

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 14.2016

א.ג.נ.,

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

1. רקע

לאחרונה פרסמה רשות המיסים בישראל את גרסתו הסופית של [חוזר 4/2016 שכותרתו: "פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט" \("החוזר"\)](#). קודם לכן, באפריל 2015, פורסמה [טייטה לחוזר הנ"ל](#). החוזר מתפרסם על רקע התרחבות הפעילות הכלכלית העולמית העושה שימוש בפלטפורמות אינטרנטיות לביצוע מסחר חוצה-מדינות, ובהשפעת עבודתו הנרחבת של ארגון ה-OECD בעניין שחיקת בסיס המס והסטת רווחים ("BEPS"), תוך התכתבות עם הדו"ח של הארגון בנושא הכלכלה הדיגיטלית¹.

מטרת החוזר הינה להבהיר את עמדת רשות המיסים בנושאים הבאים:

1. מקרים בהם תראה הכנסתו של תאגיד זר ממכירת מוצרים או ממתן שירותים, באמצעות האינטרנט, כהכנסות של "מוסד קבע" בישראל.
2. כללים לייחוס רווחים למוסד הקבע בישראל.
3. מקרים המקימים חובה על תאגידים רב-לאומיים המספקים שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות ישראלים להירשם כעוסק מורשה לצרכי מע"מ.

2. מקרים בהם תראה הכנסתו של תאגיד זר ממכירת מוצרים או ממתן שירותים, באמצעות האינטרנט, כהכנסות של "מוסד קבע" בישראל

פעילות ממדינות אמנה

החוזר, בנייתו את תמורות הכלכלה הדיגיטלית והשפעותיה על התקיימותו של מוסד קבע בישראל בקשר עם פעילות מקומית של תאגיד זר, נצמד ככלל למבחנים הקלאסיים המצויים באמנות המס של ישראל: מבחן מקום העסקים הקבוע (Fixed Place of Business) ומבחן קיומו של סוכן תלוי (Dependent Agent), תוך מתן דגשים לבחינת התקיימותם.

- במקביל, **מצר החוזר בפרשנותו** את רשימת החריגים הקבועה באמנות לקיומו של מוסד קבע, רשימה אשר בעיקרה שאפה להחריג ממוסד קבע פעילות שבאופיין הכנה ו/או עזר, וקובע כי:
1. ביצוע מספר פעילויות מהפעילויות המוחרגות תבחנה כמכלול ותהווה מוסד קבע ככל ובצוותא תחרוגנה הפעולות מהכנה ו/או עזר.

¹ Action 1: Addressing the tax challenges of the digital economy, OECD and G20, October 2015

תל אביב - משרד ראשי

מרכז עזריאלי 1 תל אביב, ת.ד. 6701101 | 16593

תל אביב, 6116402 | טלפון: 03-6085555 | פקס: 03-6094022 | info@deloitte.co.il

משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת	Deloitte	Deloitte Analytics	Seker - Deloitte
מקום המדע 3 מגדל הר חוצבים ירושלים, 9777603 ת.ד. 45396 ירושלים, 9145101	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502	אלמנת 12 פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 8810402	מרכז עזריאלי 3 תל אביב, 6701101	הטיבים 7 ת.ד. 7796 מתח תקווה, 4959368	גיבורי ישראל 7 ת.ד. 8458 נתניה דרום, 4250407
טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-elat@deloitte.co.il	טלפון: 03-6070500 פקס: 03-6070501 info@deloitte.co.il	טלפון: 077-8322221 פקס: 03-9190372 info@deloitte.co.il	טלפון: 09-8922444 פקס: 09-8922440 info@deloitte.co.il

2. פעילות אשר איננה מנויה במסגרת הפעילויות המוחרגות תהווה הכנה ועזר אך ורק ככל והיא אינה מהווה פעילות מהפעילויות העיקריות של התאגיד הזר.
3. קיום פעילות עזר, לצד פעילות שאיננה עזר, תיוחסנה יחדיו למוסד הקבע.
4. פעילויות המהוות "נוכחות דיגיטלית משמעותית" בישראל לא תחשב במסגרת החרגים. פעילות דיגיטלית משמעותית הינה: נפח התקשרויות מהותיות עם תושבים בישראל, באמצעות האינטרנט, למתן שירותים דיגיטליים; שירותים של תאגיד זר הנצרכים ע"י לקוחות רבים בישראל באמצעות הרשת; תאגיד המספק שירותים המותאמים למשתמשים ישראליים.

פעילות ממדינות שאינן מדינות אמנה

בעניין פעילות של תאגידי זרים ממדינות שאינן מדינות אמנה, בוחן החוזר את אופי הפעילות ביחס לכללי המקור של פקודת מס הכנסה ומאפיין מהי פעילות עסקית מניבת הכנסה אשר יש לראותה כמתבצעת מישראל. בהתאם, מבצע החוזר הבחנה בין שלושה מבני פעילות: (א) פעילות בישראל באמצעות מקום פיזי; (ב) פעילות בישראל בסיוע/שיתוף נציג בישראל; (ג) "נוכחות כלכלית משמעותית" של תאגיד זר בישראל; כאשר כל אחד ממבני הפעילות כאמור יכול להוות בסיס לראות בפעילות העסקית כחייבת במס בישראל.

3. כללים לייחוס רווחים למוסד הקבע בישראל

פעילות ממדינות אמנה

בקביעת אופן ייחוס ההכנסה למוסד הקבע של תאגיד זר בישראל, מאמצת רשות המסים את גישת ארגון ה-OECD לעניין מחירי העברה, שהינה עקרון "אורך הזרוע". בהתאם לכך, מצפה הרשות כי התמחיר יתבצע באופן המנטרל את הקשר בין מוסד הקבע והתאגיד הזר, תוך התחשבות בפונקציות, בנכסים ובסיכונים אשר מצויים במוסד הקבע.

פעילות ממדינות שאינן מדינות אמנה

כאשר התאגיד הזר איננו תושב מדינת אמנה, קובעת רשות המסים, כי ייחוס ההכנסה יתבצע על בסיס בדיקה של הפונקציות, הנכסים והסיכונים (FAR) על מנת לקבוע את הרווח אשר יש לייחס לפעילות בישראל.

4. מקרים המקימים חובה על תאגידי רב-לאומיים המספקים שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות ישראלים להירשם כעוסק מורשה לצרכי מע"מ

החוזר קובע, כי בעוד שמכירת נכסים על יד תאגידי זרים לתושבי ישראל באמצעות האינטרנט נחשבת ליבוא טובין החייב במס בידי המייבא, הרי שמתן שירותים מהווה עסקה בישראל, ועל כן עולה שאלת רישומם של התאגידי הזרים כעוסק בישראל.

במידה שתאגיד זר מקיים עסקים בישראל הוא יהא חייב ברישום בישראל על פי סעיף 60 לחוק מע"מ.

החוזר קובע, כי יראו תאגיד זר המבצע עסקאות מתן שירותים באינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, כמי שיש לו עסקים בישראל בהתקיים אחד מהתנאים הבאים:

- פעילותו של התאגיד הזר מהווה מוסד קבע בישראל לעניין מס הכנסה.
- קיומו של מנגנון עסקי בישראל – העסקת עובדים בישראל; סניף בישראל; משרדים בישראל וכיוצ"ב.

- התאגיד הזר, נעזר לשם מתן השירותים, בנציג בישראל אשר מעורב בתהליך איתור לקוחות או באיסוף מידע, בשיווק, שירות לקוחות או כל שירות נלווה אחר.
- לתאגיד הזר נוכחות כלכלית משמעותית בישראל. להלן מספר סממנים לקיומה של נוכחות כזו: התאגיד הזר מספק ללקוחותיו שירותים באינטרנט, כגון פרסום, בקשר עם משתמשים ישראלים; מספר עסקאות רב עם לקוחות תושבי ישראל; התאגיד הזר מספק שירות המותאם ללקוחות ישראלים (שימוש בשפה העברית, חיוב במטבע ישראלי, סליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל וכו'); מידת השימוש באתר האינטרנט על ידי ישראלים גדולה; קיימת זיקה הדוקה בין התמורה המשולמת לתאגיד הזר לבין מידת השימוש של המשתמשים הישראליים באינטרנט; יודגש, כי על מנת ליישם חלופה זו, יש לפנות למחלקה המקצועית של מע"מ בהנהלת רשות המסים.

העולה מן האמור לעיל, כי תאגיד זר המבצע עסקאות של מתן שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, המקיים עסקים בישראל על פי אחת החלופות לעיל, יהא חייב ברישום כעוסק בישראל ובמינוי נציג בישראל. המשמעות היא, כי תאגיד זר כאמור יהא חייב בדיווח ובתשלום מס הנובע מעסקאותיו עם ישראלים, על פי הקבוע בחוק ובתקנות מע"מ.

תאגיד זר, החייב ברישום על פי חוזר זה, לא יחשב כתושב חוץ לעניין סעיף 30(ג) לחוק מע"מ, קרי עוסק ישראלי המספק לו שירותים או מוכר לו נכסים בלתי מוחשיים יהא חייב במע"מ בשיעור מלא ולא בשיעור אפס.

נשמח להיות לכם לעזר בכל עניין ובכל שאלה העולה מקריאת החומר המצורף.

המחלקה למסים עקיפים

רו"ח ניסים פחימה, מנהל המחלקה
טלפון: 03-608-5401
דוא"ל: Npahima@Deloitte.co.il

עו"ד דנית כהן, מנהלת
טלפון: 03-608-5512
דוא"ל: Dancohen@Deloitte.co.il

המחלקה למיסוי בינלאומי

רו"ח יצחק צ'יקורל, שותף, מנהל המחלקה
טלפון: 03-608-5511
דוא"ל: Ychikorel@Deloitte.co.il

עו"ד חגית אורן, מנהלת בכירה
טלפון: 03-608-6124
דוא"ל: Horen@Deloitte.co.il

עו"ד משה בינה, מנהל בכיר
טלפון: 03-6085519
דוא"ל: Mbina@Deloitte.co.il

רו"ח (עו"ד) מיכאל אדווין, מנהל
טלפון: 03-718-1826
דוא"ל: Medwin@Deloitte.co.il

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון
Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© כל הזכויות שמורות

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

© 2016 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.