

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

חומר למחשבה:

30(א)(5) לחוק מס מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "**חוק מע"מ**") , כי מס בשיעור אפס יוענק לעסקה של מתן שירות לתושב חוץ. בהתאם, היות ומדובר בעסקה חייבת במס (בשיעור אפס) ניתן לנכות את מס התשומות הכרוך בעסקה (ראו סעיפים 30(ב) ו-41 לחוק מע"מ).

על מנת להיות זכאי להטבת המס, נדרש העוסק לעמוד במספר תנאים, פרוצדוראליים ומהותיים, המפורטים בחוק מע"מ ובתקנות. נעמוד בקצרה על חלק מן התנאים המהותיים (לעניין התנאים הפרוצדוראליים ראו תקנה 12(א) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו - 1976 (להלן: "**התקנות**")):

ראשית, נדרש, כי נושא ההסכם **לא יהיה "מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל"**. כלומר, אם השירות ניתן גם לתושב ישראל בישראל לא יהיה זכאי העוסק למע"מ בשיעור אפס.

שנית, נדרש, כי השירות, **לא יינתן לגבי נכס המצוי בישראל** (תקנה 12(א) לתקנות). "נכס" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כ"**טובין או מקרקעין**". "טובין" מוגדרים לצרכי רשימה זו "**לרבות...זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם**".

שלישית, סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר תושב חוץ לגבי יחיד - "**יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל**" ולגבי חבר בני אדם - "**חבר בני אדם שנרשם או התאגד**

מספר ימים לפני תום שנת המס 2011, החליטו ועדת הכספים ושר האוצר להאריך בשנה נוספת חלק מהוראת השעה הקובע שיעור מס מופחת, במכירת קרקע לבניית 8 יחידות דיור לפחות ושנרכשה לפני ה- 7 בנובמבר 2001. נזכיר, כי עמדה לרשותם למעלה משנה לקבל החלטה זו. עתה עולה השאלה, מה יהיה שיעור המס המופחת שיחול על המכירה בשנת המס 2012 - 20% או 25%, לאור אימוץ המלצות דוח ועדת טרכטנברג. ימים יגידו.

רשומון מס בנושא מס ערך מוסף:

"עוד לא אבדה תקוותנו - על קבלת מע"מ בשיעור

אפס בגין שירות הניתן לתושב חוץ"

תקציר הרשומון

ברשימה זו נסקור את פסק הדין בעניין **ל.ג.נ.א.**, אשר מהווה כרסום נוסף בזכאות לקבלת מע"מ בשיעור אפס בגין מתן שירותים לתושב חוץ. כן נבחן שלוש החלטות מיסוי שפורסמו לאחרונה באתר רשות המסים ושופכות אור על עמדת רשות המסים בסוגיה זו. לבסוף, נבקש לבקר, לסכם וליתן דגשים נוספים ביחס לאפשרות לקבל (עדיין) מע"מ בשיעור אפס בגין שירות הניתן לתושב חוץ.

פתח דבר

בניסיון לעודד ייצוא שירותים מישראל, מורה סעיף

לבסוף נסכם את המצבים בהם תחול לדעתנו עדיין הטבת המס המוסדרת בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, תוך ציון קצר של החלופה הנוספת הקיימת בסעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ.

פסיקה מנחה בעניין "מתן השירות בפועל גם לתושב ישראל בישראל"

בעניין **גלמן פינץ** (ע"א 3196/01) משנת 2004, שניתן זמן קצר לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 23 נדון עניינה של המערערת, חברה ישראלית אשר פעלה כסוכנת מכירות בלעדית של גוף עסקי שוויצרי. הגוף השוויצרי הציע למכירה דירות נופש בחו"ל. פסק הדין עסק בנוסחו של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ טרם תיקון 23. המערערת ראתה בשיווק דירות הנופש עבור הגוף השוויצרי כ"מתן שירות לתושב חוץ" ועקב כך דיווחה על עסקאותיה עם הגוף השוויצרי כעסקאות שחל עליהן שיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. לעומת זאת, טענו רשויות מע"מ, כי השירות שניתן לגוף השוויצרי הינו שירות משני ואילו הנהנים העיקריים מן השירות הם תושבי ישראל ולכן יש לחייב את העסקאות בתשלום מס בשיעור מלא. על בסיס עניין **קסוטו** (ע"א 41/96) אישרה דעת הרוב בבית המשפט העליון, כי לאור מהותה הכלכלית של העסקה, תושב החוץ (הגוף השוויצרי) הוא הנהנה הדומיננטי משירותי המערערת ועל כן בדין (כנוסחו דאז) חל מע"מ בשיעור אפס. יחד עם זאת, בית המשפט מצא לנכון לציין, כי " על פי תיקון 23 לחוק הורחב עוד הסייג להקלה, ונקבע כי לא יראו שירות כניתן

רק מחוץ לישראל". לצרכי קבלת שיעור מע"מ אפס נדרש בנוסף, בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ, כי תושב החוץ ימצא מחוץ לישראל וכי לא יהיה לו עסקים או פעילות בישראל.

רביעית, לא יחול שיעור מע"מ אפס על שירות שניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות לתושב חוץ אחר בעת שהותו בישראל.

יודגש, כי לתנאים הנ"ל, ישנם חריגים, אשר בהתקיימם יחול מס בשיעור אפס. בשל קוצר היריעה לא נתייחס אליהם ברשימה זו.

כמו כן, לא נצא מידי חובה לפני שנציין, כי בעבר עד לתיקון 23 לחוק מע"מ, אשר נכנס לתוקף בחודש יולי 2002 (להלן: "**תיקון 23**"), שללה הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, מס בשיעור אפס כאשר נושא ההסכם היה מתן שירות בפועל לתושב ישראל בישראל (וראו לעניין זה למשל ע"א 41/96 וע"א 3196/01).

התכלית החשובה שמבקש לקיים סעיף 30(א) לחוק מע"מ ובפרט סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, בדבר עידוד הייצוא ושיפור מאזן התשלומים של המדינה על ידי הזרמת מט"ח אליה (ראו למשל ע"א 41/96), אינה מונעת, כך נראה, מבתי המשפט לנקוט בפרשנות מצרה בעניין סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. פרשנות, המונעת את הזכאות למע"מ בשיעור אפס מכוח הסעיף, כל אימת שמדובר על שירות, הניתן גם לתושב ישראל בישראל או בהקשרו של נכס בישראל. רשימה זו תעסוק תחילה במגמה זו בפסיקה. בהמשך נסקור שלוש החלטות מיסוי שפורסמו לאחרונה על ידי רשות המסים בהקשר של מתן שירות לתושב חוץ.

המחוזי צידד בעמדת רשות המיסים לפיה לא חל בנסיבות אלו מס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ על התמורה המשולמת על ידי החברות התאילנדיות, היות וגם החקלאים הישראלים נהנים מהשירות שניתן על ידי החברה המערערת.

פסיקה מנחה בעניין "נכס המצוי בישראל"

פסק הדין המנחה בסוגיה ניתן בעניין **רוזין** (ע"א 418/86). באותו מקרה נדון בעניינו של עורך דין אשר ייצג תושבי חוץ בתביעת פיצויים נזקיים, שהוגשה על ידם בישראל. בית המשפט העליון קבע, כי, נכס לצרכי תקנה 12 לתקנות כולל גם זכות רכושית בעלת ערך כלכלי ובכלל זה גם את הזכות לקבלת פיצוי נזיקי לפי הדין הישראלי.

בעניין **מוסל** (ע"א 9303/03) משנת 2004 סיפק המערער, עורך דין במקצועו, שירותים משפטיים לשתי חברות גרמניות, אשר צורפו להליכים משפטיים שהתנהלו בישראל, מכוח הודעות צד שלישי שנשלחו אליהן. בעבור שירותים אלו חייב המערער את חברת הביטוח הזרה שנכנסה בנעלי החברות הגרמניות במס בשיעור אפס בטענה, כי מדובר בשירות הניתן לתושב חוץ.

בית המשפט העליון דחה טענה זו וקבע, בהתבסס על הלכת עניין **רוזין**, כי גם הזכות להתגונן, זכות דיונית ביסודה, הינה זכות בעלת משמעות כלכלית. זכות שנועדה למנוע את חיובו של המתגונן בחיובים כספיים. כן ציין בית המשפט העליון, כי כאשר קיימת זיקה בין הנכס או בין מקבל השירות, לישראל, ההנחה היא שמקבל השירות יזקק ממילא לשירות

לתושב חוץ "כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל". במילים אחרות, כיום די בכך שבצד השירות לתושב חוץ מקבל שירות גם תושב ישראל, על-מנת שההטבה תישלל.

ביטוי להרחבה זו ניתן למצוא בעניין **וידיאו אינטרנשיונל** (ע"ש 1081/05) אשר ניתן בשנת 2006. באותו עניין נדון עניינה של חברה ישראלית, אשר התחייבה בפני חברה זרה לחפש לקוחות בישראל, שביקשו לשדר בערוצי טלוויזיה זרים. המערערט טענה, כי את השירותים היא סיפקה רק לחברה הזרה ואילו רשויות מע"מ טענו, כי השירותים ניתנו גם לתושבי ישראל ולכן בהתאמה שירותים אלו חייבים במע"מ. בהכרעו לטובת רשויות מע"מ פסק בית המשפט המחוזי, כי הלקוחות הישראלים קיבלו בפועל שירותי תיווך מהחברה הישראלית ואין זאת אלא שההתקשרות נעשתה בינם לבין החברה הישראלית ולא בינם לבין החברה הזרה ישירות. לדידו של בית המשפט, העובדה כי מדובר בשירות נלווה בלבד, איננה משנה לאחר תיקון 23 שכן די בקיומו של נהנה משני תושב ישראל בישראל על מנת שלא ניתן יהיה לקבל מע"מ בשיעור אפס.

בעניין **א. גמיש** (ע"מ 1506/08) משנת 2010, נדון עניינה של חברה, המסייעת לחברות זרות באיתור ובמיון מועמדים לעבודה בישראל. האיתור והמיון נעשים בתאילנד בהתאם לצרכי ודרישות החקלאים הישראלים בעלי ההיתרים להעסקת עובדים זרים, כפי שאלה מועברים לידי החברה. בית המשפט

לרשויות המס בישראל ולכן הנכס, הזכות לשלם מס נכון, מצוי בישראל". בנוסף, מטעים בית המשפט, כי: "הזכות לשלם את המס על פי גובה הפסדים הנכון של ויז'נטק הינה זכות בעלת שווי כלכלי לכל דבר ועניין ויש לראות בה בגדר "נכס". לבסוף, מציין בית המשפט, כי גם תכלית החקיקה אינה מתקיימת בעניינו וכדבריו: "בנסיבות אלה, מתקיימת אכן ההנחה הסבירה כי בכל מקרה לא היו בעלי המניות, גם בעלי המניות תושבי החוץ, שוכרים שירותיו של רו"ח שאיננו רו"ח ישראלי. אין לכן כל מקום לטענה בדבר עידוד ייצוא שירותים לחו"ל".

סיכומו של דבר, על בסיס ניתוח אופי הנכס שלגביו ניתן השירות ותכלית החקיקה, נקבע כי לא יחול מע"מ בשיעור אפס בגין השירות שניתן לתושבי החוץ.

החלטות מיסוי חדשות בסוגית מתן שירות לתושב חוץ

לאחרונה פורסמו באתר רשות המסים שלוש החלטות מיסוי העוסקות בשאלת חבות המס בגין שירות הניתן לתושב חוץ.

החלטת מיסוי 3/11 - החבות במס בגין מתן שירותים משפטיים לתושבים זרים:

העובדות:

חברת עורכי דין ישראלית ("החברה הישראלית") חתמה על הסכם למתן שירותי ייעוץ משפטיים לחברת עורכי דין זרה ("החברה הזרה"). החברה הזרה אינה מקיימת עסקים בישראל ואינה רשומה כעוסק בישראל. החברה הזרה קשורה בהסכם

"ישראלי" ואין צורך לעודד אותו לכך באמצעות תמריץ הפטור ממס. לגופם של דברים ציין בית המשפט, כי חברת הביטוח הזרה שנכנסה לנעלי החברות הגרמניות הייתה חייבת להתגונן מפני התביעה במדינת ישראל באמצעות עורך דין ישראלי.

בעניין נ.ד.ל.א (ע"מ 1058-07) שבה ועלתה לאחרונה (ביום 31.10.2011) השאלה, האם שירות שניתן לתושבי חוץ חל ביחס לנכס המצוי בישראל (תקנה 12א(א) לחוק מע"מ).

באותו עניין דובר במערערת (חברה ישראלית), אשר יזמה וטיפלה בהקטנת חבות המס של תושבי ישראל ותושבי חוץ, כפועל יוצא מעסקת החלפה של מניותיהם בחברה ישראלית. החלפת המניות לוותה בהסדר מס שניתן על ידי רשות המסים, במסגרתו נקבע, בין היתר, כי החבות בריווח הון ותשלום המס ייעשו על פי גובה הפסדים של החברה הישראלית שמניותיה הוחלפו.

בגין שכר הטרחה ששולם למערערת על ידי תושבי החוץ, גבתה המערערת מס בשיעור אפס, בטענה, כי מדובר בשירות הניתן לתושב חוץ. רשויות מע"מ דחו טענה זו, היות והשירות לדידם ניתן לגבי נכס המצוי בישראל. בית המשפט המחוזי צידד בעמדת רשויות מע"מ מן הטעמים הבאים: תחילה מציין בית המשפט, כי לשיטתו, אין "מחלוקת כי הזכות שבהגדרת "נכס" איננה כוללת רק זכות לתבוע או להתגונן אלא כל זכות רכושית בעלת ערך כלכלי" (והשוו לעניין רוזין ומוסל). בהמשך ממצה בית המשפט, כי בעניינו מדובר "במס שיש לשלם

הזרה שירותים מנותני שירותים ישראלים דוגמת עורכי דין, יועצים, רואי חשבון וכיו"ב ("היועצים").

החלטת המיסוי:

השירותים שנתנו היועצים לחברה הזרה בקשר להנפקת אג"ח בבורסה לני"ע בת"א יהיו חייבים במע"מ בשיעור אפס על פי סעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ, בהתקיים, כי החברה הזרה הינה בגדר "תושב חוץ" כהגדרתו בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ וכן בהתקיים התנאים הפרוצדוראליים המפורטים בתקנה 12 ו-12א לתקנות.

עם זאת, רשות המסים סייגה את החלטתה בכך שמע"מ בשיעור אפס לא יחול, אם היועצים ניהלו משא ומתן בשם החברה הזרה עם גורמים ישראלים בישראל קודם להנפקה (גורמים מוסדיים וכו') לשם רכישת האג"ח או בכל נושא אחר. לשיטתה של רשות המסים במקרה זה השירותים ניתנים הן לחברה הזרה והן לגורמים הישראלים בישראל. כמו כן, מדגישה החלטת המיסוי, כי אישור זה לא יחול על שירותים שתקבל החברה הזרה לאחר ההנפקה בקשר עם האג"ח, היות ולאחר ההנפקה השירותים יינתנו הן לחברה הזרה והן למחזיקי האג"ח בישראל.

החלטת מיסוי 5/11 - החבות במע"מ בשל עסקה של מכירת אופציה ובשל עסקה של מתן שירותים בקשר למכירת האופציה

העובדות:

חברה בישראל ("החברה המוכרת") מכרה לחברה תושבת חוץ ("החברה הזרה") אופציה לרכישת

להענקת שירותים משפטיים לחברה זרה אחרת ("החברה הזרה השנייה"), ולצורך מילוי התחייביותיה על פי הסכם זה התקשרה בהסכם עם החברה הישראלית. החברה הזרה השנייה רשומה בחו"ל, וגם לה אין נכסים בישראל ואין היא מנהלת הליכים משפטיים בישראל. בתמורה לשירותים, המוענקים על ידי החברה הישראלית לחברה הזרה, תשלם החברה הזרה לחברה הישראלית דמי ייעוץ על בסיס שנתי.

החלטת המיסוי:

רשות המסים אישרה, כי בגין השירותים שמעמידה החברה הישראלית לחברה הזרה יחול מע"מ בשיעור אפס בתנאי, בין השאר, שהשירותים האמורים מתייחסים לעסקאות, נכסים והליכים הנמצאים בחו"ל, ובנוסף לא קיימת כל זיקה בין השירות לישראל, לנכס בישראל ו/או לתושב ישראל בישראל.

החלטת מיסוי 4/11 - החבות במע"מ בשל מתן שירותים לתושב חוץ בקשר להנפקת אג"ח בבורסה בישראל:

העובדות:

חברה זרה ("החברה הזרה") מקיימת פעילות בתחום הנדל"ן המניב בחו"ל. לצורך מימון עסקיה בחו"ל הנפיקה החברה הזרה אג"ח בבורסה לני"ע בישראל. פרט להנפקת האג"ח כאמור, אין לחברה הזרה כל זיקה לישראל. בעל המניות היחיד בחברה הזרה הינו תושב זר וכך גם כל נושאי המשרה בחברה זו. במהלך הליך ההנפקה, קיבלה החברה

הרי היא בבחינת "נייר ערך", המוצא מהגדרת טובין ועל כן מכירה זו אינה חייבת במע"מ.

סיכום, ביקורת ומסקנות

ראינו, אם כן, כי דרישות חוק מע"מ והתקנות מחד ופרשנות בתי המשפט מאידך, מקשות באופן ניכר על האפשרות ליהנות ממע"מ בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, בעבור מתן שירות לתושב חוץ. קושי זה עולה מיוחד, כאשר מדובר על שירות שניתן גם לתושב ישראל בישראל ו/או שירות ביחס לנכס המצוי בישראל. עניין **נ.ד.ל.א** מהווה דוגמא טובה לכך. יחד עם זאת, דומה, כי טרם נאמרה המילה האחרונה לגבי סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. בהקשר לכך עולות בין היתר הסוגיות הבאות:

בהיבט הדרישה, כי השירות לא יינתן לגבי נכס

המצוי בישראל (תקנה 12 לתקנות), ראוי לזכור, כי רק שירות הניתן ביחס לנכס בישראל, כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ, ימנע את הטבת המס. כך למשל שירות הניתן ביחס למנייה (זכות בתאגיד) בישראל אינו נחשב כשירות הניתן לגבי נכס ולפיכך אינו מעקר ככלל את תחולת המע"מ בשיעור אפס. דוגמה לכך ניתן לראות בהחלטות מיסוי 4/11 ו- 5/11, המפורטות לעיל, שעסקו בניירות ערך של חברות ישראליות ובכל זאת אפשרו קבלת מע"מ בשיעור אפס. יתרה מזאת, ניתן לטעון, כי שירות הניתן לתושב חוץ ביחס לבחינת מעמדו החוקי בישראל אינו נכנס לגדרי המונח נכס, היות ובגדרי המעמד גלומים חובות זכויות כאחד. כך מתן חוות

מניות בחברה ישראלית אחרת ("החברה הישראלית"). לשם רכישת האופציה, מימושה ורכישת הון המניות בחברה הישראלית, ניתנו לחברה הזרה שירותים משפטיים, כלכליים ואחרים ("השירותים") על ידי נותני שירותים ישראליים ("היועצים").

החלטת המיסוי:

החלטת המיסוי ערכה אבחנה בין שלושה מצבים שונים שיחולו בהקשר לשירותים שניתנו לחברה הזרה ובהתאמה לשאלת החבות במע"מ אפס: **מצב ראשון:** במידה והשירותים ניתנו ע"י היועצים במקביל גם לתושבת החוץ וגם לחברה המוכרת ו/או לחברה הישראלית, יחול בגין השירותים האמורים מס ערך מוסף בשיעור מלא. **מצב שני:** במידה והשירותים ניתנו ע"י היועצים רק לחברה תושבת החוץ, ואילו החברה המוכרת ו/או החברה הישראלית קיבלו שירותים מיועצים אחרים, יחול בגין השירותים שניתנו לתושבת החוץ מס ערך מוסף בשיעור אפס. **מצב שלישי:** במידה ושירותי הייעוץ כללו בדיקת נאותות בהתייחס לחברה הישראלית, יחול בגין מרכיב זה של השירותים מס ערך מוסף בשיעור מלא לאור הסייג הקבוע בתקנה 12א' (א) לתקנות מע"מ, היות ומדובר בשירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל (הנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים של החברה הישראלית, כגון: מקרקעין, מכונות, פטנטים וכו'), בהנחה שבבעלותה של החברה הישראלית נכסים כאמור).

להשלמת התמונה, נקבע ביחס לאופציה שנמכרה לחברה הזרה, כי היות ואופציה הונפקה בסדרה,

גם לתושב ישראל בישראל (סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ), ניתן לטעון, לדעתנו כי במצבים בהם תכלית החקיקה מתקיימת במלואה, קרי מדובר בייצוא שירותים לתושב זר, עצם מתן שירות נלווה ולוואי לתושב ישראל בישראל אינו צריך לפגוע בסיווג השירות כשירות לתושב חוץ. כך למשל, שירותי מחקר ופיתוח לחברה זרה מצדיקים ככלל מע"מ בשיעור אפס, גם כאשר בעלי המניות של החברה הזרה או חלקם הינם תושבי ישראל.

ביחס להחלטת מיסוי 4/2011 לא נותר אלא לתהות מדוע רשות המסים קבעה, כי לא יחול מע"מ בשיעור אפס, אם היועצים ניהלו משא ומתן בשם החברה הזרה עם גורמים ישראלים בישראל גם קודם להנפקה (גורמים מוסדיים וכו'). במקרה זה ניתן להניח, כי הגורמים הישראלים היו מיוצגים על ידי יועצים מטעמם ועל כן ההנחה, כי השירותים ניתנים הן לחברה הזרה והן לגורמים הישראלים בישראל יכולה להתגלות כחסרת בסיס.

לבסוף, יודגש, כי סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, מאפשר קבלת מע"מ בשיעור אפס בעת "מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל". כפי שהדגשנו ברשומון מס מס' 2 אין כל הגבלה מהותית נוספת בחוק מע"מ או בתקנות לעניין הזכאות לקבלת הטבת המס מכוח הוראת סעיף זה. לכן, יתכנו, נסיבות, אשר שוללות מע"מ בשיעור אפס מכוח הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, ובד בבד מקיימות מע"מ בשיעור אפס מכוח הוראת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ. לאור

דעת לעניין תושבותו הישראלית של פלוני לצרכי ביטוח לאומי, למשל, אינה מהווה לדעתנו נכס בישראל. ובכלל, הקושי בפרשנות הרחבה של בית המשפט בעניין נ.ד.ל.א. למונח נכס בחוק מע"מ נובע מכך שקיומו של הנכס נגזר מהחזר המס שניתן לתושבי החוץ. מעניין אם פסיקת בית המשפט הייתה משתנה לו שכר הטרחה בגין השירותים בעניין נ.ד.ל.א. היה נגבה על עצם הייצוג של התושבים הזרים ומבלי שהושג החזר המס המיוחל.

בהיבט תכלית החקיקה, ראינו, כי בתי המשפט מייחסים חשיבות רבה לעידוד ייצוא שירותים. תכלית זו מתקיימת לגישתם דרך כלל כאשר נותן שירותים ישראלי מתחרה בנותן שירותים זר על מתן השירותים לתושב חוץ. על רקע דברים אלו, בית המשפט בעניין נ.ד.ל.א. ציין, כי בעלי המניות תושבי החוץ היו זקוקים בין כה וכה למייצג ישראלי ולא למייצג זר ועל כן לא מתקיים לגישתו ייצוא של שירותים לחו"ל.

עמדתו של בית המשפט מתעלמת בעינינו מכך שייצוא שירותים מתקיים בכל מקרה בו תושב חוץ נדרש לשירותיו של תושב ישראל ובמיוחד כאשר נותן השירותים הישראלי פונה מיוזמתו לתושב החוץ ויוצר אצלו "יש מאין" צורך בקבלת שירותים. כלומר, בדומה לעניין נ.ד.ל.א., אך ורק בזכות פנייתו של נותן השירותים הישראלי מוזרם כסף זר לישראל. בנוסף, גישתו של בית המשפט מתעלמת מכך, שתושבים זרים ובהם תושבי ישראל לשעבר, מסוגלים ליתן שירותים בקשר לנכסים המצויים בישראל.

בהיבט התנאי, כי מתן השירות בפועל לא יינתן

פסיקת בית המשפט בעניין **גוילי** (ת"מ 124-08), אשר קבעה, כי מקום מתן שירות נקבע לפי מיקומו הגיאוגרפי של הצרכן, ניתן לומר, כי בכל עת שצרכן השירות מצוי מחוץ לישראל (בין אם מדובר בתושב ישראל ובין אם מדובר בתושב חוץ) יש לבחון שימוש בהוראת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ לצד הוראת סעיף 30(א)(5) לפקודה.

עיננו הרואות, אפוא, כי זכאות למע"מ בשיעור אפס בעבור שירות לתושב חוץ מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ מחייבת בחינה מקיפה של מהות העסקה ושל הגורמים המעורבים בעסקה – מיהות נתן השירות, מיהות מקבלי השירות והנכס מושא השירות. כן ציינו, כי סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ יכול להוות בנסיבות מסוימות חלופה טובה יותר. מכל מקום, טוב לבחון את מתן השירות טרם ביצוע העסקה, ואף ליזום פנייה לרשות המסים לקבלת החלטת מיסוי, במקרה הצורך, על מנת להבטיח את תוצאות המס של מתן השירות.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

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