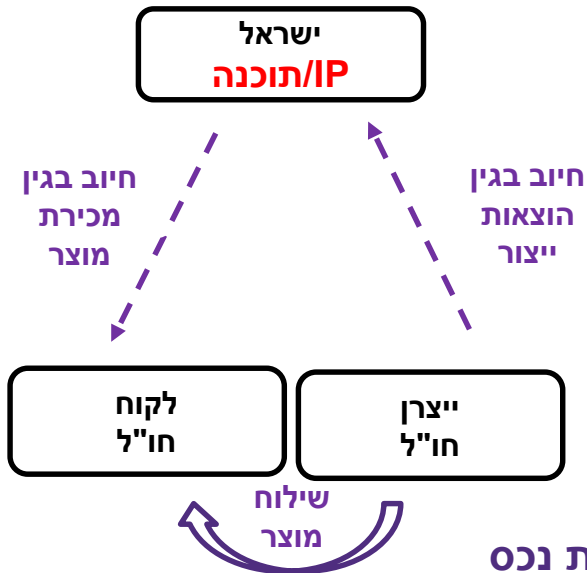
סעיף 30(א) לחוק מע"מ קובע:

אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור 0%:

- (1) מכירת טובין - אם הוגשו לגביהם הצהרת ייצוא או מסמך אחר שאישר המנהל...;
- (2) מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ;

סוגיה: Drop Shipment וכלכלה מודרנית.

מע"מ בשיעור 0% בגין ייצוא נכס בלתי מוחשי החלטת מיסוי 2625/15



- חברה ישראלית עוסקת בפיתוח, ייצור ומכירה של מערכת אלקטרונית
- המערכת כוללת **תוכנה** שפיתחה + חלקים אחרים המיוצרים בחו"ל.
- רכיב התוכנה מהווה את **המרכיב העיקרי** במערכת ואת מרבית הוצאותיה (הן מבחינת מהות המערכת והן מבחינת עלויות פיתוח המערכת).
- התוכנה מותקנת בחו"ל על גבי החלקים שמיוצרים בחו"ל.
- לקוחות בחו"ל וגם ללקוחות בישראל.
- המערכות שנמכרות ללקוחות בחו"ל, לא מייבאות לישראל בטרם המכירה.

1. הרכבת המערכת בחו"ל ומסירתה ישירות ללקוח בחו"ל - מהווה מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ - מע"מ 0% לפי סעיף 30(א)(2)
2. החברה רשאית לנכות את מלוא מס התשומות בגין מכירות אלו לחו"ל.

מע"מ בשיעור 0% בגין שירותים לתושב חוץ

סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ קובע:

אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור 0%:

"מתן שירות לתושב חוץ.... ;

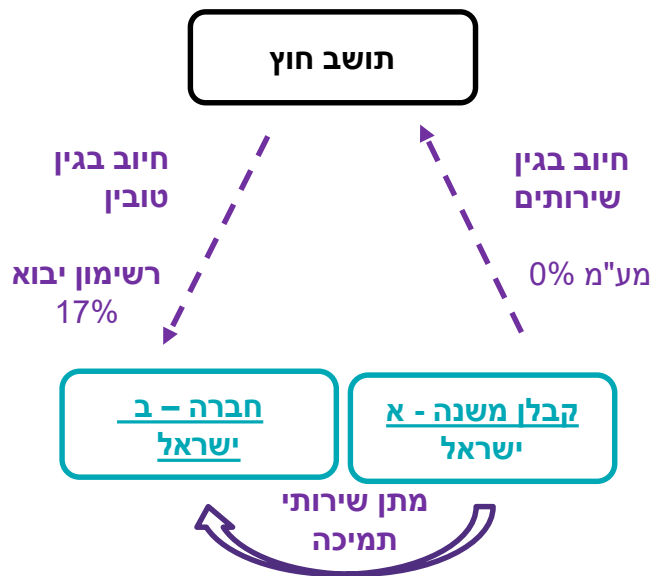
- חריג 1 - גם לתושב ישראל בישראל
- חריג 2 - בקשר לנכס בישראל
- סייג לחריגים - שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין

סוגיות: תושב ישראל מתקשר עם תושב חוץ, אך מעניק את השירותים ישירות לתושב ישראל?

• בקשר עם ייבוא טובין

• בקשר עם ייבוא שירותים

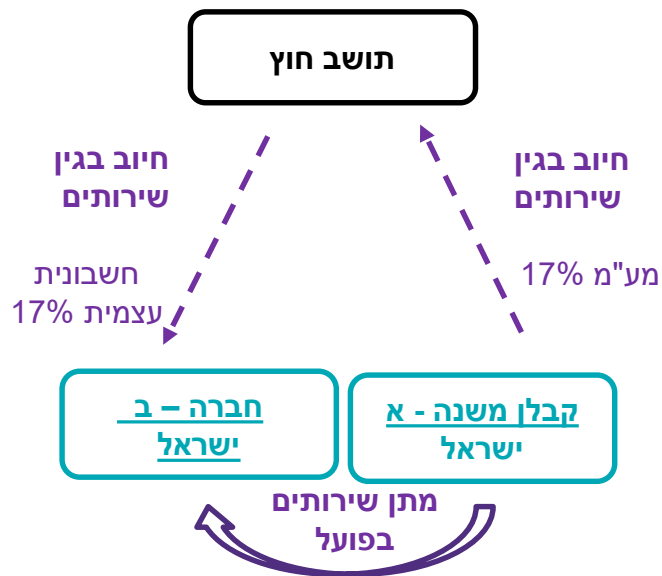
אישור למע"מ בשיעור 0% בגין שירותים בקשר לנכס בישראל – החלטת מיסוי 1/11



- **חברה ישראלית** הינה עוסק.
 - החברה התקשרה עם תושב חוץ לצורך ייבוא טובין ושירותים טכניים בישראל (כגון התקנה ותמיכה בתקופת האחריות).
 - תושב החוץ מספק את השירותים הטכניים ע"י **קבלן משנה** תושב ישראל.
 - קבלן המשנה אינו עומד בתנאים המנויים ברישא של סעיף 30(א)(5) (נכס **בישראל, נהנה ישראלי**), אולם
 - במידה והוא עומד בתנאים המנויים בסיפא: "... שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין ..." יהיה זכאי למע"מ בשיעור 0%.
- 1. קבלן המשנה:** יוכיח כי מחיר השירות כלול בערך הטובין המיובאים (נשוא שירותי התמיכה הטכנית), וכן כי שולם מע"מ בעת יבוא הטובין בהתאם לרשימון היבוא (ע"י החברה ישראלית).
- 2. עמידה בתנאים טכניים של סעיף 12(א)(1) ו- (2) - רישום והסכם.**

אישור לניכוי תשומות בגין קבלן משנה של תושב חוץ

החלטת מיסוי 5396/17



- חברה ישראלית הינה עוסק.
- החברה התקשרה עם תושב חוץ לקבלת שירותים לתיקון מוצרים בישראל.
- תושב החוץ מספק את השירותים באמצעות קבלן משנה תושב ישראל.
- החברה אינה צד להסכם בין הקבלן לתושב החוץ.
- קבלן המשנה אינו עומד בתנאים למע"מ 0% (נכס בישראל, נהנה ישראלי) והחריג לסייגים אינו חל על שירותים מיובאים.
- בעיה: תושב החוץ אינו זכאי להחזר מע"מ בישראל.
- כיצד ניתן לפתור את כפל המס? החלטת מיסוי 5396/17

החברה ב - תקזז את מע"מ התשומות שבחשבונית שהוציא קבלן המשנה א' לתושב החוץ ("כמסמך אחר" סע' 38).

סניף/מוסד קבע - פעילות עסקית של חברה זרה בישראל פסק דין - איזי פורקס

סעיף 1 לחוק מע"מ קובע כי "תושב חוץ":

(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) קובע:

- "תושב חוץ" – תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל,

סניף/מוסד קבע - פעילות עסקית של חברה זרה בישראל

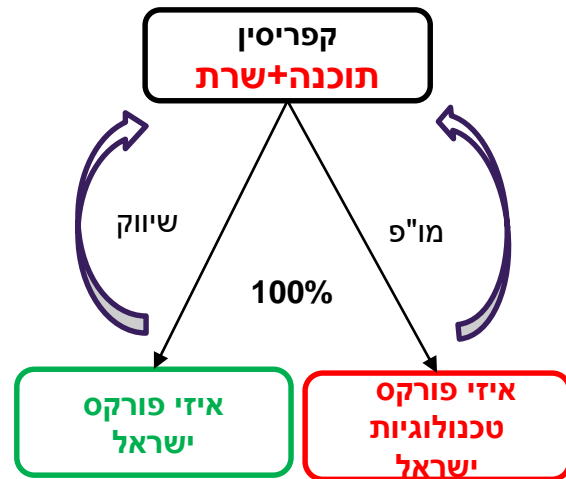
פסק דין – איזי פורקס

חברת פורקס קפריסאית, בבעלותה תוכנה לסחר במט"ח.

חברות בנות בעולם, העוסקות בקידום עסקיה. לרבות בישראל.

איזי פורקס טכנולוגיות, עוסקת במתן שירותי מו"פ ותחזוקה לאתר האינטרנט של הקפריסאית.

איזי פורקס בע"מ, עסקה בפעילות שיווק עבור החברה הקפריסאית המערערת טענה: הכנסות משירות **לתושב חוץ**, ועל כן זכאית למע"מ בשיעור **0%**, בהתאם להוראות סעיף 30(א)(5).



לגישת מע"מ: יש לראות בחברה הקפריסאית כמי שיש לה פעילות ועסקים בישראל, באמצעות פעילותה של איזי פורקס בע"מ, ולכן אינה עונה להגדרת "תושב חוץ" (סעיף 30(ג) לחוק מע"מ) ולכן אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס בגין השירותים שהעניקה.

סניף/מוסד קבע - פעילות עסקית של חברה זרה בישראל

פסק דין – איזי פורקס

- בימ"ש קיבל את טענת מע"מ וקבע: קיים מערך עסקי שלם המתנהל בישראל על ידי איזי פורקס.
- מיקומם הפיזי של **שרת המחשב** או **התוכנה** (המצוי מחוץ לישראל) – אינן מכריעים.
- **מהות הפעילות בישראל נרחבת יותר משיווק.** איזי פורקס :
 - איתרה לקוחות בישראל,
 - חתמה על חוזים מולם בשם החברה הקפריסאית,
 - תמכה טכנית בלקוחות בשפה העברית,
 - ניהלה חדר עסקאות משל עצמה, אשר אויש על ידי אנשי מקצוע שביצעו פעולות
 - תמכה בחדר העסקאות של החברה הקפריסאית.
 - העניקה שירותי סליקה של כרטיסי אשראי של לקוחות ישראלים אשר מהווה חלק בלתי נפרד מהפעילות העסקית של החברה הקפריסאית המתבצעת בישראל.

סניף/מוסד קבע - פעילות עסקית של חברה זרה בישראל מינוי נציג לצורכי מע"מ ומס הכנסה

סעיף 60 - תושב חוץ שיש לו עסקים או פעילות בישראל

(א) ימנה תוך 30 יום לאחר שהחל לעסוק בארץ נציג שמקום מגוריו הקבוע הוא בישראל, יודיע על כך למנהל ויצרף הסכמתו של הנציג בכתב.

(ב) נציג שנתמנה לפי סעיף זה **דינו לעניין חוק זה כדין החייב במס.**

סעיף 68 לפקודת מס הכנסה - מינוי נציג

(א) תושב חוץ הנדרש למנות נציג לפי סעיף 60 לחוק מס ערך מוסף, **ימנה** נציג שהוא יחיד תושב ישראל או חבר בני אדם תושב ישראל שיש לו עסק בישראל, **גם לעניין הפקודה.**

(ג) **לא מונה נציג - יהיה הנציג שמונה על פי חוק מס ערך מוסף, נציגו לעניין הפקודה.**



האיחוד האירופאי

מע"מ



מע"מ אירופאי רקע כללי

- 28 מדינות (מעל 500 מיליון תושבים)
- לכל מדינה שיעור מע"מ משלה (לרוב שיעור סטנדרטי, ודיפרנציאלי למזון, תרופות, ספרים וכו').
- כללים אחידים לגבי עסקאות בין מדינות אירופאיות.
- שיעורי המע"מ הסטנדרטיים: **17%** (לוקסמבורג) - **27%** (הונגריה)
- שיעור המע"מ הסטנדרטי לרוב **20% - 21%**

איטליה	הולנד	צרפת	בריטניה	גרמניה
22%	21%	20%	20%	19%

מע"מ אירופאי – עסקאות טובין מדינתיות

Cross Border VAT

- חבות המע"מ **בין מדינות** באירופה בגין מכר טובין (E-Commerce, Distance sale):

צרכן סופי במדינה A	עוסק במדינת A	
<ul style="list-style-type: none"> • B חייב במס לפי שיעורי המס במדינה A • חלה חובת רישום של עוסק B במדינה A (*) 	<ul style="list-style-type: none"> • B לא חייב במדינה B • A חייב במס במדינה A (reverse charge) 	עוסק במדינה B

(*) אין חובת רישום במידה והיקף המכירות בשנה נמוך מהרף הנדרש במדינה. רוב המדינות קבעו רף של **35 אלף אירו בשנה**, למעט גרמניה, לוקסמבורג, הולנד (**100 אלף אירו**) ואנגליה (70 אלף פאונד). מתחת לרף זה חבות המס הינה במדינה B.

מע"מ אירופאי – עסקאות טובין מדינתיות

Cross Border VAT

- חבות המע"מ בגין **ייבוא** טובין לאירופה (E-Commerce, Distance sale):

רשום למע"מ באירופה	ללא רישום באירופה (*)	
<ul style="list-style-type: none"> • C חייב במע"מ בשער הנמל ורשאי להזדכות (**) 	<ul style="list-style-type: none"> • היבואן חייב במע"מ בנקודת הכניסה לאירופה 	עוסק שאינו אירופאי

(*) אחסון טובין באחת ממדינות אירופה – מחייב רישום מע"מ באותה מדינה (טיפול זהה לעוסק אירופי).

(**) רישום למע"מ במדינת שער הכניסה לאירופה – מכירות במדינה זו חייבות במע"מ מקומי ככל עוסק יחייב לעיתים **נציג** מקומי לצורכי מע"מ והעמדת **ערבויות** להבטחת עמידה בחוק (לעיתים גם בנק מקומי)

הקמת חברה באירופה בבעלת העוסק תוכל לחסוך את עליות הנציג והערבויות

מע"מ אירופאי – עסקאות שירותים וקניין רוחני בין מדינתיות

Cross Border VAT

- למי שמספק שירותי תקשורת (telecommunication) שידורי טלוויזיה ורדיו, או "שירותים דיגיטליים" למי שאינם חייבים במס (צרכן סופי):

צרכן סופי במדינה A	עוסק במדינת A	
<ul style="list-style-type: none"> B חייב במס לפי שיעורי המס במדינה A 	<ul style="list-style-type: none"> לא רלוונטי 	עוסק במדינה B

- לדוגמא לשירותים דיגיטליים:

– אירוח אתרים (web hosting)	– הורדת יישומים או מוסיקה
– אספקת תוכנה	– משחקים מקוונים
– גישה למסדי נתונים	– הוראה מרחוק

- המשמעות הינה **חובת רישום, דיווח ותשלום** בכל מדינה אירופאית, בה נצרך השירות!

מע"מ אירופאי – עסקאות שירותים וקניין רוחני בין מדינתיות

Cross Border VAT

- למי שמספק שירותים דיגיטליים לצרכן סופי - הקלה ברישום ובדיווח - **MOSS**
VAT Mini One Stop Shop (MOSS)

- רישום במדינה אירופאית אחת.
- הדיווח ותשלום המס, על שיעוריו השונים - במדינת רישום.
- כללי הוצאת החשבונית (ככל שיש צורך) הינם בהתאם למדינת הרישום.
- חובת הרישום חלה גם על ספק שאינו ממוקם במדינה אירופאית! (אנגליה הייתה נוחה לרישום)

- חריג זניח של עסקאות עד 10,000 אירו.

התפתחות צפויה - במרץ 2019 פרסם ה-OECD דוח המציע לחייב במע"מ פלטפורמות דיגיטליות המהוות זירת מסחר – וכך להקל על הרשויות מהתמודדות עם מיליוני עוסקים.

האיחוד האירופאי

מיסוי דיגיטלי באירופה



מיסוי דיגיטלי באירופה – מיסוי חברות אינטרנט

Digital Services Tax

- בנוסף למע"מ, בכוונת EU למסות מתן שירותים דיגיטליים על ידי ספקים מחוץ לאיחוד.
- **"מס שירותים דיגיטליים" – DST – Digital Services Tax**: כחלק ראשון מפתרון כולל שבסופו יעודכן עקרון "מוסד הקבע" לכלכלה דיגיטלית
 - **מס מחזור בשיעור של 3%** על חברות אינטרנט בינלאומיות (בעיקר פרסום מקוון ומסחר מקוון)
 - אשר מחזור המכירות שלהם עולה על **750 מיליון אירו**.
 - והמכירות שלהן באיחוד האירופאי עולות על **50 מיליון אירו**.
- אין הסכמה – נחוצה החלטה פה אחד של כל מדינות האיחוד – יש מתנגדות, הן מסיבות פוליטיות והן מסיבות מקצועיות (מס מחזור מוטל גם כאשר ישנם הפסדים, יוצר כפל מס). **במהלך מרץ 2019, האיחוד האירופאי משך את ההצעה עד לשנת 2020.**
- המצב הקיים – לא משולם **מס הכנסה** בגין פעילות של פרסום מקוון ומסחר מקוון. רוב הרווחים מוסטים למקלטי מס מחוץ לאיחוד האירופאי, תוך שימוש בחברות אירופאיות באירלנד, לוקסמבורג וכד'

מיסוי דיגיטלי באירופה – מיסוי חברות אינטרנט

Digital Services Tax

- **צרפת** הכריזה במרץ 2019 על כוונתה לגבות 500 מיליון אירו בשנה, שישקף **שיעור של 3%** ממחזור המכירות של השירותים הדיגיטליים (בסיס המס לא ברור).
- חל על חברות להן **מחזור קבוצתי של 750 מ' אירו**, ומכירות **בצרפת של 25 מ' אירו** בתחומים בבאים:
 - שירותי תיווך (פלטפורמות למסחר, דייטים וכו') – Intermediation services
 - פרסום מקוון המבוסס על מידע אישי (פייסבוק, גוגול) – Targeted advertising services – בין אם הפרסום הוצג לצרכן צרפתי, ובין אם המידע על צרכן צרפתי נמכר לצד ג' (Users כנכס)
- **זמני** – עד להסדרת סוגיית "מוסד הקבע" בהובלת ה-OECD.
- המהלך הצרפתי עלול לפתוח חזית נגד ארה"ב (טראמפ). הנפגעות העיקריות מהמס הן חברות אמריקאיות (**GAFGA** – **גוגל, אמזון, פייסבוק ואפל**) שנתפסות כ"נכסים" אמריקאים.
- **בכוונת מדינות נוספות לחייב במס זה: אנגליה, איטליה ספרד ועוד**

כלכלה דיגיטלית בישראל – חוזר 4/2016



כלכלה דיגיטלית בישראל – חוזר 4/2016

- רשות המיסים את עמדתה בנושא מיסוי חברות אינטרנט בינלאומיות בחוזר שיצא בשנת 2016.
- החוזר מתמקד הן בחיוב במע"מ והן במס הכנסה בגין חברות **אינטרנטיות**, שיש להן **"נוכחות כלכלית משמעותית"** בישראל (מעין מוסד קבע) לדוגמא:
 - שירותי פרסום, תיווך, שיווק וכד באמצעות האינטרנט
 - מבצעת מספר עסקאות "ניכר" עם תושבי ישראל באמצעות האינטרנט,
 - מספקת באינטרנט שירות המותאם ללקוחות או משתמשים ישראלים (שימוש בעברית, סגנון, מטבע ישראלי, סליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל וכו'),
 - השירותים נצרכים על ידי לקוחות רבים בישראל באמצעות האינטרנט,

כלכלה דיגיטלית בישראל – חוזר 4/2016

- בנוגע למע"מ ישראל מנסה ליישם את הדין הישראלי בהתאם לפרשנותה, אולם תחום מס ההכנסה, ישראל חתומה על אמנות למניעת כפל מס שמסדירות את סוגיות "מוסד הקבע".
 - האמנות קובעות רף ברור של נוכחות פיזית בישראל לצורך קביעת "מוסד קבע", בעוד שלחברות האינטרנט הגלובליות אין נוכחות פיזית מובהקת בישראל, על כן נראה שיש קושי בישום
- בהיבט המע"מ צפויה ישראל לחייב את ענקיות האינטרנט להירשם בישראל לצורכי מע"מ ולחייב בהתאם.
- למרות החלוציות - חוסר בהירות
- **חשיפות**
 - מתן שירותים על ידי עוסק ישראלי לחברת אינטרנט זרה – מע"מ 0% או 17% ?
 - ניכוי מס במקור בגין שירותים פרסום?

מיסוי דיגיטלי באירופה – מיסוי חברות אינטרנט

Digital Services Tax

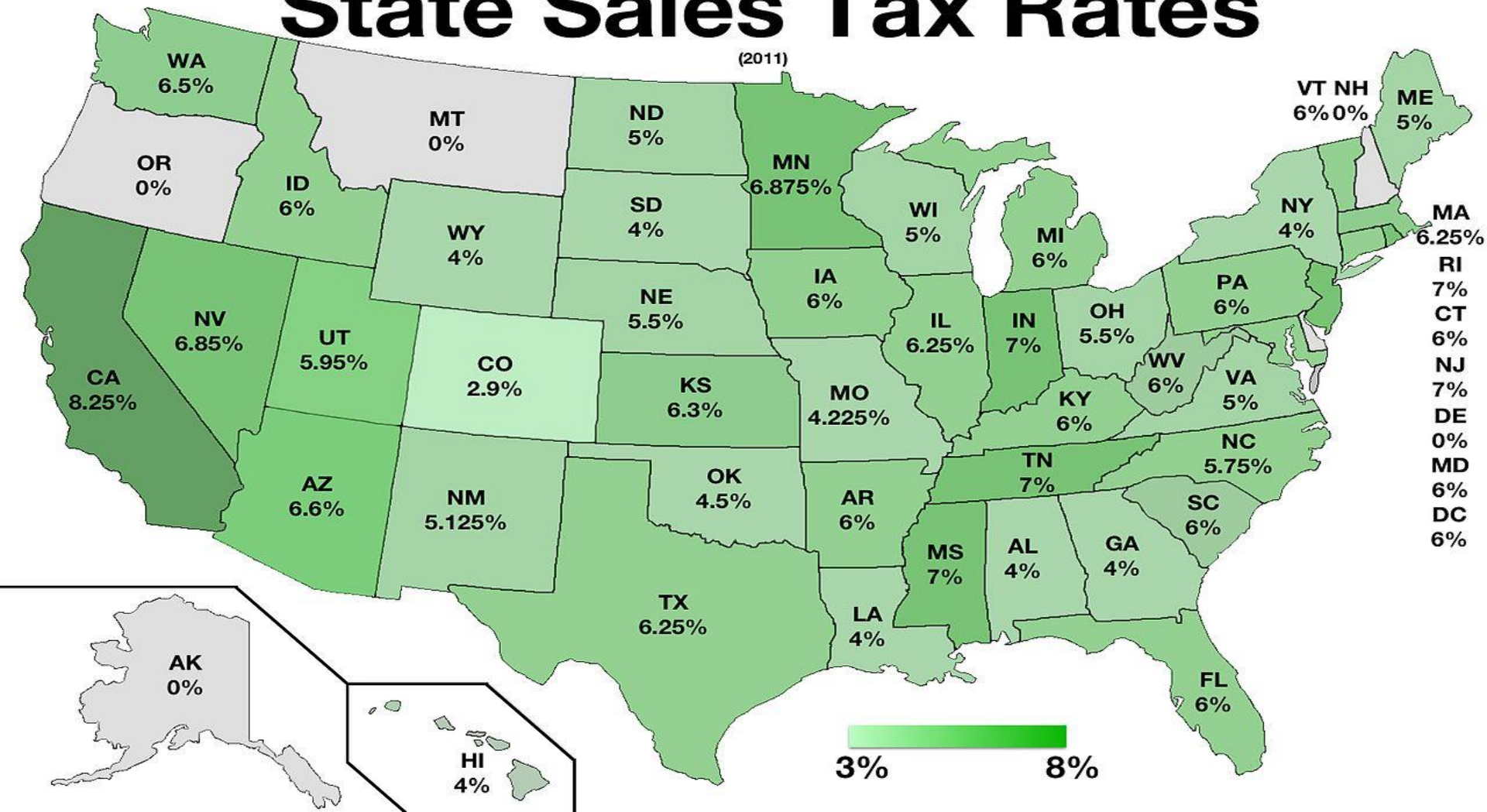
- באיחוד האירופאי הונחה בשנת 2018 טיוטה בנוגע ל- " Digital Permanent Establishment" (נוכחות דיגיטלית משמעותית) כחלק מפתרון ארוך טווח לבעיית מיסוי חברות האינטרנט הגלובליות (מס מחזור של 3% הינו פתרון זמני).
- הכוונה לקבוע **כללים קלים למדידה**, לצורך קביעת "מוסד קבע דיגיטלי" כגון:
 - מחזור של **7 מ' אירו** במדינה מסוימת בשנה.
 - מספר משתמשים (users) של למעלה מ- **100,000** בשנה, או
 - למעלה מ- **3,000 חוזים** מסחריים שנסגרו במדינה מסוימת.
- **לא יוטל מס על חברות מחוץ לאיחוד שיש עמן אמנה למניעת כפל מס** (אלא אם כן סעיף מוסד הקבע באמנה מתיר מיסוי של מוסד קבע דיגיטלי) – בהירות!

ארה"ב – מס מכירה (sales tax)



State Sales Tax Rates

(2011)



פסק דין Wayfair – מס מכירה (sales tax)

- בארה"ב אין מע"מ, והמס העקיף המקביל למע"מ הינו sales tax - ברמה המדינתית – נע בין 3%-8% (מדינות בודדות אינן מטילות מס. לעיתים גם ה City מטילה מס).
- חל רק על הצרכן הסופי (אין חיוב/זיכוי בין עוסקים).
- **Nexus** – (נוכחות פיסקלית) לאחרונה החלו מדינות רבות בארה"ב לתקן את החקיקה הפנימית שלהן על מנת לגבות מס מכירה גם מספקים שנמצאים מחוץ לאותה מדינה.
- כ – 42 מדינות (מתוך 45!) הרחיבו את כללי ה- Nexus על מנת ללכוד ברשת המס ספקים מחוץ ל- State (בכחצית המס חל גם על שירותים דיגיטליים)
- החוקים החדשים בוחנים "נוכחות פיסקלית" בקריטריונים מדידים פשוטים, למשל:
 - 200 עסקאות בשנה, או
 - מחזור של 100,000 דולר בשנה מכירות במדינה דרך האינטרנט.

פסק דין Wayfair – מס מכירה (sales tax)

- פסק דין היסטורי - ביוני 2018 פרסם בימ"ש העליון פס"ד Wayfair שנתן תוקף לחוק משנת 2016 במדינת דרום דקוטה הבוחן "נוכחות פיסקלית" בקריטריונים מדידים לעיל.
- המבחן של נוכחות פיזית נפסל:
 - מיושן, ואינו מתאים לכלכלה המודרנית
 - פוגע בתחרות של עוסקים מקומיים שחייבים לגבות את המס
 - הקושי האדמיניסטרטיבי שבגביית המס אינו רב באמצעים טכנולוגיים קיימים.
- השלכות אפשריות:
 - ספקים ישראלים - במכירה לצרכנים פרטיים באינטרנט – לבחון בכל מדינה את הרף הרישום (במכירה לעוסקים חל פטור בכפוף להצגת resale certificate).
 - אמנות המס עם ארה"ב אינן מכסות sales tax (מס מדינתי ולא פדראלי).



תודה על ההקשבה

שי מויאל, עו"ד (ישראל, ניו-יורק)

דירקטור, מנהל תחום מיסוי בינלאומי

פאהן קנה ושות' – Grant Thornton Israel

טלפון ליצירת קשר: 050-8230432

מייל: Shay.Moyal@il.gt.com

כמה עובדות על Grant Thornton International



US\$5.45bn

(הכנסות לשנת 2018)



53,000

עובדי Grant Thornton



מעל 500

כניפים



מעל 135

מדינות

Grant Thornton International Ltd הינו אחד מהארגונים המובילים בעולם המאגד משרדי ראיית חשבון אשר מעניקים שירותי ביקורת בלתי תלויה, מסים וייעוץ בתחומי בקרה וכלכלה.

המשרדים החברים ברשת, עוזרים לארגונים דינאמיים להעצים את פוטנציאל הצמיחה שלהם על ידי מתן ייעוץ פרקטי וצופה פני עתיד. הצוות הבכיר בארגון, משלב תובנה ואינטואיציה עסקית, לצורך הבנת הבעיות המורכבות עמן מתמודדים הלקוחות מהסקטור הפרטי, הציבורי והממשלתי ומסייע להם למצוא פתרונות.

באמצעות חברתנו ברשת הבינלאומית Grant Thornton מקיים משרדנו קשרים הדוקים עם משרדים רבים ברחבי העולם החברים ברשת. המומחיות בשוק המקומי המשולבת ביכולות של ארגון עולמי חזק עומדת לרשות לקוחות המשרד ומסייעת רבות בביצוע עסקאות, השקעות והתקשרויות עם גורמים בחו"ל, הנפקות וגיוסי הון בבורסות בעולם וייעוץ בסוגיות מיסוי בינלאומי.



1 to 15

מינוף מעורבות השותף ב Big 4



1 to 9

מינוף מעורבות השותף ב Grant Thornton