



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 6845/13

לפני: כבוד השופט י' דנציגר  
כבוד השופט ע' פוגלמן  
כבוד השופט י' עמית

העותר: גיא אופיר, עו"ד

נגד

המשיבים: 1. שר האוצר  
2. מנהל רשות המיסים  
3. Google Inc.  
4. Google Ireland  
5. Facebook Inc.

עתירה למתן צו על תנאי

בשם העותר: עו"ד גיא אופיר; עו"ד עופר מוסקוביץ'

בשם המשיבים 1-2: עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבות 3-4: עו"ד אלי זהר; עו"ד חגית בלייברג;  
עו"ד ליאור גוטוירט; עו"ד איגור גלביץ'

### פסק-דין

השופט ע' פוגלמן:

1. העתירה שלפנינו מכוונת לכך שלא מבוצעות פעולות גבייה של תשלומי מס ערך מוסף (מע"מ) מתאגידים רב לאומיים הנותנים שירותים ומוכרים סחורות לישראלים כגון המשיבות 3-5. בעתירה מבוקש להורות למשיבים 1-2 לנהוג בתאגידים רב לאומיים כפי שנוהגים ביתר הנישומים בישראל, דהיינו להקדים משלוח של דרישה לתשלום מע"מ, ורק לאחר מכן יוטל הנטל על הנישום לשכנע את רשות המס מדוע אין הוא חייב במע"מ. העותר טוען כי תאגידים רב-לאומיים שונים, ובהם המשיבות 3-5, מקיימים בישראל פעילות עסקית ענפה הכוללת התקשרות בעברית עם מקבלי שירות

שהם תושבי ישראל; תשלום בשקלים; התאמת השירות או הטובין למשק הישראלי; נקיטת פעולות שיווק ישירות לגיוס לקוחות ישראלים; משלוח דיוור ישיר בתוך ישראל ללקוחות ישראלים; וכן רישום עשרות סימני מסחר במטרה להגן על נוכחותם העסקית של תאגידיים אלה בישראל. אף על פי כן, האחרונים אינם נדרשים לשלם מע"מ באופן שיוצר להם יתרון בלתי הוגן כלפי תאגידיים ישראלים המתחרים בהם. לשיטת העותר, "מבחן מיקום השרת" שנוקטת רשות המיסים כדי לקבוע היכן בוצעה עסקה שנעשתה באמצעות האינטרנט לצורך חיוב במע"מ – אם העסקה בוצעה בישראל אם לאו – הוא ארכאי ומיושן, ויש להחליפו ב"מבחן המהות ופלח השוק שאליו פונה נותן השירות". העותר מפרט בהרחבה את פעילותן העסקית של המשיבות 3-5 בישראל, וטוען כי יש לאכוף את הוראות החוק עליהן ועל תאגידיים רב-לאומיים אחרים באמצעות המבחן שהציע. ביום 17.7.2013 פנה העותר אל המשיבים 1-2 במכתב שבו טען כי יש מקום לחייב תאגידיים רב-לאומיים במע"מ כאמור. משלא נענתה פנייתו לגופו של עניין, הגיש (ביום 13.10.2013) את העתירה שלפנינו.

2. קודם שנידרש לטענות המשיבים, נפתח בתשתית הנורמטיבית. סעיף 2 רישה לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק) קובע כי "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף". "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כ"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו". פרק ד' לחוק שעניינו "מקום העסקה" קובע בסעיף 14 כי "יראו נכס כנמכר בישראל אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם יוצא מישראל, ובנכס בלתי מוחשי – אם המוכר הוא תושב ישראל". סעיף 15 לחוק קובע:

15. (א) יראו שירות כניתן בישראל אם נתקיימה אחת מאלה:

(1) נתן אותו מי שעסקו בישראל; מי שיש לו סוכן או סניף בישראל יראוהו, לענין זה, כמי שעסקו בישראל;

(2) הוא ניתן לתושב ישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל;

(3) הוא ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל.

(ב) יראו פעילות כמנוהלת בישראל אם נתקיימה אחת מאלה:

(1) היא התנהלה כולה או מרביתה בישראל;

(2) ניהל אותה מי שעיקר פעילותו

במתן שירות או  
בניהול פעילות

בישראל והיא בתחום הפעילות שהוא  
מנהל;  
(3) היא החלק שנוהל בישראל מפעילות  
שמרביתה נוהלה מחוץ לישראל.

סעיף 52 לחוק קובע כי "עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי חייבים ברישום, במועד  
ובדרך שנקבעו"; וסעיף 60 לחוק קובע:

60. (א) חייב במס שהוא תושב חוץ, שיש  
לו עסקים או פעילות בישראל, ימנה תוך  
שלושים יום לאחר שהחל לעסוק או  
לפעול בארץ נציג שמקום מגוריו הקבוע  
הוא בישראל, יודיע על כך למנהל ויצרף  
הסכמתו של הנציג בכתב.

(ב) נציג שנתמנה לפי סעיף זה דינו לענין  
חוק זה כדין החייב במס.

[...]

(ה) בסעיף זה, "תושב חוץ" – כהגדרתו  
בסעיף 1 [המגדיר "לגבי חבר בני אדם –  
חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ  
לישראל"], לרבות – [...]

(2) לגבי חבר בני אדם – אם נתקיים אחד  
מאלה:

(א) תאגיד שהשליטה בו וניהולו מופעלים  
מחוץ לישראל;

(ב) חברה הרשומה בישראל כחברת  
חוץ; [...]

תושב חוץ שיש  
לו עסקים או  
פעילות בישראל

3. לטענת המשיבים 1-2, הוראות אלו מתוך החוק ממחישות כי בשונה ממקרים  
שבהם מוטל מע"מ על מכירת נכס או שירות בידי עוסק בישראל – הרי שככל שמדובר  
בפעילות של תאגידים בינלאומיים המבוצעת דרך רשת האינטרנט, החלת הוראות החוק  
מורכבת יותר – בוודאי ככל שמדובר ב"מקום העסקה" ו"רישום העוסק". בהקשר זה  
עולה השאלה מהו "מקומה" של פעילות המתבצעת במרחב הסייבר, וכיצד משליך  
הדבר על רישום בישראל של תאגידים בינלאומיים המבצעים פעילות באינטרנט  
("רישום" לפי החוק). המשיבים 1-2 טוענים כי "מהפכת האינטרנט" יצרה מציאות  
חדשה ומתפתחת באופן תדיר, המעוררת שאלות סבוכות של מיסוי בינלאומי (לרבות  
בהתייחס לנפקותן האפשרית של אמנות מס כאלה ואחרות) שבמסגרת מתן המענה להן  
יש להביא בחשבון לא רק את התשובות לפי דין המס הישראלי, אלא גם את התשובות  
שיינתנו להן בדיני המס של מדינות אחרות. בהקשר זה פרסם ה-OECD, ביולי 2013,  
מסמך שכותרתו "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting" העוסק בשאלות

הללו ואחרות ובדרכים אפשריות להתמודדות עמן. המשיבים 1-2 טוענים כי סוגיה זו עומדת כרגע על המדוכה ובתקופה הקרובה צפוי להתפרסם חוזר מקצועי בעניין, ומשכך העתירה היא מוקדמת ודינה להידחות על הסף. המשיבים 3-4 תומכים בעמדת המדינה מנימוקים שונים.

4. לאחר עיון בעתירה ובתגובות המשיבים 1-4, באנו למסקנה שדינה להידחות על הסף בהיותה מוקדמת. אכן, אופן יישומו של חוק מס ערך מוסף על תאגידים רב לאומיים – ככל שמדובר בעסקאות או בפעילות המבוצעות דרך רשת האינטרנט – עלול לעורר שאלות מורכבות שעשויה להיות להן השלכה רחבה. מתשובת המדינה למדנו כי הגורמים האמונים על אכיפת החוק עמלים על גיבוש חוזר מקצועי בנושא זה שיפורסם בתקופה הקרובה. חוזר זה נועד להסדיר את העניין ועשוי ליתן מענה לטענות המועלות בעתירה (כולן או חלקן). במצב דברים זה, יש להותיר למשיבים 1-2 פרק זמן סביר לגיבוש עמדתם בסוגיה רבת פנים זו, ועל כן אין מקום להידרש לטענות המועלות בעתירה בעת הזו (השוו: בג"ץ 11384/05 עמותת אומ"ץ – אזרחים למען מינהל תקין, צדק חברתי ומשפטי נ' ועדת הכנסת (22.1.2006); בג"ץ 777/04 ועד ההורים של בית הספר היסודי "השרון" בכפר סבא נ' רשות החינוך המקומית, ראש העירייה (15.3.2004)).

העתירה נדחית אפוא על הסף. לא ראינו לעשות צו להוצאות.

ניתן היום, ט' באדר ב' התשע"ד (11.3.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט