

בחוץ או בארץ?

אחת הסוגיות הסבוכות בחוק מס ערך מוסף נוגעת לשאלת הטלת מע"מ בשיעור אפס על שירותים המסופקים לתושב חוץ. הפסיקה שניתנה בנושא לאחרונה מדגישה עד כמה חשובה בחינה מדוקדקת של סיווג העסקה ושל היבטיה לצורך קביעת שיעור המס שיחול

ליאת נויבירט



עו"ד ורו"ח ליאת נויבירט, מנהלת מחלקת מיסים עקיפים, PwC Israel

ניינם תיווך בינן לבין חברות ביטוח ישראליות לצור רך רכישת ביטוחי משנה, מספק שירותים החייבים במע"מ בשיעור אפס מכוח הסעיף. נקבע כי רק במיקרים שמקבל השירות הדומיננטי הוא תושב ישראל יתחייבו העסקאות במס מלא. את הכרעתו ביסס בית המשפט על מבחני העזר האלה: מבחן המשלם בעד השירות; איתור מזמין השירות; מבחן הנהנה הדומיננטי מהשירות ומבחן הנסיבות הכוללות של העסקה.

בשנת 2002 תוקן הסעיף ונקבע בו כי לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל. בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר שהתיקון יביא לגידול בהכנסות המדינה.

לעניין זה, הגדרת "תושב חוץ" היא יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל או חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל, והוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל.

בשורה של פסקי דין שניתנו לאחרונה עמדו בתי המשפט על הפרשנות הרחבה שיש להעניק לתיבה "מתן השירות

במאמר זה מובאות נקודות למחשבה בקשר לאחת מהסוגיות המורכבות והסבוכות בחוק מע"מ – הטלת מס ערך מוסף בשיעור אפס על שירותים המסופקים לתושב חוץ.

מן המפורסמות היא שכדי לעודד עסקאות יצוא, קבע המחוקק כי עסקאות שונות יתחייבו במע"מ בשיעור אפס. בכך ביקש המחוקק להקנות לעוסק הקלה המאפשרת לו מחד גיסא לקזז את התשורות הכרוכות בביצוע העסקה, ומאידך גיסא לחייב במע"מ בשיעור אפס את התמורה המתקבלת. בין היתר נקבע כי מע"מ בשיעור אפס יוטל ביצוא שירותים על פי הוראות סעיפים 30(א)(5) ו-30(א)(7) לחוק וביצוא נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים, בסעיפים 30(א)(1) ו-30(א)(2) לחוק.

סעיף 30(א)(5) תוקן בשנת 2002, ועובר לתיקון נקבע בו כך: "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל". בע"א 41/96 קסוטו סוכנויות בייטוח בע"מ דן בית המשפט העליון בשאלה אם עוסק ישראלי שסיפק שירותים לחברות ביטוח זרות שע-

בתי המשפט קבעו שכיום אין עוד רלוונטיות לשאלת הנהנה העיקרי, ודי שקיים נהנה ישראלי מהשירות לשלול את הטבת המס בשיעור אפס



בגין שירות לתושב חוץ שניתן בקשר לנכס המצוי בישראל, אלא אם הוכח כי מחיר השירות הוא חלק מערך הטובין לצורכי מכס. בפסיקה ענפה נקבע כי הגדרת המונח "נכס" בחוק מע"מ רחבה דיה לכלול כל זכות רכושית בעלת ערך כלכלי. לפיכך נקבע כי הן הזכות להתגונן (ע"א 9303/03 עו"ד יעקב מוסל) והן הזכות לפיצוי (ע"א 418/86 ש. רוזין) בהליך משפטי בישראל הן זכויות שמקום אכיפתן בישראל, ולכן השירות הניתן בקשר אליהן הוא שירות שניתן בקשר לנכס המצוי בישראל. בע"מ 1058/07 נ.ד.ל.א ייעוץ ושי-רותים בע"מ הורחבה היריעה עוד, ונפסק שגם שירותים שניתנו להשגת אישור מק-דמי מרשויות המס בישראל

במצבים רבים שיש לתת עליהם את הדעת מסופק שירות לתושב חוץ ומוטל מס ערך מוסף בכפל, הן במישור הישראלי והן במישור העולמי

בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל לאחר תיקון הסעיף, וקבעו שכיום אין עוד רלוונטיות לשאלת הנהנה העיקרי; די שקיים נהנה ישראלי מה-שירות לשלול את הטבת המס בשיעור אפס. על כן אין עוד מקום להיזקק למבחני העזר שפורטו בפסק דין קסוטו, שניתן עובר לתיקון הסעיף. כך נפסק בע"מ 12-10-55642-10 **אתגל אחזקות בע"מ**, בע"מ 11-09-54886-10 **אופקים איחוד עוסקים ואח' (שב-עניינו תלוי ערעור בבית המשפט העליון) ובע"א 7142/10 א. גמיש שירותי כוח אדם בע"מ.**

תנאי נוסף מנוי בתקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976, ולפיו לא יחול מס בשיעור אפס

הקובעת כי "מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ" תתחייב במע"מ בשיעור אפס. וכבר עמדנו על כך שהגדרת "נכס" ו"נכס בלתי מוחשי" לעניין חוק מע"מ היא רחבה וכוללת למעשה כל זכות בעלת ערך כלכלי.

בהקשר זה נוסף כי מלאכת סיווג עסקה כ"מתן שירות" או כ"מכר" אינה פשוטה כלל ועיקר, אולם חשיבותה לעיתים מכרעת. למותר לציין שסיווג עסקת מתן שירותים כמכר טובין בלתי מוחשיים תינה מהטבת מס בשיעור אפס, וזאת בלי להידרש לעמוד בתנאים הקבועים בסעיף 30(א)(5) לחוק.

פסקי דין שבהם נדרש בית המשפט לסווג עסקה כמכר או שירות ניתנו למשל בע"ש 112/85 **קולנוע "הוד" נהריה בע"מ**, בו פסק בית

המשפט המחוזי כי מתן זכות צפייה בסרטים בקולנוע היא עסקת שירות לאור מורכבות הפקת הסרט; בע"א 685/71 **הקשאה בע"מ** בית המשפט נותן מספר דוגמאות לפעולות שסיווגן קשה, כגון: צחצוח נעליים תוך אספקת משחת נעליים ותפירת שמלה תוך אספקת הבד על ידי הלקוחה. בע"א 848/75 + 863/75 **פקיד השומה תל אביב 3** נקבע

כי אספקת רהיטים על ידי נגר היא עסקת מכר שכן ערך החומרים בעסקה הוא העיקר. לאחרונה, בע"מ 1053-07 **עמותת התבנית**, בבחינת הסוגיה אם העמותה ייבאה נכס בלתי מוחשי או שירות לישראל קבע בית המשפט כי התייעצויות שנעשו בעיקר באמצעות הטלפון הן בגדר רכישה של טובין בלתי מוחשיים, ונימק את קביעתו בטענה שבשירות הועברו "גרעיני המחשבה והרעיונות לגופם", וכי "לא מדובר בשירות טלפון אשר נועדו לתת ייעוץ טכני...".

לסיכום, הפסיקה שניתנה לאחרונה מחדדת את החשיבות הרבה שבבחינה מדוקדקת של סיווג העסקה ושל היבטיה, הואיל ויש לה השפעה מכרעת על יישום הוראות החוק ועל קביעת שיעור המס שיחול על העסקה.

הם שירותים בקשר לנכס בישראל. לתנאים שמנינו לעיל יש חריג; אם השירות המסור פק לתושב החוץ הוא חלק מערך הטובין המיובאים, אזי יחול על השירות מס בשיעור אפס. הוראה זו נועדה למנוע מצב שבו ישולם פעמיים מס על אותו מרכיב של שירות הניתן לתושב חוץ. בהקשר זה ראוי לציין כי רשויות מע"מ הרחיבו הוראה זו בהחלטת מס 7/11, בה נקבע כי חריג יחול גם ביחס ליבוא טובין בלתי מוחשיים בהתקיים תנאים מסוימים.

לדידנו, במצבים רבים שיש לתת עליהם את הדעת מסופק שירות לתושב חוץ ומוטל מס ערך מוסף בכפל, הן במישור הישראלי והן במישור העולמי. נציין כי באפריל 2014 פורסמו הנחיות ארגון ה-OECD (שבו חברה מדינת ישראל) בקשר עם הטלת

מע"מ על מסחר בינלאומי של שירותים וטובין בלתי מוחשיים. ההנחיות מתבססות על עקרון הניטרליות בדיני המע"מ, ועל פיו נקבע כי באספקת שירות מעוסק אחד למשנהו בגבולות מדינה אחרת, מס הערך המוסף ישולם במדינה שבה נצרך השירות, קרי מדינת היעד שהיא מקום מושבו של מקבל השירות. לאור האמור, הטלת מע"מ בשיעור מלא בישראל

על שירות שמסופק לתושב חוץ, מע"מ שאינו בר-קיימא על ידו, כאשר על תושב החוץ מוטל מע"מ גם במדינת היעד כאמור, היא למעשה הטלת כפל מע"מ במישור הבינלאומי, ויש לתת עליה את הדעת.

סעיף 30(א)(7) לחוק מטיל מס בשיעור אפס על "מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא ישראל". לעניין זה יצוין כי אין רלוונטיות לזהות של מקבל השירות, והסעיף חל הן על תושב ישראל והן על תושב חוץ ובלבד שהשירות ניתן בפועל מחוץ לישראל. בפסק דין שניתן לאחרונה חזר בית המשפט על קביעת בית המשפט בת"מ 124-08 **גוילי יהושע ואח'** כי מקום מתן השירות הוא מקום צריכת השירות.

משעמדנו על היבטי המע"מ במתן שירות לתושב חוץ, ראוי לבחון את הוראת סעיף 30(א)(2) לחוק

עקרון הניטרליות בדיני המע"מ קובע כי באספקת שירות מעוסק אחד למשנהו בגבולות מדינה אחרת, מס הערך המוסף ישולם במדינה שבה נצרך השירות, קרי מדינת היעד שהיא מקום מושבו של מקבל השירות