

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

עסקאות יצוא שונות וביניהן יצוא נכסים ושירותים. מטרת הסעיף לעודד את הייצוא ולשפר את מאזן התשלומים של המדינה על ידי הזרמת מט"ח אליה (ראו למשל ת"מ 124/08 גווילי נ' מדינת ישראל).

רבים מסעיפי המשנה של סעיף 30(א) לחוק מע"מ מתנים את הטבת המס בשיעור אפס בכך שמכירת הנכס או מתן השירות יהיו לתושב חוץ. כך למשל, סעיף 30(א)(2) קובע מס בשיעור אפס על מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ; סעיף 30(א)(5) קובע מס בשיעור אפס על מתן שירות לתושב חוץ, בתנאים מסוימים; סעיף 30(א)(17) מקנה מס בשיעור אפס בגין מתן זכות שימוש לתושב חוץ בשטחי תערוכה; סעיף 30(א)(18) מחיל מס אפס בעת מתן שירות לתושב חוץ לשם הפקת סרט בישראל, בתנאים מסוימים; סעיף 30(א)(19) קובע מס אפס בגין מתן שירותי פיקוח, תיאום ובקרה בקשר לביצוע ניסויים רפואיים בבני אדם לתושב חוץ.

כאמור, המכנה המשותף לכל הסעיפים הנ"ל הינו קבלת המוצר או השירות על ידי תושב חוץ. סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר כי "תושב חוץ" הינו "יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל" או "חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל". בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ נקבע, כי לצורך קבלת הטבת מע"מ בשיעור אפס, נדרש שתושב החוץ ימצא מחוץ לישראל, וכי לא יהיה לו עסקים או פעילות

הרהורים נוספים בשאלה מיהו "תושב חוץ" לצורך הטבת מע"מ בשיעור אפס בעקבות פסק הדין בעניין איזי פורקס?

פסק הדין בעניין איזי פורקס (ע"מ 29527-05-12) צריך להוות איתות אזהרה לעוסקים ישראלים, אשר נותנים שירותים לתושבי חוץ ודורשים הטבת מע"מ בשיעור אפס. לפי פסק הדין, לעתים פעילותו בישראל של העוסק הישראלי קשורה לפעילות הליבה של תושב החוץ, ולמעשה מקימה לתושב החוץ שלוחה ופעילות עסקית בישראל. במצב כזה נשללת ההטבה של מע"מ בשיעור אפס.

פתח דבר

סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") קובע, כי "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין". סעיף 1 לחוק מגדיר "עסקה", בין היתר, כ"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו". שירות מוגדר באותו סעיף כ-"כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר...". סעיף 15 לחוק מע"מ משלים וקובע, בין היתר, כי יראו שירות כניתן בישראל אם "נתן אותו מי שעסקו בישראל". אל מול הסעיפים אשר קובעים את החבות במע"מ בגין עשיית עסקה בישראל, מחיל סעיף 30(א) לחוק מע"מ מס בשיעור אפס על

פסיקת בית המשפט: בית המשפט המחוזי דחה את הערעור וצידד בעמדת מנהל מע"מ. בית המשפט התרשם, כי קיים מערך עסקי שלם המתנהל בישראל על ידי פורקס בע"מ. מערך זה מהווה חלק בלתי נפרד מאותו מסחר אינטרנטי מקוון במט"ח, המבוצע באמצעות תוכנת הפורקס, השייכת לחברה הקפריסאית. לאור האמור מדגיש בית המשפט, כי אין לבחון את שאלת קיום פעילות המסחר במט"ח רק על סמך מיקומו הפיזי של שרת המחשב, אשר מצוי מחוץ לישראל, או על סמך התוכנה המאפשרת את רכישת המט"ח, המצויה בבעלותה של החברה הקפריסאית.

בית המשפט מבהיר לעניין זה, כי מעדותו של בעל מניות ודירקטור בפורקס בע"מ, עולה, כי פורקס בע"מ השתמשה בפלטפורמת המסחר של החברה הקפריסאית והיוותה למעשה סניף של החברה הקפריסאית. בית המשפט מצוין, כי בעדותו הטעים העד, כי "ללקוחות יותר נוח לדבר בעברית בטלפון או לעשות פעילות. למשל, אם מישהו יש לו בעיה באיזה משיכה אז הוא יכול להתקשר ולהגיד, תשמעו אני לא רואה את הכסף... אז נותנים לו את השירותים האלה."

כן מצוין בית המשפט, כי לא צורפה אסמכתא כלשהי לפעולות של שיווק או פרסום מצידה של פורקס בע"מ. בנסיבות אלו מדובר לדעתו של בית המשפט על מהות עסקית שהיא נרחבת יותר משיווק, אשר מבוצעת מישראל.

בית המשפט מצא, בנוסף, כי פורקס בע"מ איתרה לקוחות בישראל, חתמה על חוזים מולם בשם

בישראל. בתנאי זה עסק פסק הדין בעניין איזי פורקס.

עניין איזי פורקס (ע"מ 29527-05-12)

רקע עובדתי: חברת איזי פורקס קפריסין הינה חברה תושבת קפריסין, אשר נוסדה בשנת 2005 ועוסקת בתחום הפורקס, ובעלותה תוכנה לסחר מקוון במט"ח (להלן: "החברה הקפריסאית").

לחברה הקפריסאית חברות בנות ברחבי העולם, העוסקות בקידום עסקיה. לצד חברות אלו, לחברה הקפריסאית שתי חברות קשורות תושבות ישראל. האחת היא המערערת, שעיסוקה הוא במתן שירותי מחקר ופיתוח ושירותי תחזוקה ותמיכה לאתר האינטרנט של החברה הקפריסאית. השנייה, איזי פורקס בע"מ, אשר עסקה בפעילות שיווק עבור החברה הקפריסאית (להלן: "פורקס בע"מ").

עמדת הצדדים: המערערת טענה כי הכנסותיה מהחברה הקפריסאית מקורן בשירות לתושב חוץ, ולכן בגין מע"מ בשיעור אפס, בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

מנהל מע"מ קבע מצידו, כי התוכן האמיתי של הקשרים בין החברה הקפריסאית לבין פורקס בע"מ מורה, כי פורקס בע"מ תפקידה כסניף של החברה הקפריסאית בישראל. אי לכך, בתקופת הרלוונטיות לערעור, היו לחברה הקפריסאית פעילות ועסקים בישראל, והיא אינה "תושב חוץ" כהגדרת מונח זה בסעיף 30(ג) הנ"ל לחוק מע"מ. על כן, המערערת אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס בגין השירותים שהעניקה לחברה הקפריסאית.

הישירה בין הלקוחות הישראליים לבין פורקס בע"מ, הכוללת אישור התקשרות באינטרנט. באישור זה הלקוח מצהיר, בין היתר, כי התקשר עם פורקס בע"מ בהסכם לפתיחת חשבון לביצוע עסקאות במט"ח באמצעות אתר האינטרנט איזי פורקס IL וקיבל הסברים באשר לסיכונים הכרוכים בהתקשרות. בהמשך נכלל נספח ביצוע עסקאות בכרטיסי אשראי, כאשר בתחתית המסמך מופיעה כתובתה של פורקס ברמת גן וטלפון של חדר עסקאות.

הרי כי כן, בית המשפט מסיק, כי למרות שההתקשרות הפורמלית נעשתה בין הלקוח לבין איזי פורקס קפריסין, ההתקשרות הכספית, שהיא חלק מניהול זירת המסחר, התבצעה על ידי פורקס בע"מ בישראל. יתרה מזאת, בית המשפט מצא, כי בתגובה של פורקס בע"מ לתובענה ייצוגית שהוגשה נגדה בישראל, לא נעשתה כל הבחנה בין פעילות החברה בישראל (פורקס בע"מ) לבין הפעילות של החברה הקפריסאית. לדידו של בית המשפט, לא נטען ולו ברמז, כי פורקס בע"מ אינה עוסקת באותה פעילות של מתן פלטפורמת מסחר המייחדת את החברה הקפריסאית. במקום אחר באותה תגובה צוין, כי החברה הקפריסאית החילה על הפעילות בישראל את אותם סטנדרטיים רגולטוריים, אשר נדרשו מחברות איזי פורקס, שהוקמו ברחבי העולם. בנוסף, ציינה החברה הקפריסאית בתגובה, כי כל אחד מעובדיה, לרבות עובדיה בישראל, מחויב לעבור אחת לשנה מבחן ציות בנושאים שונים, ובכלל זה כללי הפעלת זירת מסחר וכללי מסחר

החברה הקפריסאית, תמכה טכנית בלקוחות בשפה העברית, ניהלה חדר עסקאות משל עצמה, אשר אויש על ידי אנשי מקצוע שביצעו פעולות ותמכה בחדר העסקאות של החברה הקפריסאית (באמצעות חיבור לאתר האינטרנט וה-back office של החברה הקפריסאית). לא בכדי, הדגיש בית בית המשפט, כי באתר האינטרנט בעברית של הקבוצה ישנה הפניה, בין היתר, לטלפון של חדר העסקאות בתל אביב, וכן מתואר הניסיון הרב של הצוות בישראל והשירות האישי, אשר קיים בחדר העסקאות. פורקס בע"מ גם העניקה שירותי סליקה של כרטיסי אשראי של לקוחות ישראלים, ובלשונו של בית המשפט: **"סליקת כספי העסקאות והמערך הכספי בעניין הבטחת הביטחונות לשם ביצוע המסחר בפורקס, מהווים חלק בלתי נפרד מפעילות כוללת של הפעלת פלטפורמת מסחר מקוונת - כלומר חלק בלתי נפרד מהפעילות העסקית של החברה הקפריסאית המתבצעת בישראל"**. בהתאמה, נמצא גם, כי הכספים הועברו לחברה הקפריסאית באמצעות פורקס בע"מ ולא על ידי הלקוחות באופן ישיר, תוך בחינה ופיקוח של הביטחונות, אשר הועמדו על ידי הלקוחות.

בחינת המסמכים, אשר נלוו להתקשרות בין הלקוחות הישראליים לבין החברה הקפריסאית ופורקס בע"מ, חיזקה אף היא את מסקנת בית המשפט, כי לא מדובר במסמכים של חברת שיווק. **"מדובר בהתקשרות כספית שהיא חלק מניהול זירת מסחר אשר התבצעה על ידי פורקס בע"מ"**. בית המשפט מדגיש לעניין זה, את ההתקשרות

בכל מקרה, בהעדר הגדרה להיקף הפעילות ו/או העסקים הדרוש כדי לשלול את הטבת המס, ולאור תכלית חקיקת סעיף 30(א) לחוק מע"מ, עליה עמדנו מעלה מכאן, לדעתנו יש לפרש את הוראת סעיף 30(ג) לחוק מע"מ בצמצום, כך שההטבה בדמות מס אפס תישלל רק כאשר מדובר על פעילות ו/או עסקים משמעותיים בישראל, ו/או כאשר לתושב החוץ קיימים פעילות ו/או עסקים בישראל, הקשורים לתחום בו הוא מקבל שירותים מתושב ישראל, בדומה לעניין איזי פורקס. לבסוף נציין, כי הגדרת "תושב חוץ" לצורך מע"מ קשורה לסוגיית התושבות במס הכנסה, וכן לשאלת קיומו של "מוסד קבע" לפי אמנות המס. מעניין יהיה לראות, אם המגמה להרחיב את הפרשנות ל"מוסד קבע" במישור המיסוי הבינלאומי בעקבות פרויקט ה-BEPS (Base Erosion Profit Shifting) וכן הכוונה להחיל רישום במע"מ של תאגידים זרים בתחום האינטרנט, כפי שבאה לידי ביטוי בטייט חוזר מס הכנסה בנושא חברות אינטרנט מחודש אפריל 2015, תשלול את הטבת המס גם במקרים נוספים.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז. 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.

במט"ח. לאור האמור, קובע בית המשפט, כי יש לראות בחברה הקפריסאית כמי שיש לה עסקים ו/או פעילות בישראל, ואין היא בגדר "תושב חוץ" לצרכי הזכאות במס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א) (5) לחוק מע"מ. יצוין, כי בית המשפט לא ייחס חשיבות לכך שמנהל מע"מ לא דרש מהחברה הקפריסאית ליישם בעניינה את הוראות סעיף 60 לחוק מע"מ ולמנות לה נציג בישראל.

מסקנות, המלצות ותהיות לעתיד

פסיקת בית המשפט בעניין איזי פורקס מהווה פסיקה תקדימית לגבי חברות, אשר פועלות מחוץ לישראל, אך מותירות עקב בקרקע בישראל בדמות חברת שיווק, חברת מו"פ וכו'. בית המשפט קבע, כאמור, כי בנסיבות מסוימות, פעילות בישראל, המבוצעת על ידי חברה קשורה לחברה הזרה, עלולה להקים לחברה הזרה פעילות ועסקים בישראל ועל כן תשלול הטבה בדמות מע"מ אפס. מפסיקת בית המשפט עולה, כי שירותי מחקר ופיתוח, שיווק, איתור לקוחות ושימור לקוחות על ידי תושב ישראל, לא מקימים, ככלל, פעילות או עסקים לתושב החוץ בישראל. מכל מקום, והגם שמדובר בפסיקת בית משפט מחוזי שעשויה להתהפך בבית המשפט העליון, רצוי, כי חברות זרות שמקבלות שירותים בישראל ייבחנו מחדש את טיב השירותים הניתנים להן ואת היקף הפעילות שלהן בישראל. דברים אלו יפים לא רק לא רק לחברות זרות העוסקות בתחום הפורקס, אלא גם בתחום הפארמה, הטכנולוגיה, השירותים האינטרנטיים וכו'.