

חברים יקרים:

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

בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס לפי העניין".

למעלה מן הנדרש לצרכי רשימה זו, נזכיר גם, כי תקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו – 1976 (להלן: "תקנות מע"מ") מחילה הגבלה נוספת על תחולת הטבת המס, לפיה "לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל...".

עניין קסוטו (ע"א 41/96) ותיקון 23

חשוב לציין, כי עד לתיקון 23 לחוק מע"מ, אשר נכנס לתוקף בחודש יולי 2002 (להלן: "תיקון 23"), שללה הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, מס בשיעור אפס רק כאשר "נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל".

כלומר, בהתאם להוראת סעיף 30(א)(5) דהיום (לאחר תיקון 23) - מתן שירות לתושב חוץ יזכה את נתן השירות במע"מ בשיעור אפס, אלא אם מתברר, כי גם תושב ישראל בישראל נהנה בפועל משירות זה.

נזכיר, כי תיקון 23 נעשה על רקע עניין קסוטו (ע"א 41/96). בפסק הדין משנת 1999, נדון עניינה של

רשומון מס בנושא מע"מ: "המשך מגמת הצמצום של פרשנות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ או במילים אחרות על קבורת החמור של שירות הניתן לתושב חוץ"

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...". משמע, מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, הנו בגדר "עסקה" החייבת במע"מ.

אל מול הסעיפים אשר קובעים את החבות במע"מ בגין עשיית עסקה בישראל (וראו לעניין זה גם סעיף 15(א) לחוק מע"מ), מחיל סעיף 30(א) לחוק מע"מ מס בשיעור אפס על עסקאות יצוא שונות, וזאת במטרה לעודד את הייצוא ולשפר את מאזן התשלומים של המדינה על ידי הזרמת מט"ח אליה (ע"א 418/86).

סעיף 30(א)(5) לחוק, מורה, כי מס בשיעור אפס יוענק לעסקה של מתן שירות לתושב חוץ, ובלשון ההוראה: "מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות

רצה המחוקק לשלול שיעור מס אפס במקרים האמורים היה משתמש בביטוי "גם" ולא בביטוי "בפועל".

ואחריתו מי ישורנו. המחוקק אימץ ויישם את הערתו של בית המשפט. בעקבות פסק הדין בעניין קסוטו, תוקן כאמור נוסח הסעיף והמילה "בפועל" הוחלפה במילים "נוסף על תושב החוץ, גם".

התכלית החשובה שמבקש לקיים סעיף 30(א) לחוק מע"מ ובפרט סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, בדבר עידוד הייצוא ושיפור מאזן התשלומים של המדינה על ידי הזרמת מט"ח אליה (ראו למשל ע"א 41/96 ו- ע"א 3196/01), אינה מונעת, כך נראה, מבתי המשפט לנקוט בפרשנות מצרה בעניין סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, לאחר תיקון 23. פרשנות, אשר מאמצת את עמדת רשות המסים ומונעת את הזכאות למע"מ בשיעור אפס מכוח הסעיף, כל אימת שמדובר על שירות, הניתן גם לתושב ישראל בישראל או בהקשרו של נכס בישראל ומהווה למעשה מעין קבורת חמור להוראת הסעיף ותכליתו. בהמשך לרשימות קודמות של המשרד בסוגיה, ברשימה זו נדון בפסיקה, שניתנה בפרשנות הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, לאחר תיקון 23, תוך התמקדות בפסיקה חדשה, אשר ניתנה בסוגיה בחודשים האחרונים.

עניין וידיאו אינטרנשיונל

בעניין וידיאו אינטרנשיונל (ע"ש 1081/05) אשר ניתן בשנת 2006, נדון עניינה של חברה ישראלית, אשר התחייבה בפני חברה זרה לחפש משרדי

מערערת, אשר נתנה שירותי תיווך לחברות ביטוח זרות וסייעה להן במציאת חברות ביטוח ישראליות, אשר היו מעוניינות לבטח עצמן בביטוח משנה אצל חברות ביטוח בחו"ל. את העמלה קיבלה המערערת מהחברות הזרות. מנהל מע"מ, טען, כי מדובר בעסקה החייבת במע"מ בשיעור מלא, לפי הוראת הסעיף טרם תיקון 23.

בית המשפט העליון קיבל את ערעור המערערת וקבע, כי תכלית החקיקה והרקע ההיסטורי מלמדים שהמחוקק ביקש לעודד יצוא ולא להטיל מס בעסקאות אלו, ככל שלא מדובר בעסקאות מלאכותיות, אשר מבקשות לנצל את הפטור. בהתאמה קבע בית המשפט העליון, כי ככל שהשירות אמיתי וניתן לתושב חוץ, שזיקתו לשירות אמיתית ומרכזית, כך יהיה זה ראוי שלא לראות את השירות כשירות שניתן בפועל לתושב ישראל גם אם תושב ישראל נהנה ממנו.

בהכרעתו התווה בית המשפט העליון שורה של מבחני עזר, שנועדו להקל על בתי המשפט בזיהוי מקבל השירות לצרכי הסעיף. מבחנים אלו כללו את מבחן משלם השירות, מבחן הצדדים לחוזה השירות, מבחן הנהנה מן השירות, ומבחן הנסיבות. מבחנים אלו לצד, לשון ההוראה, תכלית החקיקה והעדר הפיקציה, דהיינו מתן השירות האמיתי לתושב החוץ, שכנעו את בית המשפט העליון לפסוק, כי מקבל השירות העיקרי באותו עניין הוא תושב החוץ ולהכיל על המערערת מע"מ בשיעור אפס מכוח הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. במסגרת פסק הדין הדגיש בית המשפט, כי "אילו

עניין גמיש (ע"א 7142/10) ועניין עוזר לחקלאי
(ע"מ 12-01-17466) – סיוע בהבאת עובדים זרים

לישראל

בעניין א. גמיש (ע"מ 1506/08) משנת 2010, נדון עניינה של חברה, המסייעת לחברות זרות באיתור ובמיון מועמדים לעבודה בישראל. האיתור והמיון נעשים בתאילנד בהתאם לצורכי ודרישות החקלאים הישראליים בעלי ההיתרים להעסקת עובדים זרים, כפי שאלה מועברים לידי החברה. בית המשפט המחוזי צידד בעמדת רשות המיסים לפיה לא חל בנסיבות אלו מס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ על התמורה המשולמת על ידי החברות התאילנדיות, היות וגם החקלאים הישראליים נהנים מהשירות שניתן על ידי החברה המערערת. לא סייעה למערערת העובדה, כי היא פיצלה באופן שווה ווולונטרי את התמורה שהתקבלה כל כולה מן החברות הזרות, בין התמורה המתקבלת מן השירותים, הניתנים לחברות הזרות לבין התמורה המתקבלת מן השירותים, הניתנים לחקלאים הישראליים. ערעור שהוגש לבית המשפט העליון, נדחה בחודש דצמבר 2012 (ע"א 7142/10). בפסק דין קצר הדגיש בית המשפט העליון, כי "בהחלט ייתכן שניתן היה לקבל את עמדתה של המערערת לפני תיקונו החוק בשנת 2002. אולם, בעקבות תיקונו של החוק אין לקבל את טענותיה של המערערת. תיקונו של החוק בא לשנות את המצב המשפטי לגבי מקרה דוגמת המקרה דנא. כך עולה, בין היתר, מדברי ההסבר להצעת החוק (הצ"ח 3076, התשס"ב 238). בעניין שבפנינו,

פרסום בישראל, שביקשו לשדר בערוצי טלוויזיה זרים. המערערת טענה, כי את השירותים היא סיפקה רק לחברה הזרה ואילו רשויות מע"מ טענו, כי השירותים ניתנו גם לתושבי ישראל ולכן בהתאמה שירותים אלו חייבים במע"מ. בהכרעו לטובת רשויות מע"מ פסק בית המשפט המחוזי, כי הלקוחות הישראליים קיבלו בפועל שירותי תיווך מהחברה הישראלית ואין זאת אלא שההתקשרות נעשתה בינם לבין המערערת ולא בינם לבין החברה הזרה ישירות. לדידו של בית המשפט, העובדה כי מדובר בשירות נלווה בלבד, איננה משנה לאחר תיקון 23, שכן די בקיומו של נהנה משני תושב ישראל בישראל על מנת שלא ניתן יהיה לקבל מע"מ בשיעור אפס.

ערעור שהוגש לבית המשפט העליון, נדחה בפסק דין קצר של בית המשפט העליון (ע"א 8726) משנת 2009, אשר ראה לנכון להדגיש, כי: "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".

בשירות שניתן לתאגיד הזר עבור העובד הזר. כן הוכח לטענתה, כי בינה לבין החקלאי הישראלי קיים הסכם נפרד למתן שירות, שאינו קשור כלל להסכם שבין המערערת לחברות התאילנדיות ובגינה מקבלת המערערת תשלום נפרד, אשר כולל מס ערך מוסף כדין. כמו כן, ציינה המערערת, כי בניגוד לעניין א. גמיש, קיימים בעניינה שני הסכמים נפרדים. אחד מול התאגיד הזר. השני מול החקלאי הישראלי. בית המשפט המחוזי בראשות כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר דחה את הערעור וקיבל את עמדת מנהל מע"מ. לצורך זה, ראה בית המשפט להדגיש את תיקון 23 ואת הוספת המילים "נוסף לתושב החוץ גם..." ללשון הסעיף, במסגרת תיקון 23. מתוך עניין קסוטו (ע"א 41/96) ודברי הצעת החוק שקדמה לתיקון 23, מסיק בית המשפט המחוזי, כי: "הנסיבות שהובילו לתיקון הסעיף, כמו גם לשונו ותכליתו כפי שעולה מדבריי ההסבר, מלמדים, כי המחוקק גילה דעתו שלצורך שלילת ההטבה אין צורך להראות שמתן השירות לתושב החוץ הוא פיקציה וצירופו של האחרון נעשה בכוונה לחמוק מתשלום מס. ההטבה תישלל גם שקיים תושב ישראל שנהנה מהשירות ביחד עם תושב החוץ".

על רקע זה, בית המשפט מצוין, כי המערערת לא הצליחה לסתור את העובדה, כי היא עוסקת בהבאת עובדים זרים מתאילנד בעבור חקלאים ישראלים, כאשר תנאי להשתכללות העסקה הוא קיומו של חקלאי ישראלי, אשר הוצא על שמו היתר עבודה. בתור שכך נסיבות עניינה זהות לנסיבות שנדונו

לא יכול להיות ספק שהמערערת נותנת שירות גם לחקלאים הישראליים אצלם יעבדו העובדים המגיעים מתאילנד. אף מבחינת הרצינות של ההטבה אין לקבל את עמדתה של המערערת. זאת, שכן למעשה עוסקת היא בתיווך וביבוא של עובדים ארצה".

לאחרונה, בסוף חודש אוקטובר 2013, פורסם פסק דין נוסף באותה סוגיה של הבאת עובדים זרים לישראל. פסק הדין בעניין עוזר לחקלאי (ע"מ 17466-01-12). בדומה לעניין א.גמיש, פסק הדין דן במערערת, אשר עוסקת בהבאת עובדים זרים מתאילנד לישראל. הבאת העובדים והשמתם נעשית על ידה באמצעות התקשרות עם חברות תאילנדיות ובהתאם לדרישות המוכתבות על ידי חקלאים ישראלים. המערערת טענה, בין היתר, כי החקלאי הישראלי אינו צד להסכם בין המערערת לבין החברות התאילנדיות ולפיכך אין לו כל קשר לשירות הניתן לתושב חוץ. מדובר בשירות ייחודי הדרוש לתאגיד הזר (החברות התאילנדיות) לצורך פעילותו העסקית, הכולל בין היתר ייעוץ וטיפול בענייני ויזות במדינת המוצא, חידוש ויזה, טיפול ברכישת כרטיסי טיסה ייעוץ מקצועי ותיאום בין משרדי ממשלה שונים וכיו"ב. כן טענה המערערת, כי עמדתו של המשיב (מנהל מע"מ), לפיה לא חל בעניינה סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, מנוגדת לחוק שירות התעסוקה, לפיו אסור לגבות תשלום כלשהו מתאגיד זר, מעבר ל"תשלום המותר", כהגדרתו באותו חוק. עמדתו של המשיב, מקטינה הלכה למעשה, את סכום התשלום המותר ומנוגדת לרוח אותו חוק, אשר מתמקדת

המקרה דומות לנסיבות עניין קסוטו. המערערות בעניין אופקים, דיווחו כ"איחוד עוסקים", לצורך חוק מע"מ, והעניקו שירותים לברוקרים בחו"ל, המייצגים חברות ביטוח זרות, המעוניינות להעניק כיסוי ביטוחי לחברות ביטוח בארץ. 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 המערערות, הן אינן צד למשא ומתן שבין המבוטחות לבין מבטחות המשנה, וכל תפקידן מתמצה בהצגת המידע בפני הברוקרים הזרים. השכר משולם על ידי הברוקר הזר רק לאחר שחלף פרק זמן מסוים מעסקאות שיצאו לפועל בעקבות המידע שנמסר לברוקרים הזרים.

על רקע האמור, המערערות טענו, כי יש לראותן כמי שמעניקות שירותים לתושב חוץ ומשכך צריך לחול בעניינם מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, ולחילופין לפי סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ. נטען בהקשר לכך, שהיות ומבטחות המשנה הן הצרכן הסופי של השירות שניתן על ידי המערערות, הרי שיש לראותן כמי שמקבלות את השירות מחוץ לישראל ובהתאמה להחיל עליהן מע"מ בשיעור אפס בהסתמך על עניין גווילי (ת"מ 124/08). לחילופי חילופין, טענו המערערות, כי הטבת המס צריכה לחול בעניין מכוח סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ, באשר מהות השירותים היא מתן ידע ומכירה של נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ.

המשיב לעומתן גרס, כי יש לראות בשירותים, כשירותי תיווך החייבים במע"מ בשיעור מלא היות

בעניין א. גמיש. כן מדגיש בית המשפט, כי טענת המערערות בדבר הפרדת השירותים לשני חוזים שונים, אינה יכולה לסייע בידה, שכן המערערות מעניקה שירות אחד, שאינו ניתן להפרדה מבחינה מהותית, הן לחברות התאילנדיות והן לחקלאיים הישראלים. מטעם זה דוחה בית המשפט גם את הטענה, כי יש ליצור הפרדה בין התקופה שלפני הגעת העובד הזר לארץ ובין התקופה שלאחר הגעתו לישראל. כן ביקר בית המשפט את המערערות על כך שקבעה סכום קבוע, אשר התייחס כאמור לשירותים הניתנים, כביכול לחקלאי הישראלי. בית המשפט פטר עצמו מלדון בטענת המערערות בדבר הסתירה לכאורה של עמדת המשיב עם הוראות חוק שירות התעסוקה, היות ולדידו מדובר בהרחבת חזית שהוספה לשלב הסיכומים ללא אישור בית המשפט.

לסיכום, ממצה בית המשפט וקובע, כי "עובדות המקרה שכאן דומות למקרה שבעניין גמיש שם נפסקה הלכה ברורה ומפורשת... כיוון שאין כל הבדל ראוי לציון בין הלכת גמיש

למקרה שלפני, שכן המערערות לא השכילה להצביע על אינדיקציות שבגינן ניתן לאבחן בין המקרים, המסקנה היא שהלכת גמיש מחייבת...".

עניין אופקים (ע"מ 54886-09-11) - יישום תיקון

23 בנסיבות עניין קסוטו

כשבוע ימים לפני עניין עוזר לחקלאי ניתן בחודש אוקטובר 2013 פסק הדין בעניין אופקים. עובדות

שנעשה עבור לקוח". בית המשפט מסיק מכך, כי מדובר בהתקשרות עבור לקוחות ולא רק במסירת מידע גרידא. בנוסף, הברוקר התחייב מצידו להשיג ממבטחי המשנה תנאים טובים עבור המבוטחות. כן מדגיש בית המשפט, כי ככלל גורם שמוסר מידע אמור לקבל את שכרו בהתאם למידע שנמסר ואילו המערערת מקבלת את שכרה רק אם נקשרת עסקה בין מבטח המשנה לבין המבוטח. המערערת גם נדרשה בהסכם להיות מורשית לשמש ברוקר בישראל, דבר שלשיטתו של בית המשפט מלמד, כי המערערות פעלו כמתווך (הגם שבית המשפט מצא לציין, כי בישראל לא קיים רישיון לברוקר). בית המשפט גם זקף לחובת מערערת אחרת את התחייבותה לשמש כנציג של הברוקר והתחייבה ליתן לו זכות סירוב ראשונה בעסקאות הביטוח, שהיא מעורבת, לרבות ביטוחי משנה. הברוקר מצידו התחייב לשלם למערערת אחוז מסוים מדמי התיווך שיושלמו לו מכל עסקה שמקורה בהפניית המערערת. כן ציין בית המשפט, כי המערערת הייתה זכאית לעמלה נוספת אם המבטחת מחדשת את ביטוח המשנה לשנה נוספת. לדידו של בית המשפט מדובר על סממן לשירותי תיווך. מהעדויות אף עלה, כי המערערת המשיכה ללוות את העסקאות גם במהלך תקופת הדיווח. כך למשל, מצא בית המשפט, כי מנכ"ל המערערת נהג לארח את נציגי הברוקרים בביקוריהם בישראל.

בית המשפט, ציין בנוסף, כי בביאור כספי בדוחותיה הכספיים של אחת מן המערערות צוין בצורה מפורשת, כי המערערת פועלת "בהשגת ביטוח

והמבוטחות (חברות הביטוח הישראליות) נהנו מהשירות בישראל. לטענתו, המערערות משמשות כנציגות של הברוקרים בישראל ומקבלות עמלות תיווך על התקשרויות בין המבוטחות לבין מבטחי המשנה. בנוסף, לאחר ההתקשרות, נותרו המערערות בקשר עם המבוטחות לצורך הבטחת רמת השירות שהן מקבלות. עצם הנאתן של המבוטחות מהשירות שניתן להן על ידי המערערות שוללת את המע"מ בשיעור אפס. לעניין סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ טען המשיב, כי שירותי המערערות בוצעו מישראל ולעניין סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ טען המשיב, כי גם המערערות הודו בכתב הערעור שנתנו שירותים לחברות הזרות.

בית המשפט המחוזי, בראשות השופט **איתן אורנשטיין**, דחה את הערעור. בהסתמך על תיקון 23 ועל הפסיקה שניתנה בסוגיה לאחר תיקון 23, התווה "שאין כיום רלוונטיות לשאלת זהות הנהנה, ודי שקיים נהנה ישראלי כדי לשלול את ההטבה, ולכן אין מקום להידרש למבחני העזר שהותוו בפסק דין קסטו בהקשר זה".

לאחר בחינת מכלול הראיות וההסכמים בין המערערות לבין הברוקרים מגיע בית המשפט למסקנה לפיה המערערות לא עמדו בנטל ההוכחה שהן זכאיות למע"מ בשיעור אפס. כתימוכין לכך, מדגיש בית המשפט, כי שירות המערערות לא התמצה במסירת מידע בלבד לברוקרים, כי אם בתיווך בין הברוקרים למבוטחות. כך למשל, ההתקשרות העסקית בין אחת מן המערערות לבין ברוקר מתוארת בלשון ההסכם כ"חוזה עבור ביטוח

שירותים מישראל. דומה, כי עמדת רשות המסים ובעקבותיהם בתי המשפט שופכת את התינוק ביחד עם המים.

הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, אשר שוללת את הטבת המס באם "נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ גם לתושב ישראל", מחייבת בחינה קפדנית של הוראות הסכם השירותים טרם חתימתו. ראינו, בעניין **אופקים**, כי בית המשפט מנתח את הוראות החוזה באזמל מנתחים ומסיק מהן ומהביאורים בדוחות הכספיים של המערערות מסקנות, השונות בתכלית מהצהרות המערערות.

במידת האפשר, רצוי להפריד בשני חוזים נפרדים, בין השירותים הניתנים לתושב החוץ לבין השירותים הניתנים לתושב ישראל ולקבוע תמורות שונות. כן רצוי, כי התמורה בגין השירות, לא תותנה ולא תהא קשורה בהתקשרות של מקבל השירות עם תושבי ישראל. התניה כאמור עלולה לשלול את המע"מ בשיעור אפס בגין השירות, אשר יסווג כשירותי תיווך. למרות זאת, לדעתנו, אופן שיטת התשלום, אינו מהווה חזות הכל ובסופו של יום יש לבחון פרמטרים נוספים על מנת להכריע אם השירות זכאי למע"מ בשיעור אפס.

מעמדת בית המשפט בעניין **אופקים** עולה, כי שירותים טכניים לתושב חוץ, דוגמת מסירת מידע בלבד הקשור בישראל, אינם שוללים חבות במע"מ בשיעור אפס. בשירותים הניתנים ביחס לייבוא טובין לישראל, חשוב אף לבחון, אם מחיר הטובין, כולל גם את השירותים הנ"ל, כך שהתמורה בגינם חויבה

משנה בחו"ל". בביאור נוסף, מוגדרת הכנסת המערערת כעמלות מביטוח משנה בחו"ל, הגדרה העומדת לדעתו של בית המשפט בסתירה לעמדת המערערת, כי הכנסותיה נובעות ממסירת מידע לברוקרים.

לבסוף, ראה לנכון בית המשפט לדחות את עמדתן החלופית של המערערות בקשר לתחולת סעיפים 30(א)(2) ו-30(א)(7) לחוק מע"מ בעניין. בקשר לסעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, מדגיש בית המשפט, כי "תפקיד המערערות אינו מוגבל למתן שירות בחו"ל, שכן כאמור מנהל המערערות העיד שהוא מלווה את נציגי המבטחות בעת שהותם בישראל. לכן, אין ממש בטענת המערערות לפיה יש להחיל את סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ".

סיכום, מסקנות והמלצות

החלטות בית המשפט העליון בעניין א. גמיש והחלטות בית המשפט המחוזי בעניין **עוזר לחקלאי ואופקים** מהוות המשך ישיר למגמה השלטת בפסיקה מאז תיקון 23. מגמה אשר, שוללת מע"מ בשיעור אפס לעוסק הישראלי, באם גם תושב ישראל נהנה מהשירותים לצד תושב החוץ וגם אם הנאתו של תושב ישראל שולית ביחס לשירות שניתן בעיקרו לתושב חוץ.

ספק אם עמדה זו עולה בקנה אחד עם תכלית הוראות ההטבה בחוק מע"מ לעידוד הייצוא ושיפור מאזן התשלומים של ישראל. דברים אלו מקבלים משנה תוקף לאור פרסומים בעיתונות הכלכלית, בדבר ירידה חדה, שנרשמה לאחרונה בייצוא

למעשה את עמדתו של בית המשפט בעניין גווילי לפיה יש לבחון לעניין סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ היכן נמצא מקבל השירות (להרחבה ראו רשומון מס' 2).

כללו של דבר, למרות עמדתם של בתי המשפט לאחר תיקון 23, כפי שבאה לידי ביטוי בפסקי הדין שניתנו לאחרונה בעניין סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, נראה, כי טרם נאמרה המילה האחרונה בסוגיה. בכל מקרה, יש לבחון כל עסקת שירותים לגופו של עניין ולגופו של הסכם על מנת לקבוע האם העסקה מקימה חבות במע"מ בשיעור אפס. על רקע תכלית החקיקה והירידה בייצוא השירותים, ראוי היה, כי המחוקק יבחן שוב את עמדתו ביחס להוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. במידת הצורך יכול המחוקק להסמיך את שר האוצר לקבוע תקנות, אשר יתירו ולו קבלה חלקית של מע"מ בשיעור אפס, בדומה לדרך החישוב לעניין ניכוי מס התשומות לפי תקנה 18 לתקנות מע"מ. הכול על מנת שסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ לא ייקבר בטרם עת. לבטח לא קבורת חמור.

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

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.

כבר במע"מ מלא בעת ייבוא הטובין. זאת להבדיל, משירותים הקשורים לייבוא עובדים זרים לישראל, אשר לאחר עניין א. גמיש ועוזר לחקלאי חייבים במע"מ מלא. דומה, כי זהו גם דינם של שירותי תיווך בין תושב חוץ לבין תושב ישראל.

קשה להשתחרר מן הרושם, כי בית המשפט בעניין אופקים נקט בפרשנות מחמירה ביחס למערערות בנימוקים, אשר הנחו אותו להטיל חיוב במע"מ מלא בגין השירותים, אשר ניתנו על ידם. כך למשל, כאשר זקף לחובתן את העובדה, כי מנכ"ל המערערות אירח את נציגי הברוקרים בעת ביקוריהם בישראל או את התחייבותן לשמש ברוקר בישראל (הגם שהנחתו של בית המשפט הייתה, כי לא קיים רישיון לברוקר בישראל).

גם נימוקו הקצר של בית המשפט בשלילת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, לפיו תפקיד המערערות אינו מוגבל למתן שירות בחו"ל, אינו נטול ביקורת, שכן סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, עוסק במתן שירותים מחוץ לישראל בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל.

בכלל, נראה, כי טרם הוכרעה הסוגיה, האם סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, מאפשר קבלת מע"מ בשיעור אפס בנסיבות בהן סעיף 30(א)(5) שולל אותן. בית המשפט בעניין גווילי (ת"מ 124-08), אישר את תחולתו העצמאית של סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ. המעניין הוא, כי גם רשות המסים הכירה בכך רק לאחרונה בהוראת פרשנות 1/2013, בכל הקשור לחבות במע"מ בעסקאות של שירותי תקשורת בינלאומיים. בכך קיבלה רשות המסים הלכה