



מע"מ - שרות לתושב חוץ, הניתן גם לתושב ישראל, חייב במע"מ מלא (הלכת

(GFI

ואחד ישראלי - על הצד הישראלי יחול מע"מ בשיעור מלא כמובן, ואולם על השרות לתושב החוץ- נתגלעה המחלוקת ביחס להחלת מע"מ בשיעור מלא או אפס. בהמ"ש המחוזי קבע כי כל צד קיבל מהחברה שרות נפרד (לכל צד אינטרסים שונים ואף הפוכים) ולכן השרות לתושב החוץ הינו במע"מ אפס עפ"י סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

בפס"ד כאמור לעיל ביהמ"ש העליון הפך את החלטת ביהמ"ש המחוזי וקבע כי העמלת שהתקבלה תמורת השרות לתושב החוץ לא זכאית להקלה של שיעור מע"מ אפס, כמפורט לעיל.

ביהמ"ש העליון קובע כי תיקון מס' 22 לסעיף 30(א)(5) בחוק מע"מ באמצעות הוספת הסייג בו בעקבות הלכת קסוטו, נועד ליתר את הצורך לאתר בכל מקרה ומקרה מיהו הנהנה העיקרי מהשרות בשל אותה עסקה (למשל, עסקת תיווך), ולקבוע כי ההטבה (למע"מ בשיעור אפס) תישלל מכוח הסייג, לא רק כאשר תושב החוץ מהווה רק "צינור" למתן השרות לתושב ישראל בישראל, אלא בכל פעם שהשרות ניתן גם לתושב ישראל בנוסף לתושב החוץ (קרי, כאשר השרות ניתן במשולב לתושב החוץ ולתושב ישראל).

ביהמ"ש העליון, תוך הסתמכות על הדין הכללי וכן על עקרון המהות הכלכלית האמיתית בדיני המס של עסקת התיווך מושא הטלת המע"מ, לא מקבל את הגישה של המחוזי לכך שמדובר בשתי עסקאות שרות שונות - אחת לתושב ישראל, והשנייה לתושב חוץ. ביהמ"ש העליון קובע כי מתן שרות לכל צד בנפרד, הלכה למעשה, איננה מטבעה של עסקת תיווך ולא משקפת את המהות הכלכלית האמיתית של השרות אשר מטרתה "חיבור בין שני הלקוחות והבאתם להתקשר בעסקה זה עם זה.

המדובר בשירות אחד הניתן לשני הצדדים יחדיו שנועד להגשים את רצונם המשותף לערוך הסכם האחד עם השני.

אמנם לעתים רבות נעשות פעולות התיווך למול כל אחד מהצדדים לעסקה באופן עצמאי, אולם אין פירוש הדבר שלא מדובר בשירות אחד כולל שמטרתו להפגיש ביניהם.

ביום 26.2.2024 התקבל פס"ד של ביהמ"ש העליון בעניין חברת גיי אף איי סקורייטיס לימיטד (להלן- החברה) (ע"א 8556/21). בפסק הדין נתקבל ערעורו של מנהל מע"מ, והתהפך פס"ד של ביהמ"ש המחוזי (ע"מ 69931-09-19) - תוך שהוא קובע הלכה וסוף פסוק כי בעסקת תיווך שאחד הצדדים לה הוא תושב ישראל, לא יינתן שיעור מע"מ אפס בגין חלק השרות שניתן לתושב החוץ שהינו צד לעסקה, אף שאת תמורת השרות שניתנה לו שילם תושב החוץ עצמו בנפרד.

במבזקנו מס' 890 הרחבנו לגבי כל עובדות המקרה, וכאן נביא אותן בקצרה רבה:

מדובר בחברה אנגלית שהקימה סניף בישראל ועוסקת במתן מגוון שירותים פיננסיים, לרבות שירותי ברוקראז' ותווך פיננסי ללקוחות מוסדיים בארץ ובעולם, בתמורה לעמלה. החברה חותמת עם כל אחד מלקוחותיה המוסדיים הסכם מסגרת למתן מגוון של שירותים ו"מוצרים" פיננסיים, עם כל לקוח נקבעת העמלה ע"פ השירות הניתן לו. רשימת המוצרים עשויה להשתנות מלקוח ללקוח, כך גם גובה העמלות. הערעור עוסק בשני "מוצרים" של המערערת: עסקאות עתידיות במט"ח (לרוב שקל דולר) וכן עסקאות SWAP בין סוגי ריביות, ריבית קבועה כנגד ריבית משתנה.

לקוחות החברה (ישראלי או זר) פונים בבקשה לקבלת טווח מחירים לביצוע עסקה באחד המוצרים כאמור לעיל, והחברה מתווכת (תמורת עמלה) בין לקוחותיה השונים והקבועים לביצוע עסקת מכירה/קניה ע"ב טווחי המחירים תוך קיום מו"מ, עד סגירת העסקה בין הצדדים- לקוחותיה.

יצוין כי כל לקוח של החברה חתום על הסכם קבלת שרות תמורת עמלה בתעריף שנקבע מראש, בין אם הוא מבצע עסקת קניה או מכירה, כך שבכל עסקה שנסגרה בתיווך החברה כל צד משלם עמלה לחברה.

אם שני הלקוחות ישראליים - העמלות משניהם חייבות במע"מ בשיעור מלא. אם שניהם זרים - העמלות משניהם זכאיות למע"מ בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. אם אחד זר

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 1007

נושאי השבוע:

מע"מ

שרות לתושב חוץ, הניתן גם לתושב ישראל, חייב במע"מ מלא (הלכת GFI)

מיסוי בינלאומי

הסוף לפטור מדיוח? "מקומות אחרונים" למהירי החלטה

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

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



ביחס למתן שרות לתושב חוץ ע"י תושב ישראל, שוללת בלא מעט מקרים את ההטבה המתבקשת למע"מ בשיעור אפס. למשל, כאשר השרות לתושב ישראל המשולב בעסקת השרות הינו שולי עד כדי זניח. בפס"ד חברת אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים (מבזקנו מס' 809) עמד ביהמ"ש המחוזי על הבעייתיות לכך וביהמ"ש קרא למחוקק לשקול בחיוב מציאת נוסחה שקולה וראויה יותר, לחלוקת עסקה לחייבת במע"מ מלא ובמע"מ אפס בנסיבות הראויות כלכלית, בשונה מהקביעה הנוקשה הקיימת כיום בחוק.

כך גם אין בעובדה שהמתווך עמל באופן שונה מול כל אחד מהלקוחות ומשקיע משאבים שונים כלפי כל אחד מהם, כדי לשנות מכך שמדובר בשירות אחד. ואף אין בעובדה שהגורם המתווך גובה שכר שונה מכל לקוח או אפילו פוטר לעתים לקוח מסוים מתשלום שכרו כדי לשנות ממהות השירות כשירות אחד הניתן לשני הצדדים. בין כך ובין כך - מהותו של שירות התיווך הוא חיבור בין שני צדדים לכדי עסקה אחת, ואין מקום לראות בפעולות הנעשות למול כל אחד מהצדדים לעסקה על מנת להביאם להתקשר יחדיו בעסקה משום שירותי תיווך נפרדים.

התיווך, מעצם מהותו, הוא החיבור בין שני הצדדים לעסקה. עסקת התיווך כאמור הינה עסקת שרות אחת.

לדעתנו, ההגדרה הבינארית, בבחינת הכל או לא כלום, שנקבעה בלשון סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ **אבוחצירא, ממשרדנו.**

מיסוי בינלאומי - הסוף לפטור מדיווח? "מקומות אחרונים" למהירי החלטה

השבוע פורסם תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...) (תיקונים להגברת השקיפות בדיני המס ולעמידה בדרישות בין לאומיות בעניין חילופי מידע), התשפ"ד-2024 (להלן- התזכיר או ההצעה).

התזכיר מהווה שינוי דרמטי בהקלות הניתנות לתושבי ישראל לראשונה ותושבים חוזרים ותיקים, אשר הגיעו לישראל החל מ- 1/1/2007, ונהנו, לצד פטור מהותי ממס בגין הכנסות שהופקו מחוץ לישראל, גם מפטור מדיווח על נכסים והכנסות מחוץ לישראל; זאת, משך 10 שנים מהגעתם או חזרתם לישראל, לפי העניין.

נכון להיום, מופיעות ברשימה זו מספר מצומצם של מדינות, המהוות 'מקלטי מס' (מועדון שלא כדאי להיות מנוי בו, הכולל 16 מדינות - רוסיה ו- 15 טריטוריות השוכנות באיים אקזוטיים למיניהם, כדוגמת איי סיישל, בליז ואיי הבהאמה). על מדינות המצויות ברשימת אי הציות מטיל האיחוד האירופי סנקציות כלכליות רבות, ובכלל זאת דרישה לניכוי במקור בשיעור גבוה על העברות כספים ממדינות האיחוד, כגון בדיבידנדים ובהשקעות.

התזכיר משמר את הפטור המהותי, אך מבטל את הפטור מדיווח. כמפורט בהרחבה בתזכיר, מטרתו המוצהרת והעיקרית של התיקון, היא יישום הסטנדרט הבינלאומי שנקבע על ידי הפורום העולמי לשקיפות וחילופי מידע למטרות מס (ה- Global Forum הפועל תחת ארגון OECD) והגברת השקיפות במערכת המס, באמצעות הוספת חובות דיווח לרשות המיסים. ה- Global Forum, עורך ביקורת עמיתים על מצב חילופי המידע במדינת ישראל מאז שנת 2019, כאשר

בשל האמור, יש חשיבות רבה בתיקון הליקויים שנמצאו בהקדם האפשרי, ועל כן מוצעים בתזכיר, מספר תיקונים אשר צפויים לתקן את הליקויים.

בדברי ההסבר לתזכיר, מובהר באופן מפורש שאין בתיקון המוצע בכדי לשנות את החבות במס או בכדי לבטל פטורים שונים ממס אשר ימשיכו להינתן לפי הדין הקיים.

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

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

בכבוד רב,

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



עניין התיקונים המוצעים רק בהגברת השקיפות, ובדיווח.

התיקון המוצע בהקשר זה הוא פשוט - ביטולם של סעיפים 134ב ו-135(1)ב לפקודה, הפוטרים יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, מחובת הגשת דוח שנתי והצהרת הון, לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, ולגבי נכסים והתחייבויות מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור.

חשוב מאד להיערך לתיקון המוצע מבעוד מועד, שהרי לכל שינוי חוק משמעותי, יש הוראות תחולה משמעותיות לא פחות: "מוצע שהתיקונים בדבר חובות הדיווח לגבי תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק (להלן: "יחיד מוטב"), יחולו רק לגבי תושבים כאמור שהפכו לתושבי ישראל מיום 1 ביוני 2025 ואילך. זאת מתוך מדיניות כלכלית של הגנה על הציפייה לפטור מדיווח של מי שהגיע לישראל לפני תחילתו של חוק זה או מי שמתכנן מעבר בימים אלה" (ההדגשה איננה במקור).

אם כן, לא רק שהתיקון המוצע לא ישפיע על הפטור המהותי ממס, אלא שהוא גם לא ישפיע על הפטור מדיווח של יחידים מוטבים שכבר הגיעו לישראל, או כאלו שיגיעו ויהפכו לתושבי ישראל עד 31.5.2025.

על יחידים המתכננים להגיע לישראל בקרוב, ויחידים שעל פי מבחני התושבות והנסיבות עדיין מסווגים את עצמם "בדוחק" כתושבי חוץ, לשקול את צעדיהם ולהאיץ תהליכים, ככל שהם מעוניינים ליהנות מפטור מדיווח, כשהמחיר לזה הוא קיצוץ קל בתקופת ההטבות.

נזכיר שבמהלך שנת ההסתגלות, רשאי לבקש יחיד מוטב בתוך 90 יום מהגעתו, גם לאחר התיקון, היחיד שהפך לתושב ישראל יהיה רשאי שלא לדווח על הכנסותיו ונכסיו הזרים. רק בתום שנת ההסתגלות, ככל שהיחיד בחר להישאר בישראל, הוא יהא חייב בדיווח על הכנסותיו ונכסיו הזרים (ובמקביל, פטור ממס בגינם במשך 9 שנים)

במקביל, בתזכיר מוצע לבטל גם הקלות דיווח מהן נהנים עד כה יוצרים בנאמנות שהם יחידים מוטבים: - ביטול הפטור מחובת דיווח על ידי יוצר שהוא יחיד מוטב, שיצר נאמנות או הקנה נכס או הכנסה לנאמנות בשנת המס. - ביטול הפטור מחובת מסירת הודעה על ידי יוצר שהוא יחיד מוטב, בנאמנות תושבי חוץ, שהפכה לנאמנות תושבי ישראל או לנאמנות נהנה תושב חוץ. כנ"ל לגבי ביטול הפטור מחובת מסירת הודעה על ידי נאמן בנאמנות כזו.

נציין לטובה את כוונת הרשות המובאת בדברי ההסבר: בכוונת רשות המיסים להקל עד כמה שניתן בקבלת הדוחות על ההכנסות הפטורות. כך לדוגמא, ככל שלתושב יש הכנסות מעסק שפועל במדינה הזרה שמוגש בשל פעילותו דוחות למדינה שבה העסק נמצא, הרשות תאפשר קבלת הדוחות אשר הוגשו למדינה הזרה בלא צורך לעשות התאמה לדיני המס בישראל, ואפילו אם הוגשו בשפה זרה.

כל זאת לשם הקלה על התושבים שהפכו להיות תושבי ישראל, תוך עמידה באמות המידה הבין לאומיות. תיקון מוצע נוסף בתזכיר הוא קביעת חובת הגשת דוח על ידי חברה שהשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בידי יחיד מוטב: כזכור, בסעיף 1 לפקודה מוגדר "תושב ישראל" או "תושב" לגבי חבר בני אדם כחבר בני אדם שהתאגד בישראל או שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם בישראל שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל בידי תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שבו היה העולה החדש או התושב החוזר הוותיק לתושב ישראל, או בידי מי מטעמו.

בתזכיר מוצע לאפשר לפקיד השומה לדרוש דוח באופן פרטני מחברה כאמור או מהיחיד המוטב עצמו, אם החברה לא הגישה את הדוח. לכן, תידרש החברה לקיים תיעוד חשבונאי בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים בישראל ולשמור אותו בהתאם לדין. מובהר שאין בתיקון זה בכדי לחייב חברה כאמור, שבעליה הוא יחיד מוטב, בתשלום מס על הכנסותיה מחוץ לישראל או בהגשת דיווח שנתי בכל שנה, אלא

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

בכבוד רב,

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



מייתר לכאורה את הצורך של היחיד המוטב בהתייעצות עם מומחי מס, ומכשיל יחידים מוטבים רבים בהבנתם את היקף הפטור המהותי ממס. דוגמה אחת מני רבות, היא היקף הפטור בגין הכנסה אקטיבית המתקבלת מתושבי חוץ ("הכנסה מעורבת"). דומה שרשות המסים אמנם נאלצה לבצע תיקונים אלו, אך בצער לא רב וביגון לא קודר.

במבזקנו הבא נדון בשינויים המוצעים, שמטרתן זיהוי והקמת מאגר לגבי בעלי שליטה סופיים ובעלי זכות שביושר, בישויות והסדרים משפטיים.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי ולרו"ח (משפטית) סאלי חדד גליבטר, ממשרדנו.

רק למסור לפקיד השומה דוח בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים בישראל, אם וככל שידרוש זאת פקיד השומה.

לסיכום, נאמר שהפטור מדיווח שצפוי להתבטל במסגרת תזכיר החוק מהווה, או לפחות נחזה, כהטבה משמעותית, וכשיקול משמעותי בבואם של יחידים לבחור האם לעלות או לחזור לישראל.

אין ספק שיש לפטור מדיווח ליחיד מוטב, תועלות מבחינת מדיניות עידוד עלייה ועידוד הגירה חוזרת לישראל, אבל הוא מעורר קשיים רבים בתחום האכיפה, בישראל ובמסגרת הביקורת הבינלאומית. זאת ועוד, לדעתנו ומנסיוננו, הטבה זו היא במידה מסויימת בגדר אליה וקוץ בה - שכן הפטור מדיווח

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

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