

## 2. חוזרים מקצועיים, הוראות ביצוע והחלטות מיסוי

חוזר מס הכנסה xx/2015 - 2.4.15: פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

### 1. כללי

מטרת החוזר להסביר באילו מצבים ניתן לראות הכנסותיו של תאגיד זר ממתן שירותים, כאשר האינטרנט משמש גורם ייצור מרכזי בייצור הכנסותיו, כמופקות באמצעות "מוסד קבע" בישראל והכללים לייחוס הרווחים לאותו מוסד קבע. מהיבט מע"מ המטרה לקבוע באילו מצבים על תאגידי בינלאומיים להירשם בישראל כעוסק מורשה כאשר הם מספקים שירותים ללקוחות ישראלים באמצעות האינטרנט. כזכור בפסק דין גיא אופיר שהגיש עתירה נגד שר האוצר ומנהל רשות המסים על שאינם גובים מע"מ מתאגידי רב לאומיים דוגמת גוגל, פייסבוק ואחרים קבע בית המשפט העליון בדחותו את העתירה שאף שהבעיה היא מורכבת מוקדם לדון בעתירה משום שרשויות המס עמלות על גיבוש חוזר מקצועי בנושא שיפורסם בקרוב. טיוטת החוזר הינה מהלך חריג של רשות המסים שבו היא פונה לציבור לתת תגובות לטיטות החוזר.

הפעילות הכלכלית באמצעות האינטרנט (להלן - **הכלכלה הדיגיטלית**) צברה תאוצה הן בתחום המסחר והן בתחום השירותים. חברות בינלאומיות מבצעות עסקאות עם לקוחות ישראלים, כאשר ההתקשרות נעשית במישרין או בעקיפין, או באמצעות חברות קשורות, או באמצעות קבלני משנה. התאגיד הבינלאומי עשוי להקים אתר ייעודי בעברית לגולשים ישראלים, או לשמש פלטפורמה להזמנת שירותים או מוצרים מהלקוחות הישראלים, או להעניק שירותי פרסום ללקוחות ישראלים. לשם כך נעזרים התאגידיים בקבלני משנה ישראלים המבצעים פעולות שונות כגון שיווק, איתור וגיוס לקוחות ישראלים, תמיכה עסקית או טכנית ללקוחות ישראלים וכו'. כאשר הפעילות מגיעה לגדר "מוסד קבע" היא יכולה להתחייב במס ישראלי בהתאם לסעיף 2 לפקודה.

בהקשר זה חשוב לציין את פרויקט ה-BEPS (base erosion and profit shifting) המשותף לארגון OECD ומדינות ה-20, אשר דן בהתמודדות עם הכלכלה המשתנה. לאחרונה אף פורסם דוח ראשון בנושא הכלכלה הדיגיטלית ודוח סופי אמור להתפרסם עד סוף שנת 2015.

### 2. היבטי מס הכנסה

החוזר נעזר באמנת ה-OECD ("אמנת המודל") כדי להגדיר "מוסד קבע".  
על פי ההגדרה באמנת המודל שתי חלופות להגדרת "מוסד קבע":  
א. פעילות עסקית המתבצעת באמצעות "מקום עסקים קבוע" העומד לרשות המיזם הזר;  
ב. פעילות עסקית במדינת המקור המתבצעת באמצעות סוכן תלוי, שהוא בעל סמכות לכרות חוזים בשם המיזם.

#### 2.1 פעילות עסקית המתבצעת באמצעות "מקום עסקים קבוע" העומד לרשות המיזם הזר;

סעיף 5 לאמנת המודל מגדיר מוסד קבע, בין השאר, כמקום עסקים קבוע, שבאמצעותו מתנהלים עסקי המיזם, כולם או חלקם. פרשנות אמנת המודל רואה את מיקומו הפיזי של השרת (server) כמקום אפשרי שעשוי להיות מוסד הקבע. אולם ייתכנו מקומות פעילות נוספים לכלכלה הדיגיטלית, גם אם השרת נמצא במקום אחר, שכן הוא יכול להימצא בכל מקום בעולם. לפיכך, יש להחשיב כמוסד קבע גם מקום הימצאות הלקוחות, השיווק, השירות, הפיתוח וכו', גם אם השרת אינו נמצא שם. יש לייחס משקל רב יותר לייחוס הרווחים לפעילות הכלכלית במקומות שונים ממקום הימצא השרת.

אמנם קיימים חריגים להגדרת מוסד קבע ובהם שימוש במתקנים לצורכי אחסנה, לקניית טובין, לאיסוף מידע, למתן שירות פרסום, וכו'. אמנם אלו לא ייחשבו למוסד קבע לפי סעיף 4 לאמנת המודל, אולם בשל ייחודה של הכלכלה הדיגיטלית החדשה, כאשר פעילותה העיקרית של החברה היא באמצעות האינטרנט, הרי זו לא תיפול בגדר החריגים למוסד קבע בהתקיים הסממנים שלהלן:

- א. פרט למתקן המצוי בישראל מפעיל התאגיד הזר אתר המותאם לשימוש ללקוחות ישראלים (שפה, פרסומים, סגנון, מטבע וכו');
  - ב. האתר מקשר בין לקוח ישראלי לספקים ישראלים;
  - ג. לשימוש באתר מידת פופולאריות גבוהה אצל משתמשים ישראלים;
  - ד. יכולת הפקת הרווח מהאתר עולה ככל שמידת המשתמשים ופעילות המשתמשים גדלים;
  - ה. נציגים של התאגיד הזר בישראל מעורבים באיתור לקוחות או באיסוף מידע בסיוע המתקן המצוי בישראל.
  - ו. ניהול קשרי לקוחות: ארגון כנסי לקוחות בישראל בסיוע המתקן בישראל, יצירת הזדמנויות להצגת מוצרים חדשים, פיתוח ושכלול השירות, היזון חוזר וכו'.

ז. היקף שירותי השיווק והתמיכה הניתנים בישראל באמצעות הנציג הזר משמעותיים.  
ח. לתאגיד הזר נוצרים סיכונים עסקיים בישראל.

מידת מעורבותה של החברה הזרה בגיוס עובדים בישראל והמעורבות בקביעת תנאי העסקתם עשויה להעיד על המעסיק הכלכלי וליצור לחברה הזרה מוסד קבע.

מדוח ה-BEPS ניתן ללמוד שכאשר יש "נוכחות דיגיטלית משמעותית" ("DIGITAL SIGNIFICANT PRESENCE") ניתן למסות פעילות זו בישראל. במקרה זה של עסקים שאין להם נוכחות פיזית כלשהי, יש לשנות את ההגדרה לגבי מוסד הקבע. ייתן יותר משקל לנוכחות דיגיטלית הנדרשת לצורך קיום קשרי לקוחות ומערכת יחסים קרובה בעידן הדיגיטלי. זאת, בעיקר כאשר:

נחתמת כמות משמעותית של חוזים למתן שירותים דיגיטליים, בין התאגיד לבין תושבי ישראל באמצעות האינטרנט בלבד; שירותים של התאגיד נצרכים במידה רבה באותה מדינה; התאגיד מקבל תשלומים ניכרים מתושבי המדינה בקשר להתחייבויות חוזיות למתן שירות שהוא חלק מפעילות הליבה של העסק.

## 2.2 פעילות עסקית במדינת המקור המתבצעת באמצעות סוכן תלוי

סוכן תלוי לפי סעיף 5(5) לאמנת המודל מהווה חלופה שניה לקיומו של מוסד קבע. הכוונה לסוכן הפועל בשם מיזם במדינה מתקשרת, אשר הוא בעל סמכות ועושה שימוש רגיל בכריתת חוזים בשם המיזם. במקרה זה ייחשב אותו מיזם כמי שיש לו מוסד קבע באותה מדינה ביחס לכל הפעילויות שאותו אדם נוטל על עצמו עבור המיזם. גם ניהול משא ומתן בלבד על ידי אותו סוכן כאשר החותם הוא התאגיד עצמו הוא בגדר סוכן תלוי שיוצר מוסד קבע במדינת המקור. דוגמאות לסוכנים תלויים מעין אלו הם: חברות ישראליות קשורות או קבלני משנה ישראלים אחרים.

להלן סממנים, אשר יכולים לסייע בשאלה האם פעילות הסוכן בישראל עבור התאגיד הזר היא של סוכן תלוי, כלומר, האם הסוכן מתקשר למעשה בשם המיזם, בעצם השתתפותו בהליך כריתת החוזה:

- היקף הסמכות להתערב בניהול המו"מ לצורך כריתת החוזה בין הלקוח הישראלי לבין המיזם הזר נתונה לסוכן;
- הסוכן מוסמך להבטיח מחיר ותנאים מסחריים ללקוח באופן המחייב את החברה, בין אם מסגרת ההטבות מוכתבת מראש ובין אם ניתן לו שיקול דעת;
- מעורבות הסוכן בהתאמת החוזה לצרכי הלקוח ודרושותיו היא משמעותית. לסוכן סמכות לתת הטבות.
- הסוכן הוא צד לחוזה שבין המיזם לבין הלקוח.

בחוזים אחידים בהם אין אפשרות לנהל מו"מ משמעותי, יש לבחון את מאפייני החוזה ותרומתו הישירה של הסוכן לכריתת החוזה.

לסיכום, ככל שמידת מעורבותו של הסוכן במו"מ גבוהה יותר וככל שהחלטותיו מחייבות יותר את התאגיד הזר, תתגבש המסקנה שמדובר בסוכן תלוי, היוצר למיזם הזר פעילות כלכלית מהותית בישראל המהווה מוסד קבע.

## 3. ייחוס רווחי התאגיד הזר למוסד הקבע

ביום 31.5.10 פרסם ה-OECD דוח בשם: Attribution of profits to permanent establishments. אומצה בו גישת (Authorized OECD Approach) A.O.A. גישה זו מסתמכת על גישת הישות הפונקציונלית הנפרדת. הרווחים שיש לייחס למוסד הקבע הם רווחים שיכול היה להרוויח על פי עקרון "אורך הזרוע" (Arm's Length), אילו היה מוסד הקבע נפרד ועצמאי, והיה עוסק בפעילויות זהות או דומות, בתנאים זהים או דומים, תוך התחשבות בפונקציות שבוצעו, נכסים שבהם נעשה שימוש וסיכונים שנלקחו באמצעות מוסד הקבע.

בשל אי ההפרדה של מוסד הקבע מבחינת הישות התאגידית יש קושי בייחוס הרווחים. לכן OECD פיתח את שיטת ה-Significant people functions, שלפיה יש להתחשב באנשים המפעילים את מוסד הקבע ויש לייחס פעילויות, נכסים וסיכונים בהתאם לנדרש ומשתמע מפעילותם של אנשים אלו. יש לייחס רווחים מכלל הפעילויות תוך יישום הכללים של מחירי העברה בשני שלבים:

### א. ניתוח עובדות ופונקציות

יש לזהות אנשים העוסקים בפונקציות מהותיות הרלוונטיות לייחוס בעלות כלכלית על נכסים וייחוס בעלות כלכלית למוסד הקבע; יש לזהות אנשים העוסקים בפונקציות מהותיות הרלוונטיות לייחוס סיכונים וייחוס סיכונים למוסד הקבע; יש להכיר ולקבוע את אופי העסקאות הפנימיות הניתנות לזיהוי.

### ב. תמחור עסקאות פנימיות לפי כללי אורך הזרוע.

#### 4. פעילות בישראל של תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה

במקרה שאין אמנה בין ישראל לבין מקום מושב התאגיד הזר אין צורך להוכיח קיום "מוסד קבע" שהוא מושג מוסכם במסגרת אמנה ויש לפנות לדין הפנימי של ישראל. בענין זה יש לפנות לסעיף 4א לפקודה, אשר קובע כי מקום הפקת ההכנסה העסקית הוא מקום ביצוע הפעולה העסקית. אולם גם אז המאפיינים שפורטו לעיל יכולים להצביע על קיום פעילות עסקית בישראל. לפיכך, יש לערוך בדיקה של פונקציות, נכסים וסיכונים (FAR) כדי לייחס רווח נאות לחברה הפועלת בישראל. יש משקל רב למאפיינים של מעורבות, היקף סיכונים ושיקול דעת.

#### 5. דגשים ליישום: הפרדת הדיווח וסמכות לדרוש ידיעות

כאשר פעילות חברה זרה מנוהלת בישראל באמצעות מוסד קבע יש לדרוש דיווח נפרד על הכנסות החברה הזרה, אשר הופקו באמצעות מוסד הקבע בנוסף לדיווח של החברה הישראלית על פעולותיה והכנסותיה. הרווח שהופק בישראל אשר יש לייחסו בשל פעילות החברה הישראלית הקשורה ובשל פעילות החברה הזרה באמצעות מוסד הקבע ייקבע על פי כללי מחירי העברה כפי שפורטו לעיל. הפרדת הדיווח בין החברה הישראלית לבין החברה הזרה הינה הפרדת דיווח בין שתי ישויות נפרדות לכל דבר ועניין. ניתן לדרוש לפי סעיף 135 הן מהחברה הישראלית והן מהתאגיד הזר מידע לגבי הפעילות המתבצעת בישראל הכוללת בין השאר פונקציות המתבצעות בישראל, הכנסות, מחזורים מלקוחות והוצאות.

#### 6. היבטי מע"מ

הוראות החוק הרלבנטיות הן סעיף 15(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – חוק מע"מ, או החוק), אשר לפיו רואים כשירות כניתן בישראל אם השירות ניתן על ידי מי שעסקו בישראל, מי שיש לו סוכן או סניף בישראל, או ניתן לתושב ישראל, או לגבי נכס המצוי בישראל. סעיף 52(א) קובע את חובת הרישום של עוסק וסעיף 60 מטיל חובת מינוי נציג על תאגיד זר המנהל עסק בישראל. לפיכך, תאגיד זר שמנהל פעילות עסקית בישראל חייב ברישום ופעילותו חייבת במע"מ.

סעיף 3.5 קובע קטיגורית:

"כאשר קיימת זיקה ישירה והדוקה בין השירותים המסופקים על ידי התאגיד הזר בהיקפים משמעותיים באמצעות האינטרנט ללקוחותיהם הישראליים לבין ישראל, באופן שהנסיבות הכרוכות בשירות כאמור קשורות לישראל, ניתן לטעון כי מתקיימת למעשה פעילות עסקית בישראל."

- זיקה כאמור ניתן לבסס, בין השאר, על הפרמטרים הבאים:
- א. שירות מסופק ללקוחות ישראלים המעוניינים לקבל שירותים שונים בקשר למשתמשים ישראלים בישראל, כגון שירותי תיווך או פרסום אצל משתמשים ישראלים.
  - ב. השירות המסופק ללקוחות הישראליים של התאגיד הזר מופנה למשתמשים ישראלים ומכוון אליהם.
  - ג. השירות מבוצע הלכה למעשה בישראל באמצעות הצגת התוכן במחשבים של המשתמשים הישראליים ובאמצעות אתרי אינטרנט ישראלים.
  - ד. פעולות השיווק ואיתור הלקוחות הישראליים עבור התאגיד הזר והתמיכה בלקוחות אלו מבוצעות באמצעות חברות ישראליות הקשורות לתאגיד הזר.
  - ה. השירותים המסופקים על ידי התאגיד הזר נצרכים בישראל.

#### דוגמאות

תאגיד זר המספק שירותי פרסום, תיווך וכו' המפעיל מנוע חיפוש יהיה חייב לגבי הכנסותיו משירותי פרסום ללקוחות ישראלים המופנים לצרכנים או משתמשים ישראלים להירשם כעוסק מורשה בישראל.

תאגיד זר המפעיל אתר אינטרנט להזמנת שירותי לינה בבתי מלון בישראל יהיה חייב ברישום לגבי הכנסותיו בקשר עם הזמנת שירותי לינה בבתי מלון והארחת בישראל על ידי צרכנים ישראלים.

יחסי הגומלין בין מס הכנסה ומע"מ הם כאלו שאם נקבע לגבי תאגיד זר לעניין מס הכנסה שיש לו מוסד קבע בישראל, חזקה כי הוא מנהל עסק בישראל ולכן יהיה חייב ברישום כעוסק לעניין מע"מ לגבי עסקאותיו הנובעות מלקוחות ישראלים. תאגיד זר כאמור לא ייחשב ל"תושב חוץ" לענין סעיף 30(ג) לחוק ולכן עוסק ישראלי המוכר לו נכס בלתי מוחשי או נותן לו שירותים יהיה חייב במע"מ מלא. במכירת טובין באינטרנט על ידי תאגיד זר, אם אלו יובאו לישראל, אלו יחוייבו במע"מ ביבוא והחוזר לא יחול.

### [לכניסה לחוזר לחץ כאן](#)