

# מיסוי עסקאות באינטרנט - הסוגיות העיקריות לעניין מע"מ

מאת: שי דותן ומאיר שמרה\*

## 1. רקע

המסחר באינטרנט מבטל למעשה את המחיצות הגיאוגרפיות ומאפשר לבתי עסק לפרסם, לשווק ולמכור מוצרים ושירותים בדרכים חדשות. דרכים חדשות אלו גורמות לגופים עסקיים להקים את עסקיהם במטרה להקטין או לבטל את החסמים הכלכליים שעיקרם חסמי מס. האינטרנט מציב בפני חברות רבות אפשרות קלה יחסית לנהל את פעילותן העסקית בארצות שונות עפ"י הפונקציות העסקיות. כך, למשל, חברה יכולה לייצר במקום אחד ולהקים אתרי שיווק במקומות אחרים, או אף באופן וירטואלי, ללא כל זיקה למדינה בה רשומה החברה, עם כפיפות רופפת ביותר לכללי הפעילות העסקית הנהוגים בה. המשמעות היא, שעסק לא חייב שיהיה לו מקום עסקי קבוע לשם העברת מוצרים או שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחותיו.

מסחר באמצעות האינטרנט הוא בעל יתרונות מרובים, כגון: פשטות, שכן העסקאות אינן מחייבות בדרך כלל העסקת גורמי ביניים כגון מתווכים, בנקים ומוסדות כספיים אחרים, אינפורמציה רבה המקלה על השוואות מחירים, נגישות לצרכנים רבים בו זמנית במקומות שונים בעולם ועוד. בשל יתרונות אלו גדל היקף המסחר באינטרנט בשנים האחרונות בקצב מהיר מאוד והוא צפוי לגדול עוד יותר בעתיד הקרוב<sup>1</sup>.

במאמר זה נעסוק בעיקר בהשפעתו של המסחר באינטרנט על מע"מ. מע"מ הוא המס העיקרי העיקרי הדורש התייחסות עקב המסחר באינטרנט. מסיים עקיפים אחרים כגון מכס ומס קניה, אינם מעוררים לעת עתה שאלות מיסוי כתוצאה ממסחר באינטרנט. בנוגע למכס, הוצהר ע"י ארגון הסחר העולמי כי המסחר באינטרנט הוא אזור סחר חופשי ממכס בכל הקשור לעסקאות בנכסים בלתי מוחשיים<sup>2</sup>. לעניין מס הקנייה, שאלת המיסוי לא מתעוררת כלל, שכן מס זה חל על רשימה סגורה של מוצרים אשר אינה כוללת מוצרים בלתי מוחשיים<sup>3</sup>. ככלל, לגבי מוצרים מוחשיים הנרכשים באמצעות הזמנה הנעשית דרך מערכת האינטרנט, גביית מיסים אלו לא שונה במהותה מגביית אותם מיסים כאשר העסקה נעשית בדרך הרגילה, כפי שיובהר בהמשך המאמר. שאלת מיסוי המסחר באינטרנט איננה פשוטה ומעוררת מספר סוגיות עקרוניות. החלת שיטות המס הקיימות או מציאת שיטות מס חדשות למיסוי עסקאות באינטרנט צריכות להיבחן תוך שימת לב לכך שהעדד בסיס מס שווה לגבי מכירת מוצרים או מתן שירותים זהים, כאשר הסיבה

---

\*שני הכותבים הם כלכלנים במחלקת תכנון וכלכלה, הנהלת אגף המכס ומע"מ

<sup>1</sup> עפ"י הערכה של חברי Deloitte Consulting שפורסמה בעיתון "ליצואן", גיליון 88 מיולי 1999 בעמ' 8, היקף ההכנסות מסחר אלקטרוני יגיע בשנת 2002 ל- 1.1 טריליון דולר, לעומת 15 מיליארד דולר בשנת 1997.

<sup>2</sup> ראה לעניין זה הצהרת ארגון הסחר העולמי (WTO) בג'נבה בעניין סחר אלקטרוני, מתאריך 20/5/98 <http://www.wto.org/wto/ecom> (8/7/99)

<sup>3</sup> ראה לעניין זה צו תעריף המכס ומס קניה על טובין, התשנ"ט – 1999.

היחידה לכך היא אופן המסחר בהם, יגרום לפגיעה בעיקרון השוויון ויביא לתחרות בלתי הוגנת בין עוסקים שונים. פגיעה זו עומדת בסתירה לעקרונות העומדים בבסיסו של חוק מע"מ, והעיקרון המרכזי שבהם - הטלת מע"מ על בסיס רחב ובשיעור אחיד כך שלא נגרמת העדפה למוצר או שרות אחד על פני משנהו מטעמי מס. משום כך יש לחפש פתרון אשר ימנע עיוותים אפשריים ויצירת יתרון יחסי על ידי מסחר באמצעות האינטרנט לעומת מסחר בדרכים אחרות. שיטת המסחר באינטרנט מעלה למעשה את השאלה האם ניתן להמשיך ולהחיל את שיטות המס הנהוגות כיום על המסחר באינטרנט?

## 2. האינטרנט - שיטת העבודה

כדי לעמוד על הבעייתיות בסוגיות המיסוי כתוצאה ממסחר באינטרנט יש להבין כיצד עובד האינטרנט<sup>4</sup>.

האינטרנט הוא למעשה שם להעברת אינפורמציה בצורת טקסט, תמונות ומוסיקה ממחשב אחד למשנהו באופן מסוים. אופן זה הוא על ידי קודים בינאריים המועברים ממחשב אחד לאחר ומפוענחים על ידי תוכנות הקרויות דפדפנים, כגון: NETSCAPE NEVIGATOR או MICROSOFT EXPLORER. המשמעות היא שעסק לא חייב שיהיה לו מקום עסקי קבוע לשם העברת אינפורמציה אל הלקוח. כאשר הלקוח יודע איזה מוצר הוא רוצה והיכן כתובתו של העסק, כלומר, כתובת האתר, עליו להקיש כתובת זו בדפדפן המצוי במחשב האישי שלו והוא מגיע לאתר. תהליך זה של קישור באינטרנט בין רצונו של הלקוח לבין האתר בו הוא מעוניין נעשה באמצעות ספק האינטרנט, כגון: נטוויז'ן או אינטרנט זהב, ע"י קו תקשורת כמו, למשל, קו טלפון. הבקשה של הצרכן, המקיש את כתובת האתר בה הוא חפץ, מועברת ממחשבו של הצרכן דרך ספק האינטרנט שלו אל השרת שבו מאוחסן המידע המרכיב את האתר המבוקש. לאחר קבלת הבקשה מוחזרת תשובה מן האתר אל המבקש באמצעות המחשב. התוצאה הסופית היא שהצרכן מקבל את תכולת האתר על מסך מחשבו האישי.

## 3. סוגיות המס העיקריות המתעוררות כתוצאה ממסחר באינטרנט

ניתן לחלק את המסחר באינטרנט לשני סוגים עיקריים. האחד הינו שימוש באינטרנט לשם רכישת/הזמנת מוצרים או שירותים מוחשיים (החל בתוכנות מחשב, ספרים וכיוצא בזה). במקרה זה, רשת האינטרנט משמשת רק כמכשיר להזמנת המוצר, והמוצר עצמו נשלח בדואר או באמצעות שליח.

הסוג השני ה"טהור" של מסחר באינטרנט, הינו קבלת המוצר (כנכס בלתי מוחשי) או השרות באמצעות רשת האינטרנט. ביצוע מסחר כזה יכול להתקיים אך ורק במוצרים דיגיטליים (תוכנות, מידע, וידאו וכדומה) או בשירותים. למעשה מדובר בעסקה המבוצעת באמצעות רשת האינטרנט,

<sup>4</sup> ראה מאמרם המקיף של אלון יגנס ושי מנוחין "האינטרנט - מקלט המס הגדול בעולם", פורסם במסים יב/4, אוגוסט 1998, עמ' א-184 (להלן: "יגנס ומנוחין"), לעניין זה ראה עמ' א-187 והסימוכין שם.

אם כמכירה של נכס בלתי מוחשי ואם כמתן שירות. לאבחנה בין מוצרים מוחשיים למוצרים בלתי מוחשיים יש נפקות בעיקר לעניין קביעת מקום העסקה. בעוד שכלל המיסוי לגבי מוצרים מוחשיים הוא טריטוריאלי, הכלל לעניין נכסים בלתי מוחשיים הוא עפ"י התושבות של מוכר המוצר, כאמור בסעיף 14 לחוק מע"מ<sup>5</sup>. כאשר מדובר בסוג "המסחר" הראשון (מוצרים מוחשיים) לא קיימת בעיה כלשהי, שכן עקרונות המיסוי הקיימים תקפים גם כאשר ההזמנה נעשית באמצעות רשת האינטרנט. כך, בכל הקשור ליבוא ויצוא של מוצרים מוחשיים הרי שאלו עוברים בנמלי הארץ. יצוא של טובין מחייב הוצאת רשימון יצוא והעסקה חייבת עפ"י חוק מע"מ בשיעור אפס. ביבוא טובין, היבואן מחויב בתשלום מסים על סמך רשימון יבוא שמופק עבורו במעמד השחרור מהמכס<sup>6</sup>.

לפיכך, נתמקד ונסקור במאמר זה את הסוגיות המתעוררות במסחר במוצרים בלתי מוחשיים באמצעות רשת האינטרנט, ובעיקר ביבוא ויצוא של מוצרים ושירותים אלו אשר אינם עוברים "פיזית" בנמלים והם אשר מעוררים מספר סוגיות עקרוניות.

להלן הסוגיות אותן נסקור:

**הראשונה היא קביעת סוג העסקה** בה מדובר. האם מדובר ברכישת מוצר או בניתנת שירות. למכירה או למתן שירות יש השלכות מיסוי שונות. כמו-כן לולא קביעת סוג העסקה לא ניתן לקבוע את מקום ביצוע העסקה. הסיבה העיקרית לכך היא ההגדרה השונה לעניין מקום העסקה בין "מכר", כאמור בסעיף 14 לחוק מע"מ<sup>7</sup>, לבין "מתן שירות", כאמור בסעיף 15(א) לחוק מע"מ<sup>8</sup>. זאת משום שעיקר הבעייתיות במסחר באינטרנט, עניינה מסחר בנכסים בלתי מוחשיים. בעוד שבמכר, סעיף 14 לחוק מגדיר את כלל התושבות כמקום העסקה, סעיף 15(א) דן בזהותו של נותן השירות, בזהותו של מקבל השירות ובעניין שלגביו ניתן<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> סעיף 14 לחוק קובע: "יראו נכס כנמכר בישראל אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם יוצא מישראל, ובנכס בלתי מוחשי - אם המוכר הוא תושב ישראלי".

<sup>6</sup> באופן כללי, ניתן לקבוע כי כאשר מדובר במוצרים מוחשיים, הבעייתיות העיקרית הקיימת היא בעיית אכיפה, הבה לזו שקיימת, למשל, בשימוש בהזמנה טלפונית, אך כאן היא באה לידי ביטוי ביתר שאת וזאת עקב היצע הסחורות וקלות ההזמנה באמצעות האינטרנט.

<sup>7</sup> ראה הערת שוליים 5.

<sup>8</sup> סעיף 15 (א) לחוק מע"מ קובע כדלקמן:

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

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

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

(3) הוא ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל. "

<sup>9</sup> ראה לעניין זה פוטשבוצקי, חוק מע"מ, מהדורה רביעית - התשנ"ו 1996 (להלן: "פוטשבוצקי"), עמודים 186-193

**השניה**, לאחר קביעת סוג העסקה, היא **קביעת מקום ביצוע העסקה**. קביעה זו תוביל אותנו למסקנה איזו רשות מוסמכת להטיל מס בגין העסקאות, האם מדובר במקרים של יבוא או יצוא, או עסקה בארץ ומיהו החייב במס.

**השלישית** היא **בעיית האכיפה**. גם אם נתגבר על שתי הבעיות הראשונות מבחינת זיהוי סוג העסקה ומקורה של העסקה באופן עקרוני, עדיין קיימת בעיית השגת המידע מבחינה עובדתית. כך, למשל, המסחר באינטרנט מקשה על זיהוי הצדדים לעסקה. מכאן שגם אם רשויות המס יפתרו את הבעיות לעיל מתעורר קושי מעשי למסות את העסקה. נדון בסוגיות אלו בהרחבה עפ"י הסדר לעיל.

## **א. קביעת סוג העסקה**

חשיבות האבחנה בין "מכר" ל"מתן שרות" לעניין חוק מע"מ הינה בעיקר עקב ההתייחסות השונה בחוק לגבי מכר לעומת מתן שרות במספר גורמים ובהם: מקום העסקה, מועד החיוב במס, מע"מ בשיעור "אפס" ועוד. בעיית האבחנה בין נתינת שירות למכר גוברת כאשר מדובר בביצוע עסקאות במוצרים בלתי מוחשיים באינטרנט. כך, למשל, בין לקוחות כתב עת המפרסם את כתבותיו גם באינטרנט, יתכן ויהיו תושבי חו"ל. במקרה כזה, תמורת תשלום דמי מנוי, ניתן לקרוא מאמרים על מסך המחשב, להוריד כתבות ממאגר מאמרים ועוד. השאלה המתעוררת היא מהי סוג העסקה הנובעת ממכירת מנוי לגרסה באינטרנט? מחד גיסא, ניתן לראות בהעמדת מאגר מידע ומתן אופציות למשתמש לברור את המידע הרצוי לו, מצב של נתינת שירות. מאידך, עצם יכולתו של המשתמש להוריד את המידע הרצוי לו ולבנות לעצמו עיתון פרטי מסוים אשר אם היה נמכר לו כעיתון ממשי או כקובץ על דיסקט היה נחשב כמוצר לכל דבר, מובילים למסקנה שמדובר בעסקת מכר של מוצר.

לדוגמא, ניתן להמחיש את האמור לעיל, במקרה של חברה ישראלית המספקת נתונים באינטרנט על המסחר בבורסה בישראל. אם נאמר שמדובר במוצר בלתי מוחשי הנמכר לתושב חוץ, הרי יחול עליו שיעור אפס עפ"י האמור בסעיף 30(א)2<sup>10</sup> לחוק מע"מ. לעומת זאת, אם מדובר במתן שירות אזי ייתכן ויחול(א) החרגי האמור בסעיף 12(א)<sup>11</sup> לתקנות מע"מ "סייג לשיעור אפס בשל שירותים", וכך נותן השירות יתחייב במע"מ.

נציין כי לעניין תוכנות מחשב הנמכרות באמצעות האינטרנט, התקינה רשות המס האמריקאית תקנות הדנות בסיווג העסקה<sup>12</sup>. עפ"י תקנות אלו יש לשאול מהו נשוא העסקה? אם מדובר, למשל, בהעברת זכויות יוצרים או בהעברת עותק של תוכנה המוגנת על ידי זכויות יוצרים, אזי קרוב

---

<sup>10</sup> "מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ כשהוא נמצא מחוץ לישראל או לתאגיד הרשום מחוץ לישראל ואינו חייב במתן הודעה על פי סעיף 60 (שניהם להלן בסעיף זה - תושב חוץ)".

<sup>11</sup> "לעניין סעיף 30(א)5 לחוק לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל אלא אם הוכיח נותן השירות, להנחת דעתו של המנהל, כי מחיר השירות מהווה חלק מן המחיר המקובל של הנכס לפי סעיף 131 לפקודת המכס. לעניין זה, "נכס" - לרבות זכות בתאגיד, ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם".

<sup>12</sup> דיון מקיף לעניין זה ראה במאמרם של יגנס ומנוחין עמ' א - 192 - א - 194 והסימוכין שם.

לוודאי שיש לראות בכך מכר. לעומת זאת, אם מדובר במקרה של מתן שירותים לפיתוח או שיפור תוכנת מחשב או הקניית ידע לשיטות תכנות אזי יש לראות בכך שירות. המקרים הם קשים וגבוליים כאשר מדובר במסחר באינטרנט והמסקנות אינן תמיד ברורות. אולם ניתן לקבוע, כי במקרה בו מתן השירות אינו הדומיננטי או המהותי בביצוע העסקה אלא הוא נלווה למכירת הסחורה, אזי לא יראו בכך עסקת מתן שירותים אלא חלק אינטגרלי מעסקת המכר.

## **ב. קביעת מקום העסקה**

לקביעת מקור ההכנסה לעניין מס הכנסה, חשיבות רבה וזאת משום שהכרעה בנקודה זו עונה על השאלה - איזו מדינה תהא זכאית לגבות את המס בעת ביצוע עסקאות בינלאומיות. רוב אמנות המס הבינלאומיות (המתייחסות למס הכנסה) מגדירות את מדינת המקור כמדינה אשר זכאית לגבות את המס ואילו מדינת התושבות נמנעת באופן מלא או חלקי ממיסוי ההכנסה, אם באמצעות מתן פטור, ואם ע"י מתן זיכוי או ניכוי עבור המס ששולם על ידי הנישום, למדינת המקור. מדינת מקור ההכנסה היא ברוב המקרים המדינה בה מתרחשת הפעילות הכלכלית ממנה נובעת ההכנסה. לעניין מע"מ ניתן לומר שהשאלה המרכזית היא האם ניתן לראות את **מקום העסקה** בישראל כמוגדר בסעיף 14 לחוק לעניין מכר, וסעיף 15(א)(1) לחוק לעניין מתן שירותים? לתשובה על שאלה זו השלכות בכמה מישורים. נדגיש כי המסחר באינטרנט מקשה על יישום המבחנים הקיימים כיום לשם קביעת מקום העסקה לעניין מע"מ (כך גם לעניין קביעת מדינת המקור לעניין מס הכנסה), שכן ברוב המקרים אין למסחר מסוג זה מקור גיאוגרפי מוגדר וברור. כלומר, ניתן למכור מוצרים ולספק שירותים באמצעות האינטרנט מבלי להקים תשתית טריטוריאלית אשר הייתה נהוגה עד כה. בהמשך המאמר נתייחס לקשיים אלו, הן לעניין מכירת נכסים והן לעניין מתן שירותים.

### **ב.1. קביעת מקום העסקה לגבי מכירת נכסים בלתי מוחשיים**

הדין בישראל קובע בסעיף 14 לעניין מכר, כי נכס נמכר בישראל: "**אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם יוצא מישראל, ובנכס בלתי מוחשי - אם המוכר הוא תושב ישראל**". כלומר, חוק מע"מ מאמץ את הגישה הטריטוריאלית לעניין נכסים מוחשיים ואת גישת התושבות לעניין נכסים בלתי מוחשיים.

כמוזכר לעיל, המקרים המורכבים והבעייתיים הם המקרים של מוצרים בלתי מוחשיים הנרכשים דרך האינטרנט.

במוצר בלתי מוחשי קובע סעיף 14 לחוק כי יראו את הנכס כנמכר בישראל "**אם המוכר הוא תושב ישראל**". אמנם חוק מע"מ, אינו מגדיר בסעיף 1 לחוק את המונח "תושב ישראל"<sup>13</sup>, אך ניתן ללמוד מסעיף 1א לחוק זה המגדיר "תושב ישראל -

(1) לגבי יחיד - יחיד היושב בישראל ואינו נעדר ממנה אלא העדר ארעי ;

<sup>13</sup> ראה לעניין זה פוטשבוצקי, עמ' 186 - הדיון לעניין המונח "תושב ישראל".

(א) חבר-בני-אדם הרשום בישראל ועיקר עסקיו או פעילותו היא בישראל;

(ב) חבר-בני-אדם שהשליטה בו וניהולו מופעלים מישראל;

(ג) סעיף ... ”

כלומר, ההגדרה זהה להגדרת "תושב ישראל" בפקודת מס הכנסה<sup>14</sup> ובשל כך המבחנים זהים למבחנים של מס הכנסה לשם הכרעה בסוגיית התושבות<sup>15</sup>. המסחר באינטרנט במוצרים מסוג זה מעורר את בעיית מקום ביצוע העסקה, קרי האם הנכס נמכר בישראל. להגדרת מקום ביצוע העסקה שלוש השלכות מיידיות:

**1. עצם החבות במס** - הסטת עסקאות באמצעות המסחר באינטרנט יכולה לגרום לאי זיהוי ביצוע העסקה כעסקה שנעשתה בישראל, כך שמס שלכאורה מדינת ישראל הייתה רשאית לגבות, לא יגבה וזאת משום ניצול המסחר באינטרנט באופן שהעסקה תוגדר כ'לא ברת מיסוי'.

**2. הקטנת סכום החבות במס** - באמצעות מסחר באינטרנט ניתן להשפיע על מקום העסקה כך שעסקאות יחשבו כיצוא, וכתוצאה מכך ימוסו בשיעור אפס, במקום אולי מכירה בארץ וחבות מס רגילה. אנו נראה כי לעניין מכר של נכס בלתי מוחשי, במצב החוקי כיום, לא ניתן להקטין את סכום החבות במס<sup>16</sup>.

**3. הסטת נטל התשלום** - באמצעות מסחר באינטרנט ניתן לקבוע את מקום העסקה כך שחובת הדיווח ונטל התשלום יוסט מצד אחד לצד שני, כגון: מן המוכר אל הקונה.

### **ב.1.1. עצם החבות במס ("התחמקות מתושבות")**

האינטרנט פותח פתח ל"התחמקות מתושבות" ככל שמדובר במוצרים בלתי מוחשיים. המשמעות היא שעסקאות לא יכנסו לגדר מכר עפ"י חוק מע"מ, וכך מדינת ישראל לא תהא מוסמכת לגבות מס בגין עסקאות אלו. למעשה ניתן לחשוב על שתי דרכים עיקריות להתחמקות מהגדרת תושבות ישראלית כתוצאה ממסחר באינטרנט:

**הראשונה** קשורה לעצם שאלת המשקל שיש לתת למיקום שרת האינטרנט. כלומר, האם שרת אינטרנט הנמצא במדינה מסוימת הוא זה אשר מגדיר את קיומו של "מוסד הקבע" ואת מושג

---

<sup>14</sup> ראה לעניין זה הגדרת "תושב ישראל" או "תושב" בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

<sup>15</sup> ראה לעניין זה פוטשבוצקי, עמ' 110 – 111, הדיון לעניין הגדרת תושב ישראל.

<sup>16</sup> לעניין מע"מ, במקרה של מכר נכס בלתי מוחשי, המס מוטל אם המוכר הוא תושב ישראל. כלומר, חוק מע"מ כבר "הקדים" תרופה למכה", קרי הטלת מע"מ על נכסים בלתי מוחשיים מבוסס על תושבות המוכר שהוא כלל רחב יותר מאשר הכלל הטריטוריאלי של מקום עסקים קבוע, ולפיכך מתאים יותר לעידן המסחר באינטרנט.

התושבות<sup>17</sup>. בהנחה שלשרת האינטרנט משקל חשוב בהגדרת התושבות ולפיכך בהגדרת מקום ביצוע העסקה לעניין נכסים בלתי מוחשיים אזי באמצעות מיקום השרת ניתן לעורר את בעיית מקום ביצוע העסקה. דוגמא לכך ניתן לראות במקרה של מכירת תוכנה מחברה ישראלית ללקוח במדינה אחרת, על ידי "הורדת" התוכנה במחשבו של הלקוח באמצעות האינטרנט. במצב זה, עיקר פעילותה ועסקיה וכמו כן ניהולה של המוכרת מוסטים מישראל באמצעות הקמת אתר ושרת אינטרנט במדינה שלישית. השאלה הנשאלת היא, מהו מקום ביצוע העסקה? האם ניתן לומר שבוצע מכר בישראל? אם התשובה על כך היא שלילית אזי החברה לא תמוסה בישראל על אף שהינה רשומה בישראל ויש לה מרכז עסקים כלשהו בישראל, אך אין הוא בגדר עיקר עסקיה ופעילותה<sup>18</sup>.

**השנייה** נובעת מעצם האפשרות של המסחר באינטרנט לבטל את המושג "שליטה וניהול המופעלים בישראל", כאמור בהגדרת התושבות. דוגמא למקרה כזה היא חברה בעלת מספר מקומות ייצור, בארץ ובח"ל, כגון חברת תוכנה אשר לה מספר מתכנתים וכל מתכנת יושב במדינה אחרת והמוצר הסופי הוא תוכנה אחת, תוצר של פעילות משותפת. במקרה כזה מתעוררת השאלה היכן בוצע המכר? ניתן לחשוב שחברה כזו לא נכנסת לגדר חלופות (א) או (ב) להגדרת חבר-בני-אדם במושג "תושבות", כאמור בסעיף 1א לחוק מע"מ<sup>19</sup>, ולפיכך מקום ביצוע העסקה אינו ברור דיו. המשמעות היא שיתכן ואין אנו בגדר מכר שבוצע בישראל ולכן אין המדינה רשאית לגבות מס בגין עסקה מסוג זה<sup>20</sup>.

ההתחמקות מהגדרת תושבות ישראלית יכולה להוביל לשתי תוצאות אפשריות. הראשונה, כשהמכר הוא לתושב ישראל. במקרה כזה קיימת עסקת יבוא חייבת במס, ואז למעשה ניתן לומר שהחברה המוכרת הסיטה את נטל תשלום המס<sup>21</sup>. השנייה, כשהמכר הוא לתושב חוץ. במקרה זה הדיון הוא תיאורטי בלבד והבעיה לא תטריד את רשויות מע"מ, שכן במצב זה האינטרס של

---

<sup>17</sup> ראה לעניין זה במאמרם של יגנס ומנוחין, בעניין "אמנות מס", עמוד א - 201. שם מציגים המחברים את פרשנות מושג "מוסד הקבע" עפ"י אמנת המודל של ה-OECD. בין היתר, מתעוררת השאלה האם יש די בקיומו של שרת במדינה מסויימת כדי ליצור מוסד קבע באותה מדינה. לעניין זה קיימת הבחנה בין פעילות מכינה שהינה פעילות של פרסום ומתן אינפורמציה בלבד ואין בפעילות זו כדי ליצור מוסד קבע, לבין פעילות של מכירת מוצרים, בנוסף לפרסום ומתן אינפורמציה, כי אז אין תשובה ברורה אם אתר כזה ייראה בשל כך כמוסד קבע. ראה גם את מסקנות ועידת ארגון ה-OECD באוטווה, קנדה. בין המסקנות לעניין מושג "מוסד הקבע" נקבע כי מיקום אתר האינטרנט נקבע עפ"י מקומו של השרת אליו הוא קשור. לדיון מקיף יותר בעניין זה ראה מאמרם של שי מנוחין ואלון יגנס "מיסוי בינלאומי בעידן האינטרנט", ועידת ארגון ה-OECD באוטווה, קנדה, פורסם במסדים יג/א-63.

<sup>18</sup> הגדרת "תושב ישראל" לגבי "חבר בני אדם", חלופה ראשונה, דורשת שני תנאים מצטברים: הראשון, רשום בישראל. התנאי השני דורש שעיקר הפעילות או העיסוק יהיו בישראל.

<sup>19</sup> ומעצם הזהות להגדרה בפקודה, לחלופה (1) ו-(2) במושג "תושב" לגבי חבר בני-אדם, לצרכי מס הכנסה.

<sup>20</sup> דוגמא נוספת הממחישה את הבעייתיות היא מקרה של מכירת תוכנה דרך האינטרנט על ידי שימוש באתר שלו מספר אתרי מראה. אתרי מראה הם אתרים הנמצאים על מחשב שונה מהמחשב עליו נמצא האתר המקורי אולם הם מאחסנים את אותו מידע בדיוק כמו של האתר המקורי. המשתמש אינו מודע לכך שהוא מועבר ממחשב למחשב באמצעות רשת של אתרי מראה. לעניין זה ראה במאמרם של יגנס ומנוחין, עמ' א - 196, בדיון על הכנסה ממכירת סחורות.

<sup>21</sup> ראה לעניין זה הדיון בחלק ב.3.1 - "הסטת נטל תשלום המס".

החברה יהיה להראות כי העסקה היא בגדר יצוא, כאמור בסעיף 30(א)(2) לחוק, ואז שיעור המע"מ יהיה אפס על כל המשתמע מכך.

### ב.1.2. הקטנת החבות במס

מעצם הגדרת מקום העסקה ב"מכר", כאמור בסעיף 14 לחוק מע"מ, לעניין נכס בלתי מוחשי כמקום התושבות, נובע כי קיימות למעשה שתי אפשרויות: או שמבצע העסקה הוא "תושב ישראל" ולפיכך מקום ביצוע העסקה הוא ישראל ואז בוצעה עסקה החייבת במס, או שמבצע העסקה אינו "תושב ישראל" ומקום ביצוע העסקה אינו בישראל ואז לא יחול מס על העסקה אלא אם כן מדובר ביבוא לישראל<sup>22</sup>. לפיכך הדיון זהה במהותו לדיון בעצם החבות במס בסעיף ב.1. לעיל, שכן רק באמצעות התחמקות מתושבות ניתן למעשה להביא להקטנת החבות במס.

### ב.1.3. הסטת נטל תשלום המס

כאמור, המסחר באינטרנט מקל על חברה להעתיק את מקום עסקיה באופן מלא או חלקי למקומות אחרים. העתקה זו מאפשרת לחברה לשנות את מקום ביצוע עסקיה באופן כזה שהמס אשר יושת עליה יהיה מינימלי. גם כאן, למעשה, קיימות שתי אפשרויות להעתקת הפעילות אשר עלולות לגרור לא את עצם ביטול תשלום המס אלא את הסטתו. הראשונה נובעת מעצם הגדרת השרת כמקום עסקיה של החברה. במצב כזה, מכירה של חברה ישראלית באמצעות האינטרנט ללקוחות בישראל<sup>23</sup>, כאשר השרת נמצא במדינה שלישית, יתכן ולא תוגדר כמכר בישראל, אלא תהא בגדר יבוא, וכך יוסט נטל התשלום מן המוכר - החברה, אל המייבא – הלקוחות<sup>24</sup>. השנייה הינה במקרה של שיתוף פעולה עסקי בין כמה פרטים המהווים למעשה חברה אחת, גם אם רישום החברה נעשה בישראל. במקרה כזה ייתכן שמכר ללקוח ישראלי יוגדר כיבוא ולא כמכר אשר בוצע בישראל, וזאת בשל הקושי להגדיר את החברה כ"תושב"<sup>25</sup>. לפיכך יוסט הנטל בעסקה אל המייבא<sup>26</sup>.

המשמעות המעשית להסטת נטל תשלום המס היא החרפת בעיית האכיפה, שכן סעיף 16(3) קובע כי ביבוא טובין מוחשיים החייב במס הוא בעל הטובין, וסעיף 26(ב) לחוק קובע כי "ביבוא טובין בלתי מוחשיים... חל החיוב במס עם רכישת מטבע החוץ אצל מוסד כספי לשם תשלום בעד

<sup>22</sup> ואז החייב במס הוא בעל הטובין, כאמור בסעיף 16(3) לחוק מע"מ.

<sup>23</sup> כמובן כי במקרה זה מדובר בלקוחות שהם בגדר צרכנים סופיים, שכן לקוח המוגדר כ"עוסק" יוכל לקזז את מס התשומות בגין העסקה.

<sup>24</sup> יתכן כי במקרה כזה יהיו לכאורה שתי עסקאות נפרדות: הראשונה היא עסקה של החברה עפ"י סעיף 30(א)(2) - מכירת נכס בלתי מוחשי לתאגיד הרשום מחוץ לישראל, השנייה הינה עסקת יבוא של המוצר ע"י הלקוח.

<sup>25</sup> ראה לעניין זה הדיון בסעיף ב.1.1.

<sup>26</sup> דוגמא נוספת אשר ממחישה את הבעייתיות היא כאשר מיקום שרת האינטרנט הוא בישראל אך מדובר בחברה זרה ממנה קונה הלקוח הישראלי את המוצר. במקרה מסוג זה מתעוררת השאלה האם מדובר במקרה של יבוא לארץ או במכר רגיל עקב מיקומו של השרת? לכאורה, במקרה כזה החברה הזרה תהא מעוניינת שמקום עסקיה לא יהיה בארץ כך שמבחינתה המכר הוא יצוא ונטל תשלום המס יושת על המייבא.

**רכישתם...** לפיכך קיים מנגנון של ניכוי מס במקור<sup>27</sup>. יבואן, בין אם מדובר באדם פרטי או חברה, המייבא נכס בלתי מוחשי דרך האינטרנט, קרוב לוודאי שלא ישלם בעדו מס, שכן התשלום לא יעשה בהכרח באמצעות "מוסד כספי" כלשהו ולפיכך לא ינוכה מס במקור על פעילותו זו. אמנם ניתן לומר כי בעיה זו הייתה קיימת עוד בטרם קיומו של המסחר באינטרנט, אך אין ספק כי היא מחריפה כאשר מדובר במסחר באינטרנט בו ניתן להוריד את המוצר הבלתי מוחשי על המחשב, בעוד שבמקרים אחרים המוצר הנרכש היה מתקבל בדרך כלל באמצעות שירות הדואר.

## **ב.2. קביעת מקום העסקה לגבי מתן שירותים**

במקרה של מתן שירות קובע סעיף 15 לחוק מע"מ כי שירות ניתן בישראל במספר מקרים<sup>28</sup>: השירות ניתן על ידי מי שעסקו בישראל או שהוא ניתן לתושב ישראל או שהוא ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל. אך גם בסעיף רחב זה אין לפתור את הבעייתיות של מקום ביצוע העסקה בעת ביצוע מסחר באינטרנט.

גם במקרה של מתן שירותים מתעוררות הבעיות של מקום ביצוע העסקה כתוצאה ממסחר באינטרנט, כפי שאוזכרו לעיל בדיון לעניין מכר של נכסים בלתי מוחשיים. אולם עקב השוני בהגדרת מקום ביצוע העסקה בין מכר של נכס בלתי מוחשי עפ"י סעיף 14 לחוק, המוגדר כאמור עפ"י עקרון התושבות, לעומת מקום ביצוע העסקה במתן שירות כאמור בסעיף 15(א) לחוק, יתכנו שינויים בניתוח הסוגיות הקשורות למקום ביצוע העסקה. נדון בבעיות עפ"י סדרן, כפי שנדונו לעניין מכר של נכס בלתי מוחשי, ונדגיש את ההבדלים הנובעים כתוצאה מן השוני בהגדרת ביצוע העסקה.

### **ב.2.1. עצם החבות במס**

התחמקות מסיווג עסקאות אשר מקום ביצוען הוא ישראל, קרי, יציאה מגדר סעיף 15(א) לחוק, תיתכן אף היא בשני מקרים, כנאמר בדיון לעיל של מכר נכס בלתי מוחשי. זאת על ידי האפשרות לצאת מגדר המושג "עסקו בישראל" האמור בסעיף 15(א)(1) לחוק. לעניין חלופה אחת בסעיף 15(א) לחוק, "מי שעסקו בישראל" נקבע ע"י עשיית עסקאות באופן קבוע ורציף<sup>29</sup>. אולם המסחר באינטרנט יכול לבטל את ההמשכיות ולקטוע את הרציפות. כך, למשל, חברת תוכנה בעלת זיקה מסוימת לישראל ואשר שירותיה הן מתן פתרון לבעיות בתוכנה מסוימת, יכולה לעשות זאת על ידי מספר מתכנתים כשכל אחד יושב במקום אחר וכל אחד עובד

---

<sup>27</sup> בנוסף, ראה לעניין זה תקנה 6(ג) לתקנות מע"מ, התשל"ו - 1976, העוסקת במצב של יבוא כאשר האדם המייבא "אינו רוכש או מעביר את מטבע החוץ לצורך תשלום תמורתם באמצעות סוחר מוסמך". לאור הליברליזציה בשוק המט"ח, יתכן כי דווקא תקנה זו תהא דומיננטית על האמור בסעיף 26(ב) לחוק.

<sup>28</sup> ראה הערת שוליים מס' 8.

<sup>29</sup> ראה לעניין זה, פוטשבוצקי עמ' 187 - 188, לעניין סעיף 15(א)(1) לחוק מע"מ.

על פתרון הבעיה. במקרה זה אין ספק כי מדובר במתן שירות, אך ספק גדול אם מדובר במקרה של "מי שעסקו בישראל"<sup>30</sup>.

## ב.2.2. הקטנת החבות במס

באמצעות מסחר באינטרנט ניתן להשפיע על מקום העסקה כך שעסקאות יחשבו כיצוא, וכתוצאה מכך ימוסו בשיעור אפס, במקום אולי מתן שירות בארץ וחבות מס רגילה. בעוד שבמכר נכס בלתי מוחשי הפחתת נטל המס הינה אפשרית רק בצד התיאורטי<sup>31</sup>, הרי המצב שונה לעניין מתן שירות. במתן שירות הופכת הבעיה למעשית עקב כללי המיסוי הקבועים בסעיף 15(א) לחוק, ובסעיף 30(א) לחוק - בסעיפי המשנה המתייחסים ליצוא שירותים.

מקרה פשוט אשר ממחיש את הבעיה הוא, לדוגמא, מצב של מתן שירות לפתרון בעיות תוכנה ע"י חברה ישראלית ללקוח במדינת שירות אחרת. זה ניתן על ידי "הורדת" התוכנה "המתקנת" למחשבו של הלקוח באמצעות האינטרנט. השאלה היא מהו מקום ביצוע העסקה? לתשובה על שאלה זו השלכה על שיעור החבות במס של החברה.

במקרה שהחברה המוכרת הינה בגדר "מי שעסקו בישראל", אם מדובר במקרה של יצוא לתושב חוץ, אזו אנו נכנסים לגדר סעיף 30(א)(5) "מתן שירות לתושב חוץ...", ויכול שיחול מע"מ בשיעור אפס.

לעומת זאת, ייתכן מצב שבו נגדיר את העסקה כמתן שירות ל"תושב ישראל" וזאת עקב כך שהשרת נמצא בישראל, ואז העסקה תהא חייבת במע"מ ככל עסקה אחרת. כלומר במקרה הנדון מקום ביצוע העסקה משפיע על שיעור החבות במס של החברה הישראלית. בעיה זו מתחדדת לאור הסייגים השונים המצויים בסעיף 30(א) לחוק והנוגעים ליצוא שירותים. כך, למשל, חברה יכולה להפחית את נטל המס בו היא תתחייב על ידי קביעת מקום ביצוע עסקה שונה למתן שירותיה באמצעות האינטרנט. דוגמא לכך היא חברה ישראלית הנותנת שירות ללקוחות בצרפת באמצעות שרת האינטרנט הנמצא בצרפת. מתעוררת השאלה היכן מתבצע מתן השירות לצורך גביית מע"מ? האם ייתכן כי השירות ניתן בחו"ל (בצרפת) עקב מיקומו של השרת ואז חל שיעור אפס עפ"י סעיף 30(א)(7) לחוק או שמא מדובר בסעיף 30(א)(5) ואז חלים עליו הסייגים המנויים בגוף הסעיף ובתקנה 12א(א)?

## ב.2.3. הסטת נטל תשלום המס

כאמור, העתקת פעילות החברה באמצעות מיקום השרת מאפשרת לחברה לשנות את מקום ביצוע עסקיה באופן כזה שהמס אשר יושת עליה יהיה מינימלי. בעייתיות זו קיימת גם במקרים של יבוא

---

<sup>30</sup> דוגמא זו יפה כמובן רק למקרה בו אין רואים את הזרוע של העסק כ"סוכן או סניף בישראל" כאמור בסיפא של סעיף 15(א)(1). כמו-כן אין מדובר במתן שירות ל"תושב ישראל", כאמור בסעיף 15(א)(2), וכשלא מדובר במתן שירות בגין נכס המצוי בישראל, כאמור בחלופה 15(א)(3).

<sup>31</sup> ראה לעניין זה סעיף ב.2.1 - "הקטנת החבות במס" לעניין מכר של נכס בלתי מוחשי.

שירותים מחו"ל. דיון זה דומה במהותו, בשינויים המתחייבים<sup>32</sup>, לדיון בסעיף ב.3.1 אשר הופיע לעיל, לעניין מכר של נכס בלתי מוחשי.

### **סכום סוגיית מקום ביצוע העסקה לעניין מע"מ**

לסיכום, עצם האפשרות של לקוח-משתמש באינטרנט להוריד מוצרים בלתי מוחשיים למחשבו הפרטי יוצרים את בעיית מקום העסקה. הסוגיות של הגדרת מקום העסקה הופכות קשות כאשר אנו מניחים כי לשרת האינטרנט משקל בקביעת מקום ביצוע העסקה<sup>33</sup>. אולם לא רק מיקומו של השרת משפיע על יצירת קשיים בהגדרת מקום ביצוע העסקה. גם עצם האפשרות לפיצול מיקומה הגיאוגרפי של חברה באמצעות האינטרנט גורם לבעייתיות בהגדרת מקום העסקה.

לדעתנו, יש מקום לדיון בשאלה האם קיים משקל למיקומו של שרת האינטרנט לשם קביעת מקום העסקה. באופן כללי, יש לשאול האם שרת שנמצא במדינה מסוימת יכול להיחשב כמקום העסקה, ולכן רשאית אותה מדינה להטיל מס על הפעילות העסקית המשויכת לפעילות השרת?

### **ג. סוגיית האכיפה**

גם אם נתגבר על הסוגיות הראשונה והשנייה: זיהוי סוג העסקה ומקום ביצוע העסקה, באופן עקרוני, כך שתהיה לנו ידיעה ברורה אם חוקי המס של מדינה מסוימת חלים על העסקה, עדיין תהא קיימת בעיית השגת המידע מבחינה עובדתית. דוגמא לכך לעניין מע"מ היא קיומו של קושי ממשי בפיקוח על יבוא מוצרים בלתי מוחשיים אשר למשתמש אפשרות להורידם על מחשבו האישי. אחד הקשיים האפשריים ביבוא נכסים בלתי מוחשיים הוא עצם האפשרות להתחמקות ממס<sup>34</sup> עפ"י סעיף 26(ב) לחוק "ביבוא טובין בלתי מוחשיים...", חל החיוב במס עם רכישת מטבע החוץ אצל מוסד כספי לשם תשלום בעד רכישתם...". לפיכך קיים מנגנון של ניכוי מס במקור. יבואן, בין אם מדובר באדם פרטי או חברה, המייבא נכס בלתי מוחשי דרך האינטרנט, קרוב לוודאי שלא ישלם בעדו מס שכן לא ינוכה מס במקור על פעילות זו. אמנם ניתן לומר כי בעיה זו הייתה קיימת עוד בטרם קיומו של המסחר באינטרנט, אך אין ספק כי היא החריפה כאשר מדובר במסחר באינטרנט בו ניתן להוריד את המוצר הבלתי מוחשי על המחשב, בעוד שבמקרים אחרים המוצר הנרכש היה מתקבל בדרך כלל באמצעות שירות הדואר. דוגמא זו מעוררת מספר בעיות: אין יכולת לזהות את הצדדים לעסקה ואת מקום ביצוע העסקה, שכן הידיעה תלויה בדיווח אמין של היבואן. כמו-כן, אין שימוש במתווכי ביניים (המוסד הכספי, בדוגמא לעיל) אשר יעזרו לרשויות מע"מ לזהות את העסקה באמצעות דיווח על עצם העסקה. בנוסף, אין יכולת פיקוח על אמצעי התשלום, אם התשלום הוא דיגיטלי, המשמש את הסוחרים באינטרנט.

<sup>32</sup> סעיפים 2 ו-15(ב) לחוק מע"מ משיתים ביבוא שירותים את נטל החיוב במס על הקונה כאשר אופן החיוב מושתת על האמור בתקנה 16 לתקנות מע"מ.

<sup>33</sup> ראה הערת שוליים מס' 17

<sup>34</sup> דוגמא זו לקוחה מהדיון בפרק של מכר נכס בלתי מוחשי, ב.3.1 - "הסטת נטל תשלום המס"

לאור הדוגמא לעיל, ניתן להבחין בקיומן של מספר בעיות המתעוררות לגבי יכולת האכיפה של רשויות המס. להלן הדומיננטיות שבהן<sup>35</sup>:

### ג.1. בעיית זיהוי הצדדים לעסקה

כל אדם יכול היום לפתוח אתר באינטרנט בעלות נמוכה יחסית ובתנאי רישום מינימליים. אתר זה מאפשר לגוף בעל האתר להציג את מרכולתו ולמכרה לכל החפץ בכך. אין הסוחר חייב להציג את זהותו האמיתית אלא הוא יכול להשתמש בזהות בדויה. הרוכש, המעוניין בסחורתו של הסוחר, ייתקל בקושי ממשי לאתר את זהותו האמיתית של הסוחר. בעיית הזיהוי אינה מוגבלת רק לזיהוי הצדדים לעסקה, אלא גם לזיהוי מקום ביצוע העסקה. כפי שאוזכר לעיל, בדיון בסוגיה השנייה, עקב אופיו של האינטרנט אשר אינו מכיר בקיומם של גבולות גיאוגרפיים, בעיית זיהוי מקום העסקה הינה קשה ויכולה להיות מנוצלת לרעה על ידי הקמת אתרים במקומות אשר להם יתרונות מס.

### ג.2. בעיית הכסף האלקטרוני

לאמצעי התשלום ברשת האינטרנט חשיבות מיוחדת לשם הצלחת המסחר באינטרנט כשיטת מסחר נוחה ובטוחה. לפיכך, נעשים מאמצים לפתח שיטות תשלום דרך האינטרנט שיענו על צרכי שיטת המסחר באינטרנט<sup>36</sup>. אחת מן השיטות הללו היא הכסף האלקטרוני. הרעיון העומד מאחורי שיטה זו הוא פיתוח אמצעי תשלום המושתת על יסוד האנונימיות המאפיין כסף מזומן, כלומר, חוסר יכולת לשייך את הכסף לגורם מסוים. מובן, כי לשם הצלחת השימוש בכסף אלקטרוני חייבים הבנקים לאפשר ללקוחותיהם להשתמש בכסף אלקטרוני לצורך רכישת מוצרים ושירותים. אמצעי תשלום זה, עלול לגרום לבעיה קשה של אכיפה, וזאת נוכח העובדה שכיום רשויות המס יכולות לבדוק ולאמת חשבוניות מס על ידי בדיקה של מעבר סחורות, חשבונות בנק ועוד. הבעיה תתגבר במיוחד אם לא יהיה כל מעקב אחר השימוש בכסף האלקטרוני, בניגוד למצב כיום שקיים פיקוח חלקי על השימוש בכרטיסי האשראי. אמנם ניתן לחשוב כי העניין דומה למסחר תמורת כסף רגיל אשר היווה עד היום את הבעיה הגדולה ביותר בתחום העלמות מס. אולם השימוש בכסף רגיל אינו נוח ובטוח כאשר מדובר בסכומים גדולים. כסף אלקטרוני אמנם דומה במאפייניו לכסף רגיל, אך עדיף על כסף רגיל בזכות הקלות הרבה והבטיחות היחסית שבהן ניתן להעבירו ממקום למקום ברחבי העולם.

### ג.3. בעיית העדר מתווכים

עסקאות רבות, לאומיות ובעיקר בינלאומיות, מתבצעות בדרך כלל באמצעות מתווכים, כגון: עורכי דין, רואי חשבון, מוסדות בנקאיים ועוד. בחלק גדול מן המדינות מחויבים מתווכים אלו בדיווח לרשויות המס. באופן זה מתהוות נקודות ביקורת בעבור רשויות המס, שכן הן מקבלות מהם מידע אשר אותו הן יכולות להצליב עם המידע הנוסף אשר מגיע מן הנישומים. כך יש ביכולת

<sup>35</sup> הרחבה לעניין זה ראה במאמרם של יגנס ומנוחין, עמ' א - 213 עד עמ' א - 216

<sup>36</sup> ראה לעניין זה מאמרו של אריק שנקלר, "אמצעי תשלום ברשת האינטרנט", עיתון "ליצואן", יולי 1999, גליון מס' 88.

הרשויות לפקח באופן יעיל יותר על הנישומים.

שימוש באינטרנט יוצר מצב שעיקרו קשר ישיר ובלתי אמצעי בין הלקוח לסוחר. במצב זה, השימוש בגורמי ביניים כמעט ונעלם. בעקבות הירידה בשימוש בגורמים אלו, פוחתת גם היכולת של רשויות המס השונות להיעזר בגופים אלו לשם קבלת מידע על הנישומים.

#### **4. סיכום**

בעבודה זו ניסינו לסקור בקצרה את הבעיות השונות מבחינת חוק מע"מ המתעוררות כתוצאה ממסחר באינטרנט. מהותית, הראנו כי יכולים להיגרם קשיים במצבים מסוימים בבואנו למסות את הפעילות המתבצעת באינטרנט במסגרת חוק מע"מ, וזאת בשל הקשיים שצוינו בהגדרת המושגים "מהות העסקה" ו"מיקום העסקה". מבחינה מעשית, יכולת האכיפה של רשויות המס, וביניהן מע"מ, היא מוגבלת. לעניין זה הדגמנו, בין היתר, את היכולת להעביר את נטל תשלום המע"מ מצד אחד לצד שני כאשר מבוצעת עסקה באמצעות האינטרנט. אולם, לדעתנו, השאלה העקרונית שעלינו לעסוק בה תחילה, היא מהי המדיניות הכוללת של אגף המע"מ? האם יש מקום בכלל למסות את המסחר במוצרים בלתי מוחשיים באינטרנט?

בבואנו לתת תשובה לשאלות אלו, יש לקחת בחשבון מחד את הפגיעה הנוצרת כתוצאה מאי מיסוי עסקאות באינטרנט, פגיעה שהינה משמעותית לאור עקרונות מע"מ, ומאידך את העובדה כי פיקוח הדוק על מסחר באינטרנט והערמת קשיים על עסקאות באינטרנט יכולים לפגוע בתהליך הגלובליזציה ובפתיחת שווקים חדשים, כך שהנוק הכלכלי יהיה גדול מהתועלת שתופק כתוצאה ממיסוי עסקאות באינטרנט.