

יוזמת מיסוי כלכלה דיגיטלית

מוגשת לחבר הכנסת עודד פורר

1.	<u>תוכן עניינים</u>	
2.	מבוא	2
3.	תקציר מנהלים	3
3.1.	חקיקה	3
3.2.	פסיקה	3
3.3.	משפט משווה	3
3.4.	דיון בהשלכות מיסוי הכלכלה הדיגיטלית	3
3.5.	המלצות	5
4.	רקע ומושגי בסיס	5
5.	סקירת הדין המצוי - חקיקה	7
5.1.	מס הכנסה	7
5.2.	מע"מ	8
5.3.	סיכום המסגרת החקיקתית הקיימת בדין הישראלי	8
5.4.	חוזר מס הכנסה 4/2016 והצעת החוק בעקבותיו	9
5.5.	היבטי מע"מ	11
6.	סקירת הדין המצוי - פסיקה	11
6.1.	מקרה הדגל: פסק הדין בעניין אי ביי מרקטפלייס בע"מ	11
6.2.	יחסו של בית המשפט לחקיקה בתחום המס	12
7.	סקירת הדין המצוי –משפט משווה	14
7.1.	המצב הקיים והמאמצים לאסדרה	14
7.2.	האתגרים בדרך לאסדרה	15
7.3.	יחס מדינות נבחרות למיסוי כלכלה דיגיטלית ולתכנית ארגון ה-OECD	16
8.	דיון בהשלכות מיסוי הכלכלה הדיגיטלית	19
8.1.	מאפייני הכלכלה הדיגיטלית	19
8.2.	אתגרי המיסוי הבין לאומי של הכלכלה הדיגיטלית	20
8.3.	מיסוי הכלכלה הדיגיטלית בישראל	23
8.4.	שיקולים בעד ונגד החלת מיסוי על כלכלה דיגיטלית בין לאומית	24
8.5.	השפעת רפורמת ארגון ה-OECD על ישראל	25
8.6.	סיכום	27
9.	המלצות	27
9.1.	אסדרת מיסוי כלכלה דיגיטלית	27
9.2.	גביית מס על חשבון גבייה של מדינות אחרות	28
9.3.	התחשבות בגודל השוק הישראלי	28
9.4.	התחשבות במדינות המתנגדות למיסוי	28
9.5.	הצמחת כלכלת השוק המקומי	28
9.6.	גלגולות המחירים על הצרכן	29
9.7.	סיכום	29

2. מבוא

בעשורים האחרונים יכולת גביית המיסים נפגעה משמעותית, זאת בעיקר עקב התרחבות השימוש בתשתיות דיגיטליות ובנכסים לא מוחשיים. התרחבות זו יצרה לנישומים (בעיקר לחברות רב-לאומיות)¹ תמריצים מוגברים לנקיטת תכנוני מס באמצעות ניוד בינלאומי של משאבים ורווחים לשם מזעור חבות המס הכוללת החלה עליהם.² כך הפכה הכלכלה הגלובלית כר פורה לתכנוני מס אגרסיביים ולתחרות מס בינלאומית.

התוצאה הייתה שחיקה מתמשכת של בסיס המס הגלובלי, בפרט במדינות המקור של הפעילות הכלכלית, עקב הסטת רווחים ופעילויות כלכליות למדינות אחרות. גם לגבי חברות שלא הסיטו את פעילותן, עצם הסיכון שיעשו זאת הניע מדינות לתת להן הקלות מס, וישראל ביניהן.³ יותר מ-230,000 חברות רב-לאומיות קיימות בעולם, והן אחראיות לכשליש מהתוצר הגלובלי, למחצית מהייצוא העולמי ולכרבע משיעור התעסוקה.⁴ חברות אלו מציגות מודל עסקי חדש, הניזון מהכלכלה הדיגיטלית, כולל תשתיות ושירותים דיגיטליים ונכסים לא מוחשיים. כפי שיוצג ביוזמה, מיסוי המסחר הדיגיטלי הוא נושא מורכב המצריך פתרונות מדויקים וחדשים.

מטרת היוזמה היא לבחון את השלכותיה של חקיקת מיסוי כלכלה דיגיטלית בישראל ומידת התאמת החקיקה למארג הנורמטיבי הקיים. זאת, תוך השוואה לשיטות המיסוי במדינות אחרות ובחינת רפורמת ה-OECD וכן תוך בחינת שיקולים שונים לביצוע רפורמת מיסוי כלכלה דיגיטלית במוצרים מוחשיים ובכלכלת שירותים בישראל.

¹ חברה רב-לאומית היא חברה המשתרעת על פני מדינות רבות עם משרדים וסניפים בארצות שונות. לרוב לחברה רב-לאומית יש משרד מרכזי ראשי המשמש כמרכז הניהול העולמי של החברה. ההבדל בין חברה רב-לאומית לחברה בינלאומית הוא שהאחרונה מייבאת חומרי גלם למפעל מרכזי או מספר מפעלים במדינות אס ומרכזות תהליכי ייצור בו. לעומת זאת, חברה רב לאומית מבזרת תהליכי ייצור במדינות שונות.

² בנק ישראל **דין וחשבון 2021** 197 (2022).

³ שם.

⁴ שם, בעמ' 198 ; נכון לשנת 2014.

3. תקציר מנהלים

9.8 חקיקה

כיום בישראל לא מוטל מס על שירותים דיגיטליים (DST), ואין מיסוי על נכסים בלתי מוחשיים דיגיטליים. אולם, קיים מיסוי על מוצרים מוחשיים מעל 75 דולר. שתי הדרכים להטלת מס כיום הן על בסיס זיקה טריטוריאלית או פרסונלית לרווח המופק מהכנסתו של אדם או חברה. ההגדרות הקיימות בחוק, הן לגבי מס הכנסה והן לגבי מע"מ מעלות מספר קשיים, כאשר הקושי המרכזי הוא שההגדרה הקיימת אינה מתאימה באופן ישיר לעסקאות שמתבצעות באופן דיגיטלי, ואשר במהותן, אינן משויכות למקום פיזי. עם זאת, אין מניעה להשית מס על שירותים דיגיטליים, אך בכפוף להרחבת הגדרת מיקום העסקה כך שתתאים למרחב הדיגיטלי.

בשנת 2016 הוציאה רשות המיסים חוזר מס שמטרתו היא החלת עקרונות תוכנית ה-BEPS של ה-OECD, כאשר ההצעה המרכזית בחוזר הייתה להשתמש במונח "נוכחות כלכלית משמעותית" לעניין מקום ביצוע העסקה או העסק. עקרונות החוזר אף הבשילו להצעת חוק שלא נתקבלה.

9.9 פסיקה

בישראל טרם הוטל מס ייעודי על פעילות הכלכלה הדיגיטלית, ולכן לא קיימת פסיקה משמעותית שעוסקת באופן ממוקד במיסוי זה. עם זאת, ישנו פסק דין אחד בעל חשיבות בתחום – פסק הדין בעניין אי ביי מרקט פלייס. פסק הדין התמקד בעיקר בשאלת סיווג פעילותה העסקית של הפלטפורמה בישראל, ולראשונה החיל את אמות המידה שנקבעו בחוזר מס הכנסה מספר 11/2018 גם על פעילות דיגיטלית. הפרק יסקור את גישתו של בית המשפט ביחס להפעלת ביקורת שיפוטית על חקיקת מס בישראל. למרות שבמקרים מסוימים בית המשפט היה נכון להתערב בהטלת מס באופן שאינו שוויוני, נראה כי ככלל, הוא נמנע מהפעלת ביקורת שיפוטית בתחום זה ובעיקר בהקשר למיסוי כלכלה דיגיטלית. בכך, השאיר למחוקק יד רחבה בקביעת מדיניות זו.

9.10 משפט משווה

האתגר במיסוי חברות דיגיטליות מהווה בעיה עולמית, שכן רווחי החברות הדיגיטליות מופקים במדינות שונות, אולם רשויות המס ממסות את הרווחים רק כאשר לחברות נוכחות פיזית במדינה, דבר המקשה על אכיפת גביית המיסים. ארגון ה-OECD הציג תוכנית בעלת שני רבדים (Pillars) לאסדרת מיסוי הכלכלה הדיגיטלית באופן גלובלי. ברובד הראשון, הוצע למסות את הרווחים של החברות גם מבלי שתהא להן נוכחות פיזית במדינה, וברובד השני נקבע מס מינימלי של 15%. אף שהמדינות האירופיות הסכימו לתוכנית, ארצות הברית מתנגדת, בשל הפגיעה בחברות טכנולוגיה אמריקניות. כיום, לכל מדינה רגולציה פנימית אחרת. בריטניה, לדוגמה, הטילה מס צריכה דיגיטלי (DST) עד להסדרה בינלאומית, בעוד אוסטרליה הרחיבה את מס הסחורות והשירותים (GST). מדינות כמו בלגיה והולנד תמכו בהיבטים שונים של התוכנית, אך לא יישמו את כל ההיבטים.

9.11 דיון בהשלכות מיסוי הכלכלה הדיגיטלית

קיימת מורכבות רבה בעצם מיסוי הכלכלה הדיגיטלית ובהשלכותיה על המשק הישראלי. בעוד שישראל נתפסת כמובילה טכנולוגית, דיני המס לא מותאמים מספיק להתפתחויות טכנולוגיות אלו. השיקול העיקרי בעד ביטול הפטור ממע"מ על רכישות עד 75 דולר הוא אפליית הקמעונאים המקומיים. ביחס לתוכנית שהציע ארגון ה-OECD למיסוי שירותים ונכסים בלתי מוחשיים דיגיטליים, ישנן דעות חלוקות

באשר להשפעה על חברות רב-לאומיות ומשקיעים זרים בישראל. מחד גיסא, נראה כי בהעדר יישום גלובלי של תוכנית ארגון ה-OECD, שיעורי המס הנמוכים במיוחד בישראל אטרקטיביים לחברות, שכן במרבית המקרים המס הנמוך בישראל היווה את סך המס המקסימלי שחל על החברה, ולכן ישנו חשש כי הטלת מס תפגע במשקיעים זרים. מאידך, יש הטוענים שאין בהטלת מס מינימלי השפעה ניכרת על החלטות מיקום ההשקעה של תאגידים רב לאומיים שכן, השפעת המס בהקשר זה מצומצמת. בנוסף, ישנם שיקולים נוספים, מרכזיים יותר, המביאים תאגידי טכנולוגיה רב לאומיים לישראל. בנוסף, אם תוכנית ארגון ה-OECD תיושם, הטלת מס צריכה מינימלי תסייע למנוע מצב שבו מדינות אחרות יזכו בתקבולי המס על פעילויות המתקיימות בישראל רק מפני שישראל נמנעה מלגבות את המס.

9.12 המלצות

- 9.12.1 גביית מס על חשבון גבייה של מדינות אחרות
- 9.12.2 התחשבות בגודל השוק הישראלי
- 9.12.3 התחשבות במדינות המתנגדות למיסוי
- 9.12.4 הצמחת כלכלת השוק המקומי
- 9.12.5 גלגול המחירים על הצרכן

10. רקע ליוזמה ומושגי בסיס

מטרת פרק זה היא להציג הגדרה אחידה לכלל המושגים הרלוונטיים להמשך היוזמה. חלק מההגדרות נלקחו באופן ישיר מלשון החוק.

הכלכלה הדיגיטלית כוללת שלושה סוגי מסחר: מסחר דיגיטלי במוצרים מוחשיים, מסחר דיגיטלי במוצרים לא מוחשיים, ומסחר דיגיטלי בשירותים. להלן הגדרתם של סוגי המסחר לפי סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **חוק המע"מ**).

"שירות" – כל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף ובחבר-בני-אדם – גם עשיה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו.⁵

"נכס בלתי מוחשי" – ההגדרה לעניינו היא דרך ההגדרה של נכס שמוגדר כטובין או מקרקעין. ההגדרה של טובין היא זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר – ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם.⁶

"נכס מוחשי" – מבואר הן דרך ההגדרה של טובין והן דרך ההגדרה של מקרקעין ולפיכך מוגדר כדברים פיזיים הנמכרים בנפרד מהקרקע או שטחים, כולל זכות במקרקעין.

יש לציין כי מידת השימוש באינטרנט במסחר בשירותים ובמוצרים בלתי מוחשיים משמעותית יותר מהשימוש באינטרנט במסחר במוצרים מוחשיים.⁷ להבדל זה חשיבות מבחינת הבנת האתגרים אותם מציב המסחר האלקטרוני בפני האפשרות לסמכות מיסוי בינלאומית, כפי שנראה בהמשך היוזמה.

"תושב חוץ" – מי שאינו תושב ישראל וכן יחיד ששהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה, או שמרכז חייו לא היה בישראל, בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בחוק.⁸

"חבר בני אדם" – אם הוא התאגד בישראל, או שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל.⁹

"מוסד קבע" – המונח "מוסד קבע" מקורו באמנות למניעת כפל מיסוי עליהן חתומה ישראל,¹⁰ ועל פי ההגדרה באמנת המודל של ארגון ה-OECD,¹¹ "מוסד קבע" יתקיים באחת משתי החלופות הבאות:

(1) הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע העומד לרשות התאגיד הזר (להלן: **מקום עסקים קבוע**).

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

⁵ ס' 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

⁶ שם.

⁷ רפעת עזאם המיסוי הבין-לאומי של המסחר האלקטרוני 47 (2013).

⁸ ס' 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

⁹ שם.

¹⁰ שם.

¹¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, art. 5 (Nov 21, 2021), https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

שתי זיקות מקובלות המקנות סמכות מיסוי

הזיקה הטריטוריאלית – למדינה יש סמכות למסות הכנסה שהופקה בתחומה הטריטוריאלית.¹² חישוב חבות המס של אדם מבוצע רק לפי מיקום יצירת ההכנסה. אם ההכנסה נוצרה בחו"ל, האדם אינו מחויב במס ובמקרים רבים גם אינו מחויב לדווח על ההכנסה.

הזיקה הפרסונלית – למדינה יש סמכות למסות את הכנסות תושביה בכל מקום בעולם.¹³ ההתייחסות היא לנישום המס שהפיק הכנסות ולא דווקא למקום בו הושגה ההכנסה הזו.

"כללי המקור" – מקור ההכנסה נקבע על פי הזיקה הטריטוריאלית, ועל פיו נקבעת המדינה המוסמכת למסות הכנסה זו. כלומר, יש צורך בקביעת כללים המגדירים את מקור ההכנסה על מנת להגדיר איזה סוג הכנסה חייב במס במדינה מסוימת.¹⁴ דוגמה לאחד מכללי המקור למיסוי ההכנסות השונות היא מוסד הקבע.

"תושבות" – מושג המפתח במיסוי על פי הזיקה הפרסונלית, משמעותו היא כי תושבות היחיד נקבעת באמנות המס על פי מרכז חייו – המקום שאליו נקשרים חייו הכלכליים, התרבותיים והמשפחתיים של הנישום במידה הרבה ביותר.¹⁵ תושבות התאגיד נקבעת על פי מקום ההתאגדות או מקום השליטה והניהול של התאגיד.¹⁶

"ייחוס הכנסות (מחירי העברה)" – משנקבע כי קיים מוסד קבע לחברה במדינה מסוימת, יש צורך לייחס לו את ההכנסות שצמחו ממנו, שכן סמכות המיסוי של מדינת המקור, המדינה שבה החברה מבצעת את העסקאות או השירותים שגורמים להפקת ההכנסות, ביחס להכנסה עסקית כשקיים מוסד קבע, מוגבלת להכנסות המיוחסות למוסד הקבע.¹⁷

עקרון "מחיר השוק" – עיקרון זה משמש לשם קביעת ייחוס ההכנסות בצורה המדויקת ביותר. השיטה היא לבחון מה היו ההכנסות שהיה מוסד הקבע מפיק בתנאי שוק אילו היה גוף עצמאי ונפרד מהחברה.¹⁸

הניתוח האנליטי הוא דו שלבי: בשלב הראשון יש לנתח עובדתית ופונקציונלית את הפעילות שמוסד הקבע מבצע, ואז להשוות אותו לגוף עסקי עצמאי המבצע פעולות.¹⁹ בשלב השני יש לקבוע את הרווחים של גוף עצמאי כאמור בתנאי שוק ועל בסיס מחירי השוק.²⁰

¹² עזאם המיסוי הבין-לאומי של המסחר האלקטרוני, לעיל ח"ש 7, בעמ' 23.

¹³ שם.

¹⁴ שם, בעמ' 24.

¹⁵ שם, בעמ' 39.

¹⁶ שם.

¹⁷ שם, בעמ' 31-32.

¹⁸ שם, בעמ' 33.

¹⁹ שם.

²⁰ שם.

11. חקיקה – סקירת הדין המצוי

בפרק זה יוצגו עיקרי ההסדרים החקיקתיים הרלוונטיים לענייננו, ביניהם סעיפים מרכזיים מתוך פקודת מס הכנסה (להלן: "פקודת המס"), "חוק מע"מ", תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק) (להלן: "תקנות המס"),²¹ וכן, תוכנית ה-BEPS של ארגון ה-OECD שלא נכנסה לתוקף רשמי אך היוותה בסיס לחקיקה בנושא במדינות רבות.²²

הפרק יתייחס למס הכנסה ולמע"מ בנפרד, כאשר לגבי כל אחד מסוגי המס תוצג המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית.

5.1 מס הכנסה (מס חברות)

5.1.1 פקודת המס

מס חברות הוא מס הנגבה מרווחי תאגיד. פקודת המס מתווה מסגרת חקיקתית בעניין מס ערך מוסף ומגדירה מושגים רלוונטיים בעניין. לפי פקודת מס הכנסה, אדם או תאגיד יהיו חייבים במס הכנסה בישראל באחת משתי דרכים: הראשונה, היא גביית מס מאדם או תאגיד שהפיק רווח, בכל דרך הכוללת תמורה שוות כסף, בתנאי שהרווח הופק או צמח במדינת ישראל. לעניין זה אין חשיבות אם האדם או התאגיד הם תושבי ישראל או לא. השנייה, היא גביית מס מכל תושב ישראלי על רווחיו, ללא קשר למקור הפקת הרווח.²³

כאשר בעסק עסקין, המקום שבו התקיימה הפעילות העסקית מניבת ההכנסה, או שבה מבוצעת העסקה, הוא המקור לחיוב במס. כלומר, עסק יחויב במס הכנסה אם נקבע שמקום פעילותו העסקית מניבה ההכנסה היא בישראל.²⁴ עסק חוץ, כלומר, עסק הנמצא מחוץ לישראל, אך פועל בישראל, יחויב בהמצאת המסמכים הרלוונטיים לדוח מס הכנסה.²⁵

5.1.2 תקנות המס

בעסקה בינלאומית המתאפיינת ב-"יחסים מיוחדים" שבגינם מחיר העסקה שונה מ"תנאי השוק", כהגדרתם בתקנות המס,²⁶ העסקה תדווח כעסקה בהתאם "לתנאי השוק" ותדווח בהתאם. כלומר, המס ייגזר מהמחיר שהיה נקבע בין שני צדדים בלתי תלויים בשוק תחרותי.²⁷

5.1.3 התאמות רגולציות מס הכנסה לשוק הכלכלה הדיגיטלית

בהתאם לאמור לעיל, מס הכנסה ייגבה במקום בו מתבצעת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה, או במקום ביצוע העסקה או העסק. ההגדרות הקיימות בחוק מעוררות מספר קשיים, כאשר הקושי המרכזי הוא שההגדרה הקיימת אינה מתאימה באופן ישיר לעסקאות שמתבצעות באופן דיגיטלי, ואשר במהותן אינן

²¹ תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006.

²² Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, O.E.C.D (Nov. 24, 2016), <https://tinyurl.com/43avjwn7> (להלן: "BEPS").

²³ ס' 3-2 לפקודת המס.

²⁴ שם, בס' 4(א).

²⁵ שם, בס' 85ג.

²⁶ תק' 2 לתקנות מס הכנסה.

²⁷ ס' 85א(א) לפקודת המס.

משויכות למקום פיזי. המסחר באינטרנט מאופיין בגלובאליות, ובהיותו חוצה גבולות פיזיים. משכך, לא ברור אם ההגדרה הנוכחית בחוק, מכסה את המסחר הדיגיטלי במוצרים לא מוחשיים ובשירותים.

קושי נוסף שמעלה החוק נוגע לאכיפתו, בעיקר בנוגע ליכולת לאכוף את חוקי המס על עסקאות אינטרנטיות. קיימות מגוון דרכים להסטת עסקאות, כך שיהיה קשה לזהות עסקה כעסקה שנעשתה בישראל, למשל, באמצעות שינוי VPN.

מלבד האמור, קיים קושי בזיהוי סוג העסקה, מקורה של העסקה ואיסוף המידע אודות פעילות החברה. דוגמת הקושי בזיהוי הצדדים של עסקה אינטרנטית והמעקב אחרי ביצוען של עסקאות אלו.

5.2 מע"מ (מס ערך מוסף)

5.2.1 חוק מע"מ

מס ערך מוסף הוא מס עקיף המוטל על מוצרים ושירותים ומגולם במחיר, כך שלמעשה, הוא מגולגל לצרכן. החוק מסדיר את מס הערך המוסף תוך יצירת הבחנה בין נתינת שירות למכירת נכס.

5.2.1.2 ההבחנה בחוק בין שירות, נכס מוחשי ונכס בלתי מוחשי

לפי החוק, נותן שירות בישראל, או מוכר נכס, לרבות נכס דיגיטלי, מחויב במע"מ.²⁸ נתינת שירות בלתי מוחשי (ובעניינו, שירות דיגיטלי), תיחשב ככזו שניתנה בישראל, אם קיים סניף או סוכן מטעם העסק נותן השירות בישראל,²⁹ ולחלופין, אם השירות ניתן לתושב ישראל או לחברה המוגדרת כתושבת ישראל.³⁰ החוק נותן מענה לעסקים שפועלים גם מחוץ לישראל, וקובע כי גביית מס מעסקים אלו תוגדר על ידי שר האוצר, לפי החלק "שהתנהל בישראל".³¹ מכירת נכס בלתי מוחשי תוגדר כמכירה שבוצעה בישראל אם המוכר ישראלי.³² לעומת זאת, כאשר הנכס מוחשי, העניין פשוט יותר. מכירתו תחויב במס כאשר הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם הנכס יוצא מישראל.³³ סוגיה שאינה ברורה דיה היא ההבחנה בין שירות לבין נכס בלתי מוחשי. חסרה הגדרה בסיסית שתאבחן בין שירות לנכס, ובעניינו, הנפקות היא האם יש לראות כלכלה דיגיטלית כנכס או שירות, ובהתאם, כיצד יש למסות אותה.

חוק המע"מ מטיל חובות ומסדיר את התנהלותם של עסקים גם אם הם מוגדרים כעסקים של "תושב חוץ", כלומר הניהול והשליטה בהם נעשים מחוץ לארץ, או אם הם עונים להגדרת "חברת חוץ" בחוק החברות.³⁴ במקרים בהם הוחלט שלמרות שעסק עונה לאחת מהגדרות אלו הוא חייב במע"מ, תוטל על "תושב החוץ" או "חברת החוץ" החובה למנות נציג בישראל.³⁵

5.3 סיכום המסגרת החקיקתית הקיימת בדיון הישראלי

על פי חוק מס הכנסה ישנה אפשרות לחייב במס תאגידים המניבים רווחים דיגיטליים בישראל בהתאם לבסיס החקיקה הקיים, בכפוף לספקות הפרשניים, ולבעייתיות בעניין קביעת מיקום העסקה. עם זאת,

²⁸ ס' 16 לחוק המע"מ.

²⁹ שם, בס' 15(א)(1).

³⁰ שם, בס' 15(א)(2).

³¹ שם, בס' 15(ב) ו-(ג).

³² שם, בס' 14.

³³ שם.

³⁴ ס' 1 לחוק החברות, התשנ"ט-1999.

³⁵ ס' 60(א) חוק המע"מ.

נראה שיהיה צורך לתקן את סעיפי החוק הקיימים לצורך יישוב הספקות ועל מנת לקבוע שיטת מיסוי ברורה יותר בעניין חברות דיגיטליות בינלאומיות.

על פי חוק מע"מ, תהיה אפשרות לגבות מס, כאשר אפשרות זו משתנה בהתאם להבחנה בין "שירות" לבין "נכס בלתי מוחשי". נראה כי ניתן למסות במע"מ בדין הנוכחי שירות שניתן בישראל, בעוד לגבי נכס בלתי מוחשי קיימת מורכבות במקרים שהמוכר אינו תושב ישראל. ככל שלתאגידים הבין-לאומיים מוכרי הנכס אין סניף ישראלי שמנהל את המכירות מטעמם, או סוכן או נציג בישראל שעונה לקריטריון "אזרח ישראלי" בחוק, אין אפשרות למסותם.

בנוסף, האבחנה האמורה מעלה צורך להבחין בין תאגידים נותני "שירות", לבין תאגידים המוכרים "נכסים בלתי מוחשיים". למשל, האם יש לסווג את נטפליקס אשר עוסקת במכירת תוכן, כנותנת "שירות", או כמוכרת "נכסים בלתי מוחשיים".

5.4 חוזר מס הכנסה 4/2016 בעניין מיסוי תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט והצעת החוק בעקבותיו

תוכנית ה-BEPS שהותוותה על ידי ארגון ה-OECD בה נדון בהרחבה בפרק המשפט המשווה, עוררה הדים בעולם, ובעקבותיה הוציאה רשות המיסים חוזר מס בעניין מיסוי תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט.³⁶ החוזר מהווה מסמך מנחה, שמספק הבהרות, פרשנויות והנחיות שונות ליישום עקרונות המיסוי הדיגיטלי כפי שהוסברו בתוכנית ה-BEPS.

מעמדו הנורמטיבי של החוזר אינו מחייב, אך הוא היווה מקור השראה מקצועי למחוקק ליישום מדיניות מס ראויה, וכאמור, בעקבותיו הוצעה הצעת חוק ליישום המתווה המוצג בחוזר בחקיקה ראשית, אך ההצעה לא עברה לקריאה שנייה ושלישית.³⁷

להצעת החוק היו כמה מטרות מוצהרות. מטרה אחת, הייתה צמצום פערי מיסוי בין עסקים דיגיטליים לעסקים מסורתיים תוך הבטחה שייגבה מס מעסקים דיגיטליים בין-לאומיים הפועלים בישראל באופן הוגן, בדומה לעסקים מקומיים, ועסקים שאינם דיגיטליים. מטרה שנייה, הייתה התמודדות עם האתגר שמציגות חברות טכנולוגיה גדולות, אשר לעיתים משלמות מעט מאוד מס במדינות בהן הן פועלות באמצעות מנגנונים דיגיטליים בלבד, ולצורך כך, יצירת מנגנוני דיווח ושקיפות המותאמים לפעילות הכלכלית הדיגיטלית.

כעת נבאר חלק מההנחיות והפרשנויות שהוצעו בחוזר.

5.4.1 מס הכנסה לחברות המשתייכות למדינות שמהוות חלק מהתוכנית

כאמור לעיל, לפי פקודת מס הכנסה, תושב חוץ ישלם מס על הכנסה שהפיק בישראל, לרבות תאגיד זר שמקום פעילותו בישראל. כאשר התאגיד הזר הוא תושב מדינה אשר משתתפת בתוכנית ה-BEPS,³⁸ תחול עליו חקיקת המס בישראל. זאת, בתנאי שפעילותו בישראל מגיעה לכדי "מוסד קבע" כהגדרתו באמנות המודל של ארגון ה-OECD למניעת מיסי כפל.³⁹ יוער כי במסגרת הדו"ח הסופי של תוכנית ה-BEPS נקבע כי החלופות לקיומו של "מוסד קבע" יחולו גם על כלכלה הדיגיטלית. לחלופין, אם התאגיד הזר אינו תושב

³⁶ חוזר מס הכנסה 4/2016 "פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט" (11.4.2016) (להלן: "חוזר מס הכנסה").
³⁷ הצעת חוק התוכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023, ה"ח 939-936, 1612 (הצעה לתיקון עקיף של ס' 16, 16א, 92א-ה, 41 לחוק מס ערך מוסף, התשע"ו-2016).

³⁸ OECD, OECD/G20 BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT, BEPS PROJECT EXPLANATORY STATEMENT (2016).

³⁹ חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 36, בס' 5.

מדינת האמנה, מקום הפקת ההכנסה וזכות המיסוי בישראל ייקבעו על פי הדין הפנימי של מדינת ישראל בלבד ומבלי להיזקק לקיומו של מוסד קבע על פי אמנה. לעניין זה יש להיזקק להוראות סעיף 4א לפקודת מס הכנסה, בהתחשב במאפייני הפעילות הדיגיטלית.

5.4.1.1 "מוסד קבע" כמקום עסקים קבוע⁴⁰

סעיף 5 לחוזר מס הכנסה מגדיר "מוסד קבע", בין היתר, כ"מקום עסקים קבוע" שבאמצעותו מתנהלים עסקי התאגיד זר, כולם או חלקם. זאת בהתקיים שלושה תנאים מצטברים: הראשון, הוא קיומו של מקום עסקים פיזי (לדוגמה, משרד, מפעל או חנות), השני הוא קביעות מקום העסקים הפיזי, והתנאי השלישי הוא ניהול עסקי התאגיד הזר דרך מקום העסקים הקבוע.

אם נייבא את עקרונות החוזר לענייננו, "מוסד קבע" עשוי להתקיים גם במקום בו אין שרת. בעידן הכלכלה הדיגיטלית, שבו השרת יכול להיות ממוקם פיזית כמעט בכל מקום בעולם בעוד השיווק, השירות, התמיכה, הפיתוח ופעילויות חשובות אחרות יהיו ממוקמים במקומות אחרים, ייתן משקל נמוך ל"מוסד הקבע" במקום הפיזי בו מצוי השרת. משכך, תיתן משמעות נמוכה יותר לפרשנותם הלשונית של התנאים המצטברים.

על רקע ייחודה של הכלכלה הדיגיטלית והשינוי בדפוסי המסחר בעידן הנוכחי, עשויה פעילות שנחשבה בעבר כהכנה ועזר להיחשב כיום פעילות עיקרית של התאגיד. כך למשל, תאגיד זר שיש לו **נוכחות דיגיטלית משמעותית** בישראל ומקיים במקום עסקים קבוע בישראל פעילות שבעבר נחשבה כפעילות הכנה ועזר שלא עלתה כדי קיום מוסד קבע, עשוי כיום בנסיבות מסוימות להיחשב כבעל מוסד קבע. זאת מאחר והפעילות המתקיימת במקום אינה עוד פעילות הכנה ועזר אלא אחת הפעילויות העיקריות של התאגיד הזר.

סממנים לקיומה של נוכחות דיגיטלית משמעותית בישראל יכולים להיות, בין היתר, חתימת כמות משמעותית של חוזים למתן שירותים דיגיטליים עם תושבי ישראל וצריכת שירותים של התאגיד הזר על ידי לקוחות רבים בישראל. בנוסף, אספקת שירות אינטרנטי תאגיד הזר המותאם ללקוחות או משתמשים ישראלים, כמו שימוש בשפה עברית, חיוב לקוחות במטבע ישראלי וסליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל.⁴¹

5.4.1.2 מוסד קבע בהתקיים "סוכן תלוי"⁴²

"סוכן תלוי" הינו אדם (לרבות גוף מאוגד) בעל סמכות לחייב את התאגיד הזר בחוזים; אשר הפעלת סמכותו מתבצעת באופן רגיל וקבוע ושסמכותו לחתימת חוזים מתקיימת לגבי פעילויות שהינן חלק מהפעילות העסקית.

5.4.2 מס הכנסה לחברות המשתייכות למדינות שאינן מהוות חלק מהתוכנית

מקום הפקת ההכנסה וזכות המיסוי ייקבעו על פי ההגדרה "נוכחות כלכלית משמעותית" כמוצע בחוזר, מבלי להיזקק לקיומו של מוסד קבע על פי התוכנית.⁴³

⁴⁰ חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 36, בס' 2.1.2.1.

⁴¹ שם.

⁴² שם, בס' 2.1.2.2.

⁴³ שם, בס' 2.2.3.

כאמור לעיל, סעיף 4א' לפקודת מס הכנסה, קובע כי מקום הפקת ההכנסה העסקית הוא המקום בו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה. מאפייני הפעילות הדיגיטלית יכולים לתמוך, במקרים המתאימים, במסקנה שהפעילות העסקית מתבצעת בישראל.⁴⁴ "נוכחות כלכלית משמעותית" תבחן באמצעות מספר תבחינים: התאגיד הזר מספק ללקוחות תושבי ישראל מגוון שירותים באינטרנט, כדוגמת פרסום, תיווך, שיווק ותמיכה; התאגיד הזר מבצע מספר עסקאות ניכר עם תושבי ישראל באמצעות האינטרנט; התאגיד הזר מספק באינטרנט שירות המותאם ללקוחות או משתמשים ישראלים, כמו שימוש בשפה העברית וחיוב במטבע ישראלי; מידת השימוש באתר על ידי משתמשים ישראלים גבוהה; קיימת זיקה הדוקה בין התמורה המשולמת לתאגיד הזר לבין מידת השימוש של המשתמשים הישראלים באינטרנט.

אם הבחינה מצביעה על כך שהתאגיד מבצע פעילות עסקית משמעותית בישראל,⁴⁵ ניתן לדרוש מידע מהתאגיד הזר ומהחברות הישראליות הקשורות אליו לגבי הפעילות המתבצעת בישראל, הכוללת בין היתר פונקציות המתבצעות בישראל, הכנסות, מחזורי מכירות ללקוחות והוצאות בהתייחס לפעילויות השונות.⁴⁶

5.5 היבטי מע"מ

תאגיד זר המספק שירותים שפועל בישראל, יהא חייב ברישום כעוסק בישראל ובמינוי.⁴⁷ החוזר קובע קריטריונים מגוונים להגדרת תאגיד זר הפועל בארץ באמצעות האינטרנט, כמי שיש לו עסקים בישראל לעניין סעיף 60 לחוק מע"מ, ביניהם: פעילותו של התאגיד הזר לעניין מס הכנסה עולה כדי מוסד קבע בישראל; קיומו של מנגנון עסקי בישראל, לרבות סניף, משרדים או עובדים בישראל; הסתייעות בנציג של החברה בישראל; נוכחות כלכלית משמעותית בישראל.⁴⁸

לבסוף, נדגיש כי חוזר המס מציע ליישם את הגדרת "נוכחות כלכלית משמעותית בישראל", הן לעניין מס הכנסה והן לעניין מע"מ.⁴⁹

12. פסיקה – סקירת הדין המצוי

בפרק הבא נסקור את יחס הפסיקה בישראל לסוגיית מיסוי הכלכלה הדיגיטלית, תוך מיקוד בפסק דין **איי מרקטפלייס**, שמהווה מקרה בוחן ראשון בתחום זה. בתוך כך, נציג את המשמעויות השונות שייחס בית המשפט למיסוי כלכלה דיגיטלית ביחס לפעילות בינלאומית רגילה, ואת העמדה העקרונית שנקבעה בפסיקה ביחס לנושא. כמו כן, נציג את אמות המידה הכלליות של בית המשפט להפעלת ביקורת שיפוטית ופרשנות בתחום המס.

6.1 מקרה הדגל: פסק הדין בעניין אי ביי מרקטפלייס ישראל

פסק הדין שניתן בשנת 2024 בעניין **איי ביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה** מהווה פסק דין תקדימי בתחום המיסוי ממספר זוויות שונות.⁵⁰ הוא מהווה פסק הדין הראשון בישראל המתמקד בסיווג

⁴⁴ חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 36, בס' 2.2.

⁴⁵ ס' 4(א) לפקודת המס.

⁴⁶ שם, בס' 135, 85(א).

⁴⁷ חוק המע"מ, בס' 60(א).

⁴⁸ חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 36, בס' 3.9.

⁴⁹ שם, בס' 2.2.3.

⁵⁰ ע"מ (מרכז) 54654-05-19 **איי ביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה** (נבו 5.4.2024) (להלן: **עניין אי ביי מרקטפלייס**).

עסקה בין חברות קשורות בקבוצה רב לאומית על בסיס ניתוח הפונקציות והפעילות של החברה המקומית בישראל, ובמסגרת זו סוקר לראשונה היבטים שונים של נושא הכלכלה הדיגיטלית.

הדיון המשפטי עסק בסיווג פעילותה של המחלקה העסקית בישראל של חברת אי ביי מרקטפלייס ישראל בע"מ, שעסקה בפיתוח וקידום פלטפורמה אינטרנטית המאפשרת ביצוע עסקאות מכר מקוונות. השאלה הייתה האם יש לראות באי ביי מרקטפלייס מפיצה בסיכון נמוך, או משווקת, כשהמסקנה משליכה למעשה על אופן המיסוי של פעילותה, וקשורה קשר הדוק בתחום הכלכלה הדיגיטלית.⁵¹

כאשר נדרש בית המשפט לסווג את פעילותה העסקית של אי ביי מרקטפלייס, הוא עמד על מורכבות הקביעה בשל העובדה שבנסיבות של כלכלה דיגיטלית, ההגדרות "הקלאסיות", בהן נעשה שימוש בדרך כלל אינן בהכרח מתאימות.⁵² בתוך כך, קבע בית המשפט כי יש לייחס חשיבות פחותה למאפייני הפעילות הפיזיים של המחלקה העסקית, דוגמת המלאי והנכסים בהם החזיקה, או מספר העובדים שלה. זאת, בשל מאפייניה של הכלכלה הדיגיטלית, במסגרתה טובין מועברים ללא שימוש בשטחי אחסון פיזיים, ללא פגישות פיזיות ובמעורבות מינימלית של אינטראקציה בין אישית.⁵³ במקום זאת, הסיווג התבסס בעיקרו על מהות הפעילות, בדגש על פעילותה של המחלקה העסקית ליצירת חיבורים בין אי ביי ללקוחות מקומיים.⁵⁴

עוד בפסק דינו, בית המשפט הכיר בחשש שהטלת מס על כל עסקה בה מעורב גורם ישראלי, כמוכר או כקונה, עלולה להוביל לכפל מס. זאת, הן כאשר קונה מישראל רוכש ממוכר מישראל והעמלה המשולמת מצד המוכר תובא בחשבון פעמיים ואף בנסיבות בהן הקונה הוא מישראל והמוכר ממדינה זרה.⁵⁵ בעניין זה, בית המשפט הסתפק בהדגשת הצורך לתת את הדעת למיסוי מקביל שעשוי להיות מוטל בגין אותה עסקה במדינה אחרת.⁵⁶

כמו כן, בפסק דינו בית המשפט התייחס לחוזר מס הכנסה מספר 11/2018, אשר עוסק בקביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי.⁵⁷ בפסקתו, בית המשפט, החיל בעקיפין את אמות המידה הכלולות בו כדי לסווג את פעילותה העסקית של איביי מרקטפלייס, חרף העובדה שהחוזר קובע במפורש כי הוראותיו אינן חלות על תחום הכלכלה הדיגיטלית.⁵⁸

6.2 יחסו של בית המשפט לחקיקה בתחום המס

ככלל, מאז המהפכה החוקתית, אומצה בפסיקה העמדה לפיה התכנים של חוקי המס עומדים לביקורת שיפוטית.⁵⁹ אחת מעילות הביקורת המרכזיות עליהן שם בית המשפט דגש בהקשר זה היא הצורך לשמור על שוויון במדיניות המס, כלומר למסות באופן שווה משלמי מס שווים.⁶⁰ בתוך כך אף נקבע, כי אי שוויון בין משלמי מס אינו מסתכם בפגיעה בזכות לשוויון, אלא גם יכול גם להביא לפגיעה בחופש העיסוק.⁶¹

⁵¹ שם, בפס' 9-2.

⁵² שם, בפס' 62.

⁵³ שם, בפס' 71-70.

⁵⁴ שם, בפס' 74-72.

⁵⁵ שם, בפס' 81-79.

⁵⁶ שם, בפס' 108.

⁵⁷ חוזר מס הכנסה 11/2018 "קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי" (5.8.2018).

⁵⁸ עניין אי ביי מרקטפלייס, לעיל ה"ש 50, בפס' 43.

⁵⁹ בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277, פס' 15 לפסק הדין של הנשיא ברק (2005).

⁶⁰ יוסף אדרעי אירועי מס - עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל 24 (2007).

⁶¹ בג"ץ 1703-92 ק.א.ל קוי אור למטען בע"מ נ' ראש-הממשלה, פ"ד נב(4) 193, בעמ' 216 לפסק הדין של השופט חשין (1998).

עם זאת, בפועל נדמה שנכונותו של בית המשפט להפעיל את אותה ביקורת שיפוטית מועטה, אף כאשר מדובר בחקיקת מס מפלה.⁶² צוין כי רתיעה מביקורת שיפוטית על חקיקת מס אינה ייחודית לישראל, ועולה גם בשיטות משפט אחרות בעולם.⁶³ סיבה אפשרית לכך, היא הכרת השופטים בהיותם של הסדרי המס השונים סבוכים ביותר, באופן המקשה על השופט להתמצא בהם במידה מספקת להפעלת ביקורת שיפוטית.⁶⁴

כך, גם ביחס לביקורת על הרשות המנהלית. בפסקי דין שונים מהשנים האחרונות נקטו בתי המשפט בעמדה שלילית לגבי יכולתם של נישומים לטעון להתייחסות מפלה של רשות המיסים כלפיהם ביחס לנישומים אחרים.⁶⁵ בין היתר, נקבע שדיון בטענה של אפליה מסורבל עד כדי לא מעשי, בשל הצורך להשוות ולבחון את מלוא עניינו של הנישום האחר ביחס לנישום הנוכחי.⁶⁶

מקרה חריג בו בית המשפט הפעיל ביקורת שיפוטית כשנתקל בחוסר שוויון במדיניות המס הוא בג"ץ נסר,⁶⁷ במסגרתו התערב בהטבות מס שניתנו לאזורים מסוימים, וביטל את חלקן בשל התוצאה המפלה של ההסדר.⁶⁸ זאת, רק לאחר שדחק ממושכות בממשלה ובכנסת בהחלטת ביניים להסדיר את הנושא.⁶⁹

ראוי לציין, כי בכל הנוגע לכלכלה דיגיטלית, נדמה שאותה רתיעה בסיסית מהפעלת ביקורת שיפוטית מתעצמת, נוכח ההכרה בסביבה הלא מוכרת שמהווה הכלכלה הדיגיטלית. עדות לכך ניתן למצוא בבג"ץ אופיר, בו ביהמ"ש דחה על הסף עתירה כנגד אי גביית מע"מ מתאגידים רב לאומיים הנותנים שירותים ומוכרים סחורות לישראלים דרך האינטרנט כגון גוגל ופייסבוק.⁷⁰ העותרים טענו כי יש לנהוג בתאגידים בין לאומיים באופן שווה לאופן בו נוהגים בנישומים בישראל, בשל פעילותם העסקית הענפה בישראל, שכוללת במקרים רבים מתן שירות בהיקף ובמאפיינים דומים לאלו של חברות ישראליות. אי גביית מע"מ, כך נטען, מייצרת לתאגידים אלו יתרון בלתי הוגן כלפי תאגידים ישראלים המתחרים בהם.⁷¹ השופט פוגלמן הכיר בפסק דינו במורכבות שמייצרות עסקאות המתבצעות ברשת האינטרנט בכל הנוגע להסדרי המס הראויים, ולכן קבע כי בשל עיסוק גורמי המקצוע מטעם המדינה בגיבוש חוזר המסדיר את הנושא, יש לדחות את העתירה.⁷² כאמור לעיל, כשנתיים לאחר מכן, רשות המיסים גיבשה את חוזר 4/2016 המתייחס לעניין.

בכל הנוגע לפרשנות חקיקת המס, בית המשפט ככלל עושה שימוש מוגבר בכלי של פרשנות תכליתית, מתוך הכרה באופי הסבוך והמורכב של חוקי המס ובנטייתו של המחוקק לגבש ניסוחים שאינם שלמים.⁷³ עם זאת, גם במקרה זה קיימת רתיעה מסוימת מביצוע פרשנות, ובמקרים מסוימים פרשנות החוק אף עלולה בסופו של דבר להוביל להפרת זכויות הנישומים.⁷⁴

⁶² ראו את הסתייגות ביהמ"ש מן הקביעה שדרישות פסקת ההגבלה התקיימו בעניין קניאל, לעיל ה"ש 61, בפס' 15-29 לפסק הדין של השופט ברק. כמו כן, ראו את העדפת ביהמ"ש למקד את הביקורת השיפוטית בהליך הפרוצדורלי בבג"ץ 10042/16 קוונטינסקי נ' כנסת ישראל, בפסקאות 55-60 לפסק הדין של השופט סולברג (נבו 6.8.2017), שם נדונה שאלת חוקתיותו של חוק שהטיל מס על ריבוי דירות.

⁶³ יוסף אדרעי "פרשנות חוקתית וביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית" דין ודברים יג 31, 37 (2019).

⁶⁴ ע"א 634-73 ארנסט נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כט(1) 517, בעמ' 525 לפסק הדין של השופט עציוני (1974).

⁶⁵ מאיר לינון, עפר גרנות ואמיר קופר "אפליה, אפלה ועקביות בהליכי מס – מספר הערות" ספר יעקב נאמן 333, 333 (אחרון ברק ודוד גליקסברג עורכים, 2023).

⁶⁶ ע"מ (מחוזי חי') 57468-12-17 ברודקום סמיקונדקטורס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא, בפס' 21 לפסק הדין של השופט בורנשטיין (נבו 19.11.2017).

⁶⁷ בג"ץ 8300-02 נסר נ' ממשלת ישראל (נבו 22.5.2021).

⁶⁸ שם, בפס' 54 לפסק הדין של השופטת ביניש.

⁶⁹ אדרעי פרשנות חוקתית וביקורת שיפוטית, לעיל ה"ש 62, בעמ' 36.

⁷⁰ בג"ץ 6845/13 אופיר נ' שר האוצר, בפס' 4 לפסק הדין של השופט פוגלמן (נבו 11.3.2014).

⁷¹ שם, בפס' 1 לפסק הדין של השופט פוגלמן.

⁷² שם, בפס' 4 לפסק הדין של השופט פוגלמן.

⁷³ דניא 4757/03 מנהל מס שבה מקרקעין נ' מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ, בפס' 9 לפסק הדין של השופט חשין (נבו 7.7.2003).

⁷⁴ אבי נוב "פרשנות חקיקת מס: בחזרה ללשון החוק" המשפט טו 767, 773 (2010).

בהקשרי מיסוי אחרים, בית המשפט היה נכון להחיל פרשנות מרחיבה יחסית. כך לדוגמא, בכל הנוגע לעסקה בישראל הכוללת בתוכה ייבוא טובין, בית המשפט החיל הגדרה מרחיבה של המושג "טובין", כך שתיכלל בו כל זכות בעלת ערך כלכלי לרבות: פטנטים, מוניטין, זכויות על פי חוזה וכדומה.⁷⁵

13. משפט משווה – היחס לאסדרה והדין המצוי במדינות נבחרות

7.1 המצב הקיים והמאמצים לאסדרה

7.1.1 מתח בין אסדרה מדינתית לבין אסדרה בינלאומית

ההתמרה הדיגיטלית שאירעה בכלכלה העולמית בשנים האחרונות מעמידה את מדינות העולם באתגר מיסויי. הבעיה המרכזית היא שחברות, בעיקר ענקיות הטכנולוגיה, מייצרות את רווחיהן במדינה אחת, אך מבססות את פעילותן במדינה אחרת או אפילו במספר מדינות, מה שמקשה על כל מדינה למסות את הרווחים שגורפות חברות אלה בשטחה ותוך מכירה לאזרחיה.⁷⁶ בשנת 2019, שוק המוצרים שנמכרו באופן דיגיטלי 'מעבר לגבול', כלומר מחברה במדינה אחת ללקוח במדינה אחרת, הוערך ב-440 מיליארד דולרים, כשסין אחראית לבדה ל-105 מיליארד דולרים מהמכירות, וארצות הברית ל-90 מיליארד.⁷⁷

לכן, חלק מהמדינות אימצו מס ערך מוסף דיגיטלי, מס צריכה למוצרים הנמכרים דרך האינטרנט, אותו יכולה המדינה לגבות בעצמה, כמו מס על ספר שנמכר או טלוויזיה שנמכרה.⁷⁸ אולם, איסוף מס זה הוא מאתגר, שכן ללא נוכחות פיזית במדינה, היכולת לאכוף חובה זו כלפי חברות, במיוחד ענקיות הטכנולוגיה, מוגבלת.⁷⁹

מעבר למס הצריכה, ישנה גם אי-התאמה משמעותית בין האזורים שבהן חברות הטכנולוגיה מבוססות, שם לרוב הן משלמות מס חברות מסוים, למקום שבו הן מרוויחות את הון כדוגמת הרווחים מגלישה של משתמשים בגוגל, מצריכת פרסומות בפייסבוק וכדומה, שמתרחשות בכל העולם. לכן, החלו מדינות העולם בחיפוש אחר פתרונות גלובליים, מתוך הבנה שהחברות הגדולות מנסות להשיא רווחים בכך שהן משתמשות בנוכחות גלובלית על מנת להימנע מתשלומי מס.⁸⁰ בהיעדר פתרון גלובלי, חברות הטכנולוגיה העמיקו את הטקטיקות המוכרות להתחמקות ממס, וחלקן אף פועלות בלי 'מדינת אם' (Scale without mass), או מתוך 'מקלט מס'.⁸¹

האתגר במיסוי חברות דיגיטליות נובע מהפער בין המקום בו הן מייצרות רווחים לבין המקום בו הן משלמות מיסים. כדי להתמודד עם פער זה, מדינות שונות פיתחו שיטות מיסוי המבוססות על היקף הפעילות המקומית של החברה - למשל, שיעור המשתמשים המקומיים מתוך כלל משתמשי הפלטפורמה. אולם, גביית

⁷⁵ ע"מ (תל אביב-יפו) 1200-07 בני יהודה נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 3, פס' 3 (נבו 6.6.2012).
⁷⁶ Cristina Enache, *Digital Taxation around the World* 1, 11 TAX FOUNDATION (Apr. 2024), <https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2024/04/FF833.pdf>.

⁷⁷ שם, בעמ' 9.

⁷⁸ שם, בעמ' 8.

⁷⁹ שם, בעמ' 12.

Arthur J. Cockfield, *Tax Wars: How to End the Conflict over Taxing Global Digital Commerce*,
17 BERKELEY BUS. L.J. 347, 349 (2020).

Australia Treasury, *Two-Pillar Solution: Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Impact Analysis*, 5 (Mar. 2023), <https://www.treasury.gov.au>.

מס כזה מציבה אתגרים טכניים משמעותיים,⁸² במיוחד עבור מדינות מתפתחות, ונתקלת בהתנגדות פוליטית חריפה מצד המדינות בהן ממוקמות חברות הטכנולוגיה. מדינות אלה, שכבר נהנות ממיסוי החברות הדיגיטליות, פועלות לחסום ניסיונות להסדרה בינלאומית ואף מטילות סנקציות כלכליות על מדינות המקדמות יוזמות מיסוי מקומיות. כתוצאה מכך, למרות שנים של מאמצים לקדם פתרון בינלאומי מוסכם לסוגיה, טרם הושגה התקדמות משמעותית בנושא.

7.1.2 שיטת המיסוי הנוכחית והמאמצים לאסדרה בין-לאומית (נעמה)

למרות מאמצי ה-OECD, וניסיונות החקיקה לאורך השנים לטובת אסדרת שיטת המיסוי הגלובלית, עד היום לא הושגה הסכמה בין לאומית על שיטת המיסוי המוצעת. לכן, המצב כיום הוא שכל מדינה ממסה את החברות לפי החוק הקיים בה.⁸³ במדינות בהן נגבה מס, גובהו משתנה בהתאם לחוק הקיים במדינה ולכן החברות יכולות לנצל מדינות בהן שיעור המס הוא נמוך.⁸⁴ לעיתים שיטת המיסוי יוצרת כפל מיסוי ומובילה לסכסוכים כלכליים, זאת משום שהשיטה הקיימת כיום ממסה ללא התחשבות במיסים נוספים הנגבים במקביל.⁸⁵

על מנת למנוע את ניצול המדינות בעלות המס הנמוך, וכדי למנוע כפל מס ואחדות בין לאומית, ארגון ה-OECD מקדם תוכנית מיסוי גלובלית למיסוי מינימלי מחייב גם אם החברות אינן נוכחות פיזית במדינות השוק,⁸⁶ דבר המעורר התנגדות בקרב מדינות שונות, בראשן ארצות הברית.⁸⁷ במקביל לניסיונות האסדרה, ארגון ה-OECD ממשיך במאמצים לאסדרה בין לאומית. לו הושגה הסכמה בין-לאומית תוכנית שני הרבדים הייתה אמורה להיכנס לתוקף כבר באמצע 2024, אולם בעקבות חוסר הסכמה של מדינות בעולם, כניסתה לתוקף מתעכבת. המדינות שלא קיבלו את התוכנית עד כה הן: ארצות הברית, רוב מדינות אמריקה הלטינית, הודו וסין.⁸⁸ לעומתן, כל מדינות האיחוד האירופי הסכימו לאמץ את התוכנית על אף הסתייגויות ראשוניות של חלק מהמדינות.

7.1.3 שיטת ה-Pillars (2 העמודים) (נעמה)

Connor L. Smith, *Reflections from the Brink of Tax Warfare: Developing Countries, Digital Services Taxes, and an Opportunity for More Just Global Governance with the OECD's Two-Pillar Solution*, 63 B.C. L. REV. 1797, 1811 (2022).

Niamh Hardiman & Muirir MacCarthaigh, *How Governments Retrench in Crisis: The Case of Ireland*, 43 J. EUR. INTEGRATION 1, 1-18 (2020).

MOHAMMED MARDAN & MICHAEL STIMMELMAYR, *TAX COMPETITION BETWEEN DEVELOPED, EMERGING, AND DEVELOPING COUNTRIES – SAME SAME BUT DIFFERENT?*, 146 J. DEV. ECON. 102491, 1-2 (2020), [HTTPS://DOI.ORG/10.1016/J.JDEVCO.2020.102491](https://doi.org/10.1016/j.jdevco.2020.102491).

Georg Kofler, *The Future of Digital Services Taxes*, 30 EC TAX REV, 50 (2022) ⁸⁵.

Pitambar Das & Amedeo Rizzo, *The OECD Global Minimum Tax Proposal Under Pillar Two: Will it Achieve the Desired Policy Goal?*, SSRN 2-4 (2024), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=5040380.

Cayman Compass, *Analysis: US Reaction to the OECD Global Tax Deal and Its Implications*, CAYMAN COMPASS (Apr. 8, 2025), <https://www.caymancompass.com/2025/04/08/analysis-us-reaction-to-the-oecd-global-tax-deal-and-its-implications/>.

Maarten de Wilde, *The Netherlands is implementing a completely new tax system without real discussion*, ⁸⁸ ERASMUS SCHOOL OF LAW, (July 10, 2023), <https://www.eur.nl/en/esl/news/netherlands-implementing-completely-new-tax-system-without-real-discussion>; David Lawder, *Keep Global Tax Negotiations at OECD, Not UN, Yellen Says*, REUTERS (July. 27, 2024), <https://tinyurl.com/38f8tздp>.

תוכנית ארגון ה-OECD מורכבת משני רבדים: ⁸⁹ הרובד הראשון, Pillar I, ממסה את רווחי החברות הבין לאומיות על ידי מדינות השוק כאשר ניתן למסותן גם אם החברות לא נמצאות פיזית במדינת השוק. ⁹⁰ ברובד השני, Pillar II, החברות ישלמו מס בגובה של מינימום 15% מס על רווחיהן. על מנת לאכוף את המיסוי, ניתן יהיה להטיל מס משלים על חברות שישלמו פחות מ-15%. ⁹¹

תוכנית זו עתידה להחליף את המצב הקיים בו לא קיימת אסדרה בין לאומית וכל מדינה ממסה על בסיס החוק הקיים בה (כ-3% בממוצע). ⁹² בשלב זה, התוכנית המלאה לא נכנסה לתוקף בכללותה ועתידה לעבור אישורים חקיקתיים ומאמצים לאסדרה בין לאומית רחבה. ⁹³

7.2 האתגרים בדרך לאסדרה

7.2.1 חברות הטכנולוגיה חוסמות התקדמות

חברות הטכנולוגיה, המפסידות העיקריות ממיסוי הכלכלה הדיגיטלית, נוקטות במספר אמצעים על מנת להיאבק באסדרה הבינלאומית: צמצום הנוכחות במדינות המנהיגות מס מוצרים דיגיטלי; חסימת שירותים דיגיטליים במדינות המטילות מס; כינון מבנה פעולה בינלאומי המאפשר להתחמק ממיסוי בכל מדינה כשלעצמה והפעלת לחץ על הממשל האמריקני למנוע אסדרה בינלאומית. ⁹⁴

7.2.2 מדינות המתנגדות לאסדרה במתכונת הנוכחית

ישנן מספר סיבות בגינן המדינות מתנגדות למתווה. הסיבה הראשונה היא פגיעה במדיניות המס – מדינות רוצות לשמור על עצמאותן בקביעת המס. הסיבה השנייה היא חשש מאובדן יתרון תחרותי. מדינות בעלות מס נמוך עושות זאת על מנת למשוך חברות זרות לפעול אצלן. סיבה נוספת להתנגדות המדינות היא פגיעה אפשרית בכלכלה עקב העלאת שיעורי המס והעדפת החוק המקומי הקיים. ⁹⁵ כמו כן, לא כל המדינות מסכימות על גובה שיעור המס המוצע וכן אין הסכמה רחבה על מדיניות הפיצוי במקרה שמדינות יאבדו הכנסה עקב שינויי שיעור המיסוי. כפי שצינו לעיל, קיימת הסכמה רחבה של מדינות האיחוד האירופי לאימוץ התוכנית על אף הסתייגויות ראשוניות של חלק מהמדינות. ⁹⁶ המתנגדת הבולטת לאסדרה היא ארצות הברית, כפי שיוסבר להלן.

89

OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (Oct. 8, 2021), <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

⁹⁰ Hardiman & MacCarthaigh, לעיל ה"ש 82.

⁹¹ *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD (Dec. 2021), 60 <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

92

OECD, *Effective Tax Rates of MNEs: New Evidence on Global Low-Taxed Profit* 32 (2023), https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/11/effective-tax-rates-of-mnes_d9ba8a67/4a494083-en.pdf.

⁹³ Hardiman & MacCarthaigh, לעיל ה"ש 83.

Mehreen Khan, *European Tech Bosses Speak Out Against Digital Services Tax*, FIN. TIMES (Oct. 30, 2018), ⁹⁴ <https://shorturl.at/Q1cbR>; Nicole Goodkind, *A Global Tax War Is Looming. It Could Hit Big Tech Hard*, CNN BUS. (July 3, 2024), <https://shorturl.at/1DtDg>.

PwC Netherlands, *Digital Services Tax*, <https://www.pwc.nl/en/services/tax/taxation-of-the-digital-economy/digital-services-tax.html> (last visited Dec. 3, 2024).

96

European Parliamentary Research Service, *Balancing on Two Pillars: The Global Corporate Tax Reform*, at 2, PE 762.346 (2024),

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI\(2024\)762346_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI(2024)762346_EN.pdf).

7.3 יחס מדינות נבחרות למיסוי כלכלה דיגיטלית ולתוכנית ארגון ה-OECD

7.3.1 ארצות הברית

ארצות הברית, שבה ממוקמות רבות מחברות הטכנולוגיה הגדולות, פועלת בנחישות להגן על חברות אלה מפני מה שהיא רואה כמיסוי מפלה.⁹⁷ היום, ענקיות הטכנולוגיה האמריקניות משלמות מיסים בעיקר בארצות הברית, מצב שישתנה אם מדינות העולם ימסו את רווחי ההון הדיגיטליים של ענקיות הטכנולוגיה, ביוזמות בינלאומיות או מדינתיות. לכן, ארצות הברית נלחמת במיסוי זה בשני הרבדים.

דוגמה בולטת למאבק האמריקני במדינות הממסות ניתנת לראיה בתגובתה ליוזמת המיסוי הדיגיטלי של צרפת: הממשל האמריקאי פתח בחקירה רשמית כדי לבחון אם המס הצרפתי מפלה לרעה חברות אמריקאיות. בעקבות ממצאי החקירה, בחודש דצמבר 2019 איים ממשל טראמפ להטיל מכסי תגמול על צרפת. איום דומה הופנה גם כלפי מדינות אחרות השוקלות לאמץ מיסוי דומה על שירותים דיגיטליים.⁹⁸ לאחרונה קנדה, בצעד חריג, החליטה להטיל מס על רווחים דיגיטליים עוד לפני שיוזמות ארגון ה-OECD יכנסו לתוקף. גם במקרה זה זכתה המדינה לאיומים משמעותיים מצד ארצות הברית.⁹⁹

במקביל למאבק במדינות הממסות, נאבקה ארצות הברית במאמצים הבין-לאומיים למיסוי רווחי ההון של ענקיות הטכנולוגיה, דוגמת יוזמת ארגון ה-OECD. לפי הערכות שהתבצעו לגבי השפעת מודל המיסוי שמציע הארגון, חברות אמריקניות יהיו אחראיות ל-64% מהמס שייאסף, וארצות הברית תפסיד כ-1.2 מיליארד דולרים במיסוי.¹⁰⁰

באופן עקרוני, ארצות הברית מעדיפה אסדרה רב מדינתית כמו יוזמת ארגון ה-OECD על פני יוזמות מקומיות, אולם בכל אופן היא מעדיפה היעדר אסדרה.¹⁰¹ ארצות הברית הגיבה ביתר תקיפות כלפי מדינות שקידמו מיסוי רווחי הון ביחס למדינות אשר הרחיבו את מס הצריכה שלהן¹⁰² כלפי מוצרים דיגיטליים. זאת, מכיוון שמס ההכנסה משפיע על חברות אמריקניות, לעומת מס הצריכה שמתגלגל לרוב לצרכנים במדינות הממסות.¹⁰³

Daniel Bunn, *The Davos Digital (Tax) Détente?*, TAX FOUNDATION (Jan. 23, 2020),⁹⁷ <https://taxfoundation.org/blog/davos-digital-tax-detente/>.

Mark Scott & Elisa Braun, *How the US Made France Blink on Digital Tax*, POLITICO (Jan. 23, 2020),⁹⁸ <https://www.politico.eu/article/how-the-us-made-france-blink-on-digital-tax-bruno-le-maire-donald-trump-emmanuel-macron-google-facebook-tariffs/>.

Ian Caines, Sabina Han & Michael Kandev, *UN's Digital Services Tax Warning Won't Sway Canada to Change*⁹⁹ *Law*, BLOOMBERG TAX (Nov. 21, 2024), <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/un-digital-services-tax-warning-wont-sway-canada-to-change-law>.

Mona Barake & Elvin Le Pouhaër, *Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates*,¹⁰⁰ HAL OPEN SCIENCE (Mar. 21, 2023), <https://shs.hal.science/halshs-04039288/document>; JOINT COMMITTEE ON TAXATION, BACKGROUND AND ANALYSIS OF THE TAXATION OF MULTINATIONAL ENTERPRISES AND THE POTENTIAL REALLOCATION OF TAXING RIGHTS UNDER THE OECD'S PILLAR ONE 39-45 (Mar. 5, 2024), <https://www.jct.gov/publications/2024/jcx-7-24/>.

Barake & Le Pouhaër, 22¹⁰¹.

¹⁰² מס צריכה דומה במובנים רבים למס ערך מוסף: תכליתו דומה והוא נגבה באופן זהה, ראו: ORG. FOR ECON. CO-OPERATION & DEV., CONSUMPTION TAX TRENDS 2022: VAT/GST AND EXCISE RATES, TRENDS AND POLICY ISSUES 15 (2022), <https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>.

¹⁰³ ארגון USTR (Office of the United States Trade Representative) ערך חקירות על מיסוי שירותים דיגיטליים במדינות כמו צרפת, בריטניה, איטליה וספרד, וקבע שהמסים הללו מפלים לרעה חברות אמריקאיות.

ראו: OFFICE OF THE U.S. TRADE REPRESENTATIVE, SECTION 301 INVESTIGATIONS: DIGITAL SERVICES TAXES, USTR, <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes> (last visited May 5, 2025).

ארצות הברית העבירה רפורמת מס בשנת 2017 הכוללת מס GILTI על הכנסות בלתי מוחשיות בשיעור של 10.5% עד 2025 ו-13.125% בשנים שלאחר מכן.¹⁰⁴ הרפורמה נועדה להתמודד עם הסטת רווחים למקלטי מס על ידי חברות דיגיטליות אמריקאיות. כיום אין מס פדרלי על שירותים דיגיטליים, אף שנעשה ניסיון לחוקק מס מסוג זה כלפי "שווקים דיגיטליים" דוגמת אמזון.

ארצות הברית היא מדינה גדולה והחברות שמהוות יעד למיסוי הדיגיטלי פועלות משטחה, ולכן הנפקות המשפטיות של שיטות פעולתה נמוכה. אולם, ישראל יכולה ללמוד מתגובותיה של ארצות הברית לניסיונות המיסוי במדינות השונות: כינון של מס צריכה יהיה כנראה פשוט יותר מהצטרפות לניסיונות הגלובליים למיסוי חברות.

7.3.2 בריטניה

המדיניות הבריטית למיסוי רווחים משירותים דיגיטליים (DST) עומדת על 2% להכנסות ממנועי חיפוש, פלטפורמות מדיה חברתית ושווקים מקוונים. המס חל על חברות שהכנסותיהן מפעילויות דיגיטליות בבריטניה עולות על 25 מיליון ליש"ט בשנה, וההכנסות הגלובליות שלהן מפעילויות אלו עולות על 500 מיליון ליש"ט בשנה.¹⁰⁵ המס מתמקד בהכנסות הנובעות ממשתמשים בריטיים, כאשר משתמש בריטי מוגדר כאדם שבאופן סביר ניתן להניח שהוא נמצא או מאוגד בבריטניה.¹⁰⁶

המדיניות כוללת מספר מאפיינים ייחודיים, כולל "Safe Harbor Provision" שפוטר חברות מפסידות או בעלות "שולי רווח נמוכים" וכן "סעיף בחינה" המאפשר לבחון את נחיצות המס לאור התפתחויות בינלאומיות. הממשלה הבריטית מגדירה את המס כ"אמצעי זמני" עד שיושג הסכם בינלאומי על מיסוי הכלכלה הדיגיטלית, כאשר המטרה המוצהרת היא להבטיח שעסקים דיגיטליים משלמים מס המשקף את הערך שהם מפיקים ממשתמשים בריטיים.¹⁰⁷

בריטניה מחילה מס ערך מוסף (VAT) על שירותים דיגיטליים כמו שירותי סטרימינג. מדיניות זו החלה בתאריך האחד ביולי 2003, כאשר בריטניה דרשה מספקים שאינם מהאיחוד האירופי להירשם ולגבות VAT על שירותים דיגיטליים לצרכנים בבריטניה, ללא תלות בהיקף המכירות.¹⁰⁸ בשנת 2015, החובה הורחבה גם לספקי שירותים דיגיטליים מהאיחוד האירופי. בהמשך, בשנת 2019, נקבע סף רישום של 10,000 אירו לספקים מהאיחוד האירופי בלבד.¹⁰⁹ לאחר הברקזיט, החל מחודש ינואר 2021, בריטניה יצאה ממערכת ה-VAT של האיחוד האירופי, ולכן כל העסקים הזרים שמספקים שירותים דיגיטליים לצרכנים בריטים נדרשים כעת להירשם ל-VAT באופן נפרד בבריטניה.¹¹⁰ משמעות הדבר היא שחברות סטרימינג כמו נטפליקס מחויבות בגביית VAT על שירותיהן הדיגיטליים המסופקים לצרכנים בריטים.

שיטת המעטפת שמפעילה בריטניה מכסה את המדינה 'מכל הצדדים': החברות אינן יכולות להתחמק מתשלום מס. מצד שני, בריטניה היא שוק גדול יותר מישראל, וקשה יותר לחברות לחסום פעילות בה או להימנע מלהשתתף בשוק הבריטי. לכן יתכן שמדובר בפתרון 'אגרסיבי' מדי עבור שוק מצומצם כמו ישראל.

¹⁰⁴ Barake & Le Pouhaër, לעיל ה"ש 99, 11.
¹⁰⁵ SEAN LOWRY, CONG. RSCH. SERV., R45532, DIGITAL SERVICES TAXES (DSTs): POLICY AND ECONOMIC ANALYSIS, 7 (2019).

¹⁰⁶ שם, בעמ' 5.

¹⁰⁷ שם, בעמ' 7.

¹⁰⁸ KPMG, TAXATION OF THE DIGITALIZED ECONOMY: DEVELOPMENTS SUMMARY 155-156 (Oct. 21, 2024), <https://shorturl.at/GX3iI>.

¹⁰⁹ שם.

¹¹⁰ שם, בעמ' 152-153.

7.3.3 אוסטרליה

היקף המסחר האלקטרוני הכולל באוסטרליה עולה על 347 מיליארד דולר, 94% ממנו מסווג כמסחר בין עסקים.¹¹¹ אוסטרליה מפעילה מיסוי כלפי מוצרים ושירותים דיגיטליים מיובאים דוגמת נטפליקס החל משנת 2017, כלפי סחורות דיגיטליות מיובאות בשווי נמוך החל משנת 2018, וביחס להזמנת מלונות דיגיטלית מספקים זרים החל משנת 2019.¹¹² בשנת 2015 החלה אוסטרליה בהליכי חקיקה להתמודדות עם התחמקות ממס בינלאומי, כולל מס על רווחים מוסטים והכפלת הקנסות על תאגידים רב לאומיים המתחמקים ממס.¹¹³ בימים אלה, ממשלת אוסטרליה תומכת ביישום פתרון ארגון ה-OECD תוך שהיא ממתינה לפרטים הסופיים על מנת לוודא שהוא תואם את האינטרסים המדינתיים האוסטרליים.¹¹⁴

בהתבסס על הניסיון האוסטרלי, ניתן לגבש מודל אפשרי עבור ישראל המשלב מספר רבדים של מיסוי דיגיטלי. אוסטרליה בחרה להרחיב את מס הצריכה (GST) שלה למוצרים ושירותים דיגיטליים, תוך הקפדה שהדבר ייעשה באופן ניטרלי וללא אפליה בין ספקים מקומיים לזרים. במקביל, אוסטרליה תומכת ביישום הפתרון הבינלאומי שמקדם ארגון ה-OECD.¹¹⁵ גישה דואלית זו - הרחבת מס הצריכה לצד תמיכה במיסוי תאגידים בינלאומי - עשויה להתאים גם לישראל, במיוחד לאור הדמיון בגודל השוק. היתרון המרכזי בגישה זו הוא שהיא מאפשרת למדינה קטנה יחסית לשמר את בסיס המס שלה מול תאגידים דיגיטליים גלובליים, תוך הימנעות מהסיכונים הכרוכים בהטלת מס שירותים דיגיטליים (DST) באופן חד-צדדי, שעלולה להוביל לסנקציות מסחריות.¹¹⁶

7.3.4 בלגיה

נכון להיום, בלגיה מיישמת את הרובד השני של התוכנית המקודמת על ידי ארגון ה-OECD, וקובעת שיעור מס של 15% לחברות בין לאומיות גדולות. חוק המס נכנס לתוקף בינואר 2024, והוא מיישם את הרובד השני של התוכנית. החוק מחייב חברות בינלאומיות עם רווחים שנקבעו מראש לשלם שיעור מס אפקטיבי מינימלי של 15%.¹¹⁷ עם זאת, בלגיה אינה מממשת את הרובד הראשון היות והוא עדיין בשלבי משא ומתן וטרם נפתח לחתימה.¹¹⁸ גודל השוק של בלגיה גדול יותר מישראל, ולכן נראה שיישום התוכנית ישפיע עליה באופן דרמטי יותר. כמו כן בלגיה בעלת יתרון של מעורבות מרכזית בשוק האירופאי בעוד ישראל תלויה בהסכמי סחר עם מדינות שונות על מנת לבסס את כלכלתה.¹¹⁹

¹¹¹ Daniel Bunn, *Davos Digital Tax Detente*, TAX FOUND. (Jan. 23, 2020), <https://taxfoundation.org/blog/davos-digital-tax-detente/>.

¹¹² AUSTRALIA TREASURY, TWO-PILLAR SOLUTION: ADDRESSING THE TAX CHALLENGES ARISING FROM THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY—IMPACT ANALYSIS 9 (Mar. 2023), <https://tinyurl.com/yu5szpaa>.

¹¹³ שם, בעמ' 7.

¹¹⁴ שם, בעמ' 21.

¹¹⁵ Andrew D. Mitchell, Tania Voon & Jarrod Hepburn, *Taxing Tech: Risks of an Australian Digital Services Tax Under International Economic Law*, 20 MELB. J. INT'L L. 88, 88–89 (2019).

¹¹⁶ AUSTRALIA TREASURY, לעיל ה"ש 112, בעמ' 11.

¹¹⁷ Law of 19 December 2023 introducing a minimum tax for multinational companies and large domestic groups, Belgisch Staatsblad [Belgian Official Journal], 28 Dec. 2023.

¹¹⁸ OECD, *Pillar One Update from the Co-Chairs of the Inclusive Framework on BEPS* (Jan. 13, 2025), https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-alerts/pillar-one-update-from-co-chairs-of-inclusive-framework-on-beps.

¹¹⁹ Hilde Meersman & Marzieh Nazemzadeh, *The Contribution of Transport Infrastructure to Economic Activity: The Case of Belgium*, 5 Case Stud. on Transp. Pol'y 316, 316–324 (2017).

7.3.5 הולנד

נכון להיום הולנד אינה ממסה באופן עצמאי על השירותים הדיגיטליים והיא ממתנה להסכמה בין לאומית רחבה. גם אם הולנד תקבל את תוכנית ארגון ה-OECD, בראייתה רובד השני של התוכנית לא ישנה באופן משמעותי את מערכת המיסוי המקומית הקיימת.¹²⁰ כמו כן, בשלב זה הולנד הודיעה שלא תיישם את הרובד הראשון של התוכנית.¹²¹ גם בבליה וגם בהולנד, הכלכלה בשתי המדינות מבוססת על שווקים קטנים התלויים בקשרים בין לאומיים.

8. דיון בהשלכות מיסוי הכלכלה הדיגיטלית

8.1 מאפייני הכלכלה הדיגיטלית

לכלכלה הדיגיטלית חמישה מאפיינים עיקריים הרלוונטיים לעניין מיסוי בין-לאומי שעומדים ביסוד האתגרים שהיא מציבה בפני משטר המיסוי הבין-לאומי. הראשון, גלובליות – מדובר בסחר גלובלי שאיננו יודע גבולות פיזיים טריטוריאליים; העולם האינטרנטי נתפס כיחידה אחת שאיננה מחולקת למדינות בעלות גבולות פיזיים.¹²² השני, וירטואליות – בכלכלה דיגיטלית אין משמעות למיקום ולעולם הפיזי, הסחר מתנהל בעת ובעונה אחת בכל מקום ובשום מקום, כל ניסיון למקמו במקום פיזי על פני הגלובוס הפיזי דינו להיכשל.¹²³ השלישי, אנונימיות – עצם קיומו של הסחר, וכן הצדדים הסוחרים, אנונימיים (אם כי קיימת הטכנולוגיה לאיתור זהות הצדדים לסחר, אם הדבר נדרש).¹²⁴ הרביעי, אי-ריכוזיות – במבנה האינטרנט אין מרכז אחד השולט ברשת.¹²⁵ החמישי, התפתחות והתקדמות מואצת – הטכנולוגיה שביסוד הכלכלה הדיגיטלית מתפתחת ומתקדמת בקצב מואץ. ההתפתחות וההתקדמות הן גם בהיקף הכלכלה הדיגיטלית.¹²⁶ כפי שרשת האינטרנט התרחבה וחוללה שינוי מהפכני בפני המשתמשים בה, כך גם הכלכלה הדיגיטלית: היא מקטינה עלויות ופותרת שווקים גלובליים אף לעסקים קטנים, וטמון בה יתרון ניכר וחיסכון רב בעלויות.¹²⁷ מהנתונים אודות התרחבות היקפי הכלכלה הדיגיטלית במדינות שונות בעולם, בין השנים 2006-2011 עולות שלוש עובדות עיקריות, שסביר להניח שתקפות גם לתקופתנו, לאחר כ-14 שנים, בשל ההתפתחות המסיבית בכלכלה הדיגיטלית.¹²⁸ עובדות אלו מדגישות את התרחבות היקף הכלכלה הדיגיטלית בעולם כולו ומחזקות את הטענות בעד מיסוי: ראשית, קיימת עלייה מתמדת וחדה במספר המשתמשים באינטרנט ובהיקף הכלכלה הדיגיטלית. שנית, הכלכלה הדיגיטלית תופסת נתח חשוב מכלל הסחר, נתח הגדל עם הזמן, מה שהופך אותה לכלכלה משמעותית ביותר. שלישית, עיקר זירת הכלכלה הדיגיטלית מתנהלת בין עסקים, אך היא גם מתפתחת ותופסת נתח גדול יותר ויותר מכלל המסחר גם אל מול צרכנים.¹²⁹

8.2 אתגרי המיסוי הבין-לאומי של הכלכלה הדיגיטלית

¹²⁰ de Wilde, לעיל ה"ש 86.

¹²¹ New Guidance: the Dutch Position on OECD Pillar One Amount B, DLA Piper (Dec. 10, 2024), <https://www.dlapiper.com/en-us/insights/publications/2024/12/new-guidance-the-dutch-position-on-oecd-pillar-one-amount-b>.

¹²² רפעת עזאם **המיסוי הבין-לאומי של המסחר האלקטרוני**, לעיל ה"ש 7, בעמ' 50.

¹²³ שם.

¹²⁴ שם, בעמ' 50-51.

¹²⁵ שם, בעמ' 51.

¹²⁶ שם.

¹²⁷ שם, בעמ' 52.

¹²⁸ שם, בעמ' 52-56.

¹²⁹ שם, בעמ' 56.

מאפייני הכלכלה הדיגיטלית שהוצגו לעיל מעוררים קשיים ואתגרים למיסוי המסחר הבין-לאומי בדרכי המיסוי המסורתיות. ממאפיינים אלו נובעים שישה אתגרים עיקריים:

8.2.1 אי-התאמה

אתגרי אי-ההתאמה נובעים מאי-התאמת המושגים הטריטוריאליים של סמכות המיסוי הבין-לאומית לאופי הגלובלי-וירטואלי של הכלכלה הדיגיטלית. הם גם נובעים מאי-התאמת המשטר הקיים למאפיינים הנוספים של הכלכלה הדיגיטלית על פי הארכיטקטורה הקיימת של האינטרנט.

ראשית, אי-התאמה בסיווג ההכנסות – כזכור, כללי המיסוי הבין-לאומיים הקיימים מבחינים לצורך המיסוי הטריטוריאלי בין סוגי ההכנסה השונים. לכן השלב הראשון במיסוי טריטוריאלי הוא סיווג ההכנסה לפי מקורה. בנוגע לכלכלה דיגיטלית במוצרים מוחשיים אין קושי מיוחד בהחלת כללי הסיווג הקיימים. הקושי מתעורר באשר לכלכלה דיגיטלית במוצרים לא מוחשיים ובשירותים. אפשרויות העיצוב של עסקאות הכלכלה הדיגיטלית במוצרים אלה רבות ורחבות, וקטגוריות הסיווג המסורתיות לא מתאימות לאפשרויות והתפתחויות אלה.¹³⁰ סיווג עסקאות אלו, כמתן זכות שימוש בלבד, או שמא כמתן שירות איננו פשוט כלל, ונוצר מצב של אי-ודאות באיפיון ההכנסה, העלולה שלא להתיישב עם עיקרון הניטרליות המחייב למסות בצורה דומה מוצרים ועסקאות שווים תפקודית.¹³¹ בנוסף, קשיים אלה בסיווג הכנסות מהכלכלה הדיגיטלית גם פותחים פתח רחב למחלוקות בין המדינות על סיווג הכנסה מסוימת. כללי סיווג שונים במדינות השונות עלולים להביא למיסוי כפול של ההכנסה או להיעדר מיסוי בכלל.¹³²

שנית, עלולה להיות אי-התאמה בכללי המקור. הקושי העיקרי נוגע לאופיים של כללי המקור הקיימים ולמידת התאמתם לכלכלה הדיגיטלית. כללי המקור מבוססים על מושגים פיזיים טריטוריאליים, אלא שבכלכלה דיגיטלית אין טריטוריה ואין קיום פיזי. גם מכר של מוצר מוחשי נקשר מבחינת מקום לאינטרנט, והקשר למקום פיזי הוא חלקי ואיננו מהותי ומרכזי בעסקה.¹³³ ההכנסה עשויה להיווצר ממיקום שרתים, מיקום הלקוחות, או המדינה שבה החברה רשומה, אך אין זיקה ישירה בין הפעילות הכלכלית לבין מיקום פיזי מוגדר. יש כאן אתגר של אי-התאמה בולטת בין כללי המקור המבוססים על קיום טריטוריה פיזית ובין הכלכלה הדיגיטלית שהיא סחר גלובלי-וירטואלי.

שלישית, אי-התאמה במוסד הקבע – ככלל, ההנחה היא כי לשם קיום עסקים במדינה זרה וניהולם יש צורך בבסיס פיזי מסוים במדינה הזרה, וכאשר קיים בסיס כזה קמה גם הצדקה למסותו. אולם תפיסה זו איננה רלוונטית לכלכלה הדיגיטלית. אין עוד צורך בנוכחות פיזית כדי לקיים עסקים במדינה זרה. לפיכך, יש כאן אתגר על מיסוי טריטוריאלי לפי מבחן "מוסד הקבע".¹³⁴ משמעותו הכספית של אתגר זה נרחבת, כי עיקר ההכנסות הבין-לאומיות הן הכנסות מעסק, ועיקר סמכות המיסוי הבין-לאומי הטריטוראליות התייחסה למיסוי "מוסדות קבע".¹³⁵ גם בפני אפשרות קיום "מוסד קבע" באמצעות "סוכן תלוי" עומד קושי רב בעידן הכלכלה הדיגיטלית, כי היא מפחיתה באופן ניכר את הצורך בסוכנים ומאפשרת קשר ישיר ובלתי אמצעי בין העסקים ובין הצרכנים.¹³⁶

¹³⁰ שם, בעמ' 58.

¹³¹ שם, בעמ' 59.

¹³² שם.

¹³³ שם, בעמ' 60.

¹³⁴ שם, בעמ' 61.

¹³⁵ שם.

¹³⁶ שם, בעמ' 62.

רביעית, אי-התאמה במחירי ההעברה – כזכור, מחירי ההעברה מנסים לקבוע את החלק הנכון של מוסד הקבע בכלל הכנסות החברה. העיקרון המנחה בהתמודדות עם סוגיות אלה במודל ארגון ה-OECD הוא כאמור עקרון מחיר השוק. מטרת עיקרון זה היא לנתח עובדתית ופונקציונלית את הפעילות שמבצע מוסד הקבע, להשוות אותו לגוף עסקי עצמאי המבצע פעולות כאמור ולקבוע את הרווחים של גוף עצמאי זה בתנאי שוק על יסוד מחירי שוק באמצעות השוואה לעסקים דומים ולעסקאות דומות.¹³⁷ הקושי בכלכלה הדיגיטלית נוגע ליכולת להפריד פונקציונלית בין פעילויותיהם של מרכיבי החברה השונים וכן היכולת למקם את הפעילויות השונות במקום ספציפי. נוסף על כך, קיים קושי רב להשוות בין העסקאות כי מגוון העסקאות רחב למדי, ויכולת עיצובן רחבה ועשירה.¹³⁸ כפי שראינו, עקרון מחיר השוק נכשל בעידן הגלובלי, וחברות רב-לאומיות מנצלות עסקאות בין צדדים קשורים ומשטרי מס מיטיבים כדי להפחית את חבותן במס במידה ניכרת. בכך, הכלכלה הדיגיטלית מעצימה את יכולתן של החברות הרב-לאומיות להפחית את החבות במס באמצעות שימוש במחירי ההעברה.¹³⁹

חמישית, אי-התאמה בתושבות – כאמור, התושבות עומדת ביסוד המיסוי הפרסונלי. קיים קושי בקביעת תושבות התאגידים בעולם הווירטואלי, הנקבעת בדרך כלל על פי מקום ההתאגדות או על פי מקום השליטה והניהול של התאגיד. באשר למבחן ההתאגדות, האתגר הוא באפשרות להתאגד בכל מקום בעולם, ובייחוד במקלטי מס, משום שאין משמעות רבה למקום ההתאגדות של חברת כלכלה דיגיטלית, אין לה קשר פיזי משמעותי עם מקום התאגדותה.¹⁴⁰ באשר למקום השליטה והניהול, זהו מושג פיזי טריטוריאלי בדומה למונח "מוסד הקבע", והוא מניח קיום מרכז של שליטה וניהול לחברה. אולם, בעידן הכלכלה הדיגיטלית, הצורך בהיותם של השליטה והניהול במקום פיזי אחד כדי לנהל עסק מסחרי אלקטרוני פוחת, ולכן המושג "שליטה וניהול" אינו מתאים למסחר מסוג זה.¹⁴¹

8.2.2 צדק בין נישומים

אחד האתגרים המרכזיים הוא הגשמת צדק אופקי וצדק אנכי בין מי שמפיק הכנסה מהכלכלה הדיגיטלית ובין מי שמפיק הכנסה באמצעות סחר לא אלקטרוני, כאשר הכנסותיהם זהות. על פי קריטריון היכולת לשלם, העומד ביסוד הצדק במיסוי, אין הבדל ביכולת לשלם בין מי שמפיק הכנסה מסוימת בכלכלה דיגיטלית ובין מי שמפיק הכנסה דומה בכלכלה מסורתית לא דיגיטלית. מכך נובע האתגר של שמירה על צדק בין שני סוגי מפיקי הכנסה.¹⁴²

8.2.3 צדק בין מדינות

ההיגיון הכלכלי בחלוקה הקיימת נסמך על התרומה של מדינת התושבות ושל מדינת המקור לתהליך ההפקה של ההכנסה: הראשונה תורמת את התשתית לפיתוח כושר הייצור של תושביה וזוכה לזכות מיסוי ראשונית על ההכנסות הפסיביות ולזכות שיורית על ההכנסות האקטיביות. השנייה, תורמת את התשתית הפיזית להפקת ההכנסה בשטחה ומקבלת זכות מיסוי ראשונית על ההכנסה האקטיבית וזכות שיורית מוגבלת על ההכנסה הפסיבית.¹⁴³ אולם בכלכלה הדיגיטלית מצטמצמת תרומתן של המדינות האמורות לתהליך הפקת ההכנסה, ומכאן מתערערת ההצדקה למיסוי על ידיהן ולחלוקת המס ביניהן. קשה לראות מה התרומה

¹³⁷ שם, בעמ' 63-64.

¹³⁸ שם, בעמ' 64.

¹³⁹ שם, בעמ' 65.

¹⁴⁰ שם.

¹⁴¹ שם.

¹⁴² שם, בעמ' 66.

¹⁴³ שם.

הבולטת של מדינת התושבות להכנסה פסיבית במסחר דיגיטלי ואת התרומה הבולטת של מדינת המקור להכנסה אקטיבית במסחר מסוג זה.¹⁴⁴

8.2.4 יעילות כלכלית

האתגר בנושא זה הוא להבטיח את קיומה של יעילות כלכלית במובן הקלאסי, כלומר קיומה של ניטרליות בייצוא הון או בייבוא הון או בעלות הון.¹⁴⁵ כמו כן, נדרש שתהיה ניטרליות בין הסוגים השונים של כלכלה דיגיטלית ובין הכלכלה הדיגיטלית לכלכלה שאינה דיגיטלית. האתגר הוא להבטיח ככל האפשר כי מערכת המס לא תשפיע על החלטת הצרכנים והסוחרים אם לסחור בכלכלה דיגיטלית או בסחר מסורתי, כדי לא להעניק העדפה פסיקלית של סחר אחד על פני אחר, דבר שיעוות את הסחר ואת יעילותו הכלכלית.¹⁴⁶

8.2.5 ניהול ואכיפה

הכלכלה הדיגיטלית מציבה קשיים ניכרים במישור האדמיניסטרטיבי של משטר המיסוי הבין-לאומי; הפיקוח, האכיפה והניהול של מיסוי בין-לאומי על המסחר הדיגיטלי אינם מלאכה קלה. הקושי הראשון נובע מהאופי הגלובלי של הכלכלה הדיגיטלית, בגינו אי אפשר שתשלוט על הסחר מדינה אחת. שליטה אפקטיבית מחייבת גלובליות, אם בשיתוף פעולה ואם בריכוז שליטה בידי גוף גלובלי או בצורה אחרת, כדוגמת הסכמים.¹⁴⁷

הקושי השני נובע מאופייה הווירטואלי של הכלכלה הדיגיטלית, בגינו אין קיום פיזי ממשי שאפשר להפעיל עליו שליטה. ככל שהמרכיבים הווירטואליים רבים יותר, כך מצטמצמת יכולת האכיפה ומימוש המיסוי על הכלכלה הדיגיטלית: הנכסים הפיזיים של חברות הסחר הדיגיטלי מעטים בהשוואה לנכסים של חברות הסחר המסורתיות, ויכולת האיתור ואיסוף המידע של רשויות המס על התרחשות העסקה ופרטיה מצומצמת יותר.¹⁴⁸ הקושי השלישי נובע מאנונימיות הכלכלה הדיגיטלית: בהיעדר נתונים על אודות זהות הצדדים לעסקה, יכולתן של רשויות המס לאכוף את תשלום המס מוגבלת.¹⁴⁹

הקושי הרביעי נובע מההתפתחות ומההתקדמות המהירה של האינטרנט ושל הכלכלה הדיגיטלית מבחינה טכנולוגית ומבחינת היקף הסחר. כשהטכנולוגיה משתנה ומתקדמת היא יוצרת מצבים חדשים ומורכבים שאת חלקם אי אפשר היה לצפות מראש ולכן הם מקשים על האכיפה.¹⁵⁰ בנוסף, התרחבות היקף הסחר מקשה על האכיפה כי יש צורך במשאבים רבים יותר לאכיפה על סחר נרחב.¹⁵¹

הקושי החמישי נובע מהגמישות הרבה והניידות הגדולה של עסקי כלכלה דיגיטלית, שמאפשרות לחברות אלו מרחב רחב של תכנוני מס. מרבית הכללים המשפטיים שייקבעו לצורך מיסוי הכלכלה הדיגיטלית במסגרת המשטר הקיים יהיו ניתנים לעקיפה לגיטימית באמצעות שינוי המבנה העסקי או מתכונת הפעילות

¹⁴⁴ שם.

¹⁴⁵ שיקולי יעילות כלכלית במיסוי מתמקדים בהפחתת הנטל העודף של המס והבטחת הקצאת משאבים אופטימלית. מושג הניטרליות מחולק לשלושה מובנים: ניטרליות בייצוא הון, המבקשת למנוע השפעת משטר המס על מיקום השקעות גלובליות; ניטרליות בייבוא הון, שמטרתה להשוות את התנאים בין הון מקומי למיובא כדי לעודד השקעה מיטבית; וניטרליות לאומית, המעניקה עדיפות להשקעות מקומיות תוך שמירה על איזון גלובלי. גישות אלו נועדו לקדם יעילות ורווחה עולמית תוך התחשבות באינטרסים לאומיים.

¹⁴⁶ שם, בעמ' 67.

¹⁴⁷ שם, בעמ' 67-68.

¹⁴⁸ שם, בעמ' 68.

¹⁴⁹ שם.

¹⁵⁰ שם.

¹⁵¹ שם.

של חברות הכלכלה הדיגיטלית.¹⁵² עיקרו של דבר, גמישותה וניידותה של הכלכלה הדיגיטלית מאפשרות תכנון מס נרחב, שמשמעותו – היעדר מיסוי אפקטיבי על הכלכלה הדיגיטלית.

8.2.6 הסכמה בין-לאומית

עיקר האתגר המדיני של המיסוי הבין-לאומי של הכלכלה הדיגיטלית מתבטא בהיעדר יכולת הסדרה משפטית של הכלכלה הדיגיטלית על-ידי מדינה אחת בשל אופיו הגלובלי והווירטואלי של הסחר. יש הכרח בשיתוף פעולה בין-לאומי בין המדינות, אולם בשל האינטרסים השונים, הפער בין המדינות והעובדה כי שיתוף הפעולה כרוך בויתור מסוים של המדינות על ריבונותן, מתעורר קושי, ועד כה לא יושמה דרך למיסוי גלובלי. האתגר הוא ליצור מצב המאפשר ויתור ריאלי על ריבונות המדינה.¹⁵³ כפי שראינו בפרק המשפט המשווה, היו ניסיונות להגיע להסכמות בין-לאומיות, אך עדיין, ניתן לראות שאין יישום מלא של האמנה, ובפרט אין יישום אחיד, בשל ריבוי דעות ובשל האינטרסים המנוגדים של המדינות השונות.

8.3 מיסוי הכלכלה הדיגיטלית בישראל

8.3.1 דיני המס הישראליים באיחור משמעותי בזירת הכלכלה הדיגיטלית

ישראל נחשבת למעצמה טכנולוגית, "אומת ההיי-טק", במיוחד בעידן הכלכלה הדיגיטלית. עם זאת, דיני המס הישראליים משתרכים מאחור אל מול הטכנולוגיה ואל מול ההתפתחויות בדיני המס בעולם. מבין עשרת אתרי המסחר המקוון המובילים בישראל, חמישה הם אתרים זרים, ובראשם אמזון.¹⁵⁴ למרות זאת, המחוקק הישראלי לא עומד בקצב ההתפתחויות הטכנולוגיות, ולא קבע כל הוראה מיוחדת לעניין הטלת מס הכנסה על הכלכלה הדיגיטלית הזרה.¹⁵⁵ רשות המיסים, כרשות מבצעת, מנסה ליישם את החוקים הקיימים, הן דיני המס הישראליים, והן דיני האמנה, בניסיון להתמודד עם הכלכלה הדיגיטלית. בשנה האחרונה החליט שר האוצר, בצלאל סמוטריץ', לפעול לאימוץ יישום השלב השני ברפורמת המיסוי של ארגון ה-OECD, Pillar II, שמשמעו משטר מס מינימלי אפקטיבי על הכנסתן של חברות רב לאומיות תושבות ישראל בעלות מחזור פעילות קבוצתי של לפחות 750 מיליון אירו.¹⁵⁶

8.3.2 השפעות על כלכלה דיגיטלית במוצרים מוחשיים

בתת פרק זה נתמקד בהשפעות הזיכויים השונים ממס החלים על קניות נכסים מוחשיים שמקורן בכלכלה הדיגיטלית.¹⁵⁷ לפי דו"ח מבקר המדינה בעניין התמודדות הממשלה עם הגידול במסחר מקוון, בשנת 2020 היקף ההכנסות מהמסחר המקוון בישראל הוערך בכ-5 מיליארד ₪, ותחזית ההכנסות מהמסחר המקוון הוערכה בכ-12 מיליארד ₪ בשנת 2025.¹⁵⁸

בחודש אוגוסט 2017 קמה ועדת היגוי להפחתת יוקר המחיה והגברת התחרות בייבוא מוצרים באמצעות יבוא אישי ("ועדת גרינברג").¹⁵⁹ הקמעונאים בישראל טענו לפני ועדת גרינברג כי הפטור ממיסים ביבוא

¹⁵² שם, בעמ' 68-69.

¹⁵³ שם, בעמ' 69.

¹⁵⁴ מבקר המדינה התמודדות הממשלה עם הגידול במסחר המקוון – ביקורת מעקב 819, 831 (2022).

¹⁵⁵ רפעת עזאם "המיסוי הבין-לאומי של הכלכלה הדיגיטלית: עת הכרעה ואו מהפכה?!" **טכנולוגיות מתפרצות: אתגרים בדין הישראלי** 301, 333 (ליאור זמר, דב גרינבאום ואביב גאון עורכים) (2022).

¹⁵⁶ אלה לוי-וינריב "משרד האוצר: החל מ-2026 יחול בישראל מס חברות מינימלי בשיעור 15%" **גלובס** (28.7.2024) <https://www.globes.co.il/news/article.aspx?did=1001485313>

¹⁵⁷ למשל, הפטור ממע"מ על ייבוא סחורות שערך עד 75 דולר והפטור ממכס בחבילות שערך נע בין 75-500 דולר, זכותן בנושא

יבוא אישי (חבילות מחו"ל), **כל זכות** <https://tinyurl.com/ydt7epte>

¹⁵⁸ מבקר המדינה התמודדות הממשלה עם המסחר המקוון, לעיל ה"ש 154, בעמ' 820.

¹⁵⁹ שם, בעמ' 834.

האישי מייצר תחרות לא הוגנת המביאה לידי סגירת בתי עסק ופוגעת בענף המסחר, המעסיק מאות אלפי עובדים; המגזר הקמעונאי משלם מכס, מע"מ ומס קנייה על יבוא מסחרי מחו"ל, ומתמודד גם עם עלויות תפעול.¹⁶⁰

בשנת 2021 המליצה הוועדה לקידום כלכלי של ענפי המסחר והשירותים, נוכח המגמה הגוברת של עלייה במסחר המקוון בכלל וביבוא האישי בפרט, לפעול לאיזון תנאי התחרות בין הייבוא האישי לבין המסחר הקמעונאי באמצעות ביטול הפטור מתשלום מע"מ בייבוא אישי, ולקדם הערכות תפעוליות לביצוע המהלך. עם זאת, שרת הכלכלה לא קיבלה את המלצות הדוח.¹⁶¹

ההצעה לביטול הפטור על יבוא מוצרים ששווים עד 75 דולר עלתה לדיון במסגרת הדיונים לגיבוש התקציב לשנת 2021-2022 וכן לחקיקת חוק ההסדרים. שר האוצר ומשרד האוצר בחנו את ביטול הפטור וכן תוכנית לגביית מע"מ על רכישת שירותים דיגיטליים בצורה מקוונת.¹⁶² בתגובתו מחודש אוקטובר 2021 לביקורת הנוכחית, ציין משרד האוצר כי הצעדים להסרת חסמי יבוא מסחריים וכן גביית מיסים ביבוא אישי של טובין ושירותים דיגיטליים צפויים להביא להקלת היבוא המסחרי, וכך לתרום לחיזוק כושר התחרות של המגזר הקמעונאי.¹⁶³ עם זאת, בחוק ההסדרים שאושר לא נכלל ביטול הפטור כאמור. במועד סיום הביקורת, הפטור נותר בתוקף. משרד הכלכלה, בתגובה מאותו הזמן, ציין כי הוא פועל לצמצום הפגיעה במגזר הקמעונאי באמצעות הקלות.¹⁶⁴ לשם כך, הוא מקדם הקלות על יבוא מסחרי: חוק ההסדרים בשנים 2021-2022 קידם שורת צעדים להסרת חסמים ביבוא המסחרי, ובראשם הרפורמה בתקינה, אשר הקלו משמעותית את אופן כניסתם של מוצרים למשק.¹⁶⁵

רשות המיסים מסרה בתשובתה בחודש יוני 2022 כי בקביעת רף הפטור ממס על יבוא אישי היא ממליצה לאזן בין שני סוגי שיקולים. הראשון הוא הצורך לעודד יבוא אישי, כערוץ תחרותי ליבוא המסחרי לשם הקטנת יוקר המחיה. השני, כולל שיקולים רבים וביניהם הסטת פעילות כלכלית מישראל לחו"ל ופגיעה בקמעונאות המקומית ובתעסוקה. בכך ביקשה לאזן את השפעתה הכוללת של המדיניות.¹⁶⁶ רשות התחרות השיבה בחודש מאי 2022 כי לדעתה, נוכח האמור, הדרך העדיפה מבחינה תחרותית היא להעלות את הפטור ממס על יבוא אישי באופן גורף, קרי, להרחיב את הפטור ממס גם למחירי מוצרים מוחשיים הגבוהים מ-75 דולר.¹⁶⁷

8.4 שיקולים בעד ונגד החלת מיסוי על כלכלה דיגיטלית בין-לאומית

הטענות העיקריות בעד החלת המיסוי הן אי השוויון בתחרות בין המגזר הקמעונאי בישראל לכלכלה הדיגיטלית, וכמובן הצורך בכספים עקב מלחמת "חרבות ברזל" הנמשכת כבר למעלה משנה באינטנסיביות רבה. הטענות העיקריות נגד החלת מיסוי על כלכלה דיגיטלית בין-לאומית הן הטלת נטל המס על הצרכנים והשפעה על פעילות חברות רב-לאומיות ומשקיעים זרים בישראל.

אחת ההשלכות העיקריות הצפויות בהחלת שלב ה-Pillar II על חברות רב-לאומיות אלקטרוניות, הוא העברת נטל המס אל כיס הצרכנים, באמצעות העלאת מחירים פשוטה, במקום תשלום המס מכיס החברה.

¹⁶⁰ שם.

¹⁶¹ שם.

¹⁶² שם.

¹⁶³ שם.

¹⁶⁴ שם.

¹⁶⁵ שם.

¹⁶⁶ שם, בעמ' 836.

¹⁶⁷ שם.

בעקבות עליית המחירים בשנים האחרונות, עליית המע"מ לשיעור של 18% ובשל המלחמה שעודנה מתנהלת בזמננו, נראה שנדרשות הצדקות חזקות לקידום החלת שלב זה. כאמור, אחת ההצדקות היא קידום שוויון לקמעונאים הישראלים. העתירות שהוצגו לעיל ממחישות את תחושות הקמעונאים לגבי פטורי המס השונים על הכלכלה הדיגיטלית, ותחושות דומות כנראה שמלוות אותם גם לגבי יכולת אותן חברות רב-לאומיות להימנע ממיסוי משמעותי – דבר המקנה להן יתרון תחרותי על העסקים המקומיים. מיסוי אפקטיבי על חברות אלו נועד לאזן את תנאי התחרות בין השחקנים המקומיים והבין-לאומיים. כפי שהקמעונאים בישראל טוענים שהפטור ממס פוגע גם במאות אלפי עובדים, כך גם כאשר החברות הרב-לאומיות נמנעות ממיסוי, הן פוגעות בעקיפין בתעסוקה המקומית בכך שהן מפנות רווחים למדינות אחרות במקום לתרום למערכת הכלכלית בישראל, שכן הן לרוב לא מספקות משרות עבודה לתושבים הישראלים. נקודה נוספת נוגעת להמלצת הוועדה לקידום כלכלי של ענפי המסחר והשירותים לביטול הפטורים האמורים ממיסים כדי לאזן את תנאי התחרות; יוזמת חקיקת המיסוי פועלת באותו הכיוון – איזון תנאי התחרות בשוק הדיגיטלי באמצעות מיסוי חברות רב-לאומיות, מה שיכול לעזור לעסקים מקומיים להתמודד עם העליונות של החברות הדיגיטליות הגלובליות.

באשר לנטל הכלכלי הנוסף שככל הנראה ייפול על כתפי הצרכנים, כפי שמצוין לעיל, ניתן לאזן את המדיניות כך שההשפעה על הצרכן תהיה מתונה. לדוגמה, ניתן להשתמש בהכנסות ממיסוי החברות למטרות המקטינות את יוקר המחיה, כדי לרכך את המכה הנוספת על הציבור ולהצליח ולהגיע לפשרות שתאפשרנה להעביר את חוק המיסוי. יש לציין כי נימוק זה הוא רטורי בעיקרו, וכי העלויות מושתות בכל מקרה על הצרכנים בכל אחת מהאפשרויות. בנוסף, מוצרי הצריכה בקטגוריות בהן נעשה יבוא אישי מקוון מהווים אחוז נמוך מסך ההוצאה של משק הבית כך שהשפעתו על יוקר המחיה שולית.¹⁶⁸

8.5 השפעות רפורמת ארגון ה-OECD על ישראל

כאמור, במסגרת שלב ה-Pillar II יוטל מס אפקטיבי מינימלי של 15% על חברות רב-לאומיות שסך הכנסותיהן על כלל שלוחותיהן הוא לפחות 750 מיליון אירו. שיעור המס האפקטיבי המינימלי הזה עשוי להיות רלוונטי לחברות רב-לאומיות גדולות הנהנות מהטבות על פי החוק לעידוד השקעות הון שפועלות באזורי פיתוח א' ולחברות הפועלות במסלולים "הטכנולוגי המועדף", "טכנולוגי מועדף מיוחד" ו"מפעל מועדף מעל 10 מיליארד" גם באזורי פיתוח אחרים.¹⁶⁹ שיעורי מס החברות החלים על חברות אלה נמוכים מ-15% ולכן אם שיעור המס בישראל לא ישתנה הן עלולות להידרש להשלים את הפער במדינות שבהן הקבוצה פועלת מחוץ לישראל.¹⁷⁰

עם זאת, לא כל חברה רב-לאומית הפועלת במסלולים אלה אכן תידרש לשלם תוספת מס, מהסיבות הבאות: ראשית, את תשלום המס המינימלי מחשבים ביחס לכלל הפעילות של החברה הרב-לאומית, לא רק ביחס לפעילות המזכה בהטבה.¹⁷¹ בנוסף, המיסוי המינימלי ברפורמה מתייחס בעיקרו לשיעור המס האפקטיבי, הכולל את כל תשלומי המס על הכנסות החברה ולא רק את תשלומי מס החברות. כך, אם למשל, החברה מחלקת דייוידנדים ומשלמת עליהם מס, תשלומי המס האלה נחשבים לצורך שיעור המס המינימלי של

¹⁶⁸ הילית כץ יבוא אישי באינטרנט - הפטור ממס ערך מוסך ככלי רגולטורי להוזלת מחירים 27 (2018)

www.colman.ac.il/media/d24f0pta/misui_yevo_eishi_0-1.pdf

¹⁶⁹ בנק ישראל דין וחשבון 2021, לעיל ה"ש 2, בעמ' 201.

¹⁷⁰ שם.

¹⁷¹ שם.

172.15% לבסוף, בסיסי הרווח וההכנסות שעל פיהם מחושבת חבות המס המינימלית נקבעים לפי כללי החשבונאות, שיכולים להיות שונים משמעותית מכללי החישוב שנערך לצורכי מס.¹⁷³

בשל מורכבויות אלה ואחרות קשה לזהות בדיוק כמה מהחברות הפעילות בישראל יושפעו מהרפורמה, ובאילו סכומים תסתכם תוספת חבות המס. ככל הנראה מדובר בעשרות בודדות של חברות (אמנם חלקן גדולות), ובתוספת מס פוטנציאלית לא גדולה.¹⁷⁴ ד"ר רפעת עזאם מביע את עמדתו כי אין במס הגלובלי המינימלי השפעה ניכרת על החלטות בשאלת מיקום ההשקעה בישראל של תאגידים רב לאומיים; הן משום שהמחקר מלמד כי השפעת המס בהקשר זה מצומצמת, והן משום שההון האנושי בישראל ושיקולים נוספים הם השיקולים המרכזיים שמביאים תאגידי טכנולוגיה רב לאומיים לישראל.¹⁷⁵ אולם, בוודאי שעל המחוקק הישראלי לבחון את הנושא ולהיערך לקראת השינויים העולמיים בדיני המיסוי הבין-לאומי.

למרות הקושי להעריך בשלב זה את ההשפעות הפוטנציאליות של רפורמת המס הבין-לאומית על ישראל, קידומה ומועדי יישומה הקרובים מחייבים לתת את הדעת כבר בשלב זה על קביעת שיעור מס מקומי מינימלי (DMT) על פעילויות בישראל.¹⁷⁶ מס זה שיתאים לכללי ההסדר הבין-לאומי, בדומה למהלכים שקידמו לאחרונה מדינות מפותחות אחרות דוגמת שווייץ, בריטניה והאיחוד האירופי, ימנע מצב שבו מדינות אחרות יזכו בתקבולי המס על פעילויות המתקיימות בישראל רק מפני שישראל נמנעה מלגבות את המס – כולו או חלקו.¹⁷⁷ עד הרפורמה, שיעורי מס נמוכים במיוחד היו אטרקטיביים לחברות, שכן במרבית המקרים המס הנמוך בישראל היווה את חבות המס הסופית שלהן. לעומת זאת, לאחר שהרפורמה תיכנס לתוקף ההפרש עד לשיעור של 15% ייגבה על ידי מדינות אחרות, תוך אובדן הכנסות לישראל וללא תועלת ממשית לחברות הפועלות בה.¹⁷⁸ במקרים מסוימים יישום DMT עשוי גם להניע חברות רב-לאומיות שמשלמות כיום מיסים בשיעור נמוך מהמינימום הקבוע בהסדר להעביר לישראל פעילויות עם שיעור מס גבוה יותר, כדי לעמוד בדרישות ההסדר הגלובלי ולהימנע מהמיסוי הגבוה יותר במדינות אחרות.

סוגיה מורכבת יותר היא בחינת מערך ההטבות הכולל שישראל מעניקה לעסקים, בעיקר במסגרת החוק לעידוד השקעות הון.¹⁷⁹ רפורמת המס הבין-לאומית נועדה לצמצם את התחרות הבין-לאומית על מיקומן של חברות רב-לאומיות בעלות פרויקט גבוה, שכן כעת מדינות שניהגו (או ישמרו) שיעורי מס נמוכים מהסף המינימלי שנקבע ברפורמה לא ייהנו מיתרון תחרותי. משום כך זוהי הזדמנות לבדוק אם וכיצד רצוי להמשיך ולקיים את מערך ההטבות לחברות רב-לאומיות בישראל. דיון מפורט בסוגיה זו הוא מעבר למסגרת פרק זה, אך חשוב שיתקיים בתקופה הקרובה, כחלק מגיבוש תגובת המדיניות של ישראל לשינויים בסביבת המיסוי הבין-לאומית.

מאמר שיצא בשנה האחרונה, המתייחס להשפעות המלחמה, טוען כי המס הגלובלי צפוי לפגוע באפקטיביות הטבות המס של ישראל שמביאות למס חברות נמוך מ-15%, שכן פער המס ייגבה במדינה אחרת.¹⁸⁰ בנוסף,

¹⁷² שם, בעמ' 202.

¹⁷³ שם.

¹⁷⁴ שם. חברות גדולות אחדות נהנות מהסדרי מס מיטיבים במיוחד, ולצידם מהבטחה ליציבות רגולטורית של הסדרי המס החלים עליהן. חברות אלה עדיין כפופות למס המינימום ברמה הבין-לאומית, אך לא ברור שיסכימו לשינוי שיעור המס החל עליהן בארץ במקום תשלום הפרש המס בחו"ל.

¹⁷⁵ עזאם המיסוי הבין-לאומי של הכלכלה הדיגיטלית, לעיל ה"ש 7, בעמ' 335.

¹⁷⁶ בנק ישראל דין וחשבון 2021, לעיל ה"ש 2, בעמ' 202.

¹⁷⁷ שם.

¹⁷⁸ שם.

¹⁷⁹ חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959.

¹⁸⁰ עפר גרנות ואריאל סובלמן "התלכדות סובלמן" אתגרים, גלובליים ומקומיים, מסכנים את פעילות החברות הרב-לאומיות בישראל – קריאה לפעולה "INSS: מבט על 1840, 1, 3 (2024).

אי-הודאות שיוצר המס הגלובלי יחד עם תמריצי העתק שמציעים בתחרות על טכנולוגיות, מגדילים את המשקל של שיקולים אחרים (שאינם מס) בקביעת מקום הפעילות של חברות רב-לאומיות, דוגמת תמריצים כספיים, סובסידיות, כוח-אדם, תשתיות, רגולציה ויציבות.¹⁸¹ סינגפור, שמשכה חברות רב-לאומיות באמצעות שיעורי מס נמוכים, מציעה כיום לחברות מענקים וסובסידיות בהיקפי עתק חלף הטבות המס שישחקו בשל המס הגלובלי, כדי למנוע העברת פעילות ממנה.¹⁸² כך עושה גם הודו, שלא הציעה בעבר הטבות מס משמעותיות, ועתה מזהה הזדמנות למשוך אליה באמצעות מענקים פעילות של חברות ממדינות אחרות.¹⁸³

לאור ההשקעות האדירות בעולם והתגובה של מדינות אחרות, ישראל מאבדת מהתחרותיות שלה. הדברים משליכים על הכלכלה בהווה, על התפתחות המגזר הטכנולוגי לעתיד, ועל היבטי הביטחון הלאומי.¹⁸⁴ כדי לפתור סוגיה זו, לדעת כותבי המאמר, על ישראל לגבש בהקדם מדיניות עדכנית לגבי החברות הרב-לאומיות, כדי להימנע מהעברת פעילותן למדינות אחרות וכדי למשוך פעילות לישראל. בכלל זה, בתשובה לרפורמה הבין-לאומית במס – יש לתאם עם מדינות המפתח את מועד ואופן יישום המס הגלובלי, לחוקק את המנגנונים הקבועים ברפורמה כך שישראל לא תאבד את זכות המיסוי על החברות, ולהתאים את תמריצי המס לרפורמה.¹⁸⁵ במיסים הנוספים שיגבו כתוצאה מהרפורמה ניתן להשתמש כ"קרן עושר", ולהחזיר אותם לתעשייה בתמריצים ובהשקעה בתשתיות ומקדמי צמיחה, כחלק מאסטרטגיה טכנולוגית לאומית.¹⁸⁶

8.6 סיכום

פרק זה התמקד במורכבות מיסוי הכלכלה הדיגיטלית והשפעותיה על המשק הישראלי, תוך בחינת שיקולים בעד ונגד החלת מיסוי אפקטיבי על חברות רב-לאומיות. בין השיקולים בעד נמנים איזון תחרותי, צמצום שחיקת בסיס המס והגדלת הכנסות המדינה, שיכולות לשמש להפחתת יוקר המחיה. מנגד, קיימים חששות מהשלכות שליליות, כמו העלאת מחירים לצרכנים, פגיעה בתחרותיות של ישראל בזירה הגלובלית ואי-ודאות בהשקעות זרות. בניסוח הצעת החוק, יש לקחת בחשבון את כלל השיקולים משני צידי המטבע של אלו שיושפעו משינוי מיסוי זה, ולנסות לאזנם באופן אשר יביא לתוצאות ראויות מבחינת הצדדים השונים.

9. הדין הרצוי – המלצות צוות המחקר

9.1 חרף היותה מעצמה טכנולוגית, מדינת ישראל מצויה באיחור משמעותי בדיני המס ביחס לעולם. על אף הנוכחות המשמעותית של הכלכלה הדיגיטלית במשק הישראלי, המחוקק טרם נדרש לסוגיה באופן ייעודי, ומוטב שיעשה זאת בהקדם.

9.2 גביית מס על חשבון גבייה של מדינות אחרות

לא ניתן להתעלם מרפורמת ארגון ה-OECD שמקודמת ברחבי העולם ביחס למיסוי הכלכלה הדיגיטלית. העובדה שבמסגרת שלב ה-Pillar II יוטל מס מינימלי בשיעור של 15% על חברות רב-לאומיות תומכת בהטלת מיסוי ישראלי, שכן ככל שלא ייגבה המס המגיע למדינה מכוח הרפורמה, הרי שמדינות אחרות תגבנה אותו. יש הטוענים כי יש בכך כדי לצמצם את ההשפעות השליליות האפשריות על העדפות המיקום וההשקעה של תאגידים בין-לאומיים בישראל.

¹⁸¹ שם.

¹⁸² שם.

¹⁸³ שם.

¹⁸⁴ שם.

¹⁸⁵ שם, בעמ' 5.

¹⁸⁶ שם; לפירוט נוספים ניתן לעיין בעמ' 4-5. פתרונות אלו פחות רלוונטיים לפרק זה ולכן לא הוזכרו.

עם זאת, נסייג ונגיד שיתכן ומיסוי כלכלה דיגיטלית בישראל לא יעורר שינוי דרמטי, זאת משום שהמיסוי משמעותי בעיקר כשמדובר בחברות גדולות, ולא בחברות בינוניות וקטנות שפועלות בארץ. בנוסף, בישראל מרבית החברות עוסקות במו"פ, ולא בייצור, ובחברות אלו שיטת הרווחים שונה, ומחושבת על בסיס שיטת "Cost Plus", דבר שגורר בכל מקרה מס נמוך יחסית. לבסוף, גם אם תיושם התוכנית, ייתכן שמלכתחילה לחברות הרב-לאומיות לא יהיה אינטרס לפעול דווקא בישראל אם המדיניות קובעת שהיא זו שתגבה את המס.

9.3 התחשבות בגודל השוק הישראלי

חברות הטכנולוגיה עשויות להגיב למיסוין באמצעות צמצום נוכחותן בישראל וחסידות שירותים דיגיטליים, כפי שעשו כבר בעולם וזאת, בהתאם לשיקולים שונים כמו שיעור המס שיוטל, גודל השוק והיקף הפעילות שלהן בישראל. מחד גיסא, ייתכן שאם לחברה נתח שוק מצומצם ממילא, השתת מס תגרום לה לשקול להפסיק את שירותיה בארץ. מאידך גיסא, השתת מיסוי ששיעורו דומה לשיטת המיסוי המקובלת בעולם, תקטין את הסיכויים ליציאת החברות הדיגיטליות מהשוק בישראל. בתוך כך, יש להידרש למשקל המצומצם יחסית של השוק הישראלי מנקודת מבט תאגידית בינלאומית, ולאמץ הסדרים מאוזנים יותר שימנעו צעדי נגד מצד התאגידים.

9.4 התחשבות במדינות המתנגדות למיסוי

שיקול נוסף נוגע לחשש מהתנגדות עזה מצד מדינות בהן ממוקמות חברות הטכנולוגיה, שכבר נהנות ממיסוי החברות הדיגיטליות ופועלות כדי לחסום ניסיונות להסדרה בינלאומית, לעתים אף תוך הטלת סנקציות כלכליות על מדינות המקדמות יוזמות מיסוי מקומיות. בתוך כך, ראוי להידרש לכך שגדולת המתנגדות למיסוי הכלכלה הדיגיטלית בעולם היא ארצות הברית, שלה השפעה רבה על הנעשה בישראל, ולכן, בעולם בו מלחמות הסחר מתעצמות לצעד של השתת מס יש השפעה רבה.

9.5 הצמחת כלכלת השוק המקומי

מיסוי הכלכלה הדיגיטלית צפוי לסייע למשק המקומי ולקדם צדק בין נישומים. זאת, תחת ההנחה שאין מקום להבחין בין מפיקי ההכנסה בכלכלה הדיגיטלית לבין אלו שמפיקים הכנסה דומה בדרכים אחרות. אכן, נטען לא אחת בעבר כי התחרות הלא שוויונית שנוצרה בין הכלכלה הדיגיטלית למסחר הקמעונאי המקומי פוגעת בקמעונאים ישראלים ובתעסוקה. מנגד, רכישה באמצעות כלכלה דיגיטלית מטילה עלויות נוספות, כמו משלוחים, ולכן, לעיתים לכלכלה ריאלית עלות נמוכה יותר. אולם, בשל פערי המחירים לגבי מוצרים מסוימים בין הכלכלה המקומית לכלכלה הדיגיטלית, למיסוי ממילא לא תהיה השפעה גדולה על העדפות הצרכן הישראלי.

9.6 גלגול המחירים על הצרכן

אין ספק שגלגול המחירים הצפוי לצרכן מהווה שיקול מרכזי בהתוויית המדיניות הרצויה. זאת, לבטח על רקע העלייה ביוקר המחיה בשנה האחרונה עקב מלחמת "חרבות ברזל". למשל, מדו"ח בנק ישראל עולה כי בשנה האחרונה רמת התוצר הייתה נמוכה ביחס לערב המלחמה, תקציב המדינה והגירעון גדלו, וכי בשנה הקרובה, על אף יציבות יחסית למשק פוטנציאל צמיחה שלילי.¹⁸⁷ מחקרים אמפיריים מצאו

¹⁸⁷ דין וחשבון 2024 בנק ישראל, 3 (מרץ 2025) <https://www.boi.org.il/media/rabpf0bd/binder-26032025.pdf>

שגם בטווח הקצר ההשפעה של העלאות מיסוי עקיף על המחירים אינה חד-משמעית. למשל, לפי מחקרם של אורן-יפתח ושות' העלאות שיעור המע"מ לא השפיעה בטווח הקצר על מחירי המוצרים שנבדקו – לרבות מוצרי מזון, ניקיון והיגיינה – אך עלתה ההסתברות להתאמות מחירים בכיוון השינוי במע"מ. לעומת זאת, במקרים מסוימים השפעת מיסוי עקיף על המחירים עשויה להיות משמעותית יותר; כך הראו ברוידא וריבון כי בעקבות הטלת המס על כלים חד-פעמיים מחיריהן של כוסות חד-פעמיות עלו בשיעור גבוה מזה שהיה צפוי על-פי תוספת המס בלבד, ומכאן שקיימים גורמים נוספים המשפיעים על התמסורת ממיסוי למחירים. על כן, מומלץ לאמץ הסדר הדרגתי ומאוזן, בהתייעצות עם כלכלנים וגורמי מקצוע, השואף למתן את ההשפעה על הצרכן.¹⁸⁸

9.7 סיכום

ניכר כי יש צורך בעדכון והתאמה של ההסדרים הקיימים בחוק. בכל הנוגע למס הכנסה, הדבר יכול להתבצע דרך חקיקה ייעודית, או לחלופין באמצעות חוזר מס שיחדד את המינוחים הקיימים בחוק. לעניין זה, ניתן להיעזר בחוזר המס משנת 2016, הכולל בתוכו הצעות לעדכון ההגדרות הקיימות בחוק לנוכחות כלכלית משמעותית בישראל, כך שיחולו בהיקף רחב יותר גם על עולם הכלכלה הדיגיטלית. באשר לחוק המע"מ, הרי שקיים צורך בחידוד ההבחנה בין "שירות" לבין "נכס בלתי מוחשי", והרחבת התחולה של "נכס בלתי מוחשי" על הכלכלה הדיגיטלית. הסדרה כזו בחוק, תתיישב גם עם רוח הפסיקה, ותספק לבתי המשפט כלים להתמודד עם מקרים הנוגעים לעולם הכלכלה הדיגיטלית, כלים שניכר כי חסרים כיום.

מסמך זה נכתב ע"י: חברי הצוות אסף שינרט, אריאל ורטלסקי, איילת ברון, אמונה קליין ונעמה שנקמן

בליווי: חבר צוות מחקר – ישראל רוזין

נערך ע"י: ראשת הצוות – אביגיל רוקח

נבדק ע"י: ראשת הסניף – אפרת מסורי

אושר לפרסום ע"י: סמנכ"ל עומק – נדב מילר.

תודה להערותיו המועילות של פרופ' אילן בנשלוס ולתרומתו למחקר.

¹⁸⁸ שם, בעמ' 61.