

**חברים יקרים:**

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

**סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, עניין גווילי והוראת פרשנות 1/2013**

סעיף 30(א)(7) לחוק מורה, כי מס בשיעור אפס יוענק בעת "מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל". מדובר בהוראה, בעלת לשון ברורה לפיה חל מס בשיעור אפס כאשר עוסק, שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל, נותן שירות מחוץ לישראל. יודגש, כי אין כל הגבלה מהותית נוספת בחוק מע"מ או בתקנות מע"מ לעניין הזכאות לקבלת הטבת המס מכוח הוראת הסעיף (והשוו להוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ ותקנה 12א לתקנות מע"מ). הוראת הסעיף נדונה בעניין גווילי (ת"מ 124/08), אשר עסק בבקשה לאישור תביעה ייצוגית מכוח חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: "חוק התובענות"), בשל חיוב שלא כדין במע"מ של שיחות טלפון מחו"ל לארץ באמצעות כרטיסי חיג או שיחות גוביינא.

באותו מקרה הצרכנים התקשרו בחוזה עם אחת מן החברות המספקות שירותי טלפון בינלאומיים לרכישת קוד גישה באמצעותו ניתן לבצע חיג בינלאומי בעת השהייה בחו"ל. בתום תקופת השירות, קיבל הצרכן חשבונית ובה נקוב הסכום לתשלום בתוספת מע"מ. השירות ניתן ככלל באמצעות חברות תקשורת זרות ומרכזיות זרות, אשר סייעו לחברות התקשורת הישראליות במתן השירות מחוץ לישראל.

**מס ערך מוסף: "סוגיות במע"מ בשיעור אפס – הסיפור שאינו נגמר"**

**מבוא**

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 עסקאות יצוא שונות וביניהן יצוא שירותים, וזאת במטרה לעודד את הייצוא ולשפר את מאזן התשלומים של המדינה על ידי הזרמת מט"ח אליה.

בשנים האחרונות עמלים רשויות המס בגיבוי בתי המשפט להצר את הטבת המס הניתנת במסגרת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. לצערנו, נראה, כי מגמה זו חלה עתה גם לגבי סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ. בכך נדון ברשימה זו ונסקור בין היתר שני פסקי דין חדשים, אשר ניתנו בסוגיה. עניין רזניק ועניין אתגל. נתחיל עם סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ.

מולטימדיה (MMS) ושירותי אינטרנט באמצעות מכשיר סלולרי.

**הוראת הפרשנות 1/2013** מנחה, כי בכל הנוגע לשירותים אלה, יש לבחון היכן נמצא מקבל השירות - הגורם אשר יזם את ההתקשרות. אם הוא נמצא בישראל יחול מע"מ בשיעור מלא. אם הוא נמצא מחוץ לישראל יחול מע"מ בשיעור אפס על פי סעיף 30(א)(7) לחוק.

**עניין רזניק ואח' (ת"צ 10601-08-10)**

בהמשך לעניין **גווילי**, פורסם לאחרונה פסק הדין בעניין **רזניק**. בפסק דין זה נדונה בקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד חברות סלולר ישראליות. המבקשים טענו, בין היתר, כי חברות הסלולר חייבו אותם שלא כדין במע"מ בשיעור מלא בגין חבילות תקשורת לשימוש בחו"ל, שמחירן משולם מראש בישראל (להלן: "**חבילות התקשורת**"). חבילות התקשורת מאפשרות ללקוח מכסה מסוימת של שיחות, מסרונים וגלישה באינטרנט בנפח מסוים מחוץ לישראל.

המבקשים טענו, כי בהתאם לעניין **גווילי**, חבילות התקשורת נצרכות מחוץ לישראל ולכן מזכות במע"מ בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ. מנגד טענו חברות הסלולר והמדינה שהצטרפה כמשיב להליך, כי חבילות התקשורת שנמכרו אינן בגדר "שירות", כי אם נכס שהוא טובין מסוג חבילת זכויות שניתנות למימוש בחו"ל, או נכס בלתי מוחשי. בהתאם מדובר לדין במכר של זכות על ידי עוסק ישראלי, המחייב במע"מ בשיעור מלא.

התובעים טענו, כי רשויות מע"מ, באמצעות חברות התקשורת, חייבו עסקאות של שיחות טלפון לארץ מחו"ל, באמצעות כרטיסי חיוג או שיחות גוביינא, במע"מ בשיעור מלא, למרות שסעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ מורה בעניינם על הטלת מס בשיעור אפס.

בית המשפט המחוזי קיבל את בקשת התובעים ובפסק דין מפורט ביסס את הכרעתו, בין היתר, על הראייה, כי תכליתו של חוק מע"מ הינה להטיל מס על צריכה של מוצרים ושירותים בישראל. מתוך תכלית זו מסיק בית המשפט, כי מקום מתן השירות קשור בטבורו למקום צריכת השירות, אשר מזוהה עם מיקומו הגיאוגרפי של מקבל השירות - הצרכן.

על בסיס המבחנים שהותוו בפסק הדין בעניין **קוטו** (ע"א 41/96), לעניין זהות מקבל השירות, בהקשר של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ בנוסחו לפני תיקון 23 לחוק (מבחן משלם השירות, מבחן הצדדים לחוזה השירות, מבחן הנהנה מן השירות, ומבחן הנסיבות), מגיע בית המשפט למסקנה, כי מקבל השירות הינו יוזם השיחה, שנמצא מחוץ לישראל.

המעניין הוא, כי רשות המסים אימצה בהוראת **פרשנות 1/2013**, את מסקנות בית המשפט בעניין **גווילי**, בכל הקשור לחבות במע"מ אפס בעסקאות של שירותי תקשורת בינלאומיים. אדרבה, במסגרת **הוראת הפרשנות 1/2013** החילה רשות המסים את הפרשנות גם לשירותים נוספים בתחום שירותי התקשורת הבינלאומיים, מעבר לכרטיסי החיוג ושיחות הגוביינא, כגון: שירותי סלולר, שירותי מיסרון (SMS), שירותי Call Back, שליחת הודעות

סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ. ולנו נדמה, כי טרם נאמרה המילה האחרונה בסוגיה. לבסוף, יודגש, כי בית המשפט בעניין **רזניק** דן גם בסוגיות חשובות מתחום חוק התובענות, החורגות מגדרי רשימה זו.

**סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ ועניין אתגל (ע"מ**  
**12-10-55642)**

סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ מורה, כי מע"מ בשיעור אפס יחול בעת "**מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה...**". יחד עם זאת, הוראת הסעיף מסייגת מתן מס בשיעור אפס "**כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל...**".

שורה של פסקי דין ניתנו בשנים האחרונות בסוגיה זו ופורטו ברשומוני מס קודמים. המשותף לכולם, הוא דחייה של הטבת המס בשיעור אפס, כל אימת שנמצא, כי לצד תושב החוץ קיבל את השירות גם תושב ישראל בישראל.

פסק הדין האחרון שדן בסוגיה והגיע למסקנה דומה, הינו פסק הדין בעניין **אתגל**.

המערערת באותו עניין, היא חברת פרטית העוסקת בתחום הייזום, פיתוח וניהול השקעות בתחומי האנרגיה, תשתיות וחברות תעשייתיות ובין היתר משמשת גם כ"סוכן-מתווך" של קרנות השקעה פרטיות, הפועלות מחוץ לישראל עם משקיעים תושבי ישראל. המערערת דיווחה על הכנסותיה מהקרנות כחייבות במס בשיעור אפס על פי סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. לטענת המערערת היא

לאחר סקירה של פסיקה מוקדמת שעסקה באבחנה בין "מכר" לבין "שירות" לצרכי חוק מע"מ, מצדד בית המשפט בעמדת חברות הסלולר והמדינה וקובע, כי מדובר בעניינו ברכישת זכות לקבלת שירות, אשר מהווה בעת רכישה נכס, וכדבריו: "**רכישת החבילות היא בבחינת רכישת נכס, זכות לקבלת שירות. השירות עצמו, יתכן שינתן ויתכן שלא ינתן, ולא הוא המחויב במע"מ, כי אם רכישת הזכות לקבלו, שהיא בבחינת נכס**". לעניין זה מדגיש בית המשפט את ההגדרה השיורית של "שירות" לעומת התחולה הרחבה שניתנה להגדרת "נכס" בפסיקה, כך "**שאם "נכס" כולל כמעט כל סוג של זכות, רק שירות של ממש ייחלץ מגדרה**".

יחד עם זאת, רואה בית המשפט לציין, כי פרשנות אינה "**נקיה מספיקות**", כלשונו, בפרט לאור פסיקת בית המשפט בעניין **גווילי**. לא בכדי מציין בית המשפט, כי "**אין הבדל ממשי בין רכישת שירות של שיחה אחת לחו"ל לארץ לבין רכישת שירות זה מראש, גם אם נרכשה "חבילה" שלמה מראש. בסופו של יום אין מדובר בהבדל בשירות שיינתן, אלא רק בהבדל באופן התשלום. פרשנות כזו מתאימה גם להגיונו של פס"ד גווילי כלומר שבמקום שבו מבקש עוסק ישראלי להתחרות בעוסקים זרים, יש לראות בכך משום יצוא שירותים, ולעזור לעידודו באמצעות החלת מע"מ בשיעור אפס על אותה המכירה**".

למרות דברים אלו קובע כאמור בית המשפט, כי חבילות התקשורת הינן בגדר נכס המחייב במע"מ מלא ולא ניתן להחיל עליהן מע"מ בשיעור אפס מכוח

המערערת, הרי שהפטור ממיסוי יורחב, וזאת בדיוק להיפך מהרציונל העומד בבסיס התיקון לחוק, שכן בכל תרחיש אפשרי, במסגרתו ניתן שירות הן לתושב חוץ והן לתושב ישראל, יהיה ניתן לטעון שאין המדובר באותו שירות, ולו בשל השוני הגיאוגרפי".

**ביחס לזהות הנהנה משירותי המערערת**, בית המשפט מקבל את עמדת המשיב, כי במכלול הפעולות שהמערערת עשתה יש אינדיקציות המצביעות על כך ששימשה כמתווכת בין הקרנות למשקיעים ובכך הן הקרנות והן המשקיעים הינם בחזקת "נהנה". מסקנת בית המשפט נתמכת, בין היתר, בפעולות ובאינדיקציות הבאות: (1) פניית המערערת ישירות למשקיעים ולא רק העברת שמות משקיעים פוטנציאליים לקרנות; (2) זכאות המערערת לעמלה, רק במקרה בו ימכרו זכויות בקרנות; (3) שיעור העמלה שקבלה המערערת המהווה אחוז מסכום ההתחייבות של המשקיע הישראלי; (4) השתתפות המערערת בחלק מישיבות הקרנות עם המשקיעים הישראליים; (5) לשון החשבונית- מתייחסת לגיוס הון עבור הקרנות ומלמדת על פעולות מעבר לאיתור משקיעים פוטנציאליים.

מכל אלו מסיק בית המשפט, כי לא מדובר על הנאה עקיפה בלבד של המשקיעים הישראליים, כטענת המערערת. "בכל מקרה, לאור הפרשנות של סעיף 30(א)(5) לחוק המע"מ די בכך שהמשקיעים מקבלים שירות מהמערערת כדי לחייבה בתשלום מע"מ". לאור האמור דחה בית המשפט גם את

עומדת בתנאי הסעיף כיוון שהיא העניקה שירותים רק לקרנות ותפקידה התמצה באיתור משקיעים פוטנציאליים לקרנות ופעולות נלוות. לאחר העברת רשימת המשקיעים הפוטנציאליים לקרנות, המשקיעים פנו ישירות לקרנות.

המשיב דחה את טענות המערערת וחייב אותה בתשלום מע"מ, מהטעם שהמערערת נתנה שירות גם לתושב ישראל. לדידו, המערערת שימשה למעשה כמתווכת ונתנה שירות הן לקרנות והן למשקיעים תושבי ישראל.

המחלוקת בין המערערת למשיב התמקדה בשני מישורים. הראשון, המישור הפרשני ופרשנות סעיף 30(א)(5) לחוק המע"מ; השני, זהות הנהנה משירותי המערערת והאם ההנאה שלו עולה כדי מתן שירות.

**ביחס לפרשנות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ**, בית המשפט דוחה את טענת המערערת, כי יש להפריד בין ה'נהנה' מן השירות ל'מקבל' השרות. בית המשפט קובע, על רקע תיקון 23 לחוק מע"מ, כי בתיקון לחוק ביקש המחוקק למסות מקרים בהם ניתן שירות לתושב חוץ וגם לתושב ישראל, ללא הבחנה בין נהנה עיקרי למשני. די בכך שיהיה 'נהנה' מן השירות שהוא תושב ישראל על מנת שנותן השירות יחויב בתשלום מע"מ (והשוו לעניין קסטו ע"א 41/96). בית המשפט גם דוחה את טענת המערערת לפיה החריג המבטל את הטבת המס בשיעור אפס מתקיים רק כאשר אותו השירות, שניתן לתושב חוץ, ניתן במקביל גם לתושב ישראל. לעניין זה הוא מדגיש, כי "אם תתקבל עמדת

הפרטי/ העסקי ובהתאם ללשון החוזה בין הצדדים. כן נקבע בפרסום הרלוונטי לענייננו, כי: **"The supplier may also be required under the terms of business agreement to directly provide services or intangibles to a third party... As long as there is no evasion or avoidance, the customer remains the customer identified in the business agreement and it is this customer's location that determines the place of taxation. The mere direct provision of the supply to a third party business does not, in itself, affect that outcome. Accordingly, the Main Rule should be applied in such a way that supplier makes a supply free of VAT to a foreign customer even if the third party business is located in the same jurisdiction as the supplier."**

עיננו הרואות, אפוא, כי הפרסום מורה לאמץ את כלל היעד, גם כאשר לצד השירות שניתן לתושב החוץ נהנה מהשירות גם תושב המדינה בה נמצא נותן השירות.

יצוין, כי מגמת המיסוי לפי מקום היעד, קרי מקום הצריכה, מגובה גם בדירקטיבות של הקהילה האירופאית. כך, דירקטיבה 2008/8/EC קובעת, כי החל מיום 1 בינואר 2015, החבות במע"מ בגין שירותים אלקטרוניים (E-Services), לרבות שירותי תקשורת (Telecommunications) ושידור

טענת המערערת שיש לה הסכמים נפרדים ביחס לשירותים שנתנה למשקיעים והוסיף, כי אי קיום "צוות מכירות", או עובדים נוספים אינם מצביעים כשלעצמם, על כך שלא ניתן שירות לתושבי ישראל. פסק הדין מהווה אפוא חוליה נוספת בשרשרת פסקי דין, אשר מחילים בהרחבה את החריג למע"מ אפס, כך שכל אימת שקיים נהנה תושב ישראל מהשירות, הניתן לתושב החוץ מבוטלת הזכאות במס בשיעור אפס. יחד עם זאת, ניתן להסיק מפסק הדין, כי לא כל הנאה עולה כדי שירות לתושב ישראל. קרי, הנאה עקיפה בלבד של נהנה תושב ישראל יתכן שלא תשלול את הזכאות של העוסק במע"מ אפס.

לא בכדי, עולה מדברי בית המשפט, כי שירותי איתור לקוחות בישראל עבור תושב חוץ אינם בגדר שירות לתושב ישראל. עמדה דומה עולה מפסק הדין בעניין **אופקים** (ע"מ 54886-09-11) ביחס למסירת מידע לתושב חוץ.

### בשולי הדברים – פרשנות ארגון ה-OECD

#### והדירקטיבה האירופאית

בשולי הדברים, יצוין, כי נראה שעמדת רשות המסים מנוגדת לעמדה המובאת בפרסומי ארגון ה-OECD. בפרסום מחודש אפריל 2014, אשר עוסק בקווים מנחים להטלת מע"מ במישור הבינלאומי (International Vat/ GST Guidelines), לרבות ביחס למתן שירותים, מאמץ הארגון את כלל היעד (Destination Principle). הכלל קובע, ככלל, כי החבות במע"מ תקום במקום הימצאות הלקוח

(Broadcasting), תהיה באיחוד האירופאי, אם צורך השירות הינו תושב EU. כלל זה יחול, גם אם נותן השירותים ללקוח הסופי (תושב EU), אינו עוסק רשום ב-EU.

בניגוד למגמה האמורה, אפוא, ראינו, כי רשות המסים ובתי המשפט בישראל מאמצים פרשנות דווקנית, אשר מנוגדת לדעתנו לתכלית החקיקה בדבר עידוד ייצוא שירותים ומנוגדת לבחינה היכן נמצא הלקוח שצורך את השירות בפועל (כלל היעד). בתור שכך, פרשנות זו עלולה לגרום לכפל מס, במסגרתו תקום לעוסק ישראלי חבות במע"מ הן במדינת היעד בה נמצא הלקוח והן בישראל במידה וקיים נהנה ישראלי נוסף.

טוב יעשו המחוקק הישראלי ורשות המסים אם ישקלו שוב את עמדתם ויחזרו לאמץ את המבחנים שנקבעו בפסק הדין בעניין **קסוטו** (ע"א 41/96). אשריי המאמין.

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

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד [www.ampeli-tax.co.il](http://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.