



חוזר מס הכנסה מס' 2015/XX - רשות המסים
פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

תוכן עניינים:

1	רקע	1
2	היבטי מס הכנסה	2
2.1	פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה-קביעת קיומו של מוסד קבע	2
2.1.1	הגדרת המונח "מוסד קבע"	2
2.1.2	הצגת שתי החלופות לקיומו של "מוסד קבע" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית	3
1	חלופה ראשונה – קיומו של "מוסד קבע" באמצעות מקום עסקים קבוע	3
2	חלופה שנייה – קיומו של "מוסד קבע" באמצעות קיומו של "סוכן תלוי"	5
2.1.3	ייחוס רווחי התאגיד הזר למוסד קבע	6
2.2	פעילות בישראל של תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה	7
2.3	דגשים ליישום: הפרדת הדיווח וסמכות לדרישת ידיעות	8
3	היבטי מע"מ	8

1. רקע

1.1 בשנים האחרונות אנו עדים להתרחבות הפעילות הכלכלית באמצעות האינטרנט (להלן: "הכלכלה הדיגיטלית"). הזירה האינטרנטית צברה תאוצה הן בתחום המסחר והן בתחום מתן שירותים. עסקאות באמצעות האינטרנט מבוצעות על ידי חברות בינלאומיות גם עבור לקוחות בישראל כאשר ההתקשרות ביניהם נעשית במישור, או בעקיפין באמצעות חברה קשורה או באמצעות קבלני משנה, המבצעים חלק מהפעולות הכרוכות בגיוס הלקוחות ובמתן השירות.

1.2 בחלק מהמקרים, לצורך מתן השירותים ללקוח הישראלי, מקים התאגיד הבינלאומי אתר ייעודי בשפה העברית למשתמשים/גולשים ישראלים. בחלק אחר מהמקרים, האתר הבינלאומי משמש פלטפורמה להזמנת שירותים או מוצרים מהלקוחות הישראלים. לעיתים התאגיד הבינלאומי מעניק שירותי פרסום ללקוחות ישראלים באתרי אינטרנט ישראלים של חברות ישראליות אחרות (הצגת banner באתר הישראלי). לצורך מתן שירותים כאמור, נעזרים התאגידים הבינלאומיים בחברות ישראליות קשורות או בקבלני משנה ישראלים המבצעים בישראל פעולות שיווק, איתור וגיוס לקוחות ישראלים, מתן שירותי תמיכה עסקית ו/או טכנית ללקוחות הישראליים וכיוצ"ב, בתמורה לתשלום כספי.

1.3 על פי הוראות הדין, הכנסותיו העסקיות של תאגיד זר ממתן שירותים וממכירת טובין חייבות במס בישראל אם הן הופקו בישראל (סעיף 2 רישא לפקודת מס הכנסה). כאשר התאגיד הזר הוא תושב מדינת אמנה, יחול מס בישראל כאשר

פעילות המיזם הזר בישראל מגיעה לכדי "מוסד קבע" כהגדרתו באמנות המס למניעת מסי כפל.

1.4 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.

בהקשר זה חשוב לציין את פרויקט ה- BEPS (base erosion and profit shifting), פרויקט משותף לארגון ה- OECD ומדינות ה-G20 אשר דן, בין השאר, בהתמודדות עם הכלכלה המשתנה. במסגרת פרויקט ה- BEPS, פורסם לאחרונה דוח ראשון בנושא הכלכלה הדיגיטלית¹. במסגרתו של דוח הביניים נדונו גם צורות של עסקים דיגיטליים בקשר למכירת טובין ומתן שירותים. דרכי פתרון אפשריים יבחנו בתקופה הקרובה, ודוח סופי אמור להתפרסם עד סוף שנת 2015.

1.5 מטרת חוזר זה, היא להסביר באלו מצבים ניתן יהיה לראות את הכנסותיו של התאגיד הזר ממתן שירותים, אשר האינטרנט משמש גורם ייצור מרכזי בייצור הכנסותיו, כמופקות באמצעות "מוסד קבע" שלו בישראל, וכפועל יוצא לקבוע את הכללים לייחוס הרווחים לאותו מוסד קבע.

בנוסף, בנוגע להיבטי מס ערך מוסף, מטרתו של חוזר זה הינה להסדיר האם ובאילו מצבים, על תאגידים בינלאומיים המספקים שירותים ללקוחות ישראליים באמצעות האינטרנט, להירשם בישראל כעוסק מורשה לצרכי מע"מ.

1.6 החוזר עוסק במתן שירותים בלבד באמצעות האינטרנט (להבדיל ממכירת סחורות) ובדגש על מקרים שבהם החברה הרב לאומית הזרה נעזרת בחברה ישראלית קשורה העוסקת עבודה במגוון פעילויות. פעילויות נוספות באמצעות האינטרנט יכול שיבחנו בעתיד ויופץ לגביהן נייר עמדה נפרד.

2. היבטי מס הכנסה

2.1 פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה-קביעת קיומו של מוסד קבע

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 המיזם הזר (להלן: "מקום עסקים קבוע").

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", 2014

2. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (להלן: "סוכן תלוי"), שהוא בעל סמכות לכרות חוזים בשם המיזם.

2.1.2 הצגת שתי החלופות לקיומו של "מוסד קבע" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית:

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

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

הפרשנות לאמנת המודל עוסקת גם בהגדרת "מקום עסקים קבוע" בהקשר למסחר בסביבה אלקטרונית. פרשנות אמנת המודל בהקשר זה כפי שגובשה 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 האופיינית לכלכלה הדיגיטלית, גם אם השרת ממוקם במקום אחר. בדיונים שהתקיימו עד כה במסגרת פרויקט ה-BEPS נקבע שלכל הפחות המבחנים לקיומו של מוסד קבע יחולו גם על כלכלה דיגיטלית.

לפיכך על רקע עידן הכלכלה הדיגיטלית, שבו השרת יכול להיות ממוקם פיזית כמעט בכל מקום בעולם מבלי קשר למקום הימצאות הלקוחות, השיווק, השירות, התמיכה, הפיתוח וכו', יש להניח שלמוסד הקבע שיוצר השרת ייוחסו רווחים מוגבלים.

יודגש כי מוסד קבע עשוי להתקיים גם במקום בו אין שרת.

יובהר, כי לעניין ייחוס רווחים למוסד קבע, בעידן הכלכלה הדיגיטלית, ועל מנת לייחס באופן נאות יותר את הרווחים למקור יש להגביל את הרווחים שייחסו למקום הימצאות השרת ובמקביל, להעניק משקל גדול יותר לפעילות הכלכלית המתקיימת במוסדות קבע אחרים בהם מתקיימת פעילות כלכלית האופיינית לכלכלה הדיגיטלית.

פעילויות של תאגידים בינלאומיים הפועלים באמצעות האינטרנט בישראל מבוצעות לעתים באמצעות מתקנים פיזיים בישראל. מתקנים כאלו עשויים להיחשב כמקום עסקים קבוע המהווה מוסד קבע.

סעיף 5(4) באמנת המודל קובע כי שימוש במתקנים בישראל רק לצרכי אחסנה, לקניית טובין, לאיסוף מידע, למתן שרותי פרסום, לאספקת ידיעות או למחקר מדעי עבור התאגיד הזר, אין בו ליצור מוסד קבע (להלן: "החריגים להגדרת מוסד קבע").

יודגש כי מקום עסקים קבוע של חברה המקיימת בו פעילות אחת או יותר מהחריגים המנויים בסעיף, יחשב מוסד קבע אם פעילות זו אינה פעילות עזר בלבד.

מכאן לעניינו ועל רקע ייחודה של הכלכלה החדשה, כאשר פעילותו העיקרית (CORE) של התאגיד הינה פעילות באמצעות האינטרנט וכאשר מתקיימים הסממנים המפורטים להלן, כולם או חלקם, אין לראות בהכרח בפעילות האינטרנטית של התאגיד הזר, כנופלת לחריגים להגדרת "מוסד קבע", אלא, יש לראותה ככזו העשויה להקים "מוסד קבע" לפעילות התאגיד הזר בישראל:

- פרט למתקן המצוי בישראל, מפעיל התאגיד הזר אתר מותאם לשימוש לקוחות ישראלים (שפה, פרסומים, סגנון, מטבע, וכו').
- האתר מקשר בין לקוח ישראלי לספקים ישראלים.
- מידת הפופולאריות של השימוש באתר על ידי משתמשים ישראלים גבוהה.
- יכולת הפקת הרווח מהאתר עולה ככל שמידת המשתמשים ופעילות המשתמשים באתר גדלות.
- נציגים של התאגיד הזר בישראל מעורבים באיתור לקוחות או באיסוף מידע, בסיוע המתקן המצוי בישראל.
- ניהול קשרי לקוחות - קיום קשר שוטף בין נציגיו של התאגיד הזר לבין הלקוח הישראלי, בסיוע המתקן המצוי בישראל המתבטא, למשל, בארגון כנסי לקוחות, ביצירת הזדמנויות להצגת מוצרים חדשים, בפיתוח ושכלול השירות שניתן ללקוח, במתן היזון חוזר לפעילותו של המיזם הזר בשוק המקומי וכיו"ב.
- היקף שירותי השיווק ושירותי התמיכה הניתנים בישראל באמצעות נציג המיזם הזר הינם משמעותיים.
- לתאגיד הזר נוצרים סיכונים עסקיים בישראל.

חשוב לציין, שמתקנים של חברה קשורה תושבת ישראל העומדים לרשות החברה הזרה, ושימשו את החברה הזרה לצורך הפקת הכנסה שאינה הכנסה של החברה הישראלית, עשויים גם הוא להחשב בנסיבות מסוימות כמתקנים של החברה הזרה.

עוד חשוב לציין כי עובד שכיר המועסק פורמלית על ידי חברה תושבת ישראל, אך פועל על פי הוראות החברה הזרה עשוי להחשב כעובד של החברה הזרה או כמי שפועל מטעמה ועשוי ליצור מוסד קבע לחברה הזרה בישראל. מידת מעורבותה של החברה הזרה בתהליך גיוסם של העובדים בישראל ומידת המעורבות בקביעת תנאי העסקתם, עשויה להעיד על המעסיק הכלכלי, וליצור לחברה הזרה מוסד קבע.

בקביעת פרשנות עדכנית למונח מוסד קבע נכון יהיה ליחס משקל, בין היתר, גם ל"אפקט רשת האינטרנט". אפקט זה נוצר מעצם קיומה של רשת האינטרנט והיכולת לפרסם באתר כאילו נעשה פרסום בשלטי חוצות.

מהדוח הראשון של פרויקט ה-BEPS הדן בנושא הכלכלה הדיגיטלית, עולה כי אפשר ותאומץ גישה רחבה יותר המשנה את בסיס הגדרת מוסד הקבע כך שבמקרים בהם תאגידים זרים המבצעים פעילות באופן דיגיטלי לחלוטין מקיימים "נוכחות דיגיטלית משמעותית" (SIGNIFICANT PRESENCE) (DIGITAL) בישראל, ניתן יהיה למסות פעילות זו בישראל.

"נוכחות דיגיטלית משמעותית":

הכוונה לשינוי מבחן מוסד הקבע המסורתי לגבי עסקים שאין להם נוכחות פיזית כלשהי. כך שיינתן פחות משקל לנוכחות פיזית ומשקל רב יותר לנוכחות מהסוג הנדרש לצורך קיום קשרי לקוחות ומערכת יחסים קרובה עם לקוחות בעידן הדיגיטלי, במקרה כזה נשקלת האפשרות להכיר בקיומו של מוסד קבע כאשר למשל:

- נחתמת כמות משמעותית של חוזים למתן שירותים דיגיטליים, בין התאגיד לבין תושבי המדינה 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. חלופה שניה – קיומו של "מוסד קבע" באמצעות קיומו של "סוכן תלוי" 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 מיזם במדינה מתקשרת והוא בעל סמכות, אשר הוא עושה בה שימוש באורח שיגורתי, 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 צד לחוזה אבל מנהל משא ומתן מחייב על פרטי החוזה, יכול, יכול שיהווה "סוכן תלוי" אשר ייצור מוסד קבע לתאגיד הזר במדינת המקור. יודגש כי גם אם החוזה נחתם בפועל על ידי התאגיד הזר אין בכך כדי לשלול את קיומה של "הסמכות לכרות חוזים בשם המיזם" של הסוכן בנסיבות המתאימות.

פעילויות של תאגידי בינלאומיים הפועלים באמצעות האינטרנט בישראל מבוצעות לעתים בסיוע של חברות ישראליות קשורות או קבלני משנה ישראלים אחרים (להלן: "סוכן בישראל"). הסוכן בישראל עשוי להיחשב, במקרים המתאימים, כסוכן תלוי היוצר מוסד קבע בישראל לתאגיד הזר.

בחירת הסממנים המפורטים להלן יכולה לסייע בהכרעה בשאלה האם פעילותו של הסוכן בישראל עבור התאגיד הזר הינה של סוכן תלוי, **כלומר האם הסוכן**

מתקשר למעשה בשם המיזם :

השתתפות בהליך כריתת החוזה:

- היקף הסמכות להתערב בניהול המשא ומתן לצורך כריתת החוזה בין הלקוח הישראלי לבין המיזם הזר הנתונה לסוכן ;
- הסוכן מוסמך להבטיח מחיר ללקוח ותנאים מסחריים באופן המחייב את החברה, בין אם מסגרת ההטבות מוכתבת מראש ובין אם ניתן לו שיקול דעת. ;
- מעורבות הסוכן בהתאמת החוזה לצרכיו ודרישותיו של הלקוח משמעותית ; סמכות הסוכן להעניק הטבות ;
- היות הסוכן צד לחוזה שבין המיזם הזר לבין הלקוח ועוד.

יובהר, כי חוזה אחיד, ללא אפשרות לניהול משא ומתן משמעותי, יבחן לאור מאפייני החוזה ותרומתו הישירה של הסוכן לכריתת החוזה.

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

2.1.3 ייחוס רווחי התאגיד הזר למוסד קבע

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 **2010 OECD report on the attribution of profits 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 שיש לייחס למוסד הקבע הם רווחים שיכול היה להרוויח על פי עקרון "אורך הזרוע", 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 הנפרדת 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.

2.2 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 לישראל ייקבעו על פי הדין הפנימי של מדינת ישראל בלבד ואין צורך בהוכחת קיומו של "מוסד קבע" על פי אמנה. סעיף 4א' לפקודת מס הכנסה, קובע כי מקום הפקת ההכנסה העסקית הוא מקום ביצוע הפעילות העסקית. מאפייני

הפעילות שפורטו לעיל יכולים לתמוך, במקרים המתאימים, במסקנה שהפעילות העסקית מתבצעת בישראל.

כמו כן, גם בהיעדר מוסד קבע, יש לערוך בדיקה של פונקציות, נכסים וסיכונים (FAR), בכדי ליחס רווח נאות לחברה הישראלית הפועלת בישראל. בהקשר זה מאפיינים של מידת מעורבות, היקף סיכונים, שיקול דעת ונשיאה בסיכונים הם בעלי משקל רב.

2.3 דגשים ליישום: הפרדת הדיווח וסמכות לדרישת ידיעות

באותם מקרים בהם ייקבע כי פעילותה של החברה העסקית הזרה מנוהלת באמצעות מוסד קבע, יידרש דיווח נפרד על הכנסותיה של החברה הזרה אשר הופקו באמצעות מוסד הקבע, בנוסף לדיווח של החברה הישראלית על פעולותיה והכנסותיה. סך הרווח שהופק בישראל ואשר יש ליחסו לישראל בשל פעילות החברה הישראלית הקשורה ובשל פעילות החברה הזרה באמצעות מוסד הקבע, ייקבע כאמור על פי כללי מחירי העברה כפי שפורטו לעיל. יובהר, כי ההפרדה בין דיווחי החברה הישראלית לבין דיווחי החברה הזרה הינה הפרדת דיווח בין שתי ישויות נפרדות לכל דבר ועניין לרבות הפרדה לעניין קיזווי הפסדים ולעניין חלוקת רווחים לחברה הזרה.

לצורך, בחינת קיומו של מוסד קבע ולשם קביעת גובה הרווחים שיש לייחס למוסד הקבע, ניתן לדרוש, על פי הוראות סעיף 135 לפקודה, 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 חברה זרה שאינה תושבת מדינת אמנה כאמור בסעיף 2.2 לעיל.

3. היבטי מע"מ

3.1 על רקע פעילותם של התאגידים הזרים באמצעות האינטרנט, מול לקוחות ישראלים, כמתואר לעיל, יש לבחון את השאלה האם על התאגידים הזרים כאמור להירשם במע"מ כעוסק בישראל.

3.2 בהתאם לסעיף 15(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "חוק מע"מ"), ובהקשר הנדון בחוזר זה, רואים שירות כניתן בישראל אם השירות ניתן על ידי מי שעסקו בישראל, מי שיש לו סוכן או סניף בישראל, או, לחילופין, אם השירות ניתן לתושב ישראל או לגבי נכס המצוי בישראל.

3.3 סעיף 52(א) לחוק מע"מ, קובע את החובה הכללית המוטלת על עוסק להירשם אצל המנהל ואילו סעיף 60 לחוק מע"מ, קובע כי תאגיד זר המנהל עסק בישראל חייב במינוי נציג ישראלי.

3.4 הכלל העיקרי העולה מסעיפי חוק מע"מ שפורטו לעיל הינו כי תאגיד זר שמקיים פעילות עסקית בישראל העולה כדי עסק של ממש הרי שעסקאותיו המהוות את הפעילות העסקית האמורה, חייבות במע"מ והוא חייב ברישום בישראל כעוסק מורשה.

3.5 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 זו ניתן לבסס בין היתר על הפרמטרים הבאים:

3.5.1 השירות מסופק ללקוחות ישראלים המעוניינים לקבל שירותים שונים בקשר עם משתמשים ישראלים בישראל (למשל שירותי תיווך או פרסום בקרב משתמשים ישראלים).

3.5.2 השירות המסופק ללקוחות הישראליים של התאגיד הזר מופנה למשתמשים ישראלים ומכוון אליהם.

3.5.3 השירות מבוצע הלכה למעשה בישראל, שכן השירות מבוצע באמצעות הצגת התוכן במחשבים של המשתמשים בישראל ובד"כ גם באמצעות אתרי אינטרנט ישראלים.

3.5.4 בחלק מהמקרים פעולות השיווק ואיתור הלקוחות הישראליים עבור התאגיד הזר, כמו גם התמיכה בלקוחות אלו, מבוצעות בישראל באמצעות חברות ישראליות הקשורות לתאגיד הזר.

3.5.5 השירותים המסופקים על ידי התאגיד הזר נצרכים בישראל

3.6 להלן דוגמאות למקרים בהם קיימת חובת רישום לתאגיד זר המספק שירותי פרסום, ותיווך וכו' באמצעות האינטרנט כעוסק מורשה בישראל:

3.6.1 תאגיד זר המפעיל מנוע חיפוש יהיה חייב ברישום לגבי הכנסותיו משירותי פרסום ללקוחות ישראלים המופנים לצרכנים או משתמשים ישראלים.

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

3.7 מבלי לגרוע מהאמור בסעיף 3.6 לעיל, תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות ישראלים שנקבע לגביו לעניין מס הכנסה כי יש לו "מוסד קבע" בישראל, חזקה כי הוא מנהל עסק בישראל, ועל כן יהא חייב ברישום כעוסק לעניין מע"מ לגבי עסקאותיו הנובעות מלקוחות ישראלים.

3.8 יצוין, כי תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות ישראלים, לגביו נקבע על פי חוזר זה כי הינו חייב ברישום כעוסק במע"מ בישראל, ככלל, לא יחשב ל"תושב חוץ" לעניין סעיף 30(ג) לחוק מע"מ. משמעות הדבר הינה כי עוסק ישראלי המוכר נכס בלתי מוחשי או נותן שירותים לתאגיד הזר האמור, בקשר עם עסקאותיו של התאגיד הזר החייבות במס בישראל, יהיה חייב במע"מ בשיעור מס מלא.

3.9 יובהר כי חוזר זה, בכל האמור להיבטי מע"מ, אינו חל על תאגיד זר המוכר ללקוחות ישראלים באמצעות האינטרנט טובין כהגדרתם בחוק, אשר יובאו לישראל, וזאת מן הטעם שאין המדובר בעסקה בישראל אלא ביבוא החייב במס בידי היבואן.

להבהרות ביחס לחוזר זה ולגבי יישומו במקרים השונים ניתן להתייעץ עם החטיבה
המקצועית והלשכה המשפטית של רשות המסים.

בברכה,
רשות המסים בישראל

סניף רמת השרון