

**מיסוי ישראלי- התעלמות מישות משפטית וקביעת שומה לפי סעיף 194**

חברות התקשורת HOT ו- YES.

המערער שכר דירות במספר מקומות שונים בארץ, הזמין ממירים מחברות התקשורת, שכר עובדים, הקליט את התכנים והעלה אותם לשרתי אתר האינטרנט, תוך שהוא גובה דמי מנוי חודשיים ממשתמשי האתר. דמי מנוי אלו שולמו בכרטיסי אשראי והועברו באמצעות חברת שירותי סליקה בשם IMGLOBAL.

המערער לא ניהל ספרים ולא דיווח על ההכנסות אותן קיבל באמצעות שתי חברות פנמיות Online Coast ו- Miadro, שהוקמו לשם כך. פעילות זו הניבה למערער הכנסה של כ- 50 מיליון ₪.

נתונים מחברת הסליקה - בשנת 2015 סך הסליקה מנתוני חברת הסליקה היה בסך של 14,665,093 ₪. המשיב הכיר בהוצאות בשיעור 30% וקבע הכנסה חייבת בסך של 10,496,627 ₪.

המערער לא שיתף פעולה, לא התייצב לדיונים והמשיב הוציא צווי עיקול ותפיסת נכסים לפי סעיף 194.

טענת המערער

לשומה אין כל בסיס והוצאה בניגוד לדין, ואין לו קשר לאתר האינטרנט והוא מעולם לא קיבל את הכספים הנטענים.

אין מקום להתעלם מהישות המשפטית הנפרדת של החברה מבעלי מניותיה, ומקום שהכספים הנטענים נכנסו לקופתה של Miadro - הרי שהיא זו החייבת במס.

ייחוס הכנסות Miadro למערער, מהווה לכאורה טענה של עסקה מלאכותית המעבירה את נטל הראייה לכתפי המשיב.

המשיב ניסה לתקן את טעותו באופן של הרחבת

ב-12 בנובמבר 2023 ניתן פס"ד ע"מ 15217-12-20 בעניינו של אלי עמר (להלן: "המערער" ו/או "מר עמר") - פס"ד בו נדחה ערעורו של מר עמר על הסף יוחסו לו כבעל לשיטה הכנסות של חברות זרות ואף הושת על המערער קנס גרעון.

אומנם פס"ד האוחז 48 עמודים דן בהרחבה בראיות, בנטלים השונים ובהליכי השומה, אך אנו בחרנו ללקט פסקה אחת שדנה בהשקפת חברות זרות בנסיבות מסוימות. בטרם נפנה לאותה פסקה.

להלן תמצית הדבריםעובדות

המערער יליד 1985 התגורר בישראל כל חייו, עד עזיבתו את ישראל ב- 2019.

המערער הקים בשנת 2011 את חברת ETH80 - חברה ישראלית, שנרשמה בכתובת מגוריו של המערער.

המערער לא הגיש במועד את הדוח לשנת 2015. המשיב הוציא למערער ביום 23.6.2019 שומה בהיעדר דוח - שומה 04. לאחר 3 חודשים הגיש המערער את הדו"ח לשנת 2015, דוח המהווה השגה בהתאם לסעיף 150(ב) לפקודה. ביום 23.10.2019 עזב המערער את ישראל ולא שב מאז.

לאחר קיום דיונים מול מייצגי מר עמר, הוצאה למערער שומה ודרישה לפי סעיף 194 לפקודה.

שומת המשיב

כנגד המערער התנהלה חקירה פלילית על ידי פקיד שומה חקירות והיחידה הכלכלית במשטרת ישראל (יאל"כ), בחשד לביצוע עבירות של קבלת דבר במרמה, הלבנת הון ועבירות מס.

בשנת 2018 הוגש כתב אישום נגד המערער בו נטען כי הנ"ל הפעיל בין השנים 2009-2015 את אתר האינטרנט www.mytvil.com, ממנו נבעו למערער הכנסות בסך של כ- 14.6 מיליון ₪. לאתר האינטרנט הועתקו ללא רשות לשימוש בזכויות יצירות של

חברים נכבדים אנו
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 995

נושאי השבוע:מיסוי ישראלי-

התעלמות מישות
משפטית וקביעת
שומה לפי סעיף 194

בינלאומי-

כללי "זיכוי עקיף"
מייטיבים באמנת המס

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



התייחסותנו

הנה כי כן עיננו הרואות כי ברצוננו פקיד השומה ובברכת בית המשפט מתעלם מיישויות משפטיות, תוך התייחסות לנסיבות הקמתן ומטרותן.

בואו נניח כי בעבר הרחוק בחר אדם, שלימים הפך תושב ישראל לרכוש נכס נדל"ן בישראל, ומסיבות השמורות עימו בחר לעשות זאת לפני כ- 20 שנה באמצעות "חברת קש" פנמית לדוג'. האם יתכן שרשויות המס יאשרו היום, 20 שנה לאחר מכן להתעלם מקיומה של החברה הזרה ולמסות את היחיד כאילו החזיק במישרין בנכס?? (למותר לציין כי אותו יחיד ומאותן סיבות לא של הצהרה על החזקה בנאמנות ע"פ סעיף 73).

אין ספק שהמסד הראייתי נרחב, שנסמך על כתב האישים והחקירות של היאל"כ, אפשרו את השומה המוצדקת בנסיבות העניין, ולכן בית המשפט קבלה ולא התערב בה.

ובמקביל נאיר פנס למישור האזרחי - מבנה התאגדות בינלאומי חייב להיעשות בחכמה תוך הסתמכות על מקום הפעילות העסקית על כלל הגורמים, הן החברה ועובדיה, הן בעל השליטה ובחינת תרומתו של כל גורם להפקת ההכנסה.

אחד מהפרמטרים החשובים בקביעת מבנה התאגדות בינלאומי הינו מקום תושבות בעלי המניות. עובדה מוסכמת במקרה הנדון שאף צד לא חלק עליה היתה כי בעל המניות עזב את ישראל ולא ש.ב.

הן תושבות המערער והן ניתוק התושבות - יכלו להוות כלי עזר בידי המערער אם היה פועל נכון מלכתחילה. יכול ותכנון מס נכון תוך שימוש בסעיפי 85א ו-100א לפקודה - מחירי העברה ומס יציאה, היו יכולים לסייע בידי הנישום לשלם מס מופחת, משום שבסופו של דבר כל הכסות של חברות הקש לא הועילה והובילה למיסוי בשיעורי מס גבוהים לרבות

חזית - בדבר מתן שירות ע"י המערער ל-Miadro בהתאם להוראות סעיף 85א לפקודה, טענה שלא עלתה בשומה או בנימוקי הצו, ולכן מהווה הרחבת חזית אסורה.

דין

למערער הוצאה דרישה על פי סעיף 194(א)(2) לפקודה, וזכאותו להגיש ערעור היא בהתאם להוראת סעיף 194(ד) לפקודה, קרי רק בכפוף לתשלום המס על פי השומה או להפקדת ערובה להנחת דעתו של המשיב.

מכיוון שהמערער לא עשה אף לא אחד מן הדברים - תשלום המס או הפקדת ערובה - הרי שדין הערעור להידחות על הסף.

למעלה מן הצורך, ממכלול הראיות שהציג המשיב עולה כי המערער הוא בעל השליטה בחברות הפנמיות והכווין את פעילותן.

החברות הפנמיות היו "חברות קש", ולא הוקמו לשום מטרה פרט לצורך קבלת הכספים בגין פעילות אתר האינטרנט, אשר נוהלה ונשלטה על ידי המערער, וכספים אלו הוזרמו לכיסו של המערער. עוד עלה מחומר הראיות כי המערער עמד מאחורי הקמת החברות הפנמיות ורק לו הייתה גישה לחשבונות הבנק ולנכסיהן.

ולכן כל הכנסה שהתקבלה בחשבונות הבנק של החברות הפנמיות הייתה על מנת לחמוק מתשלום מס בישראל.

נקבע יש לראות בכספים שנכנסו לחשבונות הבנק של החברות הפנמיות כהכנסה בידי המערער עצמו. הכנסה זו היא הכנסה מעסק בגין פעילות שמקורה בישראל דהיינו, הפעלת אתר האינטרנט. משכך, חייב המערער במס בגין הכנסה שהופקה ונצמחה בישראל.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



קנס גרעון.
פקיד השומה או אז השומה תהיה המחמירה ביותר.
שניתן לייצר בנסיבות הקיימות.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לענבל שני, רו"ח (משפטנית), ממשרדנו.

קנס גרעון.
לדידנו נכון להיות במחלוקת אזרחית עם תכנון מס
נבון ההולם את העובדות ולא להיגרר לכדי הסתרה
וטשטוש. ככל ונמצאים בתקלה כגון זו, יש לשקול
פניה יזומה לרשות המסים, ולא להמתין לפניות

בינלאומי- כללי "זיכוי עקיף" מיטיבים באמת המס

במבזקנו מס' 970, דנו בהרחבה בסוגיות מיוחדות
המתייחסות לזיכוי עקיף בגין דיבידנד המחולק
מחברה תושבת ארה"ב. כאן נציין אמנה ייחודית
נוספת – האמנה בין ישראל למקסיקו:

סעיף 23 לאמנה, הדן במניעת מסי כפל, קובע
שבמקרה של חברה ישראלית שבעלותה לפחות 10
אחוזים מהון של חברה שהיא תושבת מקסיקו,
ושממנה החברה הישראלית מקבלת דיבידנדים,
ישראל תתיר כזיכוי כנגד המס הישראלי, בנוסף
לזיכוי הישיר (5% מס במקור בהתאם להוראות סעי'
10 לאמנה), גם את המס המקסיקני המשתלם ע"י
החברה המחלקת ביחס לרווחים שמהם משתלמים
הדיבידנדים. **ואולם, בכל מקרה ניתן יהיה לחייב
במס בישראל דיבידנדים כאמור, בשיעור שאינו
נמוך מ-5 אחוזים מהסכום ברוטו של הדיבידנד.**
משמעות הסייג בסעיף היא ש:

ככל שהחברה הישראלית מחזיקה בחברה
המקסיקנית 10% או יותר, אך פחות מ-25% -
החברה הישראלית זכאית לזיכוי עקיף רק מכוח
האמנה ולא מכוח הוראות הפקודה. לכן, ככל ששולם
מס חברות במקסיקו בשיעור 30%, ונוכה מס במקור
בעת חלוקת הדיבידנד בשיעור 5% - על אף שהמס
הכולל גבוה ממס החברות הישראלי (33.5% מס
אפקטיבי), החברה הישראלית תידרש לשלם מס
בישראל בשיעור 5%.

ככל שהחברה הישראלית מחזיקה בחברה
המקסיקנית 25% או יותר - החברה הישראלית
זכאית לזיכוי עקיף גם מכוח הוראות הפקודה וגם

כידוע, בהתקיים תנאי סעיף 126(ג) לפקודה, זכאי
חבר בני אדם תושב ישראל ל"זיכוי עקיף".
כך, במקום להתחייב במס בשיעור של 23% על
דיבידנד שהתקבל בידה, רשאית החברה הישראלית
לבחור להתחייב במס בשיעור מס החברות בישראל
על מלוא ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד ולקבל
"זיכוי עקיף" בגין מס החברות הזר שהוטל על
ההכנסה ממנה חולק דיבידנד, נוסף על הזיכוי בשל
מס שנוכה במקור (אם נוכה).

נציין שבהתאם לתזכיר חוק לתיקון פקודת מס
הכנסה (מס'...)(הקלה ממיסי כפל), התשפ"ג-2023
שפורסם לאחרונה, יינתנו תנאים מקלים (מס'
השכבות בגינן יינתן זיכוי עקיף יורחב ל-4 שכבות
זיכוי לעומת 2 שכבות כיום, בתנאי שהחזקה
במישרין בחברה הנינה (שכבה 3) ובזו שמתחתיה
(שכבה 4) היא 50% לפחות, ושהחזקה בעקיפין
בחברה הנינה ובזו שמתחתיה היא 12.5% לפחות).

מנגנון מיוחד זה נכלל אף במספר אמנות למניעת כפל
מס שישראל צד להן. בחלקן, ישנה אף הקלה בתנאי
הסף הדרושים לצורך קבלת הזיכוי.

כך למשל, ישנן אמנות בהן נקבע שיעור נמוך מזה
הנקוב בפקודה (25%), כגון: באמנות עם ארה"ב ועם
מקסיקו – 10%, ובאמנה עם שבדיה – אין סף
מינימאלי להחזקה.

אמנות המס נהנות ממעמד חקיקתי עדיף על פני
הדין הפנימי הישראלי ועל כן, הוראת זיכוי מקלה
תגבר על הוראת הפקודה בעניין זה.

**האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי**

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



במקסיקו מגיע לכדי 14.5%, והחברה הישראלית תידרש לשלם מס בישראל בשיעור 8.5% (השלמה ל-23%).

הסעיף כולל הוראה הדדית מקבילה, אלא שזו אינה כוללת דרישת תשלום מס מינימלי אלא רק מאפשרת זיכוי עקיף בתנאי החזקה בשיעור 10% ע"י חברה מקסיקנית בחברה הישראלית מחלקת הדיבידנד.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לגדי אלימי, רו"ח (עו"ד) או לסאלי חדד גליבטר, רו"ח (משפטנית) ממשרדנו.

מכוח האמנה. לכן, החברה הישראלית לא תידרש לשלם מס בישראל, שכן הוראות האמנה אמנם גוברות על הוראות הפקודה, אך הן מושתתות על הוראות הדין הפנימי ואינן מרעות עם מצבו של הנישום.

להבהרת התמונה, נתאר מקרה נוסף: ככל שהחברה הישראלית מחזיקה בחברה המקסיקנית 10% או יותר, אך פחות מ-25%, וככל ששולם מס חברות במקסיקו בשיעור מופחת של 10% בלבד (מכוח חוק עידוד למשל), ושנוכה מס במקור בעת חלוקת הדיבידנד בשיעור 5% - המס הכולל ששולם

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ