

חברים יקרים:

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

30"א(א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

אפס:

...

(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין 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 שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין [...]."

עוד מסייגת תקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן: "התקנות") וקובעת כי לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל.

התכלית המונחת ביסוד הטבה זו הינו תמרוץ עסקאות ומגזרים עסקיים מסוימים על ידי אי הטלת מע"מ על העסקאות מסוימות ומהצד השני התרת ניכוי מס התשומות ששימשו את העוסק לצורך ביצוע העסקה.

מטרתו, אפוא, של סעיף 30(א)(5) לחוק הינה עידוד העוסקים הישראליים לייצא את שרותיהם מחוץ לישראל ובכך לאפשר לעוסק הישראלי ייתרון תחרותי בשל הוזלת שירותיו. עם זאת, קובע סעיף 30(א)(5) לחוק כי לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל.

לשיטת המחוקק מתן שירות לתושב חוץ אשר שניתן בפועל גם לתושב ישראל חוטא לתכלית החקיקה

קריאה נוספת להגמשת פרשנות סעיף 30(א)(5)

לחוק מע"מ או לתיקון חקיקה, על מנת לעודד

יצוא שירותים בעידן הקורונה

פתח דבר

בחלוף כ- 18 שנה מאז תיקון 23 לא נקבע ולו פעם אחת על ידי בתי המשפט כי חל החריג בעטיו תישמר הטבת המס הקבועה בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, כנוסחו לאחר תיקון 23, במקרה שתושב ישראל גם נהנה באופן אגבי מהשירותים בפועל שניתנו לתושב החוץ. מגמה זו, חזרה ביתר שאת בשלושה פסקי דין מהשנה האחרונה, אשר ניתנו על ידי בתי המשפט המחוזיים. כולנו תקווה שפרשנות זו תשתנה לאור משבר הקורונה. על כך להלן:

הרקע המשפטי

חוק מע"מ הינו ככלל חוק הנושא אופי טריטוריאלי. משמע, מס ערך מוסף מוטל על עסקה בישראל ועל יבוא טובין לישראל. הכלל הזה נכון על פי רוב. כלומר, ישנם מקרים בהם העסקה מבוצעת בישראל ואף על פי כן היא אינה חייבת במע"מ - בין אם זה משום שהמחוקק קבע פטור לסוג עסקאות מסוימות ובין אם זה כי המחוקק העניק שיעור אפס לסוג עסקאות אחרות. הכל, במטרה לעודד את הפעילות באותן עסקאות. כך למשל קובע סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק") מע"מ בשיעור אפס על עסקה המהווה מתן שירות לתושב חוץ -

חוץ -

והמצמצמת של בתי המשפט, ברוח תיקון 23 מאידך, הותירו אמירות אלו בחזקת "אות מתה". מגמה זו, חזרה ביתר שאת בשלושה פסקי דין מהשנה האחרונה, אשר ניתנו על ידי בתי המשפט המחוזיים. על כך להלן:

עניין מנו בייס בע"מ (ע"מ 17-04-18831)

בעניין **מנו בייס בע"מ** מיום 10 באוגוסט 2019, נדון ערעורה של חברת השמה ישראלית, הנותנת שירותי איתור והשמת עובדים ישראלים עבור מעסיקים ישראלים ומעסיקים זרים, דוגמת החברה הקפריסאית נשוא פסק הדין. בנוסף, מנו בייס מנהלת מאגר מידע לגבי המועמדים שאיתרה. בית המשפט נדרש לשתי שאלות משפטיות בהקשר לכך. האחת, אם מסירת מידע על מועמדים שאותרו על ידי מנו בייס לחברה הקפריסאית הינה מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ ועל כן יחול מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(2) לחוק. השנייה, במידה שלא חל "מכר" של נכס בלתי מוחשי לחברה הקפריסאית, האם התמורה ששולמה למנו בייס בגין איתור המועמדים מהווה שירות לתושב חוץ אשר חל בגינו מע"מ בשיעור אפס על פי סעיף 30(א)(5) לחוק. בפרט נדרש בית המשפט לבחון אם ניתנו שירותים על ידי מנו בייס גם למועמדים שהינם תושבי ישראל. לעניין השאלה הראשונה בית המשפט דחה את הטענה כי מדובר ב"מכר" וקבע על פי מבחן "העיקר והטפל", כי העסקה בין המערערת לחברה הקפריסאית מהווה עסקת שירות לצרכי החוק. למסקנה דומה הגיע גם לפי מבחן ההנאה וגם על פי מבחנים נוספים שנטענו על ידי המערערת, כגון מבחן

ואינו מגשים את מטרתה לעודד ייצוא שירותים בידי עוסקים ישראליים לתושבי חוץ מחוץ לישראל.

נציין כי סייג זה התווסף לסעיף 30(א)(5) לחוק במסגרת תיקון 23 לחוק וזאת לאור חוסר הוודאות המשפטית שנוצרה בעקבות עניין **קסוטו** (ע"א 41/96) אשר קבע את מבחן "העיקר והטפל" לצורך יישומו של סעיף 30(א)(5) לחוק כנוסחו דאז. בהלכת **קסוטו** קבע בית המשפט כי ההקלה הקבועה בסעיף 30(א)(5) לחוק כנוסחו דאז תחול מקום שבו "מקבל השירות העיקרי הינו תושב החוץ" וזאת על בסיס ארבעת מבחני משנה – מבחן המשלם בעד השירות, מבחן הצדדים לחוזה השירות, מבחן הנהנה העיקרי מהשירות ומבחן הנסיבות.

לאחר תיקון 23 אין עוד צורך לבחינת מקבל השירות עיקרי, שכן הטבת המס תישלל מקום שבו מי מבין מקבלי השירות הינו ישראלי. עם זאת, על מנת שלא לאיין לחלוטין את תכלית החקיקה של סעיף 30(א)(5) לחוק לאחר תיקון 23, קבעו בתי המשפט כי במקרים בהם השירות לתושב ישראל הינו "זניח, אגבי לא משמעותי וכיו"ב" או שהעשייה עבורו "אינה ממשית או ישירה", אין בכך כדי לשלול את הטבת המס לעוסק המייצא את שירותיו לתושב החוץ. כך לדוגמא, במקרה של איתור אדם תושב ישראל המועמד למשרה פנויה אצל לקוח (מעסיק) תושב חוץ על ידי חברת כוח אדם תושבת ישראל. קביעה עקרונית זו של בתי המשפט אף אושרה בידי בית המשפט העליון בעניין **י.מ.ש** (ע"א 8272/16).

דא עקא, שבפועל אמירות אלו נותרות ללא כיסוי. נטל השכנוע והראיה לקבלת הטבת המע"מ בשיעור אפס הרובץ על העוסקים מחד ועמדתם הפרשנית הנוקשה

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. נציין כי למסקנה דומה הגיע בית המשפט בעניין **אמריקן קאמפ (ע"מ 37473-05-12)** שעסק אף הוא בעניינה של חברת השמה אשר עסקה בגיוס של צעירים ישראלים לעבודה במחנות קיץ בארצות הברית.

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

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. המערערת ביססה טענה זו גם בהסתמך על הידע והבקיאות של הגופים המוסדיים, על העובדה שניתן היה ליצור קשר ישיר עם נציגי הקבוצה בחו"ל,

הסיכון ומבחן השימוש החוזר, כולם חורגים מגדרי מאמר זה. לפיכך, פנה בית המשפט לדון בשאלה השנייה בדבר שיעור מע"מ אפס על פי סעיף 30(א)(5) לחוק. בית המשפט יצא תחילה ידי חובתו בציינו כי עקרונית ניתן להחיל את סעיף 30(א)(5) לחוק ולקבוע שיעור מע"מ אפס במקרה שבו ניתן שירות לתושב חוץ ואילו השירות שניתן לתושב ישראל הינו טפל וזניח. ואולם, בעניינו מצא בית המשפט כי מדובר בשירות מעורב, קרי הן לתושב החוץ והן לתושבי ישראל ועל כן לא חל מע"מ בשיעור אפס: "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 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

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".** בית המשפט ראה 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."**

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 בבתיים והן באמצעות כנסים שיווקיים והרצאות, שלחה חומרים פרסומיים שונים, ארגנה טיולים ושלחה מתנות. 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. בית המשפט דחה את הערעור. כבוד השופטת ירדנה סרוסי הסכימה עקרונית עם הטענה כי לא בכל פעולה

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. למסקנה דומה הגיעו בתי המשפט בעניין **טי.בי.סי** (ע"מ-11-28788-15) ועניין **בי.ז.ד.** (ע"מ 15-05-20129). לעניין פיצול התמורה הסכים בית המשפט **כי אכן קיים קושי להשית מע"מ על מלוא התמורה**. עם זאת ולאור תכלית החקיקה של סעיף 30(א)(5) לחוק לאחר תיקון 23, לא ניתן ליישם פרשנות המפצלת את התמורה, שכן בתיקון 23 המחוקק קבע בודעין ובמכוון כי יש לחייב בשיעור מע"מ מלא שירות שניתן לתושב חוץ אם ניתן שירות גם לתושב ישראל בישראל.

עניין אי.א.ס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ (ע"מ 15195-04-18)

בערעורה של חברת אי.א.ס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ מיום 20 במרץ 2020, שוב נדרש בית המשפט לשאלה האם יחול שיעור מע"מ אפס בגין מתן שירותי שיווק לתושב חוץ המבקש לשווק את מוצריו בישראל באמצעות עוסק ישראלי. בעניין דנן, פיננשל 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,

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. אדרבה לשיטתו של בית המשפט 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. לכן מנקודת מבטו של תושב החוץ, לו מסופק השירות, המערערת אינה בתחרות לעניין שיווק הקרנות.

לאור האמור לגבי הלקוחות המוסדיים מצא בית המשפט כי התקיים קשר ישיר והדוק בין המערערת ללקוחות המוסדיים לאורך כל שדרת הטיפול בביצוע ההשקעות בקרנות הזרות. המערערת נתנה "שירותים" ללקוחות המוסדיים בישראל אשר לא נועדו להגשים רק את האינטרסים של הבנק בחו"ל אלא גם את האינטרסים הישירים של הלקוחות המוסדיים. משכך "השירותים" שניתנו על ידי המערערת ללקוחות המוסדיים אינם בגדר "זניחים" או "פעוטי ערך". זאת ועוד אף אם המערערת הייתה מוכיחה כי אכן התקיימה תחרות בישראל לאספקת השירותים הדבר לא היה מועיל לה לאור מסקנת בית המשפט כי ניתנו שירותים גם לתושבי ישראל. למסקנה דומה הגיע בית המשפט גם בהקשר של הבנקאות הפרטית. בהקשר זה, לדידה של השופטת, 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

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."

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 מטרתו של סעיף זה הינו לעודד יצוא שירותים מישראל ובתוך כך לסייע לעוסקים ישראלים להתחרות למול עוסקים זרים במתן שירותים שאינם קשורים לישראל. תכלית זו לא נתקיימה באותו עניין שכן החברה השוויצרית ממילא העדיפה להסתייע בשירותיה של פיננשל באמצעות חברת בארי על מנת לשווק את מוצריה ללקוחות הישראליים, וזאת לאור היכרותם המוקדמת וקשריהם עם משקיעים מוסדיים בישראל.

לבסוף יצוין כי 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. לשיטתו של כבוד השופט בורשטיין, אין מקום לפצל את התמורה כאשר הובהר כי שירותיה של המערערת מהווים נדבך משמעותי בהתקשרות שבין מנהלי הקרנות הזרות והמשקיעים המוסדיים.

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.

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". בית המשפט מצא כי השירותים שנתנה המערערת באמצעות חברת בארי כוללים סיוע למשקיעים הישראליים בהנגשת מידע ובהתנהלות מול מנהלי הקרנות הזרות. יתרה מכך בית המשפט התרשם כי 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: "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"

סיכום, מסקנות וקריאה לשינוי

עיננו הרואות אפוא, כי בתי המשפט ממשיכים בקו הנוקשה המצמצם בצורה ניכרת את הטבת המס הקבועה בסעיף 30(א)(5) לחוק עד כדי הפיכתה כאמור ל"אות מתה". משכך נכון להיום מעטים העוסקים ומעטות העסקאות (אם בכלל) שיזכו בהטבת המס של מע"מ אפס על פי הוראות הסעיף ובעיקרון מדובר ככלל במצבים תאורטיים אם בכלל, אשר ניתן לסכמם במקרים בהם עוסק ישראלי משרת את האינטרסים של תושב החוץ בלבד, כאשר הקשר הנוצר בין העוסק הישראלי ובין הלקוחות הישראליים הוא מינימאלי בלבד, רצוי שיהיה קצר, אגבי, לציבור כללי ולא פרטני וחד פעמי וייעשה במסגרת פעולות העוסק עבור תושב החוץ. כמו במקרה של "קידום מכירות" (כנסי לקוחות, שלטי חוצות וכו') כאמור עבור תושב החוץ ביחס לנכס שנמצא מחוץ לישראל או בקשר לאינטרס של תושב החוץ בישראל (למשל חוקר פרטי המתבקש לבלוש עבור תושב חוץ אחר תושב ישראל בישראל). אלא, שניסיון החיים מלמד אותנו כי תושבי החוץ אינם מסתפקים בדרך כלל באותו קשר ראשוני עם הלקוחות בישראל אלא דורשים מהעוסק בישראל ליתן להם ערך מוסף בדמות סיוע כזה או אחר בהתנהלות מול הלקוחות בישראל כתנאי להתקשרות בין הצדדים. סיוע זה כיום לאור גישת בתי המשפט ורשות המסים מאיין כאמור את הטבת המע"מ בשיעור אפס ופוגע ככלל קשות ברווחיות של העוסק הישראלי, או מייקר באופן משמעותי את מחיר העסקה לתושב החוץ עד כדי כך שהעסקה הופכת ללא כדאית למי מהצדדים

והמפסידים הגדולים מכך הם העוסק הישראלי...המדינה.

נשאלת השאלה אם לא הגיע העת לבחון את הלכת **קסוטו** מחדש או לפעול לתיקון חקיקה כך שתוצאת המס לא תהיה ביניארית, קרי, מע"מ בשיעור מלא או מע"מ בשיעור אפס. בית המשפט בעניין **טיביסי** איזכר זאת בעבר ואמר דברים אלו בצורה מפורשת מפי כבוד השופטת **ירדנה סרוסי** בעניין אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ, בזו הלשון: "**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."**

הנה כי כן, כבוד השופטת ירדנה סרוסי ציינה כי קביעתה האמורה הינה בהתבסס על הדין הקיים וכי המציאות למתן שירותי שיווק בישראל עבור תושב

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד דנה הלר ועו"ד (רו"ח) ניב בלכר. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשד.

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.

חוץ מורכבת יותר. לשיטתה על המחוקק ליתן מענה באמצעות קביעת נוסחה המאפשרת הכרה חלקית לפחות למע"מ בשיעור אפס במצב שבו מתקיימת פעילות מעורבת.

דומה כי דברים אלו מקבלים משנה תוקף לאור המשבר הכלכלי החרף שפוקד את הכלכלה הישראלית בשל משבר הקורונה. משבר זה מחייב לדעתנו את רשות המסים, בתי המשפט והמחוקק לפעול בצורה מיידית להעברת מרכז הכובד הפרשני מעידוד כושר התחרות של עוסקים ישראלים בשוק הבינלאומי לעבר עידוד גופים זרים לפעול בישראל. זאת, באמצעות הפחתת נטל המע"מ, כאשר נמצא כי תושב החוץ הוא הנהנה העיקרי ממתן השירות. לשם כך ניתן להסתייע במבחנים שעוצבו כאמור בפסק הדין בעניין **קסוטו** לאיתור הנהנה העיקרי בעסקה ולאמץ את המנגנון הקיים כאמור בתקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו – 1976, בשינויים המחויבים.

אנו סבורים כי דווקא לאור המשבר הכלכלי הקשה הפוקד את הכלכלה המקומית והעולמית בשל התפרצות נגיף הקורונה, תכלית חקיקה העומדת בבסיסו של סעיף 30(א)(5) לחוק בדבר עידוד ייצוא שירותים לתושבי חוץ מחייבת לפעול לתיקון הסעיף. יפה שעה אחת קודם. כולנו תקווה שעד התיקון המיוחל דווקא בעת הזאת בתי המשפט ינקטו בגישה פרקטית יותר לזכאות להטבת המס בדמות שיעור מע"מ אפס בעסקאות ייצוא, על מנת להרחיב את מעגל העוסקים הזכאים להטבה זו, דבר שבאופן מידי יקל על העוסקים, יתמרץ ביצוע עסקאות במשק וכן יוביל בסופו של יום להגדלת גביית המס.