



2107_12574

א' אלול, תשפ"א
9 אוגוסט, 2021

לכבוד
עו"ד אסי מסינג
היועץ המשפטי למשרד האוצר
משרד האוצר
ירושלים

הנדון: תזכיר החוק בנושא העברת חובות תשלום לתשלום מס ערך מוסף ביבוא שירותים דיגיטליים

הרינו מתכבדים לעלות על הכתב את התייחסותנו לתזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2021 ו-2022), התשפ"א-2021: העברת חובות תשלום מס ערך מוסף ביבוא שירותים דיגיטליים ("התזכיר"):

פתח דבר

1. בראשית הדברים נציין כי ההצעה לביצוע רפורמת מס מקיפה במסגרת חוק ההסדרים כדוגמת זו הנידונה במסגרת התזכיר, חלף "דרך המלך" של הליך חקיקה ראשית, לא כל שכן בצל ההתמודדות עם יציאה מהמשבר הכלכלי והבריאותי הגדול ביותר אשר פקד את העולם והמשק הישראלי אשר טרם היה כמותו מאות שנים, וחוסר הוודאות והטיפול במניעת התפרצות קשה נוספת, מעוררות פליאה רבה בקרבנו.

2. למותר לציין, שלמרבה הצער, משקי בית רבים בישראל נקלעו למצוקות כלכליות בשל משבר הקורונה, כאשר בצל ההחמרה במצב, התפרצות זן חדש של הנגיף ובצל הדיון הציבורי בצורך בקיומו של סגר נוסף, אי הוודאות קשה. על כן, נראה מקריאת התזכיר כי רשות המיסים אינה מכירה ואף מתעלמת מהמציאות הכלכלית השוררת כיום במדינת ישראל.

3. על כן, אין באפשרותנו לעבור לסדר היום לנוכח הרצון לביצוע רפורמה מרחיקת לכת בחקיקת המס, תוך תיקונו של חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 ("החוק"), על פיה חברות בינלאומיות תחויבנה ברישום בישראל ובתשלום מס ערך מוסף בשל אספקת שירותים דיגיטליים. זאת, על כמה וכמה מקום בו זו מוצעת במסגרת חוק ההסדרים, ללא קיומו של דיון מהותי ומעמיק ובהליך של חקיקת בזק המונעת מתן התייחסות עניינית או התארגנות הולמת מצד החברות והתאגידים הבינלאומיים.

4. בהקשר זה נדגיש, כי בעבר אף נקבע על ידי בית המשפט העליון בשבתו כבית הדין הגבוה לצדק כי יש בחוק ההסדרים, בו פורסם התזכיר, משום פגיעה בהליך הדמוקרטי, כפי שנכתב למשל במסגרת עניין מגדלי העופות¹ על ידי בית המשפט העליון:

"השימוש במנגנון החקיקה של חוק ההסדרים ודומיו (כגון החוק נושא העתירות שלפנינו) מעורר בעייתיות רבה מבחינת ההליך הדמוקרטי התקין. רבות מהבעיות שמנגנון חקיקה זה

¹ בג"ץ 4885-03 ארגון מגדלי העופות בישראל אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' ממשלת ישראל (פורסם בנבו, יום 27.9.04).

מעורר נובעות מכך שהוא מתאפיין במגוון הנושאים הכלולים בו כמקשה אחת, בריבויים ובפרק הזמן הקצר שנתון לממשלה ולכנסת לדון בנושאים אלו. עובדה זו פוגמת לא פעם בהליך קבלת ההחלטות הן בשלבי גיבושה של הצעת החוק הן במסגרת הדיון בכנסת".

5. נפרט להלן על בקצירת האומר את התייחסותנו לאמור בתזכיר, זאת נוכח סד הזמנים הקצר למתן הערות הציבור, עד ליום 10.8.21:

מתן תקופת התארגנות לחברות ולעסקים עליהם ישפיע התזכיר

6. להצעתכם להטלת מע"מ על מכירה של שירות דיגיטלי לתושבי ישראל יש משום השפעה רבה הן על חברות ותאגידים בינלאומיים הפועלים בישראל והן על כלל הצרכנים בישראל. למרות שהאמור ידוע - במסגרת התזכיר נקבע כי הוא יחול החל מיום 1 לינואר 2022 (!).

7. תחילה יצוין כי לתזכיר קיימת משמעות רבה מבחינת אופרטיבית ופיננסית על התאגידים והחברות הבינלאומיים המעניקים שירותים דיגיטליים לתושבי ישראל. על אף שמדובר על חברות ותאגידים בעלי היקף עסקים נרחב ביותר – קשה להפריז בהשפעה של האמור על פעילותם, וברי שהם יידרשו בין היתר לבחון האם עדיין קיימת כדאיות הענקת השירותים הדיגיטליים בישראל.

8. בהקשר זה יצוין, כי התאגידים והחברות הבינלאומיים עליהם ישפיע התזכיר ידרשו לאסוף מידע רב, לבצע חישובים ופעולות נוספות אשר הוצאתן לפועל "מהיום להיום" בשל חקיקת התזכיר במסגרתה של חקיקת בזק - אינה אפשרית.

9. לפיכך, ברי, כי יישום התזכיר על ידי אותם חברות ותאגידים מצריך מבחינתם הערכות הולמת. אין כל ספק שחקיקת הבזק של התזכיר במסגרת חוק ההסדרים אינה מאפשרת להם הערכות כלשהי.

התאמה לחקיקת המס הבינלאומית ומניעת כפל מס

10. הטלת חובות דיווח ותשלום מע"מ על תאגידים וחברות בינ"ל אשר מקום מושבם הוא מחוץ לישראל הינו נושא מהותי המחייב גם חשיבה והערכות והתאמת סעיפים נוספים בחוק מע"מ במישור העסקאות הבינלאומי על מנת להתאים לעקרונות ולקווים המנחים שנקבעו על ידי הארגון לשיתוף פעולה כלכלי ופיתוח ("ארגון ה-OECD"), בו חברה ישראל.

11. שכן, כפי שבועדאי ידוע לכם, ארגון זה מפיץ מעת לעת קווים מנחים והצעות בנושא חקיקות המס למדינות החברות בו.

12. בהקשר זה נציין כי בחודש נובמבר 2015 פרסם ארגון ה-OECD קווי הנחיה בקשר למע"מ במישור הבינלאומי ("קווי ההנחיה"). כפי שבועדאי ידוע לכם, רשות המיסים מבקשת להחיל בישראל את קווי ההנחיה בשלל תחומי המס². פסיקת בתי המשפט הכירה בכך שדברי ההסבר למודל האמנה למניעת כפל מס של ה-OECD מהווים כלי פרשני בישראל. כך למשל נקבע בעניין ינקו וייס³:

"עמדת הארגון הגם שאינה מחייבת את בתי המשפט בישראל, יש בה כוח שכנוע פרשני רב. בן השאר משום שהיא נותנת ביטוי לעמדותיהן של המדינות החברות בארגון ומתווה את הפרשנות הרצויה גם כלפי המדינות המבקשות להימנות עם הארגון. למותר להבהיר כי די שאחת המדינות המתקשרות היא חברה בארגון על מנת ליצור ציפייה בקרב שתי המדינות המתקשרות כי פרשנות של אמנה המבוססת על מודל ה-OECD, תיעשה בהתבסס על דברי ההסבר כפי שאלו מותווים ומתפרסמים מפעם לפעם. אחידות פרשנית ביישומן של אמנות מס שהותוו בעקבות מודל ה-OECD, בקרב בתי המשפט של המדינות המתקשרות, היא בפועל צורך שהוא

² כך, למשל, מיישמת רשות המיסים דה פקטו את העקרונות שבהנחיות ארגון ה-OECD בנושא Base Erosion and Profit Shifting (הידוע כ-BEPS) על שלל השלכותיו הרחבות.

³ בש"א 5663/07, ינקו וייס אחזקות נ' פקיד שומה חולון, מיסים כב/1 (פברואר 2008) ה-23.

**אינהרנטי ליישום האמנה מעצם היותה מעשה הסכמי ההופך לדין המדינות
המאשרות אותה. דברי ההסבר למודל האמנה למניעת כפל מס של ה-
OECD מהווים אם כן כלי פרשני בצד הוראות אמנת וינה, בעת שמפרשים
אמנה קונקרטית.**

13. אנו סבורים שעל מדינת ישראל, כחברה בארגון ה-OECD - להעניק חשיבות לקווי ההנחיה ככלי פרשני בעל ערך ולפעול על פיהם.
14. קווי ההנחיה אף ממליצים כי בקשר למתן שירותים לגופים רב-לאומיים יש להפעיל משטר "חיוב מס הפוך" ("Reverse Charge") ביחס לעסקאות שירותים בינלאומיות בקונצרנים רב-לאומיים, בדומה למשטר המס הנהוג במדינות האיחוד האירופי - **וזאת כדי למנוע חיוב בכפל מע"מ.**
15. ויודגש, כי בבסיסה של השאיפה למניעת כפל מס עומד עיקרון "מס אמת" המהווה את אבן היסוד של דיני המס בישראל ובעולם ולאורו יש לפעול.
16. למרות כל האמור, בהצעה אין כל התייחסות להתאמתו של התיקון המוצע לחוק מע"מ לקווי ההנחיה, לדברי החקיקה של מדינות אחרות בקשר עם ייבוא וייצוא שירותים, וכן לשאלה כיצד יימנע קיומו של כפל מס.
17. אם לא די בכך, מעיון בתזכיר ניתן להסיק כי הצורך במניעת כפל מס כלל לא היווה שיקול בעת ניסוחו. שכן, בסעיף ב' לתזכיר נכתב במפורש: **"כאמור בסקירות ה- OECD, אחת המטרות המרכזיות בהסדרת חיובי המע"מ במקרים שבהם מקום מושבם של כל אחד מהצדדים לעסקה הוא בשתי מדינות שונות, היא למנוע מצב של כפל מס, או לחלופין – העדר חבות במס. עיקרון זה מנחה את התיקון המוצע להלן"**. מדברים אלו אנו גם למדים כי לא היה כל ניסיון לאזן בין שני שיקולים אלה או לבחון כיצד הם מסוגלים לדור בכפיפה אחת במסגרת התזכיר.
18. נוכח האמור לעיל, בראייתנו אין להותיר על קנו את נוסחו הנוכחי של התזכיר ויש לדון בנושא בצורה מסודרת ובכובד ראש ובמידת הנדרש לפעול להסדרת הנושא בחקיקה ברורה בשם לב להשלכות במישור הבינלאומי ולקווי ההנחיה של ארגון ה-OECD.

משמעויות הרישום לצרכי מע"מ בישראל

19. בהמשך לנאמר בחלק הקודם, נציין כי באיחוד האירופאי קיימת מערכת דיווח מיוחדת לתשלום מע"מ עבור כלל המדינות, המונעת גם תשלום כפל מס ואשר במקביל מנתבת את תשלום המס למדינה הזכאית. עם זאת, בתזכיר אין כל התייחסות לנושא זה או הצעה כלשהי לשילוב ישראל במערכת מסוג זה.
20. יתרה מכך, התזכיר מתעלם מהעובדה לפיה רישום לצרכי מע"מ בישראל מביא באופן אוטומטי לפתיחתו של תיק במרשמי מס הכנסה. זאת, בשונה מהרישום לצרכי מע"מ במדינות האיחוד האירופאי, בהן הרישום הינו אך ורק לצרכי מע"מ בהתאם לחקיקה המקומית ולא בכדי.
21. בתזכיר נאמר כי הרישום יתבצע ב- "מרשם מיועד" אולם לא ברור מהו אותו מרשם מיוחד, כיצד הוא יתבצע ומהן החובות שיחולו על התאגידים והחברות הבינ"ל.

פגיעה ביוקר המחיה בישראל

22. אם לא די בכך, יש בהצעתכם בנושא זה כדי לפגוע בניסיונות להקטין את יוקר המחיה בישראל, אשר הינו אחד מהגבוהים במדינות המערב.
23. שכן, ניתן להניח כי החברות והתאגידים הבינלאומיים אשר יושפעו מהעברתו של התזכיר, יבחרו "לגלגל" את החבות במע"מ לכתפיהם של לקוחותיהם הישראליים. משכך, המשמעות הישירה של העברת התזכיר בנוסחו הנוכחי הינה ייקור השירותים הדיגיטליים עליהם יחול התזכיר **בשיעור של 17%**. זאת, בשעה שרבים ממשקי הבית בישראל עדיין מנסים להתאושש מהשפעותיו הכבדות של המשבר הכלכלי שפקד את המשק הישראלי בשל התפשטותו של נגיף

הקורונה בישראל, כאשר בימים אלה ממש אנחנו מתמודדים עם התפרצות של גל רביעי ועדיין לא ברור מה יהיו השלכותיו.

24. ויודגש בהקשר זה – כי הגדרת "שירותים דיגיטליים" במסגרת התזכיר הינה רחבה ביותר וכוללת בין היתר, שידורי אינטרנט, הוראה מרחוק, תוכנות, ספרים, מכירת טובין בלתי מוחשיים ומוצרים דיגיטליים, שירות המאפשר פעילות מקוונת ושירותים נוספים. ברי, שמדובר בשירותים חיוניים ביותר ואשר לייקורם משמעות רבה עבור תושבי מדינת ישראל.

סיכום

25. נוכח כל האמור, אין לכלול את התזכיר במסגרת חוק ההסדרים אלא יש לדון בו ובהשלכותיו בצורה מסודרת ובכובד ראש.

26. נוכח סד הזמנים הקצר למתן הערות הציבור, הצגנו את התייחסותנו בשלב זה בקצרה לנושאים לעיל, נשמח להרחיב בנושא ולהיפגש עמך ולהציג את טיעונינו באופן מסודר.

בכבוד רב ובברכה,

בכבוד רב,



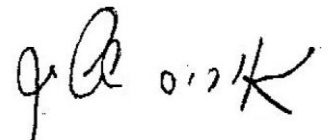
ליאת נויבירט-פייג, רו"ח ועו"ד
סגנית נשיאה
יו"ר (משותף) ראשות ועדת
המסים (לענייני מע"מ)
ויו"ר ועדת הקשר עם מע"מ



אריה פונדק, רו"ח
יו"ר ראשות ועדת מסים



צבי פרידמן, רו"ח
יו"ר הוועדה ליוזמות
חקיקה
בתחום המס



איריס שטרק, רו"ח
נשיאת לשכת רואי
החשבון

העתק:

עו"ד שגית אפיק – יועמ"ש כנסת ישראל