

משרד 1797
אפריל 2016

אדונים נכבדים,

הנדון: חוזר 2016 4 רשות המסים פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט

1. רקע

- 1.1** בשנים האחרונות אנו עדים להתרחבות הפעילות הכלכלית העולמית והישראלית באמצעות האינטרנט (להלן: "הכלכלה הדיגיטלית"). זירה האינטרנטית צברה תאוצה הן בתחום המסחר והן בתחום מתן שירותים. עסקאות באמצעות האינטרנט מבוצעות על ידי תאגידים זרים גם עבור לקוחות בישראל כאשר ההתקשרות ביניהם נעשית במישרין, או בעקיפין באמצעות חברה קשורה או באמצעות קבלני משנה או נציגים, המבצעים בישראל פעולות שיווק, איתור וגיוס לקוחות ישראלים, מתן שירותי תמיכה עסקית ו/או טכנית ללקוחות הישראלים וכיו"ב, בתמורה לתשלום כספי.
- 1.2** בחלק מהמקרים, לצורך מתן שירותים ללקוח הישראלי או לצורך מכירת המוצרים ללקוח הישראלי, מקים התאגיד הזר אתר ייעודי בשפה העברית למשתמשים/גולשים ישראלים. בחלק אחר מהמקרים, האתר הבינלאומי משמש פלטפורמה להזמנת שירותים או מוצרים על ידי הלקוחות הישראלים. לעיתים התאגיד הזר מעניק שירותי פרסום או תיווך ללקוחות ישראלים באתרי אינטרנט אחרים.
- 1.3** על פי הוראות פקודת מס הכנסה, הכנסותיו העסקיות של תאגיד זר ממתן שירותים וממכירת מוצרים חייבות במס בישראל אם הן הופקו בישראל (סעיף 2 רישא לפקודת מס הכנסה). כאשר התאגיד הזר הינו תושב מדינת אמנה, יחול מס בישראל אם פעילות התאגיד הזר בישראל מגיעה לכדי "מוסד קבע" כהגדרתו באמנות למניעת כפל מס.
- 1.4** התרחבות הפעילות הכלכלית המבוצעת באמצעות האינטרנט מחייבת יישום של הכללים הקיימים באופן שיתאים לשינוי בדפוס הפעילות הכלכלית ויביא ליישום של עקרונות המס גם ביחס לכלכלה הדיגיטלית.
- 1.5** בהקשר זה חשוב לציין את פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), פרויקט משותף לארגון ה-OECD ומדינות ה-G20 אשר בחן צעדים למניעת הסטה ושחיקה של בסיס המס במדינות השונות. בין הנושאים שנדונו היו הכלכלה הדיגיטלית ומוסד קבע.
- 1.6** במסגרת פרויקט ה-BEPS, פורסם בחודש אוקטובר 2015 דוח סופי בנושא הכלכלה הדיגיטלית, במסגרתו נבחנו האתגרים שהוצבו אל ידי הכלכלה הדיגיטלית ונותחו מספר פתרונות אפשריים. הדוח מנתח את השלכות הכלכלה הדיגיטלית על המיסוי במדינות העולם ומכיר בכך שהכלכלה הדיגיטלית מגדילה את הסיכונים להימנעות ממס. הדוח צופה שהמלצות הפרויקט בנושא מוסד הקבע, ובנושאים נוספים יצליחו במידה רבה למנוע את שחיקת המס והסטת הרווחים בהקשר לכלכלה הדיגיטלית.
- 1.7** מטרת חוזר זה, היא להסביר באלו מצבים ניתן יהיה לראות את הכנסות התאגיד הזר ממכירת מוצרים או מתן שירותים, באמצעות האינטרנט, כהכנסות של "מוסד קבע" בישראל, וכפועל יוצא לקבוע את הכללים לייחוס הרווחים לאותו מוסד קבע. החוזר יבהיר גם את הטיפול במקרים אלו ביחס לתאגידים זרים שאינם תושבים של מדינות אמנה.
- בנוסף, בכל הנוגע להיבטי מס ערך מוסף, מטרתו של חוזר זה הינה להסביר האם ובאילו מצבים על תאגידים בינלאומיים המספקים שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות ישראלים להירשם בישראל כעוסק מורשה לצרכי מע"מ ולדווח בהתאם.

2. היבטי מס הכנסה

2.1 פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה – בחינת קיומו של מוסד קבע בישראל.

2.1.1 הגדרת המונח "מוסד קבע"

המונח "מוסד קבע" מקורו באמנות למניעת מיסי כפל ושם הוא מוגדר. על פי ההגדרה באמנת המודל של ארגון ה-OECD (להלן: "אמנת המודל"), "מוסד קבע" יתקיים באחת משתי החלופות הבאות:

1. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע העומד לרשות התאגיד הזר (להלן: "מקום עסקים קבוע").
2. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (להלן: "סוכן תלוי"), שהוא בעל סמכות לכרות חוזרים בשם התאגיד הזר.

האמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה מדינת ישראל מתבססות על הגדרת המונח "מוסד קבע" באמנת המודל. יוער כי במסגרת הדוח הסופי של פרויקט ה-BEPS נקבע כי החלופות לקיומו של מוסד קבע יחולו גם בהקשר לכלכלה הדיגיטלית.

2.1.2 בחינת שתי החלופות לקיומו של "מוסד קבע" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית

2.1.2.1 חלופה ראשונה – קיומו של "מוסד קבע" באמצעות מקום עסקים קבוע

הגדרת מקום עסקים קבוע:

סעיף 5 לאמנת המודל מגדיר "מוסד קבע", בין היתר, כמקום עסקים קבוע שבאמצעותו מתנהלים עסקי התאגיד זר, כולם או חלקם.

בהתקיימם של שלושה תנאים מצטברים, כפי שיפורטו להלן, ניתן יהיה לקבוע כי מקום עסקים קבוע שבו מתנהלים עסקי התאגיד זר, כולם או חלקם מהווה "מוסד קבע". התנאים המצטברים הם אלו:

1. קיומו של מקום עסקים פיזי (לדוגמה: משרד, מפעל או חנות)
2. קביעות מקום העסקים הפיזי
3. ניהול עסקי התאגיד הזר דרך מקום העסקים הקבוע

יישום הגדרת מקום עסקים קבוע בהקשר לכלכלה דיגיטלית:

1. **מיקומו הפיזי של השרת** - פרשנות אמנת המודל להגדרת "מקום עסקים קבוע" בהקשר למסחר בסביבה אלקטרונית, כפי שנקבעה בעבר, מכירה במקום הימצאות הפיזית של השרת (SERVER) התומך באתר האינטרנט, כמקום פיזי שעשוי להיות מוסד קבע. יחד עם זאת, הפרשנות אינה שוללת קיומם של מוסדות קבע נוספים במקומות אחרים בהם מתקיימת פעילות כלכלית, אף אם השרת ממוקם במקום אחר. כלומר, מוסד קבע עשוי להתקיים גם במקום בו אין שרת. בעידן הכלכלה הדיגיטלית, שבו השרת יכול להיות ממוקם פיזית כמעט בכל מקום בעולם בעוד השיווק, השירות, התמיכה, הפיתוח ופעילויות חשובות אחרות יהיו ממוקמים במקומות אחרים, יינתן משקל נמוך למוסד הקבע במקום הפיזי בו מצוי השרת.

2. **פעילות באמצעות מקום פיזי בישראל** – פעילויות של תאגידיים זרים הפועלים באמצעות האינטרנט מבוצעות לעתים גם באמצעות מקום פיזי קבוע בישראל. במקרים שבהם לתאגיד הזר נוכחות פיזית בישראל המתבטאת, בין היתר, בקיומו של סניף של התאגיד

הזר או בשכירת משרדים או מתקנים המשמשים לפעילותו, יחשבו מקומות אלו כמקום עסקים קבוע המהווה מוסד קבע. יש לציין, כי במקרים בהם נציגי ועובדי התאגיד הזר עושים דרך קבע שימוש במשרדי חברה תושבת ישראל הקשורה לתאגיד הזר לצורך הפקת הכנסה שאינה הכנסה של החברה הישראלית, ניתן יהיה לומר כי לתאגיד הזר קיים מוסד קבע בישראל.

3. **חריגים להגדרת מוסד הקבע** – סעיף 5(4) באמנת המודל קובע כי שימוש במתקנים או החזקת טובין רק לצרכי אחסנה, תצוגה או מסירה, החזקת טובין לצורך עיבודם על ידי חברה אחרת והחזקה של מקום עסקים קבוע רק לצורך קניית טובין או איסוף מידע או לצורך פעילות אחרת אם יש לה אופי של הכנה ועזר בלבד, אין בו כדי ליצור מוסד קבע. (להלן: "**החריגים להגדרת מוסד קבע**" או "**החריגים**").

יודגש כי פעילויות כאמור הנעשות כשירות עבור אחרים לא יבואו בגדרי החריגים (למשל, אחסון סחורה השייכת לאדם אחר במחסן השייך לתאגיד הזר).

דגשים לעניין החריגים להגדרת מוסד קבע:

- הסעיף קובע כי מקום עסקים קבוע של חברה המקיימת בו מספר פעילויות מהחריגים המנויים בסעיף, יחשב מוסד קבע אם מכלול הפעילויות כאמור חורג מפעילות הכנה ועזר.
- פעילות אחרת שאינה נמנית בחריגים להגדרת מוסד קבע, תוכל ליצור מוסד קבע, אלא אם אופייה המובהק הינו הכנה ועזר. כך למשל, מקום עסקים קבוע בישראל המשמש לדוגמא לביצוע סקרי שוק של התאגיד הזר עשוי להיחשב מוסד קבע אם פעילות ביצוע סקרי השוק הוא אחת מהפעילויות העיקריות של המיזם הזר ואינו טפל למטרתו.
- ככל שבמקום עסקים מתקיימת פעילות הכנה ועזר לצד פעילות אחרת שהיא חלק מפעילותו העיקרית של התאגיד הזר, יחשב המקום למוסד קבע לעניין כל הפעילויות המתקיימות בו. כך למשל, מחסן המשמש לאחסון וגם למכירה ללקוחות מזדמנים, יחשב מוסד קבע לאור העובדה כי מתקיימת בו גם פעילות מכירה המהווה את תחום הפעילות העיקרית של העסק.
- כאשר התאגיד הזר מבצע פעילות בישראל באמצעות מקום עסקים קבוע הנמנה על החריגים ולצדו מתקיימות גם הפעילויות המפורטות להלן כולן או חלקן. עשויות פעילויות אלו להקים "מוסד קבע" לתאגיד הזר בישראל:
 - איתור לקוחות ושיווק – נציגים של התאגיד הזר בישראל מעורבים באיתור לקוחות או שיווק בסיוע/באמצעות מקום העסקים הקבוע הנמנה על החריגים המצוי בישראל.
 - ניהול קשרי לקוחות – קיום קשר שוטף בין נציגיו של התאגיד הזר בישראל לבין הלקוח הישראלי, בסיוע/באמצעות מקום העסקים הקבוע הנמנה על החריגים המצוי בישראל. הדבר יכול לבוא לידי ביטוי, בין השאר, בארגון כנסי לקוחות, ביצירת הזדמנויות להצגת מוצרים חדשים, בפיתוח ושכלול השירות שניתן ללקוח, במתן היוזן חוזר לפעילותו של התאגיד הזר בשוק המקומי וכיו"ב.
- על רקע ייחודה של הכלכלה הדיגיטלית והשינוי בדפוסי המסחר בעידן הנוכחי, עשויה פעילות שנחשבה בעבר כהכנה

ועזר

להיחשב כיום פעילות עיקרית של התאגיד. כך למשל, תאגיד זר שיש לו נוכחות דיגיטלית משמעותית בישראל ומקיים במקום עסקים קבוע בישראל פעילות שבעבר נחשבה כפעילות הכנה ועזר שלא הקימה מוסד קבע, עשוי כיום בנסיבות מסוימות להיחשב כבעל מוסד קבע, כיון שהפעילות המתקיימת במקום אינה עוד פעילות הכנה ועזר אלא אחת מהפעילויות העיקריות של התאגיד הזר. להלן סממנים לקיומה של נוכחות דיגיטלית משמעותית בישראל:

- נחתמת כמות משמעותית של חוזים למתן שירותים דיגיטליים, עם תושב ישראל באמצעות האינטרנט.
- שירותים שמעניק התאגיד הזר נצרכים על ידי לקוחות רבים בישראל באמצעות האינטרנט.
- התאגיד הזר מספק שירות באינטרנט המתואם ללקוחות או משתמשים ישראלים (לדוגמה: שימוש בשפה עברית, סגנון, חיוב לקוחות במטבע ישראלי, סליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל וכו').

יובהר, כי במקרים של תאגיד זר בעל נוכחות דיגיטלית משמעותית בהם נבחנת האפשרות לבסס טענת קיומו של מוסד קבע כאמור לעיל, יש להיוועץ ביחידה למיסוי בינלאומי שבחטיבה המקצועית והלשכה המשפטית ברשות המסים.

2.1.2.1 חלופה שניה - קיומו של "מוסד קבע" באמצעות קיומו של "סוכן תלוי"

סוכן תלוי הינו אדם המקיים את שלושת המאפיינים הבאים:

1. אדם (לרבות גוף מאוגד) שיש לו סמכות לחייב את התאגיד הזר בחוזים;
2. הפעלת הסמכות מבוצעת באופן רגיל (habitually) וקבוע;
3. הסמכות לחתימת חוזים צריכה להתקיים לגבי פעילויות שהינן חלק מהפעילות העסקית.

סעיף 5(5) לאמנת המודל קובע, כדלקמן:

"על אף האמור בהוראות פסקאות 1 ו-2, מקום בו אדם – אשר איננו סוכן בעל מעמד בלתי תלוי שעליו חלה פסקה 6 – פועל בשם המיזם במדינה מתקשרת והוא בעל סמכות, אשר הוא עושה בה שימוש באורח שיגרת, לכרות חוזים בשם המיזם, אותו מיזם ייראה כמי שיש לו מוסד קבע באותה מדינה ביחס לכל הפעילויות שאותו אדם נוטל על עצמו בעבור המיזם..."

דברי הפרשנות של אמנת המודל מפרשים את המונח "סמכות לכרות חוזים בשם המיזם" וקובעים שגם סוכן, שאינו חותם פורמלית על החוזה או שאינו מוסמך פורמלית לייצג צד לחוזה אבל בפועל מנהל משא ומתן מחייב על פרטי החוזה, יכול, שיהווה "סוכן תלוי" אשר ייצור מוסד קבע לתאגיד הזר במדינת המקור. יודגש כי גם אם החוזה נחתם בפועל על ידי התאגיד הזר בחו"ל אין בכך כדי לשלול את קיומה של "הסמכות לכרות חוזים בשם המיזם" של הסוכן בנסיבות המתאימות, במיוחד אם החתימה של התאגיד הזה הינה אקט פורמלי בלבד כאשר ההליך המהותי לקראת החתימה על ההסכם וסיכום הדברים נעשה באמצעות הסוכן בישראל.

יישום חלופת קיומו של סוכן תלוי בהקשר לכלכלה הדיגיטלית:

פעילויות של תאגידי בינלאומיים הפועלים באמצעות האינטרנט בישראל מבוצעות לעתים בסיוע של חברות ישראליות קשורות או קבלני משנה

ישראלים אחרים ("סוכן בישראל"). הסוכן בישראל עשוי להיחשב, במקרים המתאימים, כסוכן תלוי היוצר מוסד קבע בישראל לתאגיד הזר. בחינת הסממנים המפורטים להלן יכולה לסייע בהכרעה בשאלה האם פעילותו של הסוכן בישראל עבור התאגיד הזר הינה של סוכן תלוי, **כלומר האם הסוכן בישראל מתקשר ופועל למעשה בשם התאגיד הזר:**

- חוסר המעורבות של התאגיד הזר בעסקה מעידה על מתן סמכות בפועל לסוכן בישראל.
- קבלת הזמנות מלקוחות על ידי הסוכן בישראל המאושרות באופן שיגרתי על ידי התאגיד הזר יכול להעיד על סמכות בפועל של סוכן תלוי.
- הסוכן בישראל מוסמך להבטיח מחיר ללקוח ותנאים מסחריים באופן המחייב את התאגיד הזר, יכול להוות סוכן תלוי.
- מעורבות משמעותית של הסוכן בישראל בהתאמת החוזה לצרכיו ודרישותיו של הלקוח הישראלי.
- היות הסוכן בישראל צד לחוזה שבין התאגיד הזר לבין הלקוח.

יובהר, כי חוזה אחד, ללא אפשרות לניהול משא ומתן משמעותי, ייבחן לאור מאפייני החוזה ותרומתו הישירה של הסוכן בישראל לכריתת החוזה.

יש לבחון את כל הסממנים האמורים, וככל שישתברר כי מידת מעורבותו של הסוכן בישראל במו"מ גבוהה, וכי החלטותיו מחייבות את התאגיד הזר, תתחזק המסקנה כי המדובר בסוכן תלוי, היוצר לתאגיד הזר פעילות כלכלית מהותית בישראל המהווה מוסד קבע.

2.2 פעילות בישראל של תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה

כאשר תאגיד זר מבצע פעילות אינטרנטית בישראל והוא אינו תושב מדינת אמנה, מקום הפקת ההכנסה וזכות המיסוי בישראל ייקבעו על פי הדין הפנימי של מדינת ישראל בלבד מבלי להיזקק לקיומו של מוסד קבע על פי אמנה.

סעיף 4א' לפקודת מס הכנסה, קובע כי מקום הפקת ההכנסה העסקית הוא **המקום בו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה**. מאפייני הפעילות הדיגיטלית יכולים לתמוך, במקרים המתאימים, במסקנה שהפעילות העסקית מתבצעת בישראל.

יישום כלל "מקום ביצוע הפעילות העסקית" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית:

2.2.1 ביצוע פעילות עסקית בישראל באמצעות מקום פיזי בישראל - פעילויות של תאגידי זרים שאינם תושבי מדינת אמנה המעניקים שירותים או מוכרים מוצרים באמצעות האינטרנט מבוצעות לעתים גם באמצעות מקום פיזי קבוע בישראל. כאשר לתאגיד הזר נוכחות פיזית בישראל המתבטאת בין היתר בשכירת משרדים או מתקנים לצורך פעילותו לרבות משרדים ומתקנים המשמשים לפעילות של הכנה ועזר, העסקת עובדים, קיומו של מקום בו נקשרות עסקאות בין התאגיד הזר ללקוחותיו, קיומו של מקום בו התאגיד הזר מעניק שירות ללקוחותיו, או קיומו של סניף של התאגיד הזר בישראל, יחשבו מקומות אלו כמקום בו מתקיימת הפעילות העסקית של התאגיד הזר בישראל.

2.2.2 ביצוע פעילות עסקית בישראל בסיוע או בשיתוף נציג בישראל – כאשר התאגיד הזר נעזר לשם מתן שירותים או למכירת מוצרים בישראל בנציג בישראל או בצד קשור תושב ישראל, לרבות חברה קשורה תושבת ישראל (להלן: "נציג בישראל"), הפעולות המפורטות להלן, כולן או חלקן, בשילוב הפעילות האינטרנטית של התאגיד הזר בישראל המסתייעת בנציג בישראל, תחשב כפעילות עסקית המתקיימת בישראל לעניין סעיף 4א' לפקודת מס הכנסה:

- נציגים של התאגיד הזר בישראל מעורבים באיתור לקוחות או באיסוף מידע, בסיוע/באמצעות נציג בישראל.
- ניהול קשרי לקוחות – קיום קשר שוטף בין נציגיו של התאגיד הזר לבין הלקוח הישראלי, בסיוע/באמצעות נציג בישראל המתבטא, למשל, בארגון כנסים לקוחות, ביצירת הזדמנויות להצגת מוצרים חדשים, בפיתוח ושכלול השירות שניתן ללקוח, במתן היזון חוזר לפעילותו של התאגיד זר הזר בשוק המקומי וכיו"ב.

- מתן שירותי שיווק, גבייה, תמיכה, יעוץ, שרות לקוחות או כל שרות נלווה אחר חלקם או כולם בישראל באמצעות נציג בישראל.

2.2.3 "נוכחות כלכלית משמעותית" של התאגיד הזר בישראל – תאגיד זר המעניק שירותים באמצעות האינטרנט בלבד ללא נוכחות פיזית כלשהיא בישראל יחשב כמקיים פעילות עסקית בישראל אם נוכחותו הכלכלית בישראל משמעותית.

להלן מספר סממנים היכולים להעיד על קיומה של נוכחות כלכלית משמעותית של תאגיד זר בישראל:

- התאגיד הזר מספק ללקוחותיו שירותים באינטרנט כגון: פרסום, תיווך, שיווק, תמיכה וכו', בקשר עם משתמשים ישראלים.
- התאגיד הזר מבצע מספר עסקאות ניכר עם תושבי ישראל באמצעות האינטרנט.
- התאגיד הזר מספק באינטרנט שירות המותאם ללקוחות או משתמשים ישראלים (לדוגמה: שימוש בשפה העברית, פרסומות, סגנון, חיוב במטבע ישראלי, סליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל, וכו').
- השירותים שמעניק התאגיד הזר נצרכים על ידי לקוחות רבים בישראל באמצעות האינטרנט.
- מידת השימוש באתר על ידי משתמשים ישראלים גבוהה.
- קיימת זיקה הדוקה בין התמורה המשולמת לתאגיד הזר לבין מידת השימוש של המשתמשים הישראלים באינטרנט.

יובהר, כי במקרים בעלי מאפיינים של נוכחות כלכלית משמעותית בהם נבנת האפשרות לקיומה של פעילות עסקית בישראל, יש להיוועץ ביחידה למיסוי בינלאומי שבחטיבה המקצועית והלשכה המשפטית ברשות המסים.

2.3 ייחוס רווחי התאגיד הזר תושב מדינת אמנה למוסד הקבע בישראל

לאחר שנקבע כי לתאגיד הזר יש מוסד קבע בישראל, עולה השאלה כיצד יש לייחס את הכנסות/הרווחים של התאגיד הזר למוסד הקבע בישראל. ביום 31.5.2010 פרסם ארגון ה-OECD דוח בשם **OECD report on the attribution of frofits to permanent establishments**. הגישה שאומצה בדוח נקראת Authorized OECD Approach (להלן: "A.O.A"). גישה זו מסתמכת על גישת הישות הפונקציונאלית הנפרדת. על פי גישה זו, הרווחים יש לייחס למוסד הקבע הם רווחים שיכול היה להרוויח על פי עקרון "אורך הזרוע" (**Arm's length principle**), אילו מוסד הקבע היה נפרד ועצמאי, והיה עוסק בפעילויות זהות או דומות, בתנאים זהים או דומים, תוך התחשבות בפונקציות שבוצעו, נכסים שנעשה בהם שימוש, וסיכונים שנלקחו באמצעות מוסד הקבע. כאשר סוכן תלוי מהווה מוסד קבע, אופן הטיפול לא יהיה שונה מהאמור לעיל. ניתוח הפונקציות, נכסים וסיכונים שצוין לעיל יתחשב בכך שסוכן תלוי משמש בשני כובעים: הן כגוף עצמאי והן כמוסד קבע של התאגיד הזר. העובדה שמוסד הקבע אינו גוף נפרד ועצמאי מהתאגיד הזר שהוא חלק ממנו, ולא ברור מה הפונקציות, הנכסים, והסיכונים החלים עליו, מקשה גם על ייחוסם בין מוסד הקבע לבין התאגיד הזר שהוא חלק ממנו. על מנת להתגבר על קושי זה, פיתח ה-OECD את שיטת ה-**Significant people functions**. עיקרי השיטה הם התחשבות באנשים המפעילים את מוסד הקבע וייחוס פעילויות, נכסים וסיכונים בהתאם לנדרש והמשתמע מפעילותם של אנשים אלו. ייחוס רווחים למוסד קבע על בסיס עיקרון אורך הזרוע ינבע מחישוב הרווחים (או ההפסדים) מכל הפעילויות, כולל עסקאות עם צדדים לא קשורים, עסקאות עם צדדים קשורים (תוך יישום כללי ה-OECD למחירי העברה) ועסקאות עם חלקים אחרים בתאגיד.

ייחוס הרווחים יבוצע, **בשני שלבים**, בדרך של ניתוח נתונים המדמה את מוסד הקבע לישות היפותטית הנפרד מהתאגיד הזר שהוא חלק ממנו. לאחר הניתוח, ניתן יהיה לתמחר את

העסקאות בין מוסד הקבע לתאגיד הזר שהוא חלק ממנו (להלן: "העסקאות הפנימיות") בהתאם לכללי מחירי ההעברה.

בשלב הראשון – ניתוח עובדות ופונקציות:

- זיהוי אנשים העוסקים בפונקציות מהותיות (significant people functions) הרלוונטיות לייחוס בעלות כלכלית על נכסים, וייחוס הבעלות הכלכלית למוסד הקבע.
- זיהוי אנשים העוסקים בפונקציות מהותיות הרלוונטיות לייחוס סיכונים, וייחוס סיכונים למוסד הקבע.
- זיהוי פונקציות אחרות במוסד הקבע.
- הכרה וקביעת אופי העסקאות הפנימיות הניתנות לזיהוי.

בשלב השני, יש לתמחר את העסקאות הפנימיות לפי כללי אורך הזרוע.

2.4 ייחוס רווחי תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה לפעילותו בישראל

כאשר נקבע על פי סעיף 4א לפקודת מס הכנסה, כי מתקיימת פעילות עסקית של תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה בישראל, יש לערוך בדיקה של פונקציות, נכסים וסיכונים (FAR), בכדי ליחס רווח מתאים לפעילות המתבצעת בישראל.

2.5 דגשים ליישום: הפרדת הדיווח וסמכות לדרישת ידיעות

באותם מקרים בהם ייקבע כי פעילותו של התאגיד הזר עולה כדי מוסד קבע בישראל, יידרש דיווח נפרד על הכנסותיו בישראל. סך הרווח שהופק בישראל ואשר יש ליחסו לפעילות בישראל ייקבע על פי כללי מחירי העברה, כפי שפורטו לעיל. יובהר, כי מקום בו לתאגיד הזר יש חברה קשורה/חברת בת בישראל נידרש להפריד בין דיווחי החברה הישראלית הקשורה לבין דיווחי התאגיד הזר בכל דבר ועניין לרבות הפרדה לעניין קיזווי הפסדים ולעניין חלוקת רווחים לחברה הזרה.

לצורך בחינת קיומו של מוסד קבע ולשם ייחוס היקף הרווחים למוסד הקבע, ניתן לדרוש, על פי הוראות סעיף 135 לפקודה, סעיף 85 לפקודה והתקנות מכוחו, מידע מהתאגיד הזר ומהחברות הישראליות הקשורות, לגבי הפעילות המתבצעת בישראל הכוללת בין היתר פונקציות המתבצעות בישראל, הכנסות, מחזורים מלקוחות והוצאות בהתייחס לפעילויות השונות. יובהר כי האמור בסעיף זה יחול, בשינויים המחויבים, גם לגבי תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה כאמור בסעיף 2.2 לעיל.

3. היבטי מס ערך מוסף

מבוא

לאור פעילותם של התאגידיים הזרים באמצעות האינטרנט בעידן הכלכלה הדיגיטלית, כמתואר ברקע לחוזר זה, עולה שאלה האם על התאגידיים הזרים המספקים שירותים כאמור ללקוחות תושבי ישראל להירשם במע"מ כעוסק בישראל.

3.1 עוד שמכירת נכסים, לרבות נכסים בלתי מוחשיים, על ידי תאגידיים זרים ללקוחות תושבי ישראל באמצעות האינטרנט נחשבת לייבוא של טובין החייב במס בידי המייבא, מתן שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל מהווה עסקה בישראל. הבדל זה מעורר את סוגיית הרישום כעוסק בישראל של תאגידיים זרים המבצעים עסקאות בישראל של מתן שירותים כאמור.

3.2 בהתאם לסעיף 15(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), רואים שירות כניתן בישראל אם השירות ניתן על ידי מי שעסקו בישראל, ויראו מי שיש לו סוכן או סניף בישראל כמי שעסקו בישראל, או, האם השירות ניתן לתושב ישראל, לרבות לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או חברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, או שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל.

- 3.3** סעיף 16 לחוק מע"מ קובע את הכלל על פיו החייב במס במתן שירות יהיה נותן השירות. תקנה 6ד לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ") קובעת כי אם נעשתה עסקה בישראל של מתן שירותים על ידי תושב חוץ, אזי תחול חובת תשלום המס בגין עסקה כאמור על מקבל השירות, זולת אם ברשותו של מקבל השירות חשבונית בשל העסקה, ובמקרה זה תחולנה הוראות תקנה 6ד לתקנות מע"מ.
- 3.4** הסמכות להוצאת חשבונית הוקנתה בחוק מע"מ למי שהוא עוסק מורשה, היינו מי שנרשם כעוסק במע"מ בישראל לפי סעיפים 52 או 58 לחוק מע"מ.
- 3.5** סעיף 52 לחוק מע"מ קובע, בין היתר, כי עוסק, קרי מי שמנהל עסק, חייב ברישום במע"מ בישראל.
- 3.6** סעיף 60א לחוק מע"מ שעניינו רישום תושבי חוץ במע"מ בישראל, קובע כי חייב במס שהוא תושב חוץ, לרבות חבר בני אדם, שיש לו עסקים או פעילות בישראל, ימנה תוך 30 יום לאחר שהחל לעסוק בישראל או לפעול בישראל, נציג שמקום מגוריו הקבוע הוא בישראל.
- 3.7** הכלל העולה מסעיף 60 לחוק מע"מ הוא כי תושב חוץ שמקיים עסקים בישראל, יהא חייב ברישום כעוסק בישראל, וכפועל יוצא מכך יחויב בדיווח ובתשלום המס בהתאם להוראות חוק מע"מ, בקשר עם עסקיו בישראל.
- 3.8** מן האמור לעיל נובע, כי תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחותיו תושבי ישראל, יהא חייב ברישום כעוסק בישראל ובמינוי נציג לפי סעיף 60 לחוק מע"מ, במידה והוא מקיים עסקים בישראל.

רישום כעוסק בישראל של תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט

- 3.9** יראו תאגיד זר המבצע עסקאות של מתן שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, כמי שיש לו עסקים בישראל לעניין סעיף 60 לחוק מע"מ, בהתקיים אחד הקריטריונים המפורטים להלן:
- 3.9.1** פעילותו של התאגיד הזר לעניין מס הכנסה עולה כדי מוסד קבע בישראל.
- 3.9.2** קיומו של מנגנון עסקי בישראל – לתאגיד הזר יש סניף בישראל ואו הוא מעסיק עובדים בישראל ואו שוכר משרדים בישראל וכו' לרבות פעילות עסקית של מתן שירותים בישראל כמשמעותה בסעיף 2.2.1 לעיל.
- 3.9.3** התאגיד הזר מקיים פעילות עסקית של מתן שירותים בישראל בסיוע או בשיתוף נציג בישראל כמשמעותה בסעיף 2.2.2 לעיל.
- 3.9.4** לתאגיד הזר קיימת נוכחות כלכלית משמעותית בישראל כמשמעותה בסעיף 2.2.3 לעיל. יודגש, כי לצורך יישום חלופה זו יש לפנות למחלקה המקצועית של מע"מ.
- 3.10** לאור כל האמור לעיל, תאגיד זר המבצע עסקאות של מתן שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, המקיים עסקים בישראל על פי אחד הקריטריונים המפורטים לעיל, יהא חייב ברישום כעוסק בישראל ובמינוי נציג על פי סעיפים 52 ו-60 לחוק מע"מ בהתאמה, וכן בדיווח ובתשלום מס הנובע מעסקאותיו מול לקוחות תושבי ישראל. על רישום, דיווח ותשלום המס על ידי תאגיד זר כאמור, יחולו הכללים הקבועים בחוק מע"מ ובתקנות מע"מ.
- 3.11** יודגש כי חובת הרישום כעוסק בישראל, הדיווח ותשלום המס החלה על תאגיד זר על פי הוראה זו, היא בקשר עם עסקאות שבוצעו מול לקוחות תושבי ישראל בלבד.
- 3.12** כמו כן, תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, לגביו נקבע על פי הוראה זו כי הוא חייב ברישום כעוסק בישראל, לא יחשב לתושב חוץ לעניין סעיף 30ג לחוק מע"מ. משמעות הדבר הינה כי עוסק ישראלי הנותן שירותים או מוכר נכסים בלתי מוחשיים לתאגיד זר כאמור יהיה חייב במס בשיעור מס מלא.

בכבוד רב,

קרלמן – רואי חשבון