

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

# מע"מ בשיעור אפס ופטורים ממע"מ המדריך המלא

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי  
אוקטובר 2020

אין באמור במצגת 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 מצגת זו.

## נושאי המצגת

- הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ
- בין מס עסקאות למס תשומות
- פטור ממע"מ – סעיף 31 לחוק מע"מ
- פטורים אחרים ממע"מ (ייבוא, תשלומים בתקופת בחירות, יהלומנים)
- מע"מ בשיעור אפס: מתן שירות לתושב חוץ, מתן שירות בחו"ל, מתן שירותים לתייר, פינוי בינוי ותמ"א 38, סעיפים נוספים של מע"מ בשיעור אפס
- פטור ממע"מ ומע"מ בשיעור אפס באילת

# הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ

## הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ

- סעיף 2 לחוק מע"מ: "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחיד ממחיר העסקה או הטובין...".
- "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק:
  - (1) "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד.
  - (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
  - (3) עסקת אקראי".
- "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק: "כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף...".
- "מכר" – מוגדר בסעיף 1 לחוק - "לעניין נכס – לרבות השכרתו, מיקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות שימוש בו לצורך עצמי...".

# הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ

## סעיף 14 לחוק מע"מ – מקום העסקה ב"מכר"

- יראו נכס כנמכר בישראל אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם יוצא מישראל, ובנכס בלתי מוחשי - אם המוכר הוא תושב ישראל.

## סעיף 15(א) לחוק מע"מ - מקום העסקה במתן שירות ובניהול פעילות

יראו שירות כניתן בישראל אם נתקיימה אחת מאלה:

- נתן אותו מי שעסקו בישראל; מי שיש לו סוכן או סניף בישראל יראוהו, לעניין זה, כמי שעסקו בישראל;
- הוא ניתן לתושב ישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל;
- הוא ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל.

# בין מס עסקאות למס תשומות

## הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ

- "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק – "מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו";
- סעיף 38(א) לחוק - "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל..."
- סעיף 41 לחוק - "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס."
- **מנגנון החיוב במע"מ:** כאשר עוסק מוכר נכס או שירות, הוא חייב במע"מ, אותו הוא "מגלגל" על הקונה. כל עוד הקונה הוא עוסק הרוכש את המוצר/השירות לצורך יצירת עסקאות חייבות במע"מ, הוא רשאי לנכות את המע"מ כמס תשומות. התוצאה היא שכל עוסק משלם מע"מ על תוספת הערך שהוא יוצר. כאשר המוצר/שירות נמכר לצרכן סופי, אשר לא משתמש בו לצורך יצירת עסקאות חייבות במע"מ, הנ"ל אינו רשאי לנכות את המע"מ כמס תשומות.



# בין מס עסקאות למס תשומות

## דוגמא מספרית:

- חוטב עצים מוכר עצים לנגרייה ב-100 ₪ בתוספת מע"מ (117 ₪). מעביר 17 ₪ לרשות המיסים.
- הנגרייה מכינה שולחן ומוכרת אותו לחנות רהיטים ב-200 ₪, בתוספת מע"מ (234 ₪). הנגרייה מעבירה לרשות המיסים את המע"מ שגבתה (34 ₪), בניכוי מס תשומות - המע"מ ששילמה בגין העצים (17 ₪). כלומר, הנגרייה מעבירה 17 ₪ לרשויות מע"מ.
- החנות מוכרת את השולחן לצרכן הסופי ב-300 ₪, בתוספת מע"מ (351 ₪). החנות מעבירה לרשות המיסים את המע"מ שגבתה (51 ₪), בניכוי מס תשומות - המע"מ ששילמה בגין השולחן (34 ₪). כלומר, החנות מעבירה 17 ₪ לרשויות מע"מ.
- הצרכן הסופי אינו מנכה את המע"מ ששילם כמס תשומות.

## בין מס עסקאות למס תשומות

- אם עסקה פטורה ממע"מ, אזי לא ניתן לנכות מס תשומות בגינה (סעיף 41 לחוק מע"מ).
- אם עסקה חייבת במע"מ (בשיעור אפס) ניתן לנכות מס תשומות בגינה.
- סעיף 30(ב) לחוק מע"מ: **"מי שחל עליו מס בשיעור אפס, דינו לענין חוק זה והתקנות על פיו כדין חייב במס."**

אם חנות הרהיטים הייתה פטורה ממע"מ, היא הייתה גובה מהצרכן 300 ש"ח ללא תוספת מע"מ, ולא מנכה את המע"מ ששילמה לנגרייה. החנות גובה 300 ש"ח, והוציאה 234 ש"ח, והרוויחה רק 66 ש"ח (אם הייתה חייבת במע"מ, הייתה מרוויחה 100 ש"ח).

אם חנות הרהיטים הייתה למע"מ אפס, היא הייתה גובה מהצרכן 300 ש"ח לא תוספת מע"מ, ומנכה את המע"מ ששילמה לנגרייה. היא גובה 300 ש"ח, והוציאה 200 ש"ח (34 ש"ח התקבלו כהחזר ממע"מ).

# פטור ממע"מ

## פטור ממע"מ – סעיף 31 לחוק מע"מ

אלה עסקאות הפטורות ממס:

- (1) השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון;  
(א1) מכירתו של אותו חלק מבנין שאושר כבנין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959, והחלק היה מושכר במשך חמש שנים לפחות, ובלבד שהבקשה לאישור כאמור הוגשה בשנת 1979 או אחריה ונתמלאו התנאים שנקבעו בחוק האמור או על פיו;
- (2) מסירת מקרקעין בדמי מפתח כמשמעותם בחוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972, השכרת מקרקעין שחל עליה החוק האמור ומכירתם של מקרקעין המושכרים כאמור;
- (3) עסקאות של עוסק פטור, למעט עסקאות שהן מכירת מקרקעין, או עסקאות שהן מכירת ציוד שאינו מקרקעין שבעת רכישתו נוכה מס תשומות ששולם בשלו;
- (4) מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו, ובלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס התשומות - ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק שמותר לנכותו לכלל מס התשומות;
- (5) הפקדת כספים מאת עוסק במוסד כספי או מתן הלוואה מאת עוסק למוסד כספי.

## פטור ממע"מ – סעיף 31 לחוק מע"מ

**השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון;**

מדוע קיימת מגבלת 25 שנים? לפי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, השכרה לתקופה העולה על 25 שנים מהווה "מכירה" החייבת במס שבח ומס רכישה. כלומר, היא מהווה עסקה השקולה למכירת הבעלות, ולכן אינה פטורה ממע"מ. לא ברור מהו הדין כאשר תקופת ההשכרה היא קצרה מ-25 שנים, אך כוללת אופציה להארכת השכירות לתקופה העולה על 25 שנים.

# פטור ממע"מ – סעיף 31 לחוק מע"מ

## השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון;

- "השכרה למגורים" – נדרש שהשימוש בדירה בפועל יהיה למגורים. עניין פם בין (ע"ש 197/96, ע"א 6585/97) – השכרת דירות לישיבה, ומשמשות לשלל צרכי הישיבה (מגורי תלמידים, מטבח, חדר אוכל, משרד, כיתות לימוד) אינה בגדר השכרה למגורים.
- דירות נופש – לצורך מיסוי מקרקעין קיימת פסיקה לפיה **דירת נופש** אינה דירת מגורים, שכן אינן משמשות למגורי קבע (**גיצלטר, חכים**).
- דירות AirB@B - גישת רשויות מע"מ – יש לפתוח תיק עוסק פטור/ עוסק מורשה
- פסק דין **שלום חנוך** – מכירת בית אשר שימש כצימר.

## פטור ממע"מ – סעיף 31 (1) לחוק מע"מ

מהו הדין כאשר עוסק רכש נכס מקרקעין, ניכה בגינו מס תשומות ולאחר מכן השכיר אותו למגורים בפטור ממע"מ לפי סעיף 31(1)?

הפרה של עקרון ההקבלה – ניכוי מס תשומות בגין נכס אשר לבסוף לא שימש לעסקאות חייבות במע"מ.

עניין פם בין (ע"ש 67/92) - כדי לתקן את ההפרה על העוסק להשיב את מס התשומות. אם הנכס שימש גם לעסקאות חייבות, אזי יושב חלק ממס התשומות.

"116. (א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות על פיו לעשיית דבר, למעט מועד להגשת ערעור או ערר, ורשאי הוא לקבוע שהחוב ישולם לשיעורין, ובלבד שלא יאריך את המועד לניכוי מס תשומות לפי סעיף 38(א) לתקופה העולה על חמש שנים; התיר כך והחייב במס לא עמד בתשלום אחד במועד שנקבע לו, רשאי המנהל לדרוש את תשלומה של יתרת החוב מיד."

## פטור ממע"מ – סעיף 31 (1) לחוק מע"מ

מהו הדין כאשר עוסק בנה נכס מקרקעין, ניכה בגינו מס תשומות ולאחר מכן השכיר אותו למגורים בפטור ממע"מ לפי סעיף 31(1)?

אם מי שהשכיר את המקרקעין בפטור ממע"מ גם עשה את עבודת הבניה במקרקעין וניכה את מס התשומות בגינה, תחול תקנה 1(2) לתקנות מע"מ, ויראו בכך "שימוש עצמי", שהינה עסקה החייבת במע"מ.

"1. יראו כשימוש לצורך עצמי גם שימוש לצרכי עסק בנכסי העסק כמפורט להלן:

...

(2) שימוש במקרקעין לשם השכרה הפטורה ממס על פי סעיף 31(1) או 31(2) לחוק, אם מי שהשכיר את המקרקעין עשה בהם גם את עבודות הבניה."

בכפוף לחריגים – השכרה מכוח חוק עידוד/ 24 חודשים (שקף הבא)



# פטור ממע"מ – סעיף 31 (1) לחוק מע"מ

מהו הדין כאשר עוסק בנה נכס מקרקעין, ניכה בגינו מס תשומות ולאחר מכן השכיר אותו למגורים בפטור ממע"מ לפי סעיף 31(1)?

חריג - אם ההשכרה היא לתקופה של עד שנתיים, דמי השכירות הם לפי שווי שוק ולא הוקנתה לשוכר זכות אחרת במקרקעין, לא יחול "שימוש עצמי".

"(2) שימוש במקרקעין לשם השכרה הפטורה ממס על פי סעיף 31(1) או 31(2) לחוק, אם מי שהשכיר את המקרקעין עשה בהם גם את עבודות הבניה. פסקה זו לא תחול בכל אחד מאלה:

(א) אם החלק המיועד להשכרה הוא בבניין שאושר כבניין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, ושמכירתו פטורה ממס לפי סעיף 31(א1) לחוק, כל עוד מתמלאים תנאי הפטור;

(ב) ....

(ג) אם נעשה שימוש במקרקעין לשם השכרה פטורה ממס לפי סעיף 31(1) לחוק, ובלבד שנתקיימו:

(1) תקופת ההשכרה המצטברת של המקרקעין, ..., לא תעלה על 24 חודשים; ...

(2) דמי השכירות הם בסכום שיש לצפות לו... על ידי משכיר מרצון לשוכר מרצון;

(3) לא הוקנתה לשוכר זכות אחרת במקרקעין בתמורה מלבד זכות השכירות לתקופה כאמור."

# פטור ממע"מ – סעיף 31 (1) לחוק מע"מ

מהו הדין כאשר עוסק רכש נכס מקרקעין, ניכה בגינו מס תשומות ולאחר מכן השכיר אותו למגורים בפטור ממע"מ לפי סעיף 31(1)?

הדעות חלוקות האם בשימוש עצמי יש לגבות מע"מ

(1) על דמי השכירות בלבד;

(2) על מלוא שווי הדירות המושכרות. לפי האפשרות השנייה, המע"מ על הדירות יותר בניכוי כמס תשומות עם מכירתן.

(3) קיימת אפשרות שלישית, בה דוגלות רשויות מע"מ, לפיה יש לגבות מע"מ על מלוא שווי הדירות המושכרות, בעוד מכירת הדירות בעתיד לא תחויב במע"מ.

## פטור ממע"מ – סעיף 31(א) לחוק מע"מ

מכירתו של אותו חלק מבנין שאושר כבנין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959, והחלק היה מושכר במשך חמש שנים לפחות, ובלבד שהבקשה לאישור כאמור הוגשה בשנת 1979 או אחריה ונתמלאו התנאים שנקבעו בחוק האמור או על פיו;

פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון קובע הטבות מס לבעל בניין להשכרה בתנאים מסוימים (מס מוטב בהשכרה ובמכירה, שיעור פחת מואץ).

מכירת החלק המאושר של הבניין תהיה פטורה ממע"מ, אם אותו חלק הושכר במשך 5 שנים לפחות.

יוער, כאמור כי השכרת בניין להשכרה לא תיחשב ל"שימוש לצורך עצמי", גם אם המע"מ ששולם בגין הבניה נוכה כמס תשומות.

## פטור ממע"מ – סעיף 31(2) לחוק מע"מ

- מסירת מקרקעין בדמי מפתח כמשמעותם בחוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972, השכרת מקרקעין שחל עליה החוק האמור ומכירתם של מקרקעין המושכרים כאמור;
- השכרה ומכירה של מקרקעין (הן למגורים והן לעסק) שחל עליהם חוק הגנת הדייר.
- לפי עמדת רשות המיסים, הפטור כולל גם דמי פינוי שמשלם בעלים לדייר מוגן כדי לפנות אותו.
- לפיכך, אם מתוכנן פינוי של דייר ומכירת הנכס, ייתכן שיהיה רצוי יותר למכור את המקרקעין לפני הפינוי, שאז המכירה תהיה פטורה ממע"מ בידי הבעלים הנוכחי, והפינוי יהיה פטור ממע"מ בידי הבעלים הבא.
- בדומה להשכרה למגורים, השכרת מקרקעין בשכירות מוגנת בידי מי שבנה אותם וניכה את מס התשומות בגין הבניה תיחשב ל"שימוש לצורך עצמי" ותחויב במע"מ.

# פטור ממע"מ – סעיף 31(3) לחוק מע"מ

**עסקאות של עוסק פטור, למעט עסקאות שהן מכירת מקרקעין, או עסקאות שהן מכירת ציוד שאינו מקרקעין שבעת רכישתו נוכה מס תשומות ששולם בשלו;**

- "עוסק פטור" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כעוסק שמחזור העסקאות שלו בכל עסקיו אינו עולה על 100,491 ₪ בשנה (נכון לשנת 2019). "מחזור עסקאות" אינו כולל תמורה ממכירת ציוד.
- **חריג של מכירת ציוד שנוכה מס תשומות בגינו – כאמור, לא ניתן לנכות מס תשומות ששולם בגין ציוד שאינו משמש לעסקאות חייבות במע"מ. לכן, חריג זה רלוונטי בעיקר למצב בו עוסק מורשה רכש ציוד וניכה מס תשומות, הפך לעוסק פטור ולאחר מכן מכר את הציוד.**
- **חריג של מכירת מקרקעין – אלו עסקאות יקרות וגדולות יחסית, והחרגתן נועדה למנוע מצב שעוסק מורשה יצמצם את עסקיו כדי להפוך לעוסק פטור ולזכות בפטור ממע"מ במכירת מקרקעין.**
- **דיווח על עסקה שאינה פטורה ייעשה באמצעות "טופס עסקת אקראי".**

## פטור ממע"מ – סעיף 31(4) לחוק מע"מ

**מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בגינו, ובלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס התשומות - ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק שמותר לנכותו לכלל מס התשומות;**

- עקרון ההקבלה – אם לא ניתן לנכות מס תשומות ברכישת הנכס, יינתן פטור ממס עסקאות במכירתו. למשל, אם נרכשה דירה לצורך השכרה למגורים, ולכן לא ניתן היה לנכות את מס התשומות בגינה, אזי במכירת הדירה יחול פטור ממע"מ. דוגמה נוספת: דירה שנרכשה לשימוש מעורב – מגורים ועסק (תקנה 15 לתקנות ערך מוסף).
- "לא ניתן היה" – הפטור לא יחול אם העוסק יכול היה לנכות את מס התשומות אך לא עשה זאת – עניין שמטוב (ע"ש 32/92), עניין גחלת אלומיניום (ע"ש 52/92). כמו כן, הפטור לא יחול אם בגין הרכישה לא חל מע"מ כלל, למשל אם הנכס הוא דירת מגורים פרטית והעסקה נעשית בין שני "פרטיים" שאינם עוסקים.

## פטור ממע"מ – סעיף 31(4) לחוק מע"מ

מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בגינו,  
ובלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס התשומות - ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק  
שמותר לנכותו לכלל מס התשומות;

- **נכס שנרכש לפני חקיקת חוק מע"מ – לפני חקיקת חוק מע"מ לא היה קיים מס תשומות ולכן לא ניתן לומר ש"לא ניתן היה" לנכות מס תשומות (עניין שאוליאן, ה"פ 451/91).** יחד עם זאת, לפי עמדת רשויות מע"מ הפטור יחול על נכסים שנרכשו לפני חקיקת החוק, בתנאי שאם היו נרכשים לאחר חקיקתו, לא ניתן היה לנכות את מס התשומות בגינם.

# פטור ממע"מ – סעיף 31(4) לחוק מע"מ

עניין שלום חנוך - ע"מ 58730-12-13 (2015)

## עובדות

בן הזוג רשום כעוסק במקרקעין.

בתחילת שנת 2011 רכשו בני הזוג בית אבן הבנוי בסגנון ישן בעיר צפת, במצב מוזנח. בעסקה זו לא שולם מע"מ ע"י המוכרים (אנשים פרטיים) ולא ע"י הקונים. בני הזוג ביצעו שיפוץ מקיף בבית, מס התשומות בגין השיפוץ נוכה, ולמשך מספר חודשים הופעל הבית כ"צימר" בן 3 יחידות שונות. לעיתים שימש הבית למגורי בני הזוג וילדיהם בעת ביקוריהם בצפת. לימים ביקש בן הזוג לבטל את ניכוי מס התשומות האמור. באוקטובר 2012 נמכר הבית ולא שולם מס ערך מוסף בקשר למכירה זו.

## עמדת מנהל מע"מ

בני הזוג הפעילו בבית עסק של השכרת חדרי אירוח, ועל כן מכירת הבית היא בבחינת מכירת "ציוד" החייבת במס.

גם בעת רכישתו היה אמור להיות דיווח על העסקה כ"עסקת אקראי".



## פטור ממע"מ – סעיף 31(4) לחוק מע"מ

עניין שלום חנוך - ע"מ 13-12-58730 (2015) – המשך:

### פסיקת בית המשפט

- באשר לתחולת סעיף 31(4) לחוק מע"מ על המקרה הנדון, ממכלול הראיות עולה שהבית נרכש ממניעים שונים ומעורבים - הן לשמש מקום לינה לבני משפחת המערער המגיעים לעתים מזומנות לצפת לביקורים והן לשמש כמקום אירוח (צימר). משנקבע כי מיזם הצימר עלה לכדי "עסק" למרות משכו הקצר, צודק המשיב כי רכישת הבית הייתה עסקת אקראי החייבת במס. המערער, כמי שעמד לעסוק בענף האירוח, אמור היה להוציא חשבונית עצמית בהתאם למנגנון הקבוע בתקנה 6 לתקנות מע"מ.
- משנקבע כי עסקת רכישת הבית הייתה אמורה להתחייב במס, ומשנקבע כי אם המערער היה פועל כדין ומוציא בגין הרכישה חשבונית עצמית, לא ניתן היה לנכות את מס התשומות הכלול בה לנוכח הוראות תקנה 15 לתקנות מע"מ, אזי מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף 31(4), ועסקת מכירת הבית, החייבת לכאורה במס כמכירת "ציוד", תהיה פטורה ממס בסופו של דבר מכוח סעיף 31(4). אולם מן הראוי כי פטור זה על המכירה יחול רק אם ישולם המס המגיע בשל הרכישה.

# פטור ממע"מ – סעיף 31(4) לחוק מע"מ

עניין שלום חנוך - ע"מ 13-12-58730-12 (2015) – המשך:

## פסיקת בית המשפט

- בית המשפט קבע, כי טרם חלפה תקופת ההתיישנות להוצאת שומה בגין רכישת הבית בשנת 2011, ועל כן פסק כי השומה תופחת כך שהמס (בשיעורו שחל בחודש ינואר 2011) יוטל על סכום רכישת הבית.

## פטור ממע"מ – סעיף 31(5) לחוק מע"מ

הפקדת כספים מאת עוסק במוסד כספי או מתן הלוואה מאת עוסק למוסד כספי.  
הפקדת כסף ומתן הלוואה נכללות בהגדת "שירות" בחוק מע"מ. לכאורה, יתרת זכות בחשבון הבנק של העוסק מהווה הלוואה לבנק, שהיא "עסקה" החייבת במע"מ. כדי למנוע תוצאה זו נחקק סעיף 31(5).

# פטור ממע"מ ביבוא – סעיף 32 לחוק מע"מ, תקנות 9, 9א, 9ב לתקנות מע"מ

פטור ממע"מ ביבוא יחול במקרים הבאים:

- **טובין פטורים ממכס** שהביא עמו עולה חדש, תושב חוזר ששהה לפחות שנתיים מחוץ לישראל.
- **טובין שיוצאו מישראל והוחזרו אליה**, ובהיותם בחו"ל לא נעשה בהם שינוי, או שנעשה בהם שינוי במסגרת אחריותו של הספק וללא תמורה.
- **ייבוא חבילות שי הפטורות ממכס ששווין לא עולה על 75 דולר;**
- **ייבוא יצירות אמנות מקוריות שיבואן פטור ממכס** ויבאו בשביל מוזיאון, מוסד חינוך, רשות מקומית או מוסד ציבורי.
- **ייבוא של ספרים או כתבי יד הפטורים ממכס** שניתנו במתנה למוסד אקדמי, מוסד חינוך או ספריה משפטית.
- **ייבוא של טובין המצוינים ב-30 אמנות לפטור ממיסי ייבוא עליהן חתמה ישראל.**

## פטור ממע"מ ליהלומנים – סעיף 33 לחוק מע"מ

- **יבואם ויצואם של יהלומים (למעט יהלומים סינתטיים) אבנים יקרות ואבנים יקרות למחצה שאינם משובצים בתכשיט והם מן הסוג הפטור ממלוא המכס, יהיו פטורים ממע"מ. הפטור יחול גם בידי מי שעסקו אינו יהלומים או באבנים יקרות.**
- **כל עסקה ביהלומים ואבנים יקרות כנ"ל, שנעשית עם עוסק שעסקו הוא אך ורק יהלומים ואבנים יקרות, תהיה ככלל פטורה ממע"מ.**

# מע"מ בשיעור אפס

## סעיף 30(א) לחוק מע"מ – מע"מ אפס בעסקאות ייצוא

- **סעיף 30(א)(1) - ייצוא טובין - למעט טובין כאמור בסעיף 33 - אם הותר לגביהם רשימון ייצוא או מסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל.**
- **- עניין אורו ישראל (ע"ש 184/00) - הוצאת הרשימון כדין היא דרישה מהותית, שבלעדיה לא יחול מע"מ אפס גם אם היה ייצוא של הטובין.**
- **- החלטות מיסוי לגבי אישור "מסמך אחר" - 8649/14, 8973/15, 6946/14**
- **יהלומנים זכאים לפטור ממע"מ, ולכן הסעיף לא חל עליהם.**
- **סעיף 30(א)(2) - מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ;**
- **סעיף 30(א)(3) - מכירת טובין לבעל מחסן רשוי כמשמעותו בפקודת המכס, לשם העברתם למחסן, אם הטובין הועברו אליו;**
- **סעיף 30(א)(4) - מכירת טובין במחסן רשוי ליוצאים מישראל; וכן מכירה במחסן רשוי המצוי על כלי שיט או לכלי טיס המשמשים להולכת נוסעים או הובלת מטענים בקוים בינלאומיים;**
- **מחסן רשוי – למשל, חנות בדיוטי פרי.**

# סעיף 30 (א) לחוק מע"מ – מע"מ אפס בעסקאות ייצוא וייבוא

- **סעיף 30(א)(6)** - שירות בקשר עם כניסתם של כלי טיס או כלי שיט לישראל או עם יציאתם ממנה, או שירות בקשר לשינוע טובין לכלי הטיס או לכלי השיט או לנוסע.
- **סעיף 30(א)(9)** - מכירת טובין הפטורים ממס קניה לעולה חדש ותושב חוזר ששהה שנתיים בחו"ל (מקרר, מכונת כביסה, מייבש כביסה, תנור...)
- **סעיף 30(א)(10)** - עסקה שהיא מכירת זכות לנסיעת חוץ (כרטיס טיסה).
- **סעיף 30(א)(11)** - הובלת מטענים בדרך האויר או הים מישראל ואליה;
- **סעיף 30(א)(11א)** - הובלת מטענים מישראל למדינה גובלת או ממדינה גובלת לישראל;
- **סעיף 30(א)(12)** - מכירתם של כלי טיס לעוסק שעיסוקו מתן שירות תעופה; מכירתם של כלי שיט לעוסק שעיסוקו הולכת נוסעים או הובלת מטענים דרך הים; ייבואם של כלי שיט או כלי טיס בידי עוסק כאמור.
- **סעיף 30(א)(18)** - מתן שירות לתושב חוץ בידי חברת הפקות ישראלית, לשם הפקת סרט בישראל, למעט סרט ישראלי;
- **סעיף 30(א)(19)** - מתן שירותי פיקוח, תיאום ובקרה לתושב חוץ בקשר לביצוע ניסויים רפואיים בבני אדם.



## סעיף 30(א) לחוק מע"מ – מע"מ אפס בעסקאות מקומיות

- **סעיף 30(א)(13) - מכירת פירות וירקות מסוגים שקבע שר האוצר, שלא נעשה בהם כל עיבוד; לענין זה לא יראו כעיבוד ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה, החסנה וקירור (כל מה שאין בו שינוי ממשי בפרי או בירק ובא לשמור על טריותו או להכשירו לשיווק).**
- **סעיף 30(א)(14) - מכירת נכסים מעסק של עוסק או של עוסקים - לרבות ציוד - לחברה, תמורת מניות בלבד באותה חברה, אם מיד לאחר המכירה היו בידי העוסק או העוסקים 90 אחוזים לפחות מכוח ההצבעה באותה חברה; ובלבד שמכירת הנכסים בידי החברה לאחר שרכשה אותם בנסיבות האמורות תתחייב במס גם אם החברה איננה בגדר עוסק ביום המכירה;**
- **סעיף 30(א)(15) - מכירת כל נכסי עסקו של עוסק שהוא חבר-בני-אדם, לרבות ציוד, לבעלי הזכויות בחבר-בני-האדם שהינם עוסקים, אגב פירוק החבר, כשלכל אחד מבעלי הזכויות נמכרים, ללא תמורה, נכסים בהתאם לחלקו בחבר המתפרק; ובלבד שמכירת הנכסים בידי בעל זכות כאמור, שרכש אותם בנסיבות האמורות, תתחייב במס גם אם בעל הזכות איננו חייב במס מסיבה כלשהי ביום המכירה;**

# מיהו תושב חוץ לצרכי מע"מ בשיעור אפס

# תושב חוץ לצרכי חוק מע"מ

- **תושב חוץ**
- הגדרה בסעיף 1 לחוק מע"מ:
  - לגבי יחיד- יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל;
  - לגבי חבר בני אדם- חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל.
- הגדרה בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ:
- **"תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל".**
- עניין סקוריטס (ע"ש 61/86) – הנישומה העניקה שירותים לחברות ביטוח זרות. בית המשפט קבע שחברות הביטוח עוסקות באופן תדיר ושוטף בעסקו הביטוח בישראל, ואף מחזיקות ברישיונות המתאימים לצורך כך. על כן, חברות הביטוח אינן "תושבות חוץ" ולכן הנישומה אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס.
- עניין איזי פורקס (ע"מ 29527-05-12)
- חוזר מס הכנסה 4/2016 – מוסד קבע

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- עניין איטקס (ע"ש 866/92) – הנישומה העניקה שירותים לחברות זרות המקימות תערוכות בגרמניה, ותפקידה הוא ליצור קשר עם מציגים ישראלים על מנת לשכנעם להציג בתערוכות בחו"ל. בית המשפט קבע, כי הנישומה שימשה כסניף של החברות הזרות בישראל. היא הוגדרה בהסכמים כנציגתן, היא התחייבה להעניק להן שירותים רחבים ולפעול בשמן (למשל, להגיש בשמן תביעות משפטיות כנגד חייבים בארץ). החברות הזרות נשאו בעלות החזקת משרדי הנישומה (כאילו עסקינן במשרדי החברות הגרמניות), ואף העניקו לה כרטיסים אותם הייתה יכולה למכור (מעין "שותפה" להכנסות החברות הגרמניות). על כן, נקבע שהחברות הזרות אינן "תושבות חוץ", והנישומה אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- עניין איזי פורקס (ע"מ 29527-05-12) – הנישומה הייתה חברה בת של חברה קפריסאית, והעניקה שירותי תחזוקה ותמיכה לאתר האינטרנט של החברה הזו. לחברה הקפריסאית הייתה חברה בת נוספת - אשר עסקה בפעילות שיווק עבודה. בית המשפט קבע, כי החברה הקפריסאית מנהלת עסקים בישראל באמצעות חברת השיווק, בין השאר מפני שמבצעת את הפעולות הנ"ל:
  - חתימה על חוזים מול הלקוחות בשם החברה הקפריסאית;
  - תמיכה טכנית בלקוחות בשפה העברית;
  - ניהול חדר עסקאות עצמאי;
  - סליקת כרטיסי אשראי של לקוחות ישראלים;
  - מעורבות בניהול הכספים של החברה הקפריסאית;
  - אתר האינטרנט של החברה הקפריסאית כלל הפניה לאתר ישראלי, אשר הדגיש את ניסיונם של עובדי הנישומה בביצוע השקעות, והוצעו בו שירותי חדר עסקאות.
  - בהסכם ההתקשרות של החברה הקפריסאית עם הלקוחות, נכללה הפניה לחדר עסקאות בתל אביב, עם הטלפון של הנישומה.
- לאור האמור, נקבע, כי החברה הקפריסאית אינה "תושב חוץ" לצרכי מע"מ אפס.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- חוזר מס הכנסה 4/2016:
- מטרת החוזר הינה בין השאר להסביר באילו מצבים יידרש מתאגיד זר המוכר מוצרים או שירותים באינטרנט להירשם כעוסק מורשה בישראל לצרכי מע"מ ולחוב במע"מ בגין פעילותו בישראל.
- פעילותו של התאגיד הזר עולה כדי מוסד קבע בישראל.
- קיומו של מנגנון עסקי בישראל - לתאגיד הזר יש סניף בישראל ו/או הוא מעסיק עובדים בישראל ו/או שוכר משרדים בישראל וכו' לרבות פעילות עסקית של מתן שירותים בישראל.
- התאגיד הזר מקיים פעילות עסקית של מתן שירותים בישראל בסיוע או בשיתוף נציג בישראל.
- לתאגיד הזר קיימת נוכחות כלכלית משמעותית בישראל. יודגש, כי לצורך יישום חלופה זו יש לפנות למחלקה המקצועית של מע"מ.
- תאגיד כאמור לא יחשב לתושב חוץ לעניין סעיף 30(ג) לחוק מע"מ. משמעות הדבר הינה כי עוסק ישראלי הנותן שירותים או מוכר נכסים בלתי מוחשיים לתאגיד זר כאמור לא יהיה זכאי למע"מ בשיעור אפס.

# סעיף 30(א)(2) לחוק

# סעיף 30 (2) – מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ

"(2) מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ"

- "נכס" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:  
"נכס" – טובין או מקרקעין."
- "טובין" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:  
"טובין" – לרבות -

(1) עצים, שתילים, פרחים, יבול וכיוצא באלה הנמכרים בנפרד מהקרקע;

(2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם;

- נכסים בלתי מוחשיים מתאפיינים בכך שאין הם אובייקטים שניתן לחוש אותם או לטלטלם.
- בחלופה השנייה להגדרת טובין שבחוק, נאמר נכסים בלתי מוחשיים ולא זכויות בלתי מוחשיות. לאמור, דומה כי המחוקק התווה הבחנה בין "זכויות בלתי מוחשיות" דוגמת זכות תביעה או זכות חוזית לבין "נכסים בלתי מוחשיים" (שהן זכויות ראויות קניינית דוגמת פטנטים, מידע או זכות יוצרים).



# החלטת מיסוי 2625/15 ועניין מוגוגו

## החלטת מיסוי 2625/15

- חברה בע"מ (להלן: "החברה") עוסקת בפיתוח, ייצור ומכירה של מערכת אלקטרונית (להלן: "המערכת").
- המערכת כוללת תוכנה שפותחה ע"י החברה בישראל וכן חלקים מוחשיים אחרים המיוצרים בחו"ל.
- רכיב התוכנה מהווה את המרכיב העיקרי במערכת ובגין פיתוחו מוציאה החברה את מרבית הוצאותיה.
- מאילוצים שונים, התוכנה שפותחה בישראל מותקנת בחו"ל על גבי החלקים המוחשיים של המערכת שמיוצרים בחו"ל.
- החברה מוכרת את המערכת גם ללקוחות בחו"ל וגם ללקוחות בישראל. את המערכות שנמכרות ללקוחות בחו"ל, החברה לא מייבאת לישראל בטרם המכירה. החברה מייבאת לישראל רק את המערכות הנמכרות ללקוחות בישראל.

# החלטת מיסוי 2625/15 ועניין מוגוגו

## החלטת מיסוי 2625/15 – המשך:

- מכירת המערכת ללקוחות תושבי חוץ- בהתאם לנתונים שהוצגו על ידכם הממחישים כי הרכיב העיקרי (הן מבחינת מהות המערכת והן מבחינת עלויות פיתוח המערכת) הוא התוכנה המפותחת בישראל, הרינו לאשר, כי הרכבת המערכות בחו"ל ומסירתן ישירות ללקוחות בחו"ל מהווה מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, החייבת במע"מ בשיעור אפס בהתאם להוראות סעיף 30(א) (2) לחוק. לפיכך, החברה תהא רשאית לנכות את מלוא מס תשומות בגין מכירות אלו לחו"ל.
- היה ובעתיד הרכבת המערכות תעשה בישראל, לשם מכירתן לחו"ל, על החברה יהיה להנפיק בגין המכירות הנ"ל רשימון יצוא או "מסמך אחר" שאישר המנהל, בהתאם להוראות סעיף 30(א) (1) לחוק.

# החלטת מיסוי 2625/15 ועניין מוגוגו

עניין מוגוגו – ע"מ 17-03-49963 (2019):

- באותו עניין דובר בחברה (המערערת) העוסקת בפיתוח ועיצוב של מערכות מזנונים מודולריות להגשת מזון. הפיתוח והעיצוב של המערכות מבוצע בישראל, איתור המקורות לחומרי הגלם, רכישתם וייצור המערכות מבוצע בווייטנאם, ואילו מכירת המערכות נעשית בארה"ב.
- המערערת טענה כי מדובר במכירה של נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ החוסה תחת הוראות סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ, ובהתאם, מס התשומות המשמש לעסקות אלו מותר בניכוי. עוד טענה המערערת, כי הייתה רשאית להסתמך על החלטת המיסוי (2625/15) וכמו גם על הפרסום הרשמי של רשות המיסים כאמור שלפיו החלטה זו צפויה להשפיע על חברות ישראליות העוסקות בין היתר בעיצוב מוצרים.

# החלטת מיסוי 2625/15 ועניין מוגוגו

עניין מוגוגו – ע"מ 17-03-49963 (2019):

- לעומת זאת, המשיב (מנהל מע"מ נתניה), קבע, כי הייצור והמסחר במוצרי החברה לא נעשה בישראל וכי מרכיב העיצוב שהוטמע במערכות אינו משמעותי כלל. לטענתו המערערת לא מכרה נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, בפועל אין לה כלל עסקאות בישראל על פי סעיף 14 לחוק מע"מ ועל כן, ממילא היא אינה זכאית לקזז מס תשומות.
- עוד טען המשיב כי החלטת המיסוי היא יוצאת מהכלל ואינה מהווה עמדה עקרונית של רשות המסים כי אם עמדה פרטנית. לדידו, קבלת עמדת המערערת תהפוך הלכה למעשה כל מוצר כמעט לנכס בלתי מוחשי, שהרי בכל מוצר כמעט יש אלמנטים של עיצוב ופיתוח בין אם אלמנטים אלה נרשמו וקיבלו הגנה של קניין רוחני ובין אם לאו.

# החלטת מיסוי 2625/15 ועניין מוגוגו

עניין מוגוגו – ע"מ 17-03-49963 (2019):

בית המשפט המחוזי מפי כב' השופט **שמואל בורנשטיין** דחה את הערעור. השופט **בורנשטיין** קבע כי הגם שניתן בהחלט להתרשם שהמערערת שוקדת על עיצוב מערכותיה, לא ניתן להתעלם מהעובדה כי בסופו של יום המערערת מזכרת ללקוחותיה נכס מוחשי המיוצר בחו"ל והנמכר בחו"ל.

המדובר, הוסיף השופט וקבע בשולחנות הגשה בהם מוטמע אלמנט עיצובי וטכנולוגי, אלא שבנכסים מוחשיים רבים (למשל: מכונית) מוטמע רכיב עיצובי או טכנולוגי ואין לומר כי מי שרוכש אותם רוכש קניין רוחני או נכס בלתי מוחשי.

השופט **בורנשטיין** הוסיף וציין, כי המערערת לא הציגה הסכמים כלשהם המעידים על מכירת רכיב בלתי מוחשי כלשהו ללקוחותיה ואף לא הציגה שרטוטים ברי הגנה לפי חוק זכויות יוצרים או עיצובים אשר מוגנים במדגם רשום.

# סעיף 30(א)(5) לחוק

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

"(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה;  
לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על  
תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי  
ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל,  
אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד  
133 לפקודת המכס, לפי העניין;"

מה דין המדינה?

מה לגבי יבוא שירותים?

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## מתן השירות בפועל גם לתושב ישראל

- נוסח סעיף 30(א)(5) לחוק לפני תיקון 23 לחוק מע"מ (2002):
- **"לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ, כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל...".**
- בעניין קסוטו (ע"א 41/96) הנישומה העניקה לחברות ביטוח זרות שירותי איתור של חברות ביטוח ישראליות, אשר מעוניינות לבטח עצמן בביטוח משנה אצל חברות ביטוח מחוץ לישראל. לטענת הנישומה, על השירות חל עליה מע"מ בשיעור אפס. מנהל מע"מ טען כי השירות ניתן גם לחברות הישראליות. בית המשפט העליון קיבל את עמדת הנישומה וקבע, כי אם הנהנה העיקרי הוא תושב חוץ, מתקיים התנאי. באשר לחריג קבע בית המשפט:
- **"נוסח החריג שמתמש במלה "בפועל" ולא במלה "גם" מעיד על עצמו, כי כוונת המחוקק לא היתה לשלול שיעור מס אפס אם נהנה מן השירות תושב ישראל או אם תושב ישראל היה מקבל משני של השירות. אילו רצה המחוקק לשלול שיעור מס אפס במקרים האמורים היה משתמש בביטוי "גם" ולא בביטוי "בפועל"."**



# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## מתן השירות בפועל גם לתושב ישראל

- נוסח סעיף 30(א)(5) לחוק לפני תיקון 23 לחוק מע"מ (2002):
- מבחני עזר למציאת הנהנה העיקרי (מקבל השירות) לפי פסק הדין בעניין קסוטו:  
" את זהות "מקבל שירות" יש לקבוע בכל מקרה ומקרה לפי נסיבותיו. עם זאת, ראוי להציב מספר מבחני עזר בהם ניתן להעזר לשם איתור "מקבל השירות"...."
- המבחן הראשון הוא מבחן המשלם בעד השירות... שהרי סביר להניח כי מי שקיבל את השירות הוא המשלם בעדו לנותן השירות...
- המבחן השני הוא מבחן הצדדים לחוזה השירות. יש לאתר את מזמין השירות ואת הצד המתקשר עם נותן השירות וכן את הצדדים לפעילות העיסקית...
- המבחן השלישי, הוא מבחן הנהנה מן השירות. יש לבחון את האינטרסים של מי בא השירות להגשים. אם נהנה מן השירות יותר מאחד, יש לקבוע מי הוא הדומיננטי מביניהם ולראות בו את מקבל השירות.
- המבחן הרביעי הוא, מבחן הנסיבות. זהו מבחן גג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלבנטית"

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

תגובת המחוקק – תיקון 23 לחוק מע"מ - תיקון סעיף 30(א)(5):  
"לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל..."  
תיקון החוק הביא לשינוי בפרשנות הסעיף, ולצמצום ההטבה.

פסק דין וידאו אינטרנשיונל (ע"ש 1081/05)(2006) – הנישומה הייתה חברה ישראלית, אשר נתנה לחברה זרה שירותי איתור של משרדי פרסום בישראל, שביקשו לשדר בערוצי טלוויזיה זרים. הנישומה טענה, כי את השירותים היא סיפקה רק לחברה הזרה ואילו רשויות מע"מ טענו, כי השירותים ניתנו גם לתושבי ישראל, ולכן חייבים במע"מ. בית המשפט קבע, כי הלקוחות הישראלים קיבלו בפועל שירותי תיווך מהחברה הישראלית. אמנם מדובר בשירות נלווה בלבד, אך לאחר תיקון 23, די בקיומו של נהנה משני תושב ישראל בישראל על מנת שלא ניתן יהיה לקבל מע"מ אפס.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

פסק דין וידאו אינטרנשיונל (ע"א 8726/06) (2009) – הערעור נדחה:

- המערערת פועלת בשמו של גוף מסחרי רוסי. היא מציעה לגופי פרסום בארץ לרכוש זמן פרסום בערוצי טלביזיה רוסיים הנקלטים גם בישראל. המחלוקת בין בעלי הדין מתייחסת לנוסחו של סעיף 30(א)(5) לחוק בעקבות תיקונו בשנת 2002. יש להבין את התיקון על רקע פסק דינו של בית משפט זה בע"א 41/96 קסוטו סוכניות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862 (1999).
- "אפשר שאילו נמצאנו לפני התיקון כי אז היה ממש בטענות המערערת. אולם, תיקון החוק הביא לכך שאין רואים שירות כניתן לתושב חוץ" כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל". התוספת שהוספה מביאה לכך שאם מדובר בשירות הניתן גם לתושב ישראל לא יחול מס בשיעור אפס. הדגש הוא על התוספת "גם". תיאור פעולותיה של המערערת, המציעה ונותנת שירותים גם למשרדי פרסום בישראל, הוא שמביא למסקנה שצדק בית משפט קמא בפסיקתו"

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- פסק דין א. גמיש (ע"מ 1506/08, ע"א 7142/10) (2012) – הנישומה סייעה לחברות זרות באיתור ומיון מועמדים לעבודה חקלאית בישראל. האיתור והמיון נעשו בתאילנד בהתאם לצרכי חקלאים ישראלים. הנישומה טענה לשיעור מס אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ על התמורה המשולמת לה על ידי החברות הזרות בגין השירות.
- בית המשפט דחה את עמדת הנישומה, מאחר שהחקלאים הישראליים נהנו גם הם מהשירות. לדברי בית המשפט, משתוקן החוק, השאלה אינה עוד האם תושב החוץ הוא הנהנה העיקרי אלא האם בנוסף לתושב החוץ קיים גם תושב ישראל בישראל אשר בפועל מקבל שירות.
- פסק דין עוזר לחקלאי (ע"מ 12-01-17466-01) (2013) – הנישומה עסקה בהבאת עובדים זרים מתאילנד לישראל. בניגוד לעניין גמיש, הנישומה התקשרה בנפרד עם החברה הזרה ועם החקלאים הישראליים.
- בית המשפט דחה את עמדת הנישומה. מאותן סיבות כמו בעניין גמיש. פיצול החוזים לא סייע בידה, מאחר שמהותית זהו שירות אחד שאינו ניתן לפיצול.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- פסק דין **אופקים** (ע"מ 11-09-54886) (2013) - המערערת העניקה שירותים לברוקרים בחו"ל, המייצגים חברות ביטוח זרות, המעוניינות להעניק ביטוח משנה לחברות ביטוח בישראל. השירותים כללו, בין היתר, ניתוח השוק בארץ, סיכויי חדירה לשווקים, מידע אודות מכרזים וכו'. שירותים דומים ניתנים על ידי חברות בנות של מבטחי המשנה בישראל.
- לטענת המערערת, תפקידן מתמזה בהצגת המידע בפני הברוקרים הזרים, ולכן הן זכאיות למע"מ בשיעור אפס. מנהל מע"מ טען שהמערערת ביצעה שירותי תיווך מהן נהנו גם החברות הישראליות.
- בית המשפט חזר על האמירה לפיה אין עוד חשיבות לשאלה מיהו הנהנה העיקרי, ודי בכך שקיים נהנה ישראלי כדי לשלול את הטבת מע"מ אפס.
- לגופו של עניין קבע ביהמ"ש, כי שירות המערערת לא התמזה במסירת מידע בלבד לברוקרים, אלא היה במהותו שירות של תיווך: הברוקר התחייב להשיג ממבטחי המשנה תנאים טובים עבור המבוטחות, המערערת קיבלו שכר רק אם נקשרה עסקת ביטוח משנה (מה שמאפיין עסקת תיווך), המערערת היו זכאיות לעמלה נוספת בחידוש ביטוח המשנה לשנה נוספת.
- בית המשפט מצא שהיה נהנה בישראל ולכן המערערת לא היו זכאיות למע"מ אפס.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- פסק דין אתגל (ע"מ 12-10-55642) (2014) - המערערת עסקה באיתור משקיעים פוטנציאליים בישראל עבור קרנות השקעה זרות. המערערת טענה שעיסוקה מתמצה בשירות לתושב חוץ, ועל כן הייתה זכאית למע"מ בשיעור אפס.
- בית המשפט דחה את עמדת המערערת, ופירט שורת פעולות המהוות אינדיקציה לכך שנתנה שירות גם למשקיעים הישראליים:
  - פניית המערערת ישירות למשקיעים ולא רק העברת שמות משקיעים פוטנציאליים לקרנות;
  - זכאות המערערת לעמלה רק במקרה בו ימכרו זכויות בקרנות, ושיעור העמלה כאחוז מסכום השקעת המשקיע הישראלי;
  - השתתפות המערערת בחלק משייבות הקרנות עם המשקיעים הישראליים;
  - כך, נקבע שהמערערת אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- פסק דין אמריקה-ישראל קאמפ (ע"מ 37473-05-12) (2016) - המערערת עסקה בגיוס צעירים ישראליים המעוניינים לשמש מדריכים ואנשי צוות במחנות קיץ בארה"ב. המערערת טיפלה בהיבטים שונים של גיוסם, קבלתם והכנתם של הצעירים הישראליים לקראת נסיעתם לחו"ל, וקיבלה עבור עבודתה עמלה מהחברה האמריקאית או ממחנות הקיץ, בגין כל שיבוץ של ישראלי כמדריך. המערערת טענה שבגין העמלות ששולמו לה, יש לחייבה במע"מ בשיעור אפס. מנהל מע"מ טען, כי המערערת מעניקה שירות גם למועמדים הישראליים, ולפיכך אינה זכאית להטבה הנ"ל.
- בית המשפט דחה את עמדת המערערת וקבע, כי העניקה שירות למועמדים תושבי ישראל. כך למשל, המערערת התחייבה לתת מענה מהיר לפניות המועמדים, לסייע להם בהשגת ויזה לארה"ב ומסמכים אחרים. כמו כן, המערערת התחייבה, כי במקרה ששיבוץ מועמד במחנה קיץ מסויים יבוטל ע"י מחנה הקיץ, היא תנסה למצוא למועמד מחנה קיץ אחר. כך, גם במקרה זה נשללה מהמערערת הטבת מע"מ אפס.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

בשולי דבריו, נתן בית המשפט בעניין אמריקה-ישראל קאמפ דוגמאות למקרים בהם סיוע לתושב ישראל אגב שירות לתושב חוץ לא ישלול את הטבת המע"מ.

תושב החוץ מוכרח להשתמש בשירותיו של עוסק ישראלי בשל מהות השירות, ובכל זאת יחול שיעור מס אפס חרף העובדה שהעוסק הישראלי לא עמד בפני כל תחרות בינ"ל. לדוגמה, אם תושב חוץ שוכר חוקר פרטי ישראלי על מנת לבלוש אחר תושב ישראל בישראל.

חברת כוח אדם ישראלית הפועלת לאיתור מועמד מתאים למשרה פנויה אצל לקוח (headhunting). במצב כזה המשימה מבוצעת אך ורק לטובת הלקוח ואם חברת כוח האדם מספקת מידע למועמדים, מראיינת אותם ובוחנת אותם, הכל נעשה בשביל הלקוח והשירות הוא חד סטרי וללא הענקת סיוע נוסף למועמדים.



# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- בעניין **טיביסי** (ע"מ 15-11-28788) (2017) הנישומה סיפקה לבנק בגאורגיה שירותי איתור וגיוס לקוחות ישראלים.
- לטענת הנישומה היא סיפקה שירות לבנק, ולכן הכנסותיה חייבות במע"מ אפס. מנהל מע"מ טען לעומת זאת שהשירותים מסייעים גם לתושבי ישראל.
- בית המשפט קיבל את עמדת מנהל מע"מ וקבע כי השירות ניתן בפועל גם לתושב ישראל בישראל, ולכן הנישומה אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס. בית המשפט קבע כי הנישומה **סייעה לתושבי ישראל לפתוח חשבון בנק, סייעה ללקוחות הישראלים לשפר את תנאי הריבית שקיבלו מהבנק ושהלקוחות הישראלים הוזמנו ליצור קשר ישיר עם עובדי הנישומה לשם קבלת שירות.** כמו כן אפשרה הנישומה ללקוחות לחתום על טפסי פתיחת חשבון בישראל חלף חתימה בגיאורגיה.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- בעניין טיביסי (ע"מ 15-11-28788) (2017) - המשך:
- לפי בית המשפט, יש לתת משנה חשיבות ל"נושא ההסכם" בין תושב החוץ לבין נותן השירות הישראלי:
- **"עיון בנוסחו של הסכם ההתקשרות מלמד שמטרת ההתקשרות בין המערערת לבנק הייתה לתת שירות לתושבי ישראל בישראל כדי לשכנעם לפתוח חשבון בבנק בגאורגיה - "The Service Provider shall provide TBC Bank with certain services in Israel in particular...assisting them ...in opening the banks account (including deposit account) in TBC Bank ככלל, אם ייקבע שעסקת הבסיס היא מתן שירותים מתושב חוץ לתושבי ישראל בישראל, כי אז יש לקבוע שגם העוסק, הפועל בשליחותו של תושב החוץ, נותן שירותים לאותם תושבי ישראל בישראל. העוסק אינו אלא ידו הארוכה של תושב החוץ ואם תושב החוץ נותן שירותים לתושבי ישראל בישראל, ממילא נותן אותם גם העוסק."**

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

• בעניין טיביסי (ע"מ 15-11-28788) (2017) - המשך:

• "[...] אין באמור לעיל כדי לקבוע שכל שירות הניתן לתושב ישראל, יהא אשר יהא, יש בו כדי לסייג את ההטבה. ברי לכל, כי אם השירות שניתן לתושב ישראל הוא שירות זניח, אגבי, לא משמעותי וכיו"ב, לא יהיה בו כדי למנוע את הטבת המס לעוסק המעניק את שירותיו לתושב החוץ וזאת כדי לא לפגוע בתכלית ההטבה שהיא עידוד שירותי יצוא מישראל"

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- בעניין אוסקר גרוס (ע"מ 14-09-55563)(2017) שימשה הנישומה כ-Call Center עבור חברת האם (העוסקת בתחום הפיננסים), והפנתה לחברת האם את פקודות המכירה והקנייה של לקוחותיה הישראלים. הרווח שלה היה לפי מנגנון של  $Cost+3.5\%$ .
- מנהל מע"מ סבר כי תפקידה של המערערת לא הסתכם בהפניה גרידא אלא במתן שירות ללקוחות הישראלים.
- בית המשפט צידד בעמדת מנהל מע"מ וקבע כי לנישומה חלק ממשי בשרשרת הפעולות הנדרשות לשם ביצוע עסקאות בשוק ההון עבור הלקוחות. הנישומה הפעילה חדר עסקאות שטיפל בהזמנות הלקוחות, העניקה שירותי Back Office, שימשה ככתובת ללקוחות הישראלים בקשר לשירות המסופק והייתה מעורבת בהפחתת עמלות ללקוחות. לפיכך קבע בית המשפט כי הנישומה אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

עניין אוסקר גרוס (ע"מ 14-09-55563-2017) -

"אין מקום למחלוקת כי במקרה הנוכחי שירותי המערערת ניתנו בישראל בכל מובן שהוא: צוותי חדר העסקאות והחדר העורפי ישבו בישראל ופעלו אך ורק בישראל. הלקוחות המוסדיים אשר פנו לצוותים אלה ועמדו בקשר הדוק איתם אף הם נמצאו בישראל. לטעמי, פרשנות לפיה שירותיו של קבלן משנה ישראלי, הפועל למען קבלן ראשי תושב חוץ, ניתנים לקבלן הראשי בלבד ולא ללקוחות הקבלן הראשי בנוסף לכך, היא צרה מדי, לפחות בהקשר המסויים של סעיף 30(א)(5) לחוק."

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- בעניין בי.זד. יזמות (ע"מ 15-05-20129) (2017) הנישומה סיפקה שירותי הפניית לקוחות ופיתוח עסקי לבנק גיאורגי, וטענה שהיא זכאית למע"מ אפס.
- הנישומה טענה כי היא מוסרת מידע כללי על הבנק, מעניקה לבנק סיוע לגבי דירוג הפיננסי בישראל, וכן מתאמת פגישות בין גופים מוסדיים לנציגי הבנק, אך אינה נוטלת חלק פעיל בפגישות.
- לטענת מנהל מע"מ, הנישומה מספקת שירותים גם לתושבי ישראל בישראל.
- בית המשפט קיבל את עמדת מע"מ, וקבע כי הניסיון להציג את פעילות הנישומה כטכנית אינו הגיוני. זאת בין היתר לאור השכר הגבוה המשולם לה על-ידי הבנק (40,000 דולר לחודש ובנוסף הנגזר מהיקף השקעות הלקוחות בבנק). בנוסף, למנהלי הנישומה קשרים בשוק הישראלי, והלקוחות הישראליים רואים בה גורם בר סמכא הממליץ על השקעה בבנק.
- הנישומה קרובה יותר למתווך המעניק שירות גם לישראלים.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## י.מ.ש השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל- מנהל מע"מ ע"א 8272/16 (2019)

- עניינו של פסק הדין בשומת מע"מ שהוצאה למערערת, י.מ.ש השקעות בע"מ, חברה בבעלותו של עו"ד שגב, בגין מתן שירותים לגב' לאה אייזנברג, במהלך מאבק על ירושת בעלה המנוח, שאול אייזנברג.
- החשבונית נשוא המחלוקת הוצאה על שם לאה, בשל תקבול בסך של 15.5 מיליון ₪, בגין שכ"ט עבור מתן שירותים משפטיים בנוגע לעיזבון המנוח אייזנברג. שיעור המע"מ בחשבונית היה אפס, כיוון שלא היא תושבת חוץ וחלות בעניינה הוראות סעיף 30(א) לחוק מע"מ.
- מנהל מע"מ טען שהשירותים המשפטיים לא ניתנו ללאה, אלא לבתה, שהייתה תושבת ישראל ולכן חייבת בשיעור מע"מ רגיל.
- בית המשפט העליון דחה את הערעור.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

**י.מ.ש השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל- מנהל מע"מ ע"א 8272/16 (2019) – המשך:**

- השירות שניתן ללא ולבתה על ידי עו"ד שגב ומשרדו היה בחלקו שירות משותף, ומשכך התמורה טעונה מע"מ בשיעור מלא.
- ללא שילמה את שכר הטרחה של 3 מיליון דולר רק בשל הסכם שיפוי עם ליז.
- נדחתה טענת שגב כי הוא ומשרדו העניקו ללא שירותים משפטיים בהיותם שלוח נסתר לפי סעיף 17(א) לחוק מע"מ, מאחר ולא הוצגה חשבונית המתעדת את פועלה של הבת כעוסק שימנה את משרדו לספק שירות משפטי ללאה.
- בית המשפט העליון דחה את הערעור.
- "ת"פ 32690-06-10 רשות המיסים נ' שגב - נקבע, בין היתר, כי עו"ד שגב ומשרדו מסרו ידיעה כוזבת לרשות המס בנסיבות מחמירות והרשיעם לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף."



# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

י.מ.ש השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל- מנהל מע"מ ע"א 8272/16 (2019) – המשך:

• "קביעה זו מקובלת עלי לחלוטין. אכן, שירות שהינו זניח או בלתי משמעותי איננו בגדר "שירות" אשר מצדיק את שלילת ההטבה של מס אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק (ראו גם פרידמן, בעמ' 573; וכן, ע"מ (מחוזי ת"א) 37473-05-12 אמריקה-ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי.סי.אי) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב (17.3.2016), פסק הדין בו ציין השופט ה' קירש כי לאחר תיקון 23 יש לעסוק "בשאלה האם מה שנעשה עבור התושב הישראלי כלל מהווה "שירות" או שמא העשייה לטובתו איננה ממשית וישירה""

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

פסק דין מנו בייס בע"מ 18831-04-17 (2019)

- מנו- בייס (להלן: "המערערת") הינה חברת השמה ישראלית, בעלת מאגר מידע של עובדים פוטנציאליים. לטענת המערערת, חברת MS הקפריסאית (להלן: "החברה הקפריסאית") השתמשה במאגר המידע שלה, בתמורה לתשלום חודשי \$30,000.
- המערערת גורסת שעל התשלומים שקיבלה מהחברה הקפריסאית היא חייבת **במע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(2) לחוק המע"מ (להלן: "החוק")**, מאחר ומדובר במכירת נכס בלתי מוחשי- כוח עבודה, לחברה תושבת חוץ. לחלופין, טוענת כי חייבת **במע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק**, מאחר ובמתן הגישה למאגר המידע סיפקה שירות לחברה תושבת חוץ.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

פסק דין מנו ביים בע"מ 17-04-18831 (2019) – המשך:

כב' השופט סטולר השתמש ב-4 מבחנים במטרה לקבוע האם המערערת סיפקה שירות או מכרה נכס בלתי מוחשי לחברה הקפריסאית:

- **מבחן העיקר והטפל-** המבחן נועד להכריע באשר למהות החלק הארי של העסקה ולקבוע האם מדובר במכר של נכס או במתן שירות. השופט קבע שפעילותה של המערערת הייתה מורכבת ורחבה- היא כללה טכניקות שונות של שיווק, איתור, גיוס, סינון של עובדים ולכן זה העיקר בעסקה ולא המידע בצורת רשימת העובדים. בנוסף, המערערת ליוותה את העובדים החדשים בהליך הקליטה שלהם ובתוך כך, ביצעה שירותים נוספים. על כן, מדובר במתן שירות.
- **מבחן ההנאה-** המבחן בוחן האם הלקוח נהנה מהמוצר או מהשירות. ככל שהלקוח נהנה יותר מהשירות שקיבל, העסקה תחשב לעסקת שירות, בעוד שככל שהוא נהנה יותר מהמוצר, העסקה תחשב כמכר. השופט סטולר טען שעיקר ההנאה של החברה הקפריסאית היה מהפעולות שביצעה המערערת- איסוף מסמכים, בחירת עובדים, סינון, התאמה וכו'. השופט קבע כי ככל שעוסק משתמש בידע שיש לו כדי לייעץ, הדבר ייחשב כמתן שירות ולא כמכירת מוצר.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

פסק דין מנו בייס בע"מ 17-04-18831 (2019) – המשך:

- **מבחן הסיכון- מה מידת הסיכון אליו חשופה המערערת, במה תלוי התשלום? השופט דחה את הטענה שהמערערת נטלה סיכון, מאחר ובהסכם שולם תשלום חודשי קבוע, ריטיינר. הריטיינר הצביע על כך שלא מדובר בתשלום המותנה בתוצאה ולכן מדובר בעסקת שירות.**
- **מבחן השימוש החוזר- האם ניתן לעשות שימוש חוזר? המערערת גורסת שניתן להשתמש באופן חוזר במאגר המידע, כאשר ניתנה זכות שימוש בו לחברה הקפריסאית. אולם, נמצא כי לטענה אין פשר ומובן מאחר והמערערת היא זו שעשתה שימוש חוזר וניסתה למצוא עבודה אחרת למועמדים שלא נמצאו מתאימים על ידי החברה הקפריסאית. מדובר בשירות.**

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

• פסק דין מנו בייס בע"מ 17-04-18831 (2019) – המשך: הערעור נדחה

"אין כל ספק כי מדובר בשירות מעורב וכי מהעיסקה שנחתמה בין המערערת ובין M.S (החברה הקפריסאית, לא במקור) נהנו כל אותם דורשי עבודה ישראליים שמצאו עבודה באניות M.S או אצל מעסיקים אחרים, איתם עמדה המערערת בקשרי עבודה...עולה כי המערערת כחברת השמה נתנה שירותים לשני גורמים: מחד גיסא לדורשי עבודה, המעוניינים למצוא עבודה, בעיקר משוחררי צבא וסטודנטים - קהל היעד אליו פנתה בפרסומיה, ומאידך גיסא למעסיקים המחפשים עובדים, חברת M.S שביקשה למצוא מאבטחים לאניות וכן מעסיקים ישראליים בעיקר מתחום האבטחה...עולה כי המערערת נתנה שירות ממשי ומשמעותי גם לדורשי העבודה, המועמדים למשרות אותם פרסמה באמצעים שונים, נוסף על השירות שנתנה ל-M.S ולמעסיקים אחרים. אי לכך, לא מתקיימים התנאים לזכאות לשיעור מס אפס מתוקף סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ."

• בית המשפט ביסס החלטתו זו בין השאר לאור העובדה שבאתר המערערת בעברית לצד מידע למעסיק ויתרונות החברה ב"תהליך מיון ייחודי", פורסמו בריש גלי גם היתרונות למועמדים ובכלל זאת מעבר למשרות עצמן, מידע רב, טיפים ומאמרים המיועדים בפרט לחיילים משוחררים וסטודנטים.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## עניין אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ (ע"מ 9136-04-18) – 2019:

- בערעורה של חברת אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ (להלן: "חברת אדמונד דה רוטשילד הישראלית") מיום 26 לנובמבר 2019, נדרש בית המשפט לשאלה אם יחול מע"מ בשיעור אפס בגין מתן שירותי שיווק לתושב חוץ המבקש לשווק את מוצריו בישראל.
- מדובר בשירותי שיווק הניתנים על ידי חברת אדמונד דה רוטשילד הישראלית לקבוצת רוטשילד העולמית, ובעיקרם שיווק קרנות זרות ללקוחות מוסדיים בישראל ושיווק שירותי הבנקאות הפרטית ליחידים. בתור שכך לא היה בסמכותה של חברת אדמונד דה רוטשילד הישראלית ליתן שירותי ייעוץ וניהול תיקי השקעות ללקוחות המוסדיים או הפרטיים בישראל.
- **המערערת טענה ביחס ללקוחות המוסדיים בין היתר ששיווק הקרנות הזרות הוא "עולם של מוצרים" ולא של "שירותים" ולכן ניתן היה למכור את הקרנות הזרות גם ללא פעילות שיווקית בישראל.**

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## עניין אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ (ע"מ 9136-04-18) – המשך:

- המערערת ביססה טענה זו גם בהסתמך על הידע והבקיאות של הגופים המוסדיים, על העובדה שניתן היה ליצור קשר ישיר עם נציגי הקבוצה בחו"ל, על כך שהשפה האנגלית שגורה בפי מנהלי ההשקעות המוסדיים ועל כך שפעילותה כלפיהם הייתה זניחה.
- המערערת ביקשה להיתמך באמירתו של בית המשפט בעניין אמריקה-ישראל קאמפ, לעניין פעילות שיווקית של מכירת נכס זר בישראל הנעשית עבור תושב חוץ, וטוענת כי מכירת הקרנות הזרות בישראל היא דוגמא אופיינית למכירת מוצר מוגמר שאינה מלווה ב"מתן שירות".
- ביחס ללקוחות הבנקאות הפרטית טענה המערערת כי תפקידה העיקרי הוא לגייס לקוחות פרטיים לשם קידום האינטרסים בישראל של הבנק בחו"ל ותו לא. לצורך כך קיימה המערערת פגישות היכרות מדי שנה עם לקוחות פוטנציאליים הן בבתיהם והן באמצעות כנסים שיווקיים והרצאות, שלחה חומרים פרסומיים שונים, ארגנה טיולים ושלחה מתנות.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## עניין אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ (ע"מ 9136-04-18) – המשך:

- כמו כן, לצורך מתן שירות לבנק בחו"ל ובהתאם לדרישתו, ביצעה המערערת בדיקות רקע ללקוחות הפוטנציאליים. לצורך השלמת השירות עבור הבנק בחו"ל **סייעה המערערת ללקוחות הפוטנציאליים לחתום על טפסים לצורך פתיחת חשבון בנק בחו"ל.**
- המערערת אף טענה שגם אם ייקבע בניגוד לעמדתה כי ניתן שירות בפועל גם לתושב ישראל, יהיה נכון בנסיבות המקרה לפצל את התמורה, כך שעל חלקה יחול מע"מ בשיעור אפס. לשיטתה פיצול התמורה כאמור יביא לתוצאת מס הגיונית וצודקת יותר שכן התמורה בגין השירות לתושב ישראל יחוייב במע"מ ואילו השירות שניתן לתושב חוץ יכומת ויחוייב במע"מ בשיעור אפס.



# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

עניין אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ (ע"מ 9136-04-18) – המשך:

- בית המשפט דחה את הערעור. כבוד השופטת ירדנה סרוסי הסכימה עקרונית עם הטענה כי לא בכל פעולה שיווקית הנעשית עבור תושב חוץ בישראל יתקיים יסוד של מתן שירות לתושב ישראל באופן שישלול מהעוסק הישראלי שיעור מע"מ אפס בגין מלוא התמורה שקיבל מתושב החוץ. כך למשל, כאשר תושב ישראל הינו מושא לשכנוע ולמאמצי מכירה כלליים (פרסומת, הצבת שלטי חוצות, חלוקת פליירים) ולא באופן פרטני.
- עם זאת נקבע כי אין כך הדבר בנסיבות המקרה ובלשון בית המשפט:  
"פעילות של עוסק ישראלי, כדוגמת המערערת, המשווק בישראל את שירותי ומוצרי תושב החוץ, עשויה לשרת את האינטרסים של כל הצדדים המעורבים, גם אם לא באופן שווה: הן את תושב החוץ שמוכר את מוצריו ומגייס לקוחות בישראל, הן את המערערת ששכרה תלוי בגיוס הלקוחות ובהיקף ומשך השקעתם בקבוצה והן את הלקוחות תושבי ישראל המשתכנעים להשקיע את ממונם במטרה להשיא את רווחיהם. מדובר אפוא בשירות משולב שבו כל הצדדים המעורבים יוצאים נשכרים"

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

עניין אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ (ע"מ 9136-04-18) – המשך:

בית המשפט ראה לנכון להדגיש בהקשר לכך כי:

"טענת המערערת כי הסיוע ללקוחות בישראל ניתן במסגרת שירותי שיווק עבור ולמען הקבוצה בחו"ל וכי הלקוחות בישראל לא היו אלא "יעד להגשמת פעולות השיווק", אינה יכולה להתקבל. המערערת מבקשת לתת לסייג הקבוע בסעיף 30(א)(5) סיפא פרשנות מצמצמת המוציאה מגדר "מתן שירות לתושב בישראל" שירות שנחשב כ"פעילות שיווקית" או "נלווה לפעילות שיווקית" או "שימור לקוחות", וזאת מבלי שיש לפרשנות זו כל עיגון בלשון הסעיף או בתכליתו."

• בנוסף בית המשפט מצא כי המערערת לא הוכיחה כי מתקיימת תחרות אפקטיבית בנוגע לאספקת השירותים שהיא נותנת בישראל באופן המחייב איזון בהסדר המע"מ שיאפשר את התחרות. מעמדה הייחודי של המערערת כחברת בת בקבוצת רוטשילד, כמשווקת הבלעדית של קרנות רוטשילד בישראל, מלמד כי היא היחידה שיכולה לספק את השירות לקבוצה בחו"ל.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

עניין אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ (ע"מ 9136-04-18) – המשך:

- לגבי הלקוחות הפרטיים – נמצא כי פעילותה של המערערת השתרעה מעבר לביצוע פעולות שיווק לצורך גיוס לקוחות פוטנציאליים עבור הבנק בחו"ל. המערערת העניקה שירותי תמיכה וסיוע שוטפים עבור הלקוחות הישראליים כגון החתמה על טפסים, העברת מידע ושירותי סיוע ותמיכה שוטפים ואף באחד המקרים פנתה לבנק בחו"ל לצורך הפחתת עמלה ללקוח. משכך לא ניתן לומר כי פעילות זו הינה "זניחה" או "טכנית" במהותה.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

עניין אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ (ע"מ 9136-04-18) – המשך:

"התוצאה אליה הגעתי מתחייבת לטעמי מיישום של הדין במתכונתו הקיימת המחייב הכרעה בינארית הצובעת את מלוא התגמול הניתן לעוסק הישראלי בהתאם לפרמטרים שהוצגו לעיל.... עם זאת, אבקש להעיר כי התוצאה של חיוב מלוא התגמול במע"מ בשיעור מלא, גם כאשר השירות שניתן לתושבי ישראל אינו השירות העיקרי, אינה מניחה את הדעת. המציאות במתן שירותי שיווק בישראל עבור תושב חוץ היא מורכבת יותר. כך במיוחד בעת האחרונה שבה מתרחבת הפעילות העסקית הבינלאומית תוך שילוב של ישראלים בפעילות זו. נראה כי בתחומים אחרים ידע המחוקק לתת מענה למורכבות דומה באמצעות קביעת נוסחה המאפשרת הכרה בחלק הפטור ממס במצב בו מתקיימת פעילות מעורבת (ראו לדוגמא תקנה 18(ב) לתקנות מע"מ בעניין תשומות מעורבות)... נראה לי כי יישום פתרון מעין זה ישיג תוצאת מס ראויה יותר."

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## עניין איי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ (ע"מ 15195-04-18) (2020)

- המערער נתנה שירותי שיווק לחברה שוויצרית לצורך שיווק קרנותיה למשקיעים מוסדיים בישראל וזאת באמצעות חברה ישראלית נוספת בשם חברת בארי אשר מוחזקת על ידי מר אורן בארי.
- המערערת טענה כי פעולות השיווק שנעשו על ידה הן "טכניות" במהותן ומהוות "הצגה אינפורמטיבית שלא היוותה כל תרומה ללקוח הישראלי".
- לגישתה פעולות שיווק אלו הינן חלק מפעולות שיווק רבות לצורך יצירת קשר ראשוני, אליהן נחשפים הגופים המוסדיים מידי יום והינן בגדר "הטרדות מכירתיות" מטעם אנשי מכירות.
- **המערערת ביססה את טענתה בין היתר על בקיאותם של הגופים המוסדיים בשוק ההון ובעולם קרנות ההשקעה הזרות.**
- המערערת טענה בנוסף כי לכל היותר סייעה ליצירת קשר ראשוני בין החברה השוויצרית ללקוחות המוסדיים ובכל מקרה שירותיה אינם ממוקדים או מותאמים לצרכי הגופים המוסדיים.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

עניין איי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ (ע"מ 15195-04-18) - המשך:

- בית המשפט דחה את הערעור. כבוד השופט שמואל בורשטיין קבע כי תפקידה של המערערת בהתקשרות בין המשקיעים הישראליים ובין מנהלי הקרנות הזרות הוא תפקיד "מהותי, משמעותי ונמשך".
- השירותים שנתנה המערערת באמצעות חברת בארי כוללים סיוע למשקיעים הישראליים בהנגשת מידע ובהתנהלות מול מנהלי הקרנות הזרות.
- למר אורן בארי תפקיד משמעותי בשימור הקשר עם המשקיעים המוסדיים והקרנות הזרות. תפקיד זה שונה מהותית מפעילותו של איש שיווק המציב שלטי חוצות, עורך פרסומות או מחלק פליירים.
- אדרבה, מר אורן בארי סייע למשקיעים הישראליים בהתנהלותם מול מנהלי הקרנות הזרות ושימש הלכה למעשה כנציגיהם של הקרנות הזרות בישראל. בית המשפט ציין כי המערערת גייסה את מר אורן בארי לתפקיד זה לאור ניסיונו והיכרותו עם המשקיעים הישראליים.

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

עניין איי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ (ע"מ 15195-04-18) - המשך:

• ובלשון בית המשפט:

**"אין בידי לקבל את גישת המערערת. לא רק שההנחה שהמערערת מבקשת ממני להניח, כי מקום שבו שירותי הייצוג והשיווק מופנים כלפי גופים מוסדיים, אין אלה נזקקים לעצה וסיוע וכי תפקידו של משווק הקרנות הוא כתפקיד של "איש מכירות" שאינו מעבר ליצירת הקשר הראשוני - אין לה תימוכין, אלא שחומר הראיות שהוצג בפניי מלמד כי תפקידה של המערערת בהתקשרות בין המשקיעים הישראליים ובין מנהלי הקרנות הזרות הוא תפקיד מהותי, משמעותי ונמשך."**

# סעיף 30(א)(5) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

עניין איי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ (ע"מ 15195-04-18)

- עוד קבע בית המשפט כי השירותים שניתנו על-ידי המערערת לחברה השוויצרית אינם מגשימים את תכלית הטבת מע"מ אפס הקבועה בסעיף 30(א)(5) לחוק, שכן מטרת הסעיף הינה לעודד יצוא שירותים מישראל ובתוך כך לסייע לעוסקים ישראלים להתחרות למול עוסקים זרים במתן שירותים שאינם קשורים לישראל. תכלית זו לא נתקיימה שכן החברה השוויצרית ממילא העדיפה להסתייע בשירותיה של פיננשל באמצעות חברת בארי על-מנת לשווק את מוצריה ללקוחות הישראלים, וזאת לאור היכרותם המוקדמת וקשריהם עם משקיעים מוסדיים בישראל.
- בית המשפט דחה את בקשתה של המערערת להשיב את התיק לשלב ההשגה לצורך הסדר פשרה על בסיס חלוקת השעות שבין שרותי השיווק לתושבי חוץ לבין שירותים שניתנו לאחר ההשקעה, העשויים להיחשב כשירותים שניתנו לתושבי ישראל. אין מקום לפצל את התמורה כאשר הובהר כי שירותיה של המערערת מהווים נדבך משמעותי בהתקשרות שבין מנהלי הקרנות הזרות והמשקיעים המוסדיים.



# סעיף 30(א)(5) לחוק – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## החריג לסיג:

**הכלל:** מע"מ אפס על שירות שניתן לתושב חוץ. **הסיג:** לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל. **החריג לסיג:** אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס, לפי העניין;

- התכלית: למנוע כפל מס כאשר שולם על השירות מע"מ בעת היבוא של הטובין.

## עניין אפלאוז (ע"מ 15801-02-18)

- אין חולק כי תכלית החריג לסיג הממעט הייתה מניעת כפל מס. כך קובעת הוראת פרשנות 2/96 בדבר "מתן שירות לתושב חוץ - חבות במע"מ" מיום 15.10.1995: "הוראות הסיפא של ס' 30(א)(5) ותקנה 12א(א) נועדו למנוע כפל מס כלכלי (למנוע מצב בו ישולם פעמיים מס סופי על אותו מרכיב של שירות)".
- החלטת מיסוי 4429/19

# סעיף 30(א)(5) לחוק – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב

## חוץ

### עניין אפלאוז (ע"מ 15801-02-18) (2020) – המשך:

- עניין אפלאוז עסק בהחלטת מנהל מס ערך מוסף, להטיל מס על תקבולים שקיבלה המערערת-חברה ישראלית, מתאגיד זר Applause App Quality Inc (להלן: "החברה האם", "תושבת החוץ"). המערערת טענה שעל התקבולים חל מע"מ בשיעור אפס, בהתאם להוראת סעיף 30(א)(5) לחוק.
- בבעלות תושבת החוץ פלטפורמה דיגיטלית לבדיקות תוכנה לאפליקציות ואתרי אינטרנט, המבוססת על קהילת בודקים מקוונת, קבלני משנה (להלן: "הפלטפורמה").
- מיום היוסדה, סיפקה המערערת לתושבת החוץ בלבד שירותי מחקר ופיתוח בקשר לפלטפורמה. החל מאוקטובר 2015, הפסיקה המערערת לתת לתושבת החוץ שירותי מחקר ופיתוח והחלה לספק לה שירותי שיווק ומכירות לפלטפורמה וכן שירותי תמיכה בלקוחות ישראליים, שרכשו את שירותי בדיקות התוכנה מתושבת החוץ.
- התמורה ששולמה למערערת על ידי תושבת החוץ, חושבה על בסיס מודל Cost+, והראשונה דיוחה על עסקאותיה עם תושבת החוץ כעסקאות החייבות במס בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק.

# סעיף 30(א)(5) לחוק – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## עניין אפלאוז (ע"מ 15801-02-18) – המשך:

- בעקבות חילוקי דעות בין המערערת והמשיב בעניין תחולת סעיף 30(א)(5) לחוק, המערערת שינתה את מודל החיוב על השירותים שנתנה לתושבת החוץ. במודל החיוב החדש, המערערת רכשה מהחברה האם את שירותי הפלטפורמה ומכרה אותם ישירות ללקוחות הישראליים, תוך שחייבה את הלקוחות הישראליים באופן ישיר והנפיקה עבורם חשבונית מס.
- המשיב הוציא למערערת שומת עסקאות בסך של 821,728 ₪ (קרון), בנימוק כי שירותי השיווק והתמיכה בלקוחות, אשר סופקו על ידי החברה לתושבת החוץ בתקופת השומה, ניתנו גם לתושב ישראל בישראל בנוסף לתושבת החוץ. לכן על פי הסייג לסעיף 30(א)(5) לחוק, המערערת אינה זכאית להטבה של מע"מ בשיעור אפס.

# סעיף 30(א)(5) לחוק – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## עניין אפלאוז (ע"מ 18-02-15801) – המשך:

- טענתה העיקרית של המערערת הייתה, כי על עסקאותיה חל מס בשיעור אפס נוכח הוראות החריג לסייג בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, היות שמחיר השירות הניתן לחברת האם מהווה חלק מערך השירותים המיובאים. כך, נטען, כי יש לגזור גזירה שווה בין שירות הניתן המהווה חלק מערך הטובין המיובאים, כאמור בסיפא לסעיף 30(א)(5), לבין שירות הניתן המהווה חלק מהשירותים המיובאים.
- לחלופין, נטען, כי יש להתיר את חשבוניות המס שהנפיקה המערערת לחברת האם כ"מסמך אחר" לניכוי מס תשומות בידי הלקוחות הישראלים, המייבאים את שירותי תושבת החוץ ארצה, כשם שנקבע בהחלטת מיסוי 5396/17. לחילופי חילופין, נטען, כי יש להתיר למערערת להנפיק חשבוניות מס ישירות ללקוחות הישראלים בגין תקופת השומה האמורה, כפי שהיא נוהגת לעשות מאז 12/2016.

# סעיף 30(א)(5) לחוק – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## עניין אפלאוז (ע"מ 15801-02-18) – המשך:

- מנגד, טען המשיב כי הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ אינן חלות במקרה הנדון, שכן, מטרת החריג הינה למנוע תשלום כפל מס, בשל מתן השירות ובשל יבוא טובין לישראל, שהשווי שלהם כולל את השירות שניתן לתושב החוץ.
- לדידו, לא הוכח שהלקוחות הישראליים מייבאים טובין ולכן אין הם זכאים לשלם מע"מ בשיעור אפס. בנוסף, לא הוכח שהלקוחות הישראליים שילמו מע"מ על ייבוא זה – קרי, אין חשש לכפל מס, ולכן המערערת אינה זכאית להטבה. עוד נטען כי החלת החריג גם על שירותים תרוקן מתוכנו את הסיפא של הסעיף המתייחס לפקודת המכס.

# סעיף 30(א)(5) לחוק – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## עניין אפלאוז (ע"מ 15801-02-18) – המשך:

- המשיב הוסיף כי יש לדחות אף את טענתה החילופית של המערערת, היות והמקרה דנן, שונה עובדתית מהמקרה המתואר בהחלטה 5396/17 (להלן: "ההחלטה"). בעוד שניכוי מס התשומות שהותר בהחלטה הסתמך על הנפקת החשבוניות של הלקוחות הישראליים, ששילמו מס בשיעור מלא, לא הוכח כי הלקוחות הישראליים של תושבת החוץ עשו כן.
- לעניין הטענה החילופית השנייה טען המשיב כי יש למסות את העסקה כפי שנעשתה בפועל על ידי הנישום, ולא לפי מה שהיה יכול הנישום לעשות. בפועל, תושבת החוץ היא היחידה ששילמה כספים למערערת והייתה הלקוחה היחידה של המערערת בתקופת השומה.

## סעיף 30(א)(5) לחוק – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

עניין אפלאוז (ע"מ 15801-02-18) – המשך:

"בחינתו של ההסדר הקיים בסיפא של סעיף 30(א)(5) מעלה כי לא קיים בו פתרון לעניין שירותים הכלולים בשירותים מיובאים, ומשום כך מדובר בחסר בהסדר החקיקתי הקיים ולא בהסדר שלילי. שכן, בין אם מדובר בטובין, נכס בלתי מוחשי או שירותים, תכלית הסיפא נותרת בעינה - מניעת כפל מס. הקביעה כי שירותים הכלולים בשירותים מיובאים אין דינם לעניין מס בשיעור אפס כדין שירותים הכלולים בטובין מיובאים, סותרת את תכלית החוק." לפיכך, מסכם בית המשפט לעניין זה, כדלקמן:

"יש לגזור גזירה שווה בין שירותים מיובאים לטובין מיובאים, כטענת המערערת. שירות הניתן המהווה חלק מהשירותים המיובאים יראה כשירות לתושב חוץ, כשם שירות הניתן המהווה חלק מטובין מיובאים, ויהיה זכאי להטבה של מס ערך מוסף בשיעור אפס."

• הערעור נדחה - בית המשפט קבע שאף שהמערערת עמדה בנטל להוכיח כי עלויות השירותים שנתנה לחברת האם כלולות בתמורת השירותים המיובאים על ידי הלקוחות הישראלים, הרי שלא עלה בידה להוכיח כי האחרונים דיווחו כדין ושילמו מע"מ בייבוא.

# סעיף 30(א)(5) לחוק – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## תקנה 12 לתקנות מע"מ

תנאי "טכני" – ציון בספרי העוסק של מחיר העסקה, דרך התשלום עבור השירות והמטבע שבו בוצע התשלום, ובנוסף – קיומו של הסכם או מסמך אחר המאשר את פרטי העסקה.



# סעיף 30(א)(5) לחוק – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

## תקנה 12א לתקנות מע"מ

- תקנת משנה (א): "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 תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין...".
- תקנת משנה (ב): תקנה משנה (א) לא תחול במקרים הבאים:  
הנכס שלגביו ניתן השירות הוא כלי שיט או כלי טיס;  
מטרת השירות היא ייצואם של הטובין מישראל, והשירות ניתן בפועל בידי האדם שרכש את הטובין בשביל תושב חוץ - והכל אם הטובין אכן יוצאו.  
הנכס שלגביו ניתן השירות הוא נפט שיובא לישראל לשם הולכתו אל מחוץ לישראל ובלבד שהנפט יוצא בפועל.
- תקנת משנה (ג): "לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות לתושב חוץ אחר בעת שהותו בישראל..."

# סעיף 30(א)(5) לחוק – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

**תקנה 12א לתקנות מע"מ – השירות לא ניתן לגבי נכס בישראל**

- **פסק הדין בעניין רוזין (ע"א 418/86) (1989) – עו"ד ייצג תושבי חוץ בתביעת פיצויים בישראל.** בית המשפט העליון קבע, כי הגדרת "נכס" כוללת גם זכות רכושית בעלת ערך כלכלי ובכלל זה גם את הזכות לקבלת פיצוי נזיקי לפי הדין הישראלי. נכס זה מצוי בישראל ולכן, בגין השירות לא ניתן מע"מ בשיעור אפס.

- **פסק הדין בעניין מוסל (ע"א 9303/03) (2004) – עו"ד ייצג חברות גרמניות, אשר היו צד להליכים משפטיים שהתנהלו בישראל.** בית המשפט העליון קבע, כי הזכות להתגונן בהליך משפטי בר אכיפה הינה בעלת משמעות כלכלית, ומהווה נכס המצוי בישראל. לכן עוה"ד אינו זכאי למע"מ בשיעור אפס.

- **פסק הדין בעניין נ.ד.ל.א (ע"מ 1058/07) (2011) – הזכות לשלם מס נמוך יותר היא זכות בעלת שווי כלכלי ויש לראותה כנכס המצוי בישראל.** לכן ייעוץ לתושבי חוץ לגבי מס בישראל אינו מקנה מע"מ בשיעור אפס.

# סעיף 30(א)(5) לחוק – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- **פסק הדין בעניין קסוטו (ע"א 41/96) –** אין לשלול הטבת מע"מ אפס רק משום קיומו של קשר משני עם נכס בישראל. אחרת ההטבה תרוקן מתוכן, שכן, כמעט בכל עסקת שירות, אפשר למצוא איזה שהוא נכס המצוי בישראל.
- **פסק הדין בעניין רוזנברג (ע"ש 1395/93) -** המערער קיבל פנייה מפפסי העולמית לעצב לוגו בעברית לעטיפות המשקאות הקלים המשווקים על ידה. לטענת המערער חל סעיף 30(א)(5), שכן השירות ניתן לתושב חוץ. לטענת מע"מ הלוגו העברי הוא נכס המצוי בישראל. בית המשפט קיבל את עמדת המערער, וקבע, כי העובדה שלאחר מתן השירות נוצר "נכס חדש", שהוא הלוגו העברי, אינה הופכת את ה"נכס" שבגינו ניתן ה"שירות" לנכס המצוי בישראל.

# סעיף 30(א)(7) לחוק

# סעיף 30(א)(7) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות בחו"ל

- לשון הסעיף: "מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל".
- **פסק הדין בעניין גווילי (ת"מ 124/08)(2010)** : בקשה לאישור תביעה ייצוגית כנגד רשות המיסים בקשר עם חיוב שלא כדין במע"מ של שיחות טלפון מחו"ל לישראל ע"י כרטיסי חיוג או שיחות גוביינא.
- המבקשים טענו, כי בשיחות טלפון לארץ מחו"ל, באמצעות כרטיסי חיוג או שיחות גוביינא, הוטל עליהם מע"מ מלא, בעוד שסעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ מורה על הטלת מע"מ בשיעור אפס. לטענתם, הדגש בסעיף הוא על מקום צריכת השירות.
- מנגד, רשויות מע"מ טענו כי השירות של העברת השיחות ליעדן מבוצע מישראל, והדגש בסעיף הוא על מקום ביצוע השירות.
- בית המשפט המחוזי אישר את הבקשה. לדברי בית המשפט, הדגש של סעיף 30(א)(7) נעוץ במקום מתן השירות. לאור תכלית חוק מע"מ להטיל מס על צריכה, מקום מתן השירות קשור בטבורו למקום צריכת השירות, אשר מזוהה עם מיקומו הגיאוגרפי של מקבל השירות-הצרכן, אשר נמצא מחוץ לישראל.

# סעיף 30(א)(7) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לחו"ל

## פסק הדין בעניין רזניק (ת"צ 10601-08-10) (2014)

- בהמשך לפסק דין גווילי, הוגשה בקשה לאישור תביעה ייצוגית כנגד רשות המיסים, פלאפון, סלקום ופרטנר, בקשר עם חיוב במע"מ של הצרכנים שלא כדין בגין חבילות תקשורת בחו"ל הכוללות שיחות, מסרונים וגלישה; וכן בגין משלוח מסרונים מחו"ל לישראל (שלא במסגרת חבילה).
- בית המשפט קבע, כי חבילות התקשורת הן בבחינת "נכס" (זכות לקבל שירותים) ולא "שירות", ולכן התשלום עבורן אינו מזכה במע"מ בשיעור אפס.
- באשר למסרונים, קבע בית המשפט, כי מדובר בשירות שנצרך בחו"ל, ובגינו קמה זכאות למע"מ בשיעור אפס.

# סעיף 30(א)(8) לחוק

# סעיף 30(א)(8) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירותים לתייר

- לינה של תייר בבית מלון ושירותים נוספים הניתנים אגב לינה כאמור;
- השירותים מפורטים בתקנה 12 ב לתקנות מע"מ:
  - אספקת מזון ומשקאות;
  - שימוש בבריכת שחיה ושימושים נלווים לשירות זה;
  - שירותי כביסה;
  - השכרת מכשיר טלוויזיה לשימוש בחדרו של התייר;
  - שימוש במתקן סאונה ושירותים נלווים לשירות זה;
  - שימוש בטלפון, בטלפקס ובפקסימליה;
  - שימוש במתקני ספורט ובריאות;
  - תרגום מסמכים, ניסוח מכתבים, עבודות הדפסה ושירותי משרד אחרים.



# סעיף 30(א)(8) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירותים לתייר

- בסעיף 1 לחוק מע"מ מוגדר "בית מלון" כך:  
"בית מלון" – לרבות פנסיון, בית מרגוע, בית אירוח או כיוצא באלה שבו מלינים בדרך כלל בתמורה לפחות חמישה אנשים."
- לכאורה, גם צימר ודירת Airbnb המשמשים להלנת תיירים עשויים להיחשב ל"בית מלון".  
בהוראת פרשנות 2/97 של רשויות מע"מ נקבע:  
"צימר הכולל יחידת נופש אחת ייחשב כ"בית מלון" רק אם גודל היחידה מאפשר, עפ"י הקריטריונים של משרד התיירות, לינה של 5 אנשים לפחות ביחידה.  
הקריטריונים הם: שטח רצפה מינימלי של 14 מ"ר (ללא שירותים ומטבחון) לשתי מיטות, ולכל מיטה נוספת ביחידה 4 מ"ר (דהיינו: שטח רצפה של מינימום 26 מ"ר ללא שירותים ומטבחון)."

# סעיף 30(א)(8) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירותים לתייר

- **החוויה הישראלית** (ע"ש 5067/06) – לינה בשטח ושירותים נלווים זכאים להטבת המס.
- השכרת רכב פרטי לתייר לנהיגה עצמית;
- הסעת סיור של תייר ברכב פרטי או באוטובוס וכן הספקת ארוחות לתייר בידי המסיע אגב הסעה כאמור באוטובוס, בין אם הוא מספקן במישרין או בעקיפין;
- עניין ממן (ע"א 460/00) – הסעת סיור כוללת גם הסעה מהמלון לשדה התעופה ובחזרה.
- הסעת סיור אינה כוללת כניסה לאתרים (עניין איתרנתי (ע"מ 16-03-66728)
- מתן שירות לארגון בינלאומי, לשם קיום כנס בינלאומי שמשתתפים בו חמישים תיירים לפחות, שייערך בישראל;
- מכירה לתייר של זכות השתתפות בכנס בינלאומי בהשתתפות חמישים תיירים לפחות.
- הולכת תייר בכלי טיס ממקום בישראל למקום אחר בישראל;
- אשפוז של תייר בבית חולים שירותים נוספים הניתנים אגב אשפוז כאמור;

# סעיף 30(א)(8) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירותים לתייר

- **מתן שירות לתייר בידי מי שבתמורה, או שלא בתמורה אך דרך קבע, נותן שירות משירותי סוכנות נסיעות כהגדרתם בחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976;**
- **"שירותי סוכנות נסיעות" מוגדרים בחוק שירותי תיירות ככוללים בין השאר "הזמנת שירותי לינה בבית מלון בישראל או מחוץ לישראל".**
- **היות שדירת Airbnb יכולה להיחשב בתנאים מסוימים "בית מלון", אזי מתווך דירות Airbnb עשוי להיחשב כמי ש"דרך קבע נותן שירות משירותי סוכנות נסיעות".**

# סעיף 30(א)(10) לחוק

# סעיף 30(א)(10) – מע"מ בשיעור אפס על מכירת זכות לנסיעת חוץ

**"עסקה שהיא מכירת זכות לנסיעת חוץ" - "זכות לנסיעת חוץ", לענין זה – זכות לנסיעה בכלי טיס או בכלי שיט מישראל למקום בחוץ לארץ או ממקום בחוץ לארץ למקום אחר בחוץ לארץ או ממקום מחוץ לארץ-ישראל; ואם המקום בחוץ לארץ הוא מדינה שלישראל יש גבול יבשתי עמה ושנקבעה לענין זה בצו (להלן בסעיף זה – מדינה גובלת) – גם זכות לנסיעה בכלי תחבורה שאינו כלי טיס או כלי שיט;**

## חוק מע"מ – מע"מ אפס

הסכם פשרה בין התאחדות משרדי הנסיעות ויועצי התיירות בישראל לבין רשות המיסים – מנהל מס ערך מוסף (יוני 2017):

- בחודש יוני 2017 נחתם הסכם פשרה בין ההתאחדות לבין רשויות מע"מ ביחס לעסקאות של מתן שירות בקשר למכירת זכות לנסיעת חוץ כהגדרתה בסעיף 30(א)(10) לחוק מע"מ, אשר קיבל ככל הנראה תוקף של פסק דין.
- במסגרת הסכם הפשרה הוגדרו "שירותי קרקע בחו"ל", כדלקמן: "שירותי קרקע בחו"ל - לרבות לינה בבית מלון בחו"ל, השכרת רכב בחו"ל, כניסה לאתר בחו"ל, שירותי הדרכה בחו"ל, מופעים בחו"ל וכיוצא באלו".

## חוק מע"מ – מע"מ אפס

הסכם פשרה בין התאחדות משרדי הנסיעות ויועצי התיירות בישראל לבין רשות המיסים – מנהל מס ערך מוסף (יוני 2017):

- סעיף 4 להסדר הפשרה שכותרתו היא "החבות במע"מ בשל מתן שירות על ידי קמעונאי נסיעות לשם קבלת שירותי קרקע בחו"ל" קובע כדלקמן: "התמורה, המשולמת לקמעוני נסיעות בשל מתן שירות לקונה לשם קבלת שירותי קרקע בחו"ל, חבה במע"מ בשיעור מלא. המחיר של עסקה זו הוא הפרש שבין המחיר המשולם לקמעונאי הנסיעות על ידי הקונה לבין המחיר שקמעונאי הנסיעות משלם לנותן שירותי הקרקע בחו"ל כאמור. קמעונאי הנסיעות יוציא חשבונית לפי העניין הערוכה על שם הקונה בהתאם להוראת חוק מע"מ"

- הסדר הפשרה יוצא מנקודת הנחה כי מתן זכות להיכנס לאתר בחו"ל או למופע בחו"ל מהווה שירות של העוסק הישראלי ללקוח וכי בהתאמה מדובר על שירות החייב במע"מ בשיעור מלא בישראל בגובה הפרש שבין המחיר שמשולם לקמעונאי הנסיעות על ידי הקונה לבין המחיר שקמעונאי הנסיעות משלם לנותן שירותי הקרקע בחו"ל.

# שיעור מע"מ אפס על פינוי בינוי ועסקאות תמ"א 38



# סעיף 31א – מע"מ בשיעור אפס בעסקת פינוי בינוי

- במכירת זכות ביחידת מגורים חלופית בידי יזם, וכן במתן שירותי בניה במתחם, על ידי יזם, בתמורה לרכישת זכות על ידיו ביחידת מגורים במתחם, שנעשתה בהתאם להוראות סעיף 49כב לחוק מיסוי מקרקעין - יהיה המס על אותו חלק כמחירם שאינו עולה על תקרת השווי, בשיעור אפס.
- סעיף 49כב לחוק מסמ"ק – מי שמוכר ליזם את הזכויות שיש לו ביחידת מגורים במתחם פינוי בינוי, שתמורתה ניתנה רק זכות ביחידת מגורים חלופית אחת ותמורה כספית אחרת, זכאי לפטור ממס שבח, ובלבד שהתמורה הנ"ל לא עלתה על תקרות השווי הבאות, לפי הגבוה:
  - 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת, ללא זכויות בניה נוספות;
  - שווי דירת מגורים באותו מתחם, ששטחה 120 מ"ר;
  - שווי דירת מגורים באותו מתחם, ששטחה 150% משטחה של יחידת המגורים הנמכרת, ולא יותר מ-200 מ"ר;
- כל עוד התמורה שמקבל הבעלים אינה חייבת במס שבח (כלומר אינה עולה על התקרות הנ"ל), יחול עליה מע"מ בשיעור אפס בידי היזם.

# סעיף 31ב – מע"מ בשיעור אפס בעסקת תמ"א 38 (חיזוק והריסה)

- על מתן שירותי בנייה בתמורה למכירת זכות הפטורה ממס בהתאם להוראות סעיפים 49לג ו-49לג לחוק מיסוי מקרקעין - יהיה מס בשיעור אפס.
- סעיף 49לג לחוק מסמ"ק – מכירת זכויות בניה תהא פטורה ממס שבח, ובלבד שהתמורה בעד המכירה ניתנה בשירותי בניה לפי תמ"א 38/1 – חיזוק המבנה מפני רעידות אדמה, התקנת מעלית, עיצוב ושיפוץ המבנה, הרחבת הדירות הקיימות עד 25 מ"ר, הסדרת חניות, בניית מחסנים ומרפסות שמש.
- סעיף 49לג לחוק מסמ"ק – מכירת זכויות בניה תהא פטורה ממס שבח, ובלבד שבתמורה ניתנה למוכר דירת מגורים חלופית אחת (באזור מוטב - שתי דירות מגורים חלופיות), ששטחה או שוויה אינו עולה על תקרות המצויינות בסעיף.
- עד אוגוסט 2016 – נדרש שזכויות הבניה הנמכרות תהיינה רק מכוח תמ"א 38. כיום ניתן לקבל פטור ממס שבח (ומע"מ אפס) על שירותי הבניה שניתנים גם בתמורה לזכויות בניה מכוח תכניות אחרות.
- תיקון החוק חל על עסקאות שיום המכירה הנדחה שלהם טרם הגיע (כלומר, אם לא התקיים תנאי מתלה או שלא החלו העבודות על הקרקע).
- כל עוד שירותי הבנייה אינם חייבים במס שבח, יחול מע"מ בשיעור אפס.

סעיף 30(א)(13)  
שיעור מע"מ אפס על פירות  
וירקות

# שיעור מע"מ אפס על פירות וירקות

מכירת פירות וירקות מסוגים שקבע שר האוצר, שלא נעשה בהם כל עיבוד; לענין זה לא יראו כעיבוד ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה, החסנה וקירור;

**עניין חיים יפה (61537-06-16)**

- נקבע כי פעולות הקילוף והחיתוך של חלק מהפירות, ואריזתם יחד עם פירות אחרים, לרבות פירות שלמים, כשהתוצאה הסופית היא מארז בעל "עיצוב פירות יפיפה בשלל טעמים וצבעים" הנשלח כמתנה או משמש במסגרת אירוח, להבדיל משימוש יומיומי רגיל, הינן בעלות ערך מוסף משמעותי המשנה את המוצר למוצר אחר שאינו נהנה מההטבה הקבועה בסעיף 30(א)(13).

**עניין גראנד פרי (17743-06-16)**

- סבורני כי התוצר הסופי, קרי, מארזיה המעוצבים של המערערת הינו מוצר המתרחק באופן מהותי מהמוצרים הבסיסיים הנכללים בו, לאמור אין מדובר עוד ב"פירות" או ירקות" אלא – במוצר אחר. לפיכך, לא ניתן לומר כי הפירות או הירקות הנמכרים על ידי המערערת במסגרת מארזיה לא עברו תהליך של "עיבוד".
- עניין קסם הפרי 30285-04-16 – יצירת מארזים וסלסלות

# פטור ממע"מ ומע"מ בשיעור אפס באילת

# הטבות מע"מ בחוק אזור סחר חופשי באילת

- **"אזור אילת"** - תחום העיר אילת; ולגבי **שירותי תיירות מסויימים** (הלנה, הסעדה, חניון, מורה דרך, סוכנות נסיעות ועוד), עד קו רחב 924 (קיבוץ **יוטבתה**). סעיף 17 לחוק מרחיב את תחולת החוק ל**רדיוס של קילומטר אחד מגבולות אזור אילת**, לגבי עוסק הפועל בשטח הנ"ל, וכן לגבי טובין המיובאים אליו, נמצאים או נמכרים בו, ולגבי שירותים הניתנים בו.
- **סעיף 5(א) - פטור ממע"מ על יבוא טובין לאזור אילת** – יחול אם יובאו לשם צריכה באזור אילת.
- תקנה 9 לתקנות אזור סחר חפשי באילת – על טובין כאמור יוגש רשימון ייבוא נפרד.
- תקנה 19 לתקנות – אם הטובין לא יובאו ישירות לאילת, ישולם המע"מ תחילה ולאחר מכן יוחזר, אם הוכח שהטובין הם לצריכה באזור אילת.
- **סעיף 5(ב) - מע"מ אפס על מכירת טובין בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת, לצורך עסקו באזור אילת.**

# הטבות מע"מ בחוק אזור סחר חופשי באילת

- סעיף 5(ג) – פטור ממע"מ על מכירת טובין המצויים באזור אילת, בידי עוסק תושב אזור אילת, לצריכה באזור אילת או לשימוש בו.
- עניין צביקה ציוד ימי (ע"ש 28/93) – על העוסק לבחון האם הטובין מיועדים לצריכה באזור אילת. אם עשה זאת, יהיה פטור מהמס אף אם יתברר בדיעבד כי התנאי לא התקיים.
- עניין קפח (ע"ש 160/95) – אם מתעורר חשד שהצריכה תהיה מחוץ לאילת (למשל, אם נרכשת סחורה בכמות חריגה), המוכר צריך לומר לקונה, שהמכירה פטורה ממס, רק אם השימוש בסחורה ייעשה באזור אילת. אם הקונה ישיב שהוא מתכוון להשתמש בסחורה באזור אילת, אין על המוכר לחקור מעבר לכך, והוא יזכה לפטור גם אם יתברר לאחר מכן שהקונה שיקר.
- כללי לגבי טובין – ההטבות הנ"ל (הפטור/מע"מ אפס) לא יחולו על טובין המנויים בתוספת השנייה לחוק.
- למרות הדרישה לצריכה באזור אילת, לפי תקנה 21, מי שמוציא מאזור אילת טובין לצריכה פרטית, לא יחויב עליהם במע"מ.

# הטבות מע"מ בחוק אזור סחר חופשי באילת

- סעיף 5(ד) - מכירת מקרקעין המצויים באזור אילת תהיה פטורה ממע"מ.
- מכירה שהיא פעולה באיגוד מקרקעין תהיה פטורה ממע"מ רק אם כל המקרקעין של האיגוד מצויים באזור אילת.
- אין צורך שהצדדים לעסקה או אחד מהם יהיו תושבי אזור אילת.
- סעיף 5(ה) - מתן שירותים באזור אילת בידי תושב אזור אילת יהיה פטור ממע"מ.
- במתן שירותים המתייחסים לעסקת מכר יינתן פטור רק אם הנכס מצוי באזור אילת. במתן שירותים המתייחסים לאירוע יינתן הפטור רק אם האירוע מתקיים באזור אילת.
- מקבל השירות לא חייב להיות תושב אזור אילת.



# הטבות מע"מ בחוק אזור סחר חופשי באילת

- **תקנה 20א – על השירותים הבאים, הניתנים בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת, לצורך עסקו באילת, יחול מע"מ בשיעור אפס.**
- הובלת טובין לאילת;
- התקנה, הפעלה, תחזוקה או הבטחת תקינותם של מעליות, מערכות מיזוג אוויר, מקרר תעשייתי, מכונה אוטומטית לעיבוד נתונים; רכב.
- טכנאות שיניים;
- שירותי ניהול לבתי מלון – ניהול חשבונות, ראיית חשבון, ייעוץ מס, עריכת דין, פרסומים, רישום מקרקעין, ייעוץ כלכלי.
- רכישת שירותי מלון.
- שירותי אדריכלות לבתי מלון.
- **תקנה 20ב - על הסעת נוסעים לאזור אילת או ממנו יחול מע"מ בשיעור אפס.**
- בעניין **בנדר** (ע"א 3423/01) נקבע, כי "הסעת נוסעים" אינה כוללת טיסות סיור מעל שמי אילת. שכן, מטרת התקנה היא לסייע בפיתוח העיר אילת.

# הטבות מע"מ בחוק אזור סחר חופשי באילת

- פסק דין ארגונית עיצוב תפאורות, ע"מ 2930-12-16 (2018)
- המערערת הינה חברה פרטית העוסקת בהקמת תפאורות ומחזיקה ומנהלת בית חרושת וסדנא. כחלק מפעילותה, מעסיקה המערערת עובדי ייצור, לרבות נגרים, צבעים, רתכים וכו', כאשר המערערת אינה תושבת אילת.
- בשנת 2009 התקשרה המערערת בהסכם עם חברת ישרוטל בע"מ, בגדרו הוסכם כי המערערת תייצר עבור ישרוטל תפאורה עבור סדרת מופעים שיתקיימו במלון רויאל גרדן באילת, תהיה אחראית לפרק את התפאורה הישנה ותיתן אחריות מקצועית למשך 12 חודשים. במשך מספר שנים נוספות, התקשרו המערערת וישרוטל בהסכמים דומים לייצור והקמת תפאורה. **המערערת הגישה דוחות מס כעסקאות החייבות במע"מ אפס מאחר ומדובר בעסקת "מכר".**
- בשנת 2015 הוציא מנהל מע"מ רמלה שומת עסקאות וקבע כי דיווחיה של המערערת אינם כדין שכן מדובר **בעסקאות למתן שירות החייבות במע"מ בשיעור מלא בהתאם לסעיף 5(ב) לחוק.**

# הטבות מע"מ בחוק אזור סחר חופשי באילת

**פסק דין ארגונית עיצוב תפאורות, ע"מ 16-12-2930(2018) – המשך:**

• במסגרת פסק הדין נקבע כי עסקאות לאספקת מוצרים ייחשבו ככלל לעסקת מכר, שכן מהות העסקה היא במוצר עצמו ולא בתהליך שהיה כרוך בייצור.

• מנגד, עסקה לאספקת מוצר המותאם באופן ייחודי לדרישת הלקוח תיחשב ככלל לעסקת שירותים.

• עם זאת, לנוכח תכלית הפטור, **עסקאות שיש בהן מרכיב מהותי של מכר ומרכיב מהותי של שירות** (שכן המוצר הותאם באופן ייחודי ללקוח), אין להחיל על העסקה את מבחן "**העיקר והטפל**" אלא יש לבדוד או להפריד את המרכיב המהווה במהותו עסקת מכר, מזה המהווה במהותו עסקת שירותים.

• על יסוד הראיות שהובאו בפני בית המשפט ועל דרך האומדנה נקבע כי 40% משווי עסקאותיה של המערערת עם המזמינה, נשוא הערעור, ייחשבו כמכר, ואילו 60% הנותרים ייחשבו כמתן שירות

# הטבות מע"מ בחוק אזור סחר חופשי באילת

- פסק דין ארגונית עיצוב תפאורות, ע"מ 16-12-2930(2018) – המשך:
  - במסגרת פסק הדין נקבע כי עסקאות לאספקת מוצרים ייחשבו ככלל לעסקת מכר, שכן מהות העסקה היא במוצר עצמו ולא בתהליך שהיה כרוך בייצור.
  - מנגד, עסקה לאספקת מוצר המותאם באופן ייחודי לדרישת הלקוח תיחשב ככלל לעסקת שירותים.
- עם זאת, לנוכח תכלית הפטור, **עסקאות שיש בהן מרכיב מהותי של מכר ומרכיב מהותי של שירות** (שכן המוצר הותאם באופן ייחודי ללקוח), אין להחיל על העסקה את מבחן "**העיקר והטפל**" אלא יש לבדוד או להפריד את המרכיב המהווה במהותו עסקת מכר, מזה המהווה במהותו עסקת שירותים.

• החלטת מיסוי 0451/20 - מתן שירותי תמיכה לעוסק תושב אזור אילת

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

**תודה לכולם!**

## שאלות?

**צוות המשרד עומד לשירותכם:**

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן