



הכנסת

מרכז המחקר והמידע

המחלקה לפיקוח תקציבי

מיסוי תאגידים בין-לאומיים הפועלים בישראל

הכנסת, מרכז המחקר והמידע

קריית בן-גוריון, ירושלים 91950

טל': 02 - 6408240 / 1

פקס: 02 - 6496103

www.knesset.gov.il/mmm

כתיבה: איל קופמן, כלכלן

אישור: עמי צדיק, מנהל המחלקה לפיקוח תקציבי

עריכה לשונית: מערכת "דברי הכנסת"

כ"ז בסיוון תשע"ג

5 ביוני 2013

מסמך זה הוכן לבקשת חבר הכנסת פרופ' אבישי ברורמן, והוא עוסק במיסוי תאגידים בין-לאומיים הפועלים בישראל. במסמך מובאת סקירה של המצב כיום ושל האתגרים העומדים בפני רשויות המס בישראל ובעולם.

1. כללי

1.1. מקור הסמכות החוקי

הטלת מס בישראל נעשית מכוח חוק או על-פי חוק. לפי הוראות חוק-יסוד: משק המדינה,¹ מוטל מס על הכנסה מכוח פקודת מס הכנסה, שהיא חוק לעניין המס על הכנסה. החוק נקרא פקודה משום שהוא שריד לחוק מנדטורי משנת 1941 שמדינת ישראל אימצה עם הקמתה בפקודת סדרי השלטון והמשפט.² כיום עדיין יש הוראות חקיקה תקפות שנחקקו לפני קום המדינה.³ על מלאכת גביית המס ממונה רשות המסים, אשר הוקמה בשנת 2004 ואיחדה את אגפי המסים בישראל.⁴

1.2. שיטות המיסוי

קיימות שתי שיטות עיקריות של הטלת מס: מיסוי טריטוריאלי ומיסוי פרסונלי.

א. **השיטה הטריטוריאלית** – בשיטה זו המס מוטל על הכנסות המופקות ונצמחות בשטח המדינה.⁵ שיטה זו אומצה בעיקר במדינות בעלות שטחים רחבים, כדי לחייב במס כל הכנסה המופקת ונצמחת בשטח הטריטוריאלי שלהן.

ב. **השיטה הפרסונלית** (אישית) קובעת הטלת מס על הכנסה של אדם לפי מדינת התושבות שלו, ללא התחשבות במקום ההפקה או הצמיחה של ההכנסה.

כאשר תושב מדינה הפועלת על-פי השיטה הפרסונלית מפיק הכנסה במדינה הפועלת על-פי השיטה הטריטוריאלית, עלולה להיווצר בעיה של מיסוי כפול על אותה הכנסה בשתי המדינות. בעיה זו נפתרת באמצעות אמנות בין-לאומיות בין מדינות⁶ וחקיקה פנימית של כל מדינה למניעת כפל מס.

עד שנת 2003 התבססה שיטת המיסוי בישראל בעיקר על עקרונות השיטה הטריטוריאלית, שכן פקודת מס הכנסה נחקקה בימי המנדט הבריטי, אשר העדיף את עקרון המיסוי הטריטוריאלית מסיבות היסטוריות כגון שליטה על שטחים נרחבים. בתיקון 132 לפקודת מס הכנסה,⁷ אשר נכנס לתוקף ב-1 בינואר 2003, אומצה שיטת המיסוי הפרסונלי (אישית) עם יסודות טריטוריאליים, וכך החיוב במס יחול על כל אדם המפיק הכנסה בישראל ועל כל תושב ישראל המפיק הכנסה בישראל ומחוצה לה.⁸

¹ חוק-יסוד: משק המדינה, [סעיף 1א](#): "מסים, מלוות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, שיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו...".

² פקודת סדרי השלטון והמשפט, התש"ח-1948, [סעיף 19](#): הוראות מעבר.

³ תקנות מס הכנסה ([פחת](#)), 1941.

⁴ משרד האוצר, [הוועדה לבחינת המבנה העיקרי של רשות המסים בישראל](#), תאריך כניסה: 30 באפריל 2013.

⁵ משרד האוצר, רפורמה במס הכנסה, דוח ועדת רבינוביץ, פרק ג', [חלק א'](#), תאריך כניסה: 30 באפריל 2013.

⁶ ד"ר אבי נוב, משרד האוצר, [אמנות למניעת כפל מס](#), תאריך כניסה: 30 באפריל 2013.

⁷ משרד האוצר, [הסעיפים שתוקנו בתיקון מס' 132](#), תאריך כניסה: 30 באפריל 2013.

⁸ פקודת מס הכנסה, סעיף 2: "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל...".



1.3. מיסוי בין-לאומי

כדי להחליט אם אדם⁹ חייב מס על-פי שיטת המיסוי הפרסונלית (אישית) יש לקבוע את מדינת התושבות שלו. פקודת מס הכנסה מגדירה תושבות ליחיד ולחברה.¹⁰ לעתים הגדרת תושבות במדינה אחת שונה מהגדרתה במדינה אחרת, וכך עשוי להיווצר מצב של "תושבות כפולה", שבו אדם נחשב לתושב בשתי מדינות. כדי לפתור בעיה זו ובעיות אחרות כגון כפל מס, שתואר בסעיף 1.2, יש אמנות למניעת כפל מס בין מדינות. אמנות מס כאלה מקבלות מעמד מחייב לפי פקודת מס הכנסה. כיום מדינת ישראל התומה על כ-50 אמנות מס בין-לאומיות,¹¹ המקבלות תוקף מחייב לאחר פרסום צו של שר האוצר.¹² רוב אמנות המס מבוססות על מודל בין-לאומי מקובל של ה-OECD.¹³ אחד הנושאים המרכזיים באמנת מס הוא התושבות, אשר לפיה יחולק המס בין המדינות החתומות על האמנה. כאשר יש מצב של כפל תושבות האמנה קובעת "כללי שובר שוויון"¹⁴ כדי להכריע בשאלת התושבות.

2. מיסוי תאגיד בין-לאומי

2.1. קביעת תושבות התאגיד

כדי להכריע בשאלת חובת המיסוי, ראשית יש לקבוע את מקום תושבות התאגיד. בפקודת מס הכנסה תושבות חברה מחייבת עמידה באחד משנה תנאים: החברה התאגדה בישראל, או השליטה על עסקי החברה וניהולם נעשים בישראל.¹⁵

אם מדובר בתאגיד בין-לאומי אשר לא התאגד בישראל יש לבדוק כאמור אם השליטה על עסקי החברה וניהולם נעשים בישראל. מודל אמנת ה-OECD קובע בסעיף 4 כי במקרה של תושבות כפולה לחברה הנושא יוכרע על-ידי בחינת מקום הניהול האפקטיבי של החברה – מבחן אשר דומה בעיקרו למבחן השליטה והניהול בפקודת מס הכנסה.

2.1.1. קביעת מקום השליטה והניהול

הביטוי "שליטה וניהול" אינו מוגדר בפקודת מס הכנסה, אולם היחידה למיסוי בין-לאומי ברשות המסים הוציאה חוזר מקצועי הקובע קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול.¹⁶ כדי לקבוע את מקום השליטה והניהול יש לבדוק כמה קריטריונים מרכזיים: **היכן נקבעת המדיניות העסקית** והיכן מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות של החברה; **היכן נעשה הניהול השוטף** והתפעולי של החברה. נוסף על כך אפשר להיעזר בכמה קריטריונים תומכים, כגון מקום ניהול החשבונות, מקום ההתקשרות עם ספקים, מקום מושבם של היועצים ומקום גיוס העובדים הבכירים.

⁹ פקודת מס הכנסה, סעיף 1, הגדרת "אדם": "לרבות חברה וחבר בני-אדם...".

¹⁰ שם, הגדרת "תושב ישראלי".

¹¹ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, **אמנות בין-לאומיות**, תאריך כניסה: 30 באפריל 2013.

¹² פקודת מס הכנסה, סעיף 196: "משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה פלונית... יהא תוקף להסכם לענין מס הכנסה...".

¹³ OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Treaties, [OECD Model Tax Convention on Income and Capital](#), accessed: April 30, 2013.

¹⁴ רשות המסים, חוזרים מקצועיים, חוזר מס הכנסה מס' 8/2002, **קביעת תושבות באמנות מס**, תאריך כניסה: 30 באפריל 2013.

¹⁵ פקודת מס הכנסה, סעיף 1, הגדרת "תושב ישראלי" או "תושב".

¹⁶ רשות המסים, חוזרים מקצועיים, חוזר מס הכנסה מס' 4/2002, **קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול**, תאריך כניסה: 1 במאי 2013.



2.1.2. מוסד קבע

כאשר תאגיד בין-לאומי מתחיל לפעול במדינה שאינה מדינת התושבות שלו, מכיוון שהוא התאגד במדינת התושבות שלו או שהשליטה והניהול על עסקיו נעשים בה, אמנת המודל של ה-OECD קובעת כי אפשר למסות את עסקי התאגיד במדינה החדשה שהחל לפעול בה בתנאי שהיקף העסקים יגיע לכדי **מוסד קבע** (Permanent Establishment).¹⁷ מוסד קבע מוגדר כמקום עסקים קבוע שבאמצעותו מתנהלים בחלקם או במלואם עסקי המיזם (מוסד הקבע). יש שלושה תנאים מצטברים לקיומו של מוסד קבע:¹⁸

א. למוסד הקבע יש מקום עסקים באותה מדינה (Place of Business).

ב. מקום עסקי מוסד הקבע הוא מקום קבוע (Fixed).

ג. עסקי מוסד הקבע מנוהלים במקום העסקים הקבוע.

לעתים מדינות מתקשות בקביעת מוסד הקבע, בעיקר של תאגידים בין-לאומיים המורכבים מחברות רבות הפועלות בכמה יבשות.

2.2. מיסוי פעילות סחר דיגיטלית באמצעות האינטרנט

כיום האינטרנט הוא זירה חשובה לרכישות ולמתן שירותים דוגמת תוכנות, מוזיקה, סרטים, שירותי פרסום, שירותי ייעוץ, שירותי לימוד והימורים. מכיוון שהאינטרנט הוא מרחב וירטואלי ללא גבולות וללא מקום גיאוגרפי, נוצר קושי בזהויה הצדדים לעסקה ומקום הפעילות העסקית. במציאות מורכבת זו קשה להחיל את חוקי המס המסורתיים, אך ה-OECD החליט כי יש להמשיך וליישם את שיטות המס המסורתיות גם על המסחר האלקטרוני באמצעות האינטרנט.¹⁹ החלטת ה-OECD, אשר אומצה במדינות רבות, מבקשת לשמור על עקרון הניטרליות בדיני המסים.²⁰ השמירה על ניטרליות במיסוי עסקאות, בין שהן דיגיטליות ובין שהן רגילות, נועדה למנוע העדפה של סוג אחד על משנהו. כאשר מדובר במסחר דיגיטלי, יש לדעת היכן שוכן מוסד הקבע כדי לקבוע לאיזו מדינה יש זכות מיסוי של רווחי הפעילות הדיגיטלית. ה-OECD ממליץ להבחין בין אתר אינטרנט (Web Site) לבין שרת (Server); השרת יחשב בתנאים מסוימים למוסד קבע.²¹ ההמלצה מתבססת על הטענה שאתר אינטרנט הוא יישום מחשב שאינו נכס מוחשי, ולכן אי-אפשר לקבוע לו מקום גיאוגרפי, אולם השרת שבו מאוחסן אתר האינטרנט הוא נכס בעל מקום גיאוגרפי, ועל כן יחשב בתנאים מסוימים למוסד קבע, והכנסותיו יחויבו במס במדינה שבה הוא שוכן. יש לציין כי כמה מדינות מסווגות בתנאים מסוימים גם אתר אינטרנט כמוסד קבע.

¹⁷ OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Treaties, [OECD Model Tax Convention on Income and Capital, ARTICLE 7 – BUSINESS PROFITS](#), accessed: April 30, 2013.

¹⁸ OECD, Issues in International Taxation, 2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention, PART III – [ISSUES ARISING UNDER ARTICLE 5](#), p. 77, accessed: April 30, 2013.

¹⁹ OECD, ELECTRONIC COMMERCE: TAXATION FRAMEWORK CONDITIONS, [A Report by the Committee on Fiscal Affairs](#), accessed: May 1, 2013.

²⁰ ד"ר אבי נוב, "מוסד הקבע (Permanent Establishment) באמנות המס ומשמעותו בעידן הדיגיטלי", **מסים** ט"ז 3, יוני 2002.

²¹ OECD, TAX AND E-COMMERCE, CLARIFICATION ON THE APPLICATION OF THE PERMANENT ESTABLISHMENT DEFINITION IN E-COMMERCE: [CHANGES TO THE COMMENTARY ON THE MODEL TAX CONVENTION ON ARTICLE 5](#), accessed: May 1, 2013.



2.3. מחירי העברה (Transfer Pricing)

אחת השיטות להפחתת נטל המס היא עסקה בין-לאומית בין חברות קשורות. שיטה זו היא השיטה העיקרית שנוקטים תאגידי בין-לאומיים המכונים (Multinational Enterprises) MNE, אשר בבעלותם חברות בכמה מדינות. שיטה זו אפשר לנקוט בכמה דרכים, והנפוצות ביותר הן עסקאות פיננסיות, קניין רוחני ושירותי ניהול. באמצעות עסקאות בין-לאומיות כאלה התאגיד הבין-לאומי מסיט רווחי חברות ממדינות שמוטלים בהן שיעורי מס גדולים לחברות במדינות שהמיסוי בהן נמוך.²² כדי להתגבר על בעיית הסטת הרווחים נחקק סעיף 85א לפקודת מס הכנסה (מחירי העברה בעסקה בין-לאומית) והותקנו תקנות מכוחו אשר דורשות תיעוד של מחירי העברה וקביעת תנאי שוק²³ לעסקאות בין-לאומיות כאלה. התיעוד נעשה באמצעות מחקר כלכלי-משפטי של אופי העסקה הבין-לאומית והחברות הקשורות, המכונה "Study". החוק והתקנות בישראל מבוססים על כללי ה-OECD,²⁴ אשר הבחין בבעיית המיסוי בעסקאות כאלה כבר בשנת 2005. בשנת 2012 החל ה-OECD לטפל בבעיית הסטת הרווחים בתאגידי בין-לאומיים בשל התגברות התופעה במדינות רבות בארגון, וגם במדינות שאינן חברות בארגון. תופעה זו מכונה בספרות המקצועית BEPS²⁵ (Base Erosion and Profit Shifting).

2.3.1. תיאור גרפי של תופעת הסטת רווחים (BEPS)

תאגיד בין-לאומי המבקש להקטין את תשלומי המס ייצור תוכנית שבה כמה יסודות:²⁶

- א. צמצום תשלומי מס של חברת-האם על-ידי העברת פעילות לחברת-בת במדינה זרה, באופן כזה שהרווח הגולמי של חברת-האם נשחק בשל מסחר עם חברת-הבת במדינה זרה, או על-ידי הקטנת רווח נקי של חברת-האם באמצעות הפחתה מרבית של תשלומי חברת-הבת הזרה לחברת-האם.
 - ב. שיעורי ניכוי מס במקור²⁷ נמוכים או אף עומדים על אפס.
 - ג. רמת מיסוי נמוכה או אפסית ברמת חברת-הבת (מקבלת התשלומים).
 - ד. אין מיסוי שוטף ברמת חברת-האם; הדבר מושג בעזרת שלושת היסודות הראשונים.
- מבנה החברות המתואר בפרק זה הוא תוצאה של תוכנית מיסוי אשר מציגה את ההזדמנויות של תאגידי בין-לאומיים הפועלים בכמה מדינות לפי חוקי המס במדינות האלה. יש לציין כי תוכנית מיסוי זו חוקית לחלוטין. בתרשים 1 להלן מתואר מבנה תוכנית המיסוי ומקום החברות של תאגיד בין-לאומי הפועל בכמה מדינות.

²² רשות המסים, חוזרים מקצועיים, [חוזר מס הכנסה מס' 3/2008 – מחירי העברה](#), יולי 2008, תאריך כניסה: 5 במאי 2013.

²³ [תקנות מס הכנסה \(קביעת תנאי שוק\)](#), התשס"ז-2006, תאריך כניסה: 5 במאי 2013.

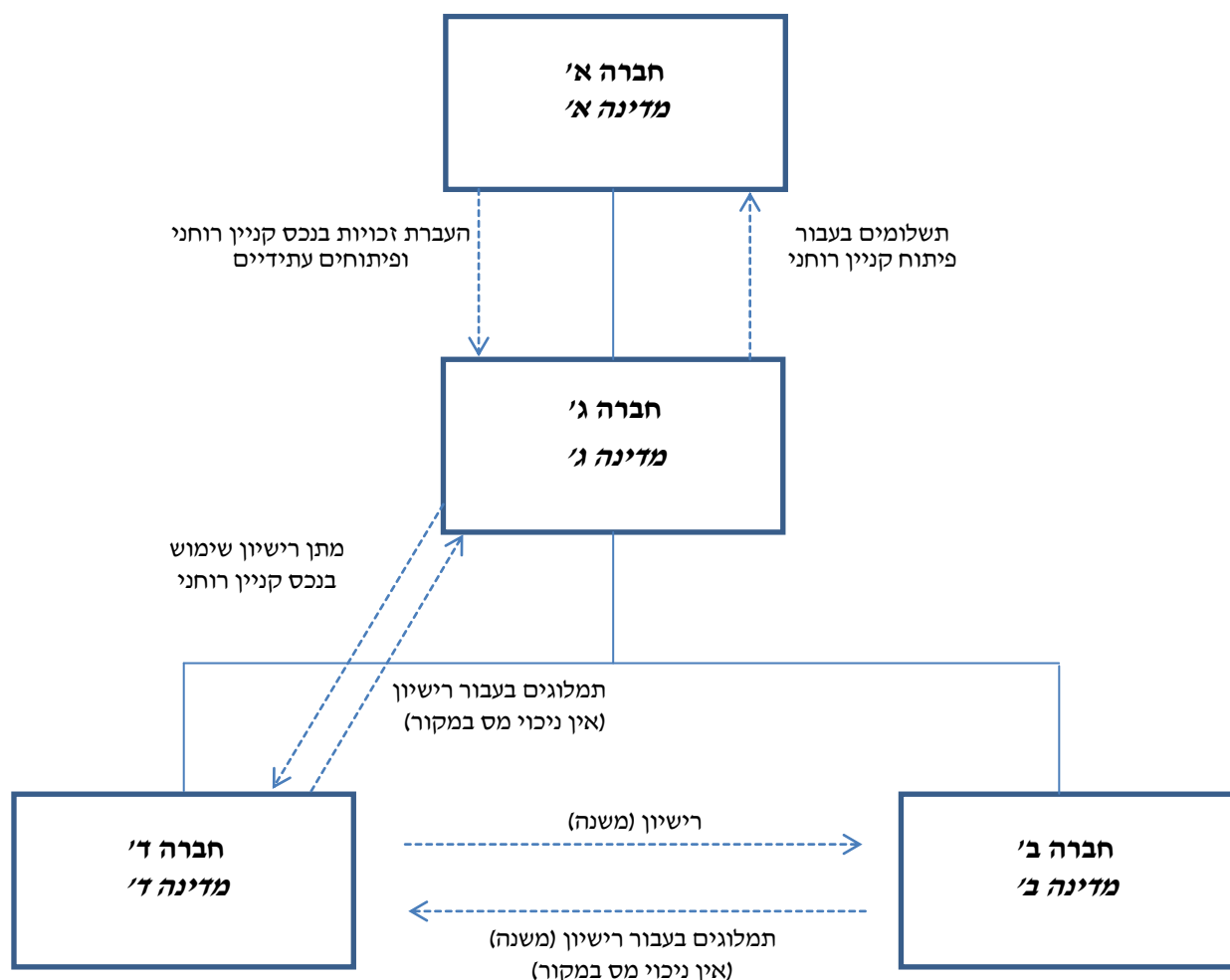
²⁴ OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Transfer pricing, [Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations](#), accessed: May 5, 2013.

²⁵ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [BEPS – Background document](#), accessed: May 5, 2013.

²⁶ OECD, Tax, ADDRESSING BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING, [ANNEX C](#), (Page 74), accessed: May 6, 2013.

²⁷ ניכוי מס במקור הוא דרך לגביית מס שבה מקבל התשלום משלם את המס באמצעות מי שמשלם לו, אשר מעביר בשם המקבל את המס לרשויות המס במועד התשלום.





מהתרשים שלעיל אפשר לראות שחברה א' היא חברת-האם של הקבוצה, שהיא תושבת מדינה א'. היחסים בין החברות מתוארים להלן:

- חברה א' מספקת שירותי מחקר ופיתוח (להלן: מו"פ) בנכס קניין רוחני²⁹ (תוכנת מחשב) לחברה ג' בתמורה לתשלומי העברה בעבור המו"פ.
- חברה ג' מנוהלת ונשלטת במדינה ג', ועל כן היא מוסד קבע במדינה ג'.
- חברת ג' נותנת רישיון שימוש בתוכנת המחשב לחברה ד', שהיא תושבת מדינה ד', בתמורה לתמלוגים, ואלה מועברים לחברה ג' ללא ניכוי מס במקור לפי חוקי המס במדינה ד'.
- חברה ד' מעבירה ברישיון משנה את השימוש בתוכנת המחשב לחברה ב', שהיא תושבת מדינה ב', בעבור תמלוגים המועברים לחברה ד', ללא ניכוי מס במקור מחברה ב' לפי חוקי המס במדינה ב', המאפשרים ניכוי מס במקור בשיעור של אפס עם מדינות קשורות (כמו באיחוד האירופי).

²⁸ OECD, Tax, ADDRESSING BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING, ANNEX C, [Figure C.1](#) (Page 74), accessed: May 6, 2013.

²⁹ קניין רוחני הוא כינוי לזכויות הקשורות בנכסים מוחשיים, כגון פטנט, מדגם, סימן מסחרי וזכויות יוצרים.



- ניכוי מס במקור בשיעור של אפס לא היה מתאפשר בין מדינה ג' למדינה ב', ועל כן הוכנסה לתמונה מדינה ד'.
 - חברה ב' מעסיקה אלפי עובדים לצורך פעילותה העסקית הנרחבת במדינה ב'. אף על פי כן הרווח הנקי של חברה ב' נמוך מ-1% מהרווח הגולמי שלה, בשל תשלומי התמלוגים המועברים ממנה לחברה ד'. כך, תשלומי המס במדינה ב' נמוכים ביותר. חברה ד' מחויבת בתשלומי מס על רווחיה לפי חוקי המס במדינה ד', אולם תשלומים אלו מופחתים במידה ניכרת בשל התמלוגים שהיא נדרשת לשלם לחברה ג'.
 - על רווחיה של חברה ג' לא מוטל מס לפי חוקי המס של מדינה ג', ולא מוטל מס במדינה ד' ובמדינה ב', משום שחברה ג' אינה תושבת המדינות האלה.
 - מבחינת מדינה א', חברה ג' היא שהפיקה את רווחיה, וכך מדינה א' לא תוכל להטיל מס על רווחיה של חברה ג', אף שמקורם בפעילות במדינות ד' וג'.
- שיטות אלו להימנעות מתשלום מס גבוה (avoid income taxes) מכונות בעגה המקצועית "אירי כפול" (Double Irish) ו"סנדוויץ' הולנדי" (Dutch Sandwich). בדוגמה זו אפשר לשבץ את ארה"ב כמדינה א', את בריטניה כמדינה ב' (שבה שיעור מס החברות גדול יחסית), את אירלנד או הולנד כמדינה ג' (שכן יש בהן פטור מניכוי מס במקור) ואת ברמודה כמדינה ד' (שכן שיעור המס בה הוא אפס).³⁰
- לסיכום, חברה א' מעבירה את חלק הארי של רווחיה לחברה ג', אשר כפופה לחוקי המס במדינה ג', ולאחר מערכת עסקאות שחברה ג' עושה עם חברות אחרות, הכפופות לחוקי מס במדינות אחרות, מרבית רווחיה של חברה ג' אינם מחויבים במס.**

3. התמודדות שלטונות המס עם תאגידים בין-לאומיים

3.1. רקע

בעיית המיסוי הנמוך אשר נוצרה באמצעות תוכניות המיסוי של תאגידים בין-לאומיים מטרידה מדינות רבות,³¹ והיא אחד האתגרים הגדולים ביותר של רשויות המס, אשר מתמודדות עם תכנוני מס שהולכים ונעשים אגרסיביים במטרה להקטין את תשלומי המס של תאגידים בין-לאומיים. המיסוי הנמוך גורם לא רק לאובדן הכנסות למדינות שפועלים בהן תאגידים בין-לאומיים, אלה גם לפגיעה בתחרות בין חברות ותאגידים הפועלים ברמה מקומית לבין תאגידים בין-לאומיים, שכן התאגידים הבין-לאומיים משלמים פחות מסים. בעיית המיסוי נוצרה משום שמדינות רבות לא התאימו את חוקי המס לשינויים הגלובליים בתחום המסחר והעסקים, ובעיקר להתפתחויות הטכנולוגיות בכלכלה הדיגיטלית.³² ה-OECD קובע כי המפתח לפתרון הבעיה היא שיתוף פעולה נרחב בין המדינות, ובעיקר חילופי מידע עסקי ומיסוי פעילות התאגידים. נשיא ארגון שמונה המדינות (G8), ראש ממשלת בריטניה דיוויד קמרון, הצהיר כי אחד הנושאים המרכזיים שיעסוק בהם בפגישה השנתית הוא המיסוי הנמוך של תאגידים בין-לאומיים.³³

³⁰ Bloomberg, [Google 2.4% Rate Shows How \\$60 Billion Lost to Tax Loopholes](#), October 21, 2010.

³¹ OECD, Tax, Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing, [Executive Summary](#), accessed: May 6, 2013

³² OECD, Tax, ADDRESSING BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING, [Executive Summary](#), p. 8, accessed: May 6, 2013

³³ G8 Information Centre, [David Cameron's speech to the World Economic Forum](#), January 24, 2013, accessed: May 6, 2013



3.2. צעדים שנקטו כמה מדינות כדי להתמודד עם הסטת רווחי תאגידים בין-לאומיים

3.2.1. צרפת³⁴

בינואר 2013 פורסם בצרפת דוח שמוצעות בו כמה שיטות מיסוי חדשות כדי להתמודד עם בעיות המיסוי בעידן הדיגיטלי. הדוח עוסק בחברות אשר רוב עסקיהן נעשים בצורה מקוונת (online), כגון אחסון ומכירה של מידע, שבהן מקום הפעילות העסקית מנותב ממדינות שבהן שיעור המס גדול למדינות שבהן שיעור המס קטן. הוצעו כמה פעולות מיסוי חדשות כדי להתאים את מערכת המס לפעילות מסוג זה, ובכללן מיסוי נפח השימוש באינטרנט בצרפת והגדרה חדשה של מוסד קבע לפעילות דיגיטלית. בעקבות הדיון הציבורי וההצעות שהועלו חתמה חברת גוגל עם ממשלת צרפת על הסכם שלפיו היא מעבירה סכום של כ-60 מיליון יורו לקרן שיפוי אמצעי התקשורת בצרפת.³⁵ יש לציין כי בתחרות בשוק הפרסום אמצעי התקשורת הם אחד הנפגעים מהפעילות של חברת גוגל בשווקים, הנעשית בתנאי מיסוי לא שווים בין החברה הבין-לאומית לבין מתחריה המקומיים (ראו סעיף 4 להלן).

3.2.2. בריטניה³⁶

בעקבות דיון ציבורי בנושא שהתפתח בבריטניה, הוזמנו בחודש נובמבר 2012 נציגי תאגידים בין-לאומיים (גוגל, אמזון וסטארבקס), לשימוע בפני ועדה בבית-הנבחרים. נציגי החברות הסכימו כי יש לשלם מס במקום שבו מושגים הרווחים. עם זאת, הם טענו כי חוקי המס מאפשרים לתכנן את צעדיהם כחוק, וכך להקטין את נטל המס ולעמוד במחויבותם לבעלי המניות.

3.2.3. אוסטרליה³⁷

בעקבות דיון ציבורי באוסטרליה, בין היתר בגין הצרכים הפיסקליים (הגידול בגירעון התקציבי והצורך בהגדלת הכנסות המדינה), הפרלמנט דן בחבות המס של תאגידים בין-לאומיים הפועלים במדינה. בעקבות זאת התקבל בשנת 2012 בבית-הנבחרים חוק בנושא מחירי העברה, אשר מטרתו לחייב תאגידים לפעול לפי אמנת המודל של ה-OECD (ראו סעיף 2 לעיל).

3.2.4. ספרד³⁸

בית-המשפט לענייני כלכלה במדריד פסק במרס 2012 בנוגע להגדרת מוסד קבע בעקבות תביעה של רשות המסים בנושא חבות מס של תאגיד בין-לאומי הפועל בספרד באמצעות אתר אינטרנט (חברת המחשבים Dell). בפסיקה ההגדרה רחבה מזו שבאמנת המודל של ה-OECD, ואפשר לייחס לאתר אינטרנט (website) פעילות המגיעה לכדי מוסד קבע אם היקף פעילותו העסקית ניכרת (ובתנאים נוספים), אף שלא אתר האינטרנט אין מקום עסקים פיזי שממנו הוא פועל בשטח ספרד, השרת (server) אינו בשטח ספרד ופעילות האתר נעשית בלי להיעזר בהון אנושי בספרד.

³⁴ MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES, [Mission d'expertise sur la fiscalite de l'economie numerique](#), janvier 2013, accessed: May 6, 2013

³⁵ ELYSEE, PRESIDENCE DE LA REPUBLIQUE, Les actualites, [Accord avec Google](#), accessed: May 6, 2013

³⁶ UK Parliament, Publications & Records, [Tax avoidance by multinational companies](#), accessed: May 6, 2013

³⁷ PARLIAMENT of AUSTRALIA, PARLIAMENTARY BUSINESS, [Tax Laws Amendment \(Cross-Border Transfer Pricing\) Bill](#), accessed: May 6, 2013.

³⁸ Eduardo Martínez-Matosas, Tax Lawyer of Gómez-Acebo & Pombo, Jose Manuel Calderón, Professor of Tax Law & Member of the Academic Council of Gómez-Acebo & Pombo, [The Spanish substantialist approach to fragmented structures of business: the Dell Case, a subsidiary as Permanent Establishment](#), September 2012.



רשויות המס של הודו טענו כי פעילותה של חברת גוגל בהודו באמצעות חברת גוגל אירלנד יוצרת לחברה האירית מעמד של מוסד קבע בהודו. בעקבות תביעה של רשות המסים בנושא חבות המס של פעילות הפרסום של חברת גוגל בהודו באמצעות חברת גוגל אירלנד פסק בית-המשפט בהודו כי פעילות אתר האינטרנט בהודו לבדה אינה יוצרת מוסד קבע לחברה אירית בהודו.⁴⁰

4. שוק הפרסום בישראל

4.1. היקף השוק

שוק הפרסום בישראל מורכב מכמה פלחי שוק, ובעיקר טלוויזיה, עיתונות, אינטרנט, רדיו, פרסום חוצות וקולנוע. בשנת 2012 היה היקף שוק הפרסום כ-3.5 מיליארד ש"ח. בלוח 1 להלן מוצגת ההוצאה על פרסום בישראל משנת 2004 עד שנת 2012.

לוח 1 – היקף ההוצאה על פרסום בישראל 2004 ו-2012 (במיליוני ש"ח שוטפים)⁴¹

שנה	סך ההוצאה לפרסום
2004	3,514
2005	3,613
2006	3,694
2007	3,771
2008	3,869
2009	3,700
2010	3,943
2011	3,762
2012	3,492

מהנתונים בלוח עולה כי סך ההוצאה על פרסום בשנים 2004 עד 2012 ירד בשיעור ריאלי של 18.2%. יש לציין כי בתקופה זו צמח התוצר המקומי הגולמי בשיעור ריאלי של 40.1%⁴². על כן, חלה בתקופה זו ירידה מתמשכת במשקל ההוצאה על פרסום מהתוצר, אשר יש לה השפעה ישירה על השרידות העסקית של כלי התקשורת בישראל. אפשר לומר כי העלייה החדה בנפח הפרסום הדיגיטלי (בעיקר פרסום באמצעות מנועי חיפוש) הובילה, בין היתר, לירידה בפלח שוק העיתונות.

בלוח 2 להלן מוצג שוק הפרסום בישראל לפי פלחי ההוצאה על פרסום בשנת 2004 לעומת שנת 2012.

³⁹ ד"ר אבי נוב, "האם אתר אינטרנט יוצר מוסד קבע?" פסק דין, גוגל, פרסום, ניכוי מס במקור, מאי 2013.

⁴⁰ Wharton, UNIVERSITY of PENNSYLVANIA, Knowledge@Wharton Today, [Google and Yahoo Get Respite in Tax Case in India](#), May 13, 2013.

⁴¹ ניצה דולב, איגוד השיעור הישראלי, דואר אלקטרוני, 28 בפברואר 2013.

⁴² תוצר מקומי גולמי: הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, שנתון סטטיסטי 2012, [לוח 14.2 – תוצר מקומי גולמי](#); מדד המחירים לצרכן: [מאגר המחירים ומדדי המחירים בישראל](#), תאריך כניסה: 8 במאי 2013.



לוח 2 – שוק הפרסום בישראל לפי פלחי הוצאה על פרסום מ-2004 עד 2012 (במיליוני ש"ח)⁴³

שינוי	2012		2004		סוג המדיה
	משקל	הוצאה	משקל	הוצאה	
18.3%	42%	1,456	35%	1,230	טלוויזיה
-41.8%	29%	1,022	50%	1,757	עיתונות
+445.7%	16%	573	3%	105	אינטרנט
-7.7%	7%	227	7%	246	רדיו
+23.4%	5%	174	4%	141	חוצות
+14.3%	1%	40	1%	35	קולנוע
+0.6%	100%	3,492	100%	3,514	סך הכול

מהנתונים בטבלה לעיל עולה כי נתח הפרסום הגדול ביותר הוא הפרסום בטלוויזיה, שמגיע ל-1,456 מיליון ש"ח – 42% מסך ההוצאה על פרסום בשנת 2012. נתח הפרסום באינטרנט מגיע לכ-573 מיליון ש"ח – כ-16% מסך ההוצאה על פרסום בשנת 2012. נתח הפרסום ירד בשנת 2012 לעומת שנת 2004 בשיעור נומינלי של 41.8% בעיתונות ובשיעור נומינלי של 7.7% בפרסום החוצות, ואילו נתח הפרסום באינטרנט עלה בשיעור נומינלי של 445.7%, ומשקלו עלה מכ-3% בשנת 2004 לכ-16% בשנת 2012.

הירידה בהוצאה על פרסום בפלח העיתונות בשנים האחרונות משפיעה על האיתנות הפיננסית של כלי תקשורת אלו ועל הכדאיות הכלכלית באחזקתם, ובעקבות זאת – על בעלויות צולבות בתחום. מצב זה עשוי להוביל לבעלות על עיתונים לא רק בגין שיקולי רווח או רצון ליצור עיתונאות מקצועית, אלא גם משיקולים אחרים, הקשורים לפעילות עסקית נוספת שיש לאותם בעלים, או במטרה להשפיע על דעת הקהל ועל הדיון הציבורי או למנוע דיון ציבורי בהקשר של פעילות זו.⁴⁴

פלח הפרסום באינטרנט מורכב בעיקר מפרסום באמצעות **מנועי חיפוש** (בעיקר גוגל) ומפרסום באתרי אינטרנט. על-פי הערכות גורמים בענף הפרסום, היקף הפרסום באמצעות חברת גוגל הוא 40%-50% מכלל הפרסום באינטרנט, והשאר נחלק בין אתרי התוכן המקומיים (כגון ynet, וואלה ומאקו) ובין אתרים בין-לאומיים (כגון פייסבוק ויו-טיוב).⁴⁵

4.2. היקף פעילות האינטרנט בישראל

היקף פעילות האינטרנט בישראל ניתן למדידה באמצעות שיעורי הגלישה באינטרנט. הגוף המודד את שיעורי הגלישה הוא ועדת המדרוג למדידת שיעורי הגלישה באינטרנט. ועדה זו מציגה נתונים על אוכלוסיית הגולשים בישראל מגיל שבע ומעלה, ומפרסמת נתונים על האתרים ועל קבוצות החברות בה. נתוני הגלישה אינם כוללים אתרים בין-לאומיים כמו גוגל ופייסבוק. בלוח 3 להלן מוצג דירוג האתרים החברים בוועדת המדרוג לפי נתוני מרס 2013.

⁴³ איגוד השייוק הישראלי, הודעות לתקשורת, [איגוד השייוק הישראלי ויפעת בקרת פרסום, נתונים לשנת 2004](#), תאריך כניסה: 6 במאי 2013.

⁴⁴ להרחבה ראו: מרכז המחקר והמידע של הכנסת, [ניתוח ההשלכות הכלכליות של ריכוזיות ובעלויות צולבות על כלי התקשורת](#), כתיבה: תמיר אגמון ועמי צדיק, נובמבר 2011.

⁴⁵ נתי יעקובי, מנכ"ל יפעת בקרת פרסום, שיחת טלפון, 28 בפברואר 2013.



לוח 3 – דירוג האתרים החברים בוועדת המדרוג, מרס 2013⁴⁶

מספר	אתר	גולשים באלפים	שיעור חשיפה ⁴⁷
1	Walla.co.il	2,471	47.23%
2	Ynet.co.il	2,135	40.81%
3	Mako.co.il	1,641	31.4%
4	Tapuz.co.il	1,340	25.6%
5	Nana10.co.il	1,191	22.8%
6	Yad2.co.il	1,089	20.8%
7	d.co.il	954	18.2%
8	Zap.co.il	877	16.8%
9	Fxp.co.il	782	14.9%
10	Nrg.co.il	623	11.9%

מהנתונים בלוח עולה כי האתר הישראלי שבו שיעור החשיפה הגדול ביותר הוא Walla.co.il – כ-47.2%. כאמור, נתוני החשיפה בלוח 3 אינם כוללים אתרים בין-לאומיים. חברת TNS, אשר עורכת סקרים, כוללת בנתונה גם את האתרים הבין-לאומיים. בלוח 4 מוצגת החשיפה לאתרי אינטרנט במרס 2013.

לוח 4 – דירוג החשיפה לאתרי אינטרנט במרס 2013⁴⁸

מספר	אתר	גולשים באלפים	שיעור חשיפה
1	גוגל	3,721	88.2%
2	פייסבוק	3,110	73.8%
3	YouTube	3,082	73.1%
4	Ynet	2,508	59.5%
5	וואלה!	2,386	56.6%
6	mako	1,628	38.6%
7	לוח יד 2	1,237	29.3%
8	זאפ	1,162	27.6%
9	תפוז	818	19.4%
10	nrg מעריב	804	19.1%

מהנתונים בלוח לעיל עולה כי אתר גוגל הוא בעל שיעור החשיפה הגדול ביותר – כ-88.2%. ynet הוא האתר הישראלי בעל שיעור החשיפה הגדול ביותר, והוא עומד במקום הרביעי בדירוג.

⁴⁶ הילה זיסברג, ועדת המדרוג למדידת שיעורי הגלישה באינטרנט, דואר אלקטרוני, 7 במאי 2013.

⁴⁷ שיעור החשיפה הוא שיעור הגולשים באינטרנט אשר נכנסו לאתר מסוים בכלל הגולשים.

⁴⁸ מורן שמעוני, עוזרת מחקר, חברת TNS טלסקר, דואר אלקטרוני, 6 במאי 2013.



5. סיכום: הבדלי המיסוי בין חברות ישראליות לתאגידים בין-לאומיים

חברות ישראליות מחויבות במס על מלוא הכנסותיהן שהופקו בישראל, וכן על הכנסותיהן שהופקו מחוץ לישראל (שיטה פרסונלית עם יסודות טריטוריאליים; ראה סעיף 1.2 לעיל). תאגידים בין-לאומיים תושבי מדינות אמנה יחויבו במס על הכנסותיהם העסקיות שהופקו בישראל רק כאשר הכנסותיהם העסקיות מופקות באמצעות מוסד קבע השוכן בישראל (כפי שתואר בסעיף 2 לעיל).

נשאלת השאלה: האם פעילותם של תאגידים בין-לאומיים זרים כמו גוגל ופייסבוק, הפועלים בתחום הפרסום בארץ, נחשבת לפעילות הנעשית באמצעות מוסד קבע בישראל?

מומחי מס העוסקים במיסוי בין-לאומי טוענים כי בשל המודל העסקי שעל-פיו פועלים תאגידי הפרסום הזרים בישראל, ומכיוון שאין נוכחות פיזית של נציגי התאגידים הזרים בישראל, קשה לקבוע כי פעילות הפרסום מופקת באמצעות מוסד קבע בישראל (טענה זו טרם נבחנה בבית-המשפט בישראל).⁴⁹ כאשר תושב ישראלי מבקש לפרסם באינטרנט באמצעות חברת גוגל הוא מתקשר עם נציג החברה השוכן באירלנד, ומשם גם מגיעה החשבונית בעבור השירות.⁵⁰ דילמה זו מתחדדת במצב שהתאגיד הבין-לאומי מקיים פעילות מקומית הכרוכה בפעילות אנשי מכירות ושירות.

יש לציין כי חברת גוגל עושה בישראל פעילות של מחקר ופיתוח באמצעות חברת-בת שהיא ישות תושבת ישראל, אשר חייבת במס על הכנסותיה המופקות בישראל, כמו כן לדברי החברה פעילותה בעולם ובישראל מבוצעת בהתאם לחוקי המס.⁵¹

⁴⁹ אבישי דינר, רו"ח, ממונה במחלקת מיסוי בין-לאומי, חטיבה מקצועית ברשות המסים, שיחת טלפון, 27 פברואר 2013.

⁵⁰ יגאל בר און, מנכ"ל איגוד הפרסום הישראלי, שיחת טלפון, 27 בפברואר 2013.

⁵¹ דורון אבני, סמנכ"ל מדיניות וקשרי ממשל, חברת גוגל ישראל, דואר אלקטרוני, 4 ביוני 2013.

