

מגמות חדשות במיסוי בינלאומי ביחס לפעילות באינטרנט לשכת רואי חשבון חודש יוני 2015 מרצה: מאורי עמפלי, עו"ד (רו"ח)

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות
הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת
צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

נושאי המצגת

- רקע כללי – הכלכלה הדיגיטלית.
- השפעת האינטרנט על הכלכלה העולמית.
- מושגי יסוד במיסוי בינלאומי – שליטה וניהול ומוסד קבע.
- האתגרים שמעמידה הפעילות באינטרנט למיסוי בינלאומי.
- פרויקט ה-BEPS – מהפכה במיסוי בינלאומי.
- כלים מוצעים להסדרת המיסוי באינטרנט.
- סוגיות במיסוי בינלאומי - מע"מ.
- ישראל – טיוטת חוזר.
- סיכום.

הכלכלה הדיגיטלית

- הכלכלה הדיגיטלית הינה תוצר של שינוי תהליכים בטכנולוגיות הקשורות למידע ותקשורת (ICT- Information and Communication Technology).
- מהפכת ה ICT גרמה להוזלת טכנולוגיות, לשיפורן, ולקבלתן כסטנדרטיות ברחבי העולם – ואלו הובילו לייעול התהליכים העסקיים ולחדשנות בכל מגזרי הכלכלה.
- אחד מתוצרי המהפכה הדיגיטלית הינו כמובן האינטרנט המהווה חלק מרכזי בכלכלה הדיגיטלית ובמהרה הפך לעמוד שדרה עולמי המאפשר קשר בין משתמשים בצורה מהירה, קלה וזולה.

אינטרנט – השפעה על מגזרי הכלכלה השונים

מגזרי כלכלה השונים הושפעו בצורה רוחבית מהתפשטות ה ICT והאינטרנט, ובין היתר:

- **הקמעונאות** – באמצעות האינטרנט הקמעונאים יכולים להציע למכירה את מרכולתם ללקוחותיהם ללא הצורך בהליך הקנייה הפיזי בחנות אמיתית. ניהול המסחר בזירה הדיגיטלית מאפשר איסוף וניתוח יעיל של מידע על לקוחות ובהתאם שיפור של התהליכים העסקיים.
- **שירותים פיננסיים** – בנקים, חברות ביטוח, וחברות אחרות מאפשרים ללקוחותיהם לנהל את נכסיהם הפיננסיים באמצעות האינטרנט. שימוש בטכנולוגיות מתחכמות מאפשר ללקוחות ניהול ומעקב טוב יותר של נכסיהם הפיננסיים.
- **חינוך** –אוניברסיטאות, ספקי שירותי הוראה ושירותי חינוך אחרים, מסוגלים לספק שירותים אלו בעזרת האינטרנט ועל ידי כך להרחיב את בסיס הלקוחות שלהם לשווקים רחבים.

אינטרנט – השפעה על מגזרי הכלכלה השונים

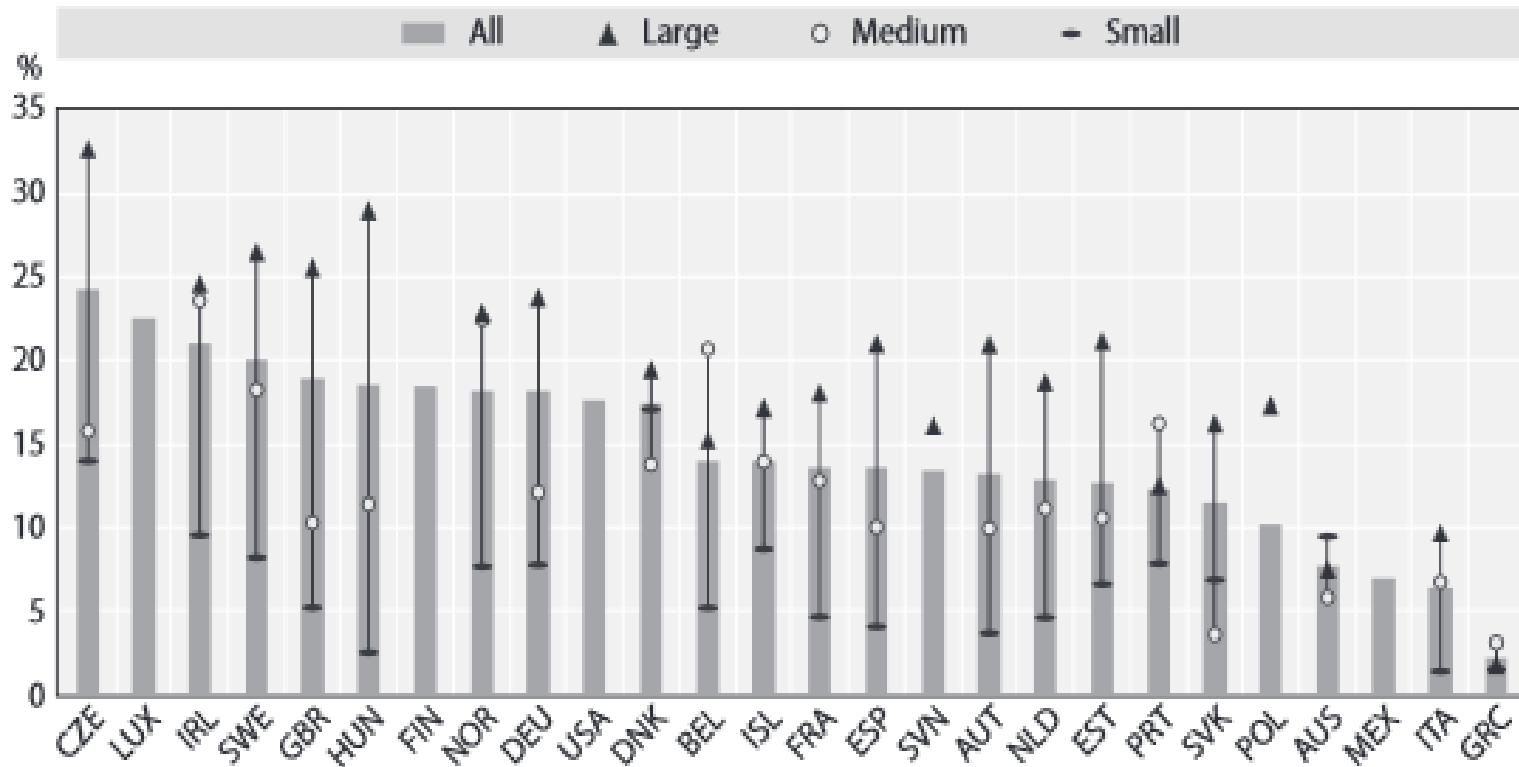
- **בריאות** – דוגמאות לשינויים בתחום בעזרת האינטרנט כוללים בין היתר את האפשרות לדיאגנוזה של גורם רפואי ממרחק, ייעול תהליכי מעקב רפואיים והיסטוריה רפואית, המאפשרים שירות טוב יותר לחולים.
- **שידור ותקשורת** – הכלכלה הדיגיטלית שינתה גם את יכולות השידור והתקשורת כך שיכולות אלו השתפרו מאד. מכך נהנים השחקנים השגרתיים בתחום ובנוסף נפתח השוק לשחקנים שאינם שגרתיים כך שלא רק גופי תקשורת גדולים יכולים לשדר וליצור תכנים בתחום התקשורת והחדשות.
- **הימורים ומשחקים.**
- **מסחר באופציות בינאריות, נגזרים ו- FOREX.**

גידול דרמטי בעשור האחרון במחזורי העסקאות בעקבות המסחר באינטרנט

- מחזור העסקאות של מוצרים ושירותים גדל בצורה דרמטית בעשור האחרון בעקבות השימוש באינטרנט.
- דוגמאות לכך ניתן לראות מן הנתונים הבאים שפורסמו על ידי ה OECD:
 - בהולנד מתוך כלל ההכנסות החברות עלה אחוז ההכנסות המיוחס לפעילות דיגיטלית (e – commerce) מ - 3.4% בשנת 1999, ל 14.1% בשנת 2009.
 - בנורווגיה מ 2.7% ל- 18.5%
 - בפולין מ 2.8% ל 11%

גידול דרמטי בעשור האחרון במחזורי העסקאות בעקבות המסחר באינטרנט (מתוך דוחות ה- OECD)

Figure 4.2. Turnover from e-commerce, by enterprise size, 2012
As a percentage of turnover in enterprises with 10 or more persons employed



גידול דרמטי בעשור האחרון במחזורי העסקאות בעקבות המסחר באינטרנט

- בנוסף כפי שניתן לראות בטבלה, המסחר האלקטרוני היווה, בשנת 2012, 20% מסך מחזור העסקאות בפינלנד, הונגריה ושבדיה ו- 25% מסך מחזור העסקאות בצ'כיה.
- ב 2012, בתחום המסחר האלקטרוני, מכירת עסקים ללקוחות פרטיים (B2C) הוערכו סך המכירות בלמעלה מ-1 טריליון דולר אמריקאי. הצפי הוא כי לשנת 2013 מכירות אלו יעלו ב 18.3% למכירות של כ- 1.3 טריליון דולר אמריקאי.
- בתחום המסחר האלקטרוני במכירת עסקים לעסקים (B2B), הוערכו סך המכירות העולמיות בכ- 12.4 טריליון דולר אמריקאי בשנת 2012.

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי במישור המדינתי

תושבות חברה

- סוגיית התושבות של חבר בני אדם לצרכי מס מגדירה ככלל את חבות תשלום המס וחבות הדיווח בישראל.
- חברה תושבת ישראל חייבת בדיווח ובמס על הכנסותיה הכלל עולמיות. בכפוף להוראות אמנות ספציפיות למניעת כפל מס ובכפוף לקבלת זיכוי על מס ששולם מחוץ לישראל.
- בהתאם לאמור לעיל ניתן להבין מדוע סוגיית התושבות של חברה לצרכי מס הינה סוגייה חשובה בשיקולי הקמת החברה.
- "חבר בני אדם" - מוגדר בסעיף 1 לפקודה כתושב ישראל לצרכי מס אם התקיים בו אחד מאלה: (1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל... (מבחן השליטה והניהול)
- מבחן השליטה והניהול בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע האם קיימת שליטה וניהול בישראל.

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי במישור המדינתי

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06):

- פרמטרים על פיהם נקבע מקום השליטה והניהול.
- דגש על מקום השליטה האפקטיבית - היכן נמצאים מקבלי ההחלטה של החברה, לא רק בעת קבלת ההחלטות המהותיות בחברה, אלא במהלך התהליך המוביל לקבלת ההחלטה.
- מקום מגוריהם של בעלי השליטה.
- מעורבות בעלי השליטה בפעילות מהותית אל מול מעורבות טכנית בלבד של גורמים זרים.
- האם נשמרו זכויות חתימה בידי בעלי השליטה.
- חברה נשלטת זרה (CFC) – 75ב לפקודה.
- חברת משלח יד זר - 75ב1 לפקודה.

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי בילטרלי

- אמנת המודל של ה-OECD בקשר למיסוי הכנסה והון (Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital) (להלן: "אמנת המודל").
- אמנת המודל של האו"ם.
- חלוקת המיסוי בין מדינת התושבות למדינת המקור.
- רווחי עסקים ממוסים במדינת התושבות, אלא אם מתקיים מוסד קבע במדינת המקור.
- רווחים פאסיביים (ריבית, תמלוגים, דיבידנד) – ככלל, זכות מיסוי ראשונה למדינת המקור.
- רווחי הון – זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות (בכפוף לחריגים).

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי – מבחן השליטה והניהול

ע"פ אמנת המודל של ה OECD

- אמנת המודל קובעת בסעיף 4(3), כי מקום בו חברה הינה תושבת בשתי המדינות המתקשרות על פי דיני הפנים שלהן, אזי ע"פ האמנה יקבע מקום תושבותה במדינה בה מתנהל מקום הניהול האפקטיבי של החברה.
- על פי דברי ההסבר לאמנה, מקום הניהול האפקטיבי הינו מקום בו החלטות המפתח בענייניה הניהוליים והמסחריים, אשר הכרחיות להתנהלותה העסקית של החברה כמכלול, נעשות.
- כמו כן מצוין בדברי ההסבר, כי לחברה יכול שיהיה יותר ממקום ניהול אחד, אולם קיים רק מקום אחד בו קיים ניהול אפקטיבי ברגע נתון.

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי – מוסד קבע

- המונח "מוסד קבע" מקורו באמנות המס.
- מטרת השימוש במונח מוסד קבע הינו לקבוע את זכות המיסוי של מדינה מתקשרת לגבי מיזם זר.
- ע"פ סעיף 5 לאמנת המודל "מוסד קבע" יתקיים באחת משתי חלופות:
 1. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע העומד לרשות המיזם הזר (להלן: "**מקום העסקים הקבוע**");
 2. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (להלן: "**סוכן תלוי**").
- סעיף 7 לאמנת המודל קובע כי מדינה מתקשרת אינה יכולה למסות רווחים של מיזם זר אלא אם אותו מיזם זר מקיים פעילות עסקית באמצעות מוסד קבע הנמצא בתחומה.

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי – מוסד קבע

- ע"פ דברי הפרשנות לאמנת המודל המונח מקום עסקים כולל חצרים, מתקנים, או התקנים המשמשים והמאפשרים את קיום העסקים על ידי המיזם הזר. לצורך העניין, אין הבדל בין בעלות או שכירות של הנכסים המוזכרים לעיל.
- יחד עם זאת סעיף 5(4) לאמנת המודל קובע בין היתר, כי שימוש במתקנים רק לצרכי אחסנה, לקניית טובין, לאיסוף מידע, למתן שירותי פרסום, לאספקת ידיעות או למחקר מדעי עבור המיזם הזר אין בו בכדי ליצור מוסד קבע (להלן: "החריגים להגדרת מוסד קבע").
- יודגש כי הפעולות המוחרגות לעיל אלו פעולות שטיבן הטהור הינו הכנה או עזר לפעילות העסקית (preparatory or auxiliary).

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי – סוכן תלוי

- כפי שציינו לעיל פעילות של סוכן תלוי יכולה ליצור מוסד קבע למיזם הזר, אשר בשמו פועל הסוכן.
- אמנת המודל קובעת, כי סוכן תלוי הינו אדם הפועל בשם מיזם במדינה מתקשרת והוא בעל סמכות, אשר הוא עושה בה שימוש באורח שיגרתו, לכרות חוזים בשם המיזם.
- דברי ההסבר של אמנת המודל מס מפרשים את המונח "סמכות לכרות חוזים בשם המיזם" ומבהירים כי הכוונה הינה לא רק למקרים בהם הסוכן התלוי הינו צד לחוזה, אלא גם לסוכנים שאינם צד לחוזה אבל מנהלים משא ומתן מחייב על פרטי החוזה.
- מגמה של הרחבה.
- סיווג רווחים כרווחי תמלוגים במקום רווחים עסקיים.

מוסד קבע – מקום עסקים קבוע בגזרת המסחר האלקטרוני

- אבחנה בין אתר אינטרנט לבין שרת.
- ע"פ דברי ההסבר אתר אינטרנט אינו תופס מקום פיזי ולכן אין לראות באתר אינטרנט כבמקום עסקים קבוע ובהתאם כמוסד קבע.
- לעומת זאת, השרת שבעזרתו פועל אתר האינטרנט, הינו מכשיר אשר תופס מקום פיזי ובהתאם יכול שיצור מקום עסקים קבוע ובהתאם מוסד קבע לגוף שמפעיל שרת זה.
- חברות רבות בענף המסחר האלקטרוני מיקמו את השרתים שלהם מחוץ למדינות בהם נמצאים לקוחותיהם וזאת בכדי לא ליצור מוסד קבע במקום בו נוצרת הכנסה ממקורות באותה מדינה, או עושים שימוש ב-ISP.

האתגרים שמעמידה הפעילות האינטרנטית למיסוי הבינלאומי

מאפיינים לפעילות האלקטרונית:

- **ניידות גבוהה של הגורמים הבאים:**

1. **הקניין הרוחני/ נכסים בלתי מוחשיים;**

2. **המשתמשים;**

3. **מיקום ותפעול העסק.**

- **הישענות על ידע – ניתוח ספציפי של לקוחות.**

- **אפקט הרשת.**

- **גלובליות.**

- **פיתוח מתמיד ותנודתיות.**

- **היכולת לרכז תשתית במרחק רב מהשוק, והיכולת למכור מוצרים ושירותים לשוק ממרחק רב, בשילוב היכולת לקיים פעילות עסקית תוך שימוש מינימאלי בכוח אדם.**

האתגרים שמעמידה הפעילות האינטרנטית למיסוי הבינלאומי

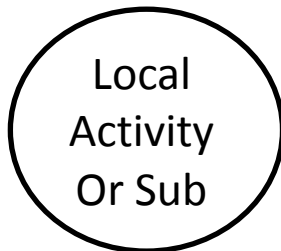
מאפיינים לשחיקת בסיס המס ולהעברת רווחים בפעילות אינטרנטית:

- תאגידים מרובי פעילות/תושבות (Multi location enterprises/Multi national enterprises) -
- הימנעות מנוכחות פיזית/ החזקה בנכסים במדינת היעד – התקשרות מרחוק (באמצעות אתר, אפליקציה וכו').
- שימוש בסניף/חברת בת הנושאות בסיכון מינימאלי.
- שימוש במדינות ללא ניכוי מס במקור/ מס במקור נמוך.
- שימוש במדינות בעלי שיעור נמוך/ מועדף.
- שימוש במקומות ללא מס/שיעור מס נמוך למיקום הנכסים הבלתי מוחשיים של חברת האם אליה מגיעים הרווחים הסופיים.

BEPS planning in the context of income tax

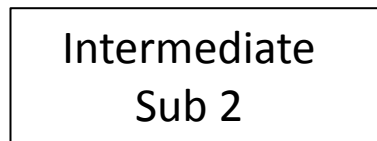
Market Country (High Tax)

Avoid Taxable Presence
Or
Minimise Assets /Risks
Maximise Deductions



Low or no
Withholding tax

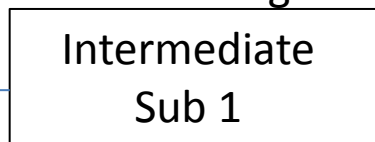
Intermediate Country 2 (Low Tax)



Maximise Assets
Functions & Risks

Intermediate Country 1 (High Tax)

Low or no
withholding tax



Preferential Regime

OR

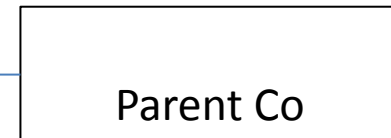
Hybrid Mismatches

OR

Base Eroding Payments

Ultimate residence Country (High Tax)

Ineffective/No CFC Rules



Minimise Assets/Risks
Maximise Deductions

האתגרים שמעמידה הפעילות האינטרנטית למיסוי הבינלאומי - דוגמאות

"אירי כפול עם סנדביץ' הולנדי":

- שימוש כפול בשתי חברות אירלנדיות וחברה הולנדית תוך שימוש במנגנון תמלוגים:
- מפרסם באינטרנט משלם עמלה לחברה אירלנדית (12.5% מס חברות) השייכת לקבוצה בינלאומית (למשל גוגל). החברה האירלנדית משלמת תמלוגים לחברה בת הולנדית השייכת לאותה קבוצה (התמלוגים מותרים בניכוי באירלנד).
- החברה ההולנדית מעבירה תמלוגים (ללא ניכוי מס במקור) לחברת בת אירלנדית נוספת, אשר השליטה והניהול שלה מבוצעים מחוץ לאירלנד (למשל, ברמודה, או איי קיימן) ולכן עד לאחרונה לא הייתה ממוסה באירלנד.

התוצאה: מס בשיעור מינימאלי.

BEPS – Base Erosion & Profit Shifting

- תוכנית ה BEPS הינה תוכנית פעולה של ה OECD וה- G20, אשר נועדה להילחם בתופעת ה - BEPS העוסקת בשחיקת בסיס המס והטיית רווחים בצורה מלאכותית ממדינות בהן מבוצעת הפעילות הכלכלית העסקית למדינות המחילות שיעורי מס נמוכים על רווחים (להלן: "תוכנית הפעולה").
 - בחודש יולי 2013, פרסם ארגון ה- OECD את תוכנית הפעולה הכוללת רשימה של 15 פעולות משולבות:
1. **Address the tax challenges of the digital economy;**
 2. Neutralize the effects of hybrid mismatch arrangements;
 3. **Strengthen CFC rules;**
 4. Limit base erosion via interest deductions and other financial payments;
 5. **Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance;**

BEPS – Base Erosion & Profit Shifting

5. Prevent treaty abuse;

6. Strengthen CFC rules;

Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation:

8. Intangibles;

9. Risks and capital;

10. Other high-risk transactions;

11. Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS;

12. Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements;

13. Re-examine transfer pricing documentation arrangements;

14. Make dispute resolution mechanisms more effective;

15. Develop a multilateral instrument.

Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

הצעות ראשונות לטיפול בעניין ה – BEPS הקשור לפעילות אינטרנטית:

- הבטחה שפעילויות ליבה לא ייהנו בצורה לא נאותה מהחריגים להגדרת מוסד הקבע. לדוגמא – יש לבחון האם החריגים למוסד הקבע שהיו נחשבים לפעולות עזר והכנה בלבד אינם בעצם פעולות משמעותיות בלב הפעילות העסקית של המיזם האינטרנטי.
- קיום זיקה (מוסד קבע) באמצעות נוכחות דיגיטלית משמעותית (**Significant digital Presence**): מאפיינים מוצעים:
 - הסכמים בין הספק ללקוח תושב המדינה נחתמו מרחוק.
 - המוצרים או השירותים הדיגיטליים של הספק נצרכים במידה רבה במדינת התושבות של הצרכנים.
 - תשלומים משמעותיים משולמים לספק עבור השירותים.
 - לספק קיים סניף במדינת התושבות של הצרכנים, אשר מציע שירותים משלימים דוגמת שיווק וייעוץ לספק.

Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

הצעות ראשונות לטיפול בעניין ה- BEPS הקשור לפעילות אינטרנטית:

- קיום זיקה עסקית למדינת התושבות של הצרכן בהתאם לידע שצובר הספק על הלקוחות באותה מדינה.
- החלפת המונח "מוסד קבע" ב- "נוכחות משמעותית". פרמטרים לנוכחות משמעותית (Significant Presence):
 - התקשרות עם לקוחות מעל חצי שנה.
 - התקשרות באמצעות אתר אינטרנט המציע מוצרים של ספקים באותה מדינה של הלקוחות.
 - הפעילות מבוססת על איסוף מידע ממקור במדינת התושבות של הלקוחות.
- יצירת חובת ניכוי מס במקור על פעילות אינטרנטית (למשל, על ידי מוסדות פיננסיים).
- יישום הצעדים הנוספים המפורטים בתוכנית הפעולה כגון מניעה של ניצול אמנות מס וכו'.

מגמות במע"מ במישור המיסוי הבינלאומי

- **VAT on cross-border transaction –**

- **פרסומים:**

- INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES (April 2014).
- Action 1: Addressing the tax challenges of the Digital Economy (2014).

- **מושגי יסוד:**

- **The invoice-credit method.**
- **The Destination Principle (V. Origin Principle).**

מגמות במע"מ במישור המיסוי הבינלאומי

- VAT on cross-border transaction –
 - מאפייני הפעילות באינטרנט:
- Business to Business (B2B) Transactions –
- Goods - Export free of VAT/ Import subject to VAT.
- Services – Reverse Charged Mechanism.
- Business to Customer (B2C) transactions - ? -
- Exemptions for imports of low valued goods

מגמות במע"מ במישור המיסוי הבינלאומי

האיחוד האירופאי

- EU Council Directive 2008/8/EC of 12 February amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of Services (12/2/2008).
- Council Regulation (EU) No 967/2012 of October 2012 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the special schemas for non-established taxable persons supplying telecommunications services, broadcasting services or electronic services to non taxable persons (09/10/2012).

מגמות במע"מ במישור המיסוי הבינלאומי

האיחוד האירופאי

- שינויים בתחולת הדירקטיבה האירופאית לגבי הספקת שירותים באינטרנט – בתוקף מיום 1 בינואר 2015.
- השינויים שחלו הינם לגבי ספקים מחוץ לאיחוד האירופאי בתחומי התקשורת, השידור והשירותים האלקטרוניים לצרכנים פרטיים (B2C) – חובת רישום ודיווח במדינה של הצרכן הפרטי או באופן מרוכז (MOSS).
- טבלה מסכמת את החבות במע"מ באיחוד האירופאי עבור עסקאות B2C בשירותים אלקטרוניים:

שירותים אלקטרוניים	ספק ממדינת EU	ספק מחוץ ל- EU
לקוח ממדינת EU	מיסוי במדינת הספק	מיסוי במקום בו נמצא הלקוח
לקוח מחוץ ל- EU	אין חבות ב- EU	אין חבות ב- EU

מגמות במע"מ במישור המיסוי הבינלאומי

האיחוד האירופאי

דוגמאות לשירותים בתחום התקשורת:

- שירותי טלפון נייד ונייד לטובת העברת שירותי קול, מידע ווידאו.
- Voice Over IP – שירותי טלפון על ידי שימוש באינטרנט.
- שירותי הודעות טקסט ועוד.

דוגמאות לשירותים אלקטרוניים כוללים:

- אספקת שירותי תוכנה ושדרוגי תוכנה
- אתרי אינטרנט/אפליקציות
- ISP חבילות שירותי אינטרנט ועוד

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל

באמצעות האינטרנט

- בהתבסס על דוח תוכנית השלב הראשון של פרוייקט ה BEPS, ביום 2 לאפריל 2015 פרסמה רשות המיסים טיוטת חוזר לגבי "פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט" (להלן: "החוזר").
- ע"פ החוזר "מטרת החוזר הינה להסביר באילו 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 תאגידי בינלאומיים המספקים שירותים ללקוחות ישראליים באמצעות האינטרנט, להירשם בישראל כעוסק מורשה לצרכי מע"מ."

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל

באמצעות האינטרנט

- 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.
- החוזר מציין, כי פעילויות של תאגידים בינלאומיים הפועלים באמצעות האינטרנט בישראל מבוצעות לעתים באמצעות מתקנים פיזיים בישראל. במקרים רבים, נוקטים התאגידים עמדה, כי מתקנים אלו נופלים בגדר החריגים להגדרת מוסד קבע.
- בהתאם לכך, החוזר קובע, כי 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:

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

- 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.

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

- בחינת הסממנים המפורטים להלן יכולה לסייע בהכרעה בשאלה האם פעילותו של הסוכן בישראל עבור התאגיד הזר הינה של סוכן תלוי, המתקשר 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.

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

- 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.
- 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.

טיוטת חוזר מס הכנסה – פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

מע"מ

- 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.
- להלן דוגמאות בחוזר למקרים בהם קיימת חובת רישום לתאגיד זר המספק שירותי פרסום, ותיווך וכו' באמצעות האינטרנט כעוסק מורשה בישראל:
 - תאגיד זר המפעיל מנוע חיפוש יהיה חייב ברישום לגבי הכנסותיו משירותי פרסום ללקוחות ישראליים המופנים לצרכנים או משתמשים ישראליים.
 - תאגיד זר המפעיל אתר אינטרנט להזמנת שירותי לינה בבתי מלון בישראל יהיה חייב ברישום לגבי הכנסותיו בקשר עם הזמנת שירותי לינה בבתי מלון והארכה בישראל על ידי צרכנים ישראליים.

סיכום

- מהפכה במיסוי הבינלאומי.
- הפעילות האינטרנטית - אתגרים והמלצות.
- אפיון הלקוחות והספקים בתחום האינטרנט.
- מעקב אחר מסקנות הדוחות של ה-OECD לעניין פעילות אינטרנטית.
- שימוש מושכל באמנות מס.
- חיוב רישום באיחוד האירופאי.
- טיוטת החוזר – מקדימה את זמנה ורחבה מדי בהקשר למע"מ.

שאלות ?
תודה !

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

<http://www.ampeli-tax.co.il/>