

חברים יקרים:

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

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.

תפקידה של המערערת התחלק לפרסום, הסברה והרשמה ראשונית; עריכת ראיונות אישיים וקבלת המועמדים למאגר הנבחרים; ושיבוץ מועמדים במחנות קיץ שונים והכנת המדריכים המשובצים לקראת הנסיעה. במקביל, התקיים גם תהליך של קבלת אשרת כניסה מתאימה לארצות הברית.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור וקבע, כי המערערת העניקה שירות למועמדים תושבי ישראל, ושירות זה לא היה טפל או אגבי. 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 מסוים יבוטל ע"י מחנה הקיץ, היא תנסה למצוא למועמד מחנה קיץ אחר.

בית המשפט הוסיף, כי בתחילת הסינון מדי שנה היו כאלף מתעניינים, רואיינו כ-250 או 300 מועמדים,

דגשים חדשים ביחס למע"מ בשיעור אפס על מתן**שירות לתושב חוץ****מבוא**

ברשומוני מס קודמים עמדנו על המגמה הקיימת בפסיקה לאמץ את גישת רשויות מע"מ ולצמצם ככל הניתן את הטבת המס הגלומה בסעיף 30(א)(5) לחוק ממע"מ, בדבר מס בשיעור אפס. למשל, באמצעות טענה, כי גם תושב ישראל נהנה מהשירות שניתן לתושב חוץ/או הטענה כי תושב החוץ הוא כלל לא תושב חוץ לצרכי הזכאות בהטבות המס. רשומון זה עוסק גם הוא בהיבטים אלו של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, לאור פסיקה חדשה, שמשרדנו היה מעורב בה וחוזר מס הכנסה מטעם רשות המיסים.

פסק דין אמריקה-ישראל קאמפ

ביום 17 במרץ 2016 פורסם פסק הדין בעניין **אמריקה-ישראל קאמפ** (ע"מ 37473-05-12). זהו פסק הדין האחרון, בינתיים, העוסק בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, ובתנאי שהשירות לא יינתן לתושב ישראל בישראל.

באותו מקרה עסקה המערערת בגיוס צעירים ישראליים המעוניינים לשמש מדריכים ואנשי צוות במחנות קיץ בארה"ב. המערערת עסקה בעיסוק זה הן כסוכנת או נציגה של חברה אמריקאית שהיא עצמה עוסקת בין השאר בגיוס מדריכים למחנות קיץ, והן כמגייסת באופן ישיר מול מחנות קיץ שונים

"ייתכנו מקרים בהם עוסק ישראלי משרת את האינטרסים של תושב החוץ בלבד וכל המגע של העוסק הישראלי עם הלקוחות הישראליים נעשה כקידום מכירות עבור תושב החוץ ולא כמתן שירות ללקוחות הישראליים כפעולה כלכלית בפני עצמה. יתרה מזאת, ייתכנו מצבים בהם תושב חוץ 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. אין עניין של תחרות בינלאומית והתושב הישראלי, שהוא יעד הבילוש, וודאי איננו בבחינת "מקבל שירות" בנוסף על תושב החוץ).

ישנם כמובן מצבים מובהקים של "headhunting" בהם פועלת חברת כוח אדם לאיתור מועמד מתאים למשרה פנויה אצל לקוח (מעסיק). 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 עצמם בחיפוש העבודה שלהם."

ובין 150 ל-200 מדריכים שובצו במחנות הקיץ. על כן, לדידו קשה לקבל את הטענה שכמות כזו של צעירים לא יצרה אצל המערערת עבודה שוטפת ומתמדת של מתן מענה לשאלות וביירוים ומציאת פתרונות לבעיות שהתעוררו.

הנה כי כן, במקרה זה נשללה מהמערערת הטבת המס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

המעניין הוא, כי במסגרת פסק הדין הציג בית המשפט דוגמאות למקרים משני צדי המתנס. מקרים בהם מעורבות של תושב ישראל בשירות לתושב חוץ לא תשלול את הטבת המע"מ ומקרים בהם מעורבות כאמור תשלול את ההטבה. בית המשפט מתייחס לעוסק ישראלי, אשר משווק בשביל תושב חוץ נכס בחו"ל ולמקרים נוספים, כדלקמן:

"ייתכנו מקרים של הושטת סיוע לתושבי ישראל מבלי שהדבר ייחשב ל"מתן שירות" להם. כך יהיה למשל אם סיוע טפל או נלווה יינתן לתושב ישראלי (לקוח פוטנציאלי) על ידי עוסק ישראלי, כאשר העוסק הישראלי פועל בשביל תושב חוץ המעוניין לשווק ללקוח הישראלי נכס בחו"ל. כך גם אם סיוע כאמור יינתן לתושב ישראל על ידי העוסק הישראלי הפועל בשביל תושב חוץ המעוניין לספק שירות ללקוח זר."

ובהמשך, בית המשפט מבהיר, כי לא כל שירות שתושב ישראל צד, לו ישלול בהכרח את הטבת המס:

2. תושב ישראל מעניק שירותים לתושב חוץ, שעניינם חקירות ובילוש אחר תושב ישראל אחר.

3. תושב ישראל מעניק לתושב חוץ שירותי איתור מועמדים (headhunting) בישראל.

נוסיף ונעיר, כי לשיטתנו, עניין אמריקה-ישראל קאמפ רחוק מלהיות מקרה מובהק של מתן שירות לתושב ישראל. שהרי, המערערת שם לא נשאה ונתנה בשם המועמדים להדרכה (להבדיל, למשל, מעניין אופקים (ע"מ 54886-09-11), בו היה העוסק הישראלי ברוקר, שאיתר מבוטחים בישראל עבור מבטחי משנה בחו"ל, והתחייב להשיג עבור המבוטחים תנאי ביטוח טובים יותר). זאת ועוד, במסגרת הליך המיון שביצעה המערערת, נופו חלק מהמועמדים בשל אי התאמה לשמש כמדריכים במחנות הקיץ. קשה לראות איזה "שירות" נתנה המערערת לאותם מועמדים.

על כן, דומה כי עניין אמריקה ישראל קאמפ הוא צעד נוסף בכרסום בהטבת המס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. וחבל. הדבר מהווה פגיעה ביכולת התחרות של עוסקים ישראלים בשוק הבינלאומי. ראוי היה, כי המחוקק ימצא פתרון למקרי ביניים אלו בדמות תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, אשר הייתה מאפשרת לקבל חלק מן ההטבה לפי שיעור ההנאה של תושב החוץ בשירות.

מע"מ בשיעור אפס לא יינתן כאשר העוסק הישראלי נותן שירות לתושב ישראל בשם תושב החוץ:

"אולם אם הסיוע איננו טפל או נלווה ויש בו ערך עצמאי ממשי עבור התושב הישראלי, אזי יש מקום לקבוע כי מדובר "במתן שירות לתושב ישראל" ולא יחול שיעור מס אפס.

כך וודאי הדבר כאשר תושב החוץ עצמו מעוניין לתת שירות לתושב ישראל והוא נעזר בעוסק ישראלי אגב כך. במקרה כגון זה, גם אם כל פועלו של העוסק הישראלי הוא לפי דרישת תושב חוץ, על חשבוננו ולכאורה לטובתו בלבד, הדבר לא יועיל כי כאמור תושב החוץ עצמו נותן שירות ללקוח ישראלי והעוסק הישראלי עוזר לו לעשות כן. לפיכך כל סיוע שיתן העוסק הישראלי ללקוח הישראלי, גם אם הוא טפל ונלווה, ייחשב למתן שירות מפני שהסיוע מתלווה למתן שירות לאותו לקוח על ידי תושב החוץ.

אם כן, אלו הן דוגמאות למקרים בהם עוסק תושב ישראל מעניק שירות לתושב חוץ, בו מעורב תושב ישראל אחר, ומעורבות זו לא תשלול את הטבת המע"מ בשיעור אפס:

1. עוסק תושב ישראל מעניק שירותים לתושב חוץ, שמהותם שיווק נכסים בחו"ל לתושבי ישראל.

חוזר מס הכנסה 4/2016

ביום 11 באפריל 2016 פרסמה רשות המיסים את **חוזר 4/2016**, שעניינו היבטי מס הכנסה ומע"מ של תאגידים זרים הפועלים בישראל באמצעות האינטרנט.

הרקע לחוזר הינו התרחבות הפעילות הכלכלית באמצעות האינטרנט, במסגרתה מבצעים תאגידים זרים עסקאות באמצעות האינטרנט, גם עבור לקוחות בישראל. ההתקשרות עם הלקוחות בישראל נעשית באמצעות חברה קשורה, קבלני משנה או נציגים, העורכים בישראל פעולות שיווק, איתור וגיוס לקוחות ישראלים, מתן שירותי תמיכה עסקית ו/או טכנית ללקוחות הישראלים.

מטרת החוזר היא להסביר באילו מצבים ניתן יהיה לראות לגישת רשות המיסים את הכנסות התאגיד הזר ממכירת מוצרים או מתן שירותים, באמצעות האינטרנט, כהכנסות החייבות במס בישראל, וכן באילו מצבים יידרש מהתאגיד הזר להירשם כעוסק מורשה בישראל לצרכי מע"מ ולהתחייב במע"מ בגין פעילותו בישראל.

החוזר מתבסס על פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project) של ארגון ה-OECD, אשר נועד להילחם בתופעה של שחיקת בסיס המס והטיית רווחים בצורה מלאכותית ממדינות בהן מבוצעת הפעילות הכלכלית העסקית למדינות המחילות שיעורי מס נמוכים על רווחים.

לעניין החבות במע"מ, קובע החוזר, כי יראו תאגיד זר המבצע עסקאות של מתן שירותים באמצעות

האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, כמי שיש לו עסקים בישראל, והוא חייב ברישום בישראל, בהתקיים אחד מהקריטריונים המפורטים להלן:

1. פעילותו של התאגיד הזר לעניין מס הכנסה עולה כדי "מוסד קבע" בישראל. נציין בקצרה, כי "מוסד קבע" (Permanent Establishment) הוא מושג מרכזי באמנות מס בילטרליות, ונועד בראש ובראשונה להכריע בין שתי מדינות המתחרות על זכות המיסוי של אותה פעילות. הרעיון מאחורי "מוסד הקבע" הוא שלא כל פעילות עסקית של תושב חוץ במדינה מסוימת תקנה זכות מיסוי לאותה מדינה, ונדרש רף מסוים של קיימות פיזית באותה מדינה. המעניין הוא, כי מוסד קבע כלל אינו מוגדר במסגרת פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961, אלא מבוסס על אמנות מס בילטרליות עליהן ישראל חתומה (ראו רשומון מס 29). על כן נראה, כי ניתן לטעון, כי בהעדר הגדרה ברורה למוסד קבע בפקודה, לא ניתן יהיה להטיל חבות במע"מ אלא במסגרת ההוראות הרלוונטיות בחוק מע"מ (סעיף 60 לחוק מע"מ).

2. לתאגיד הזר יש סניף בישראל ו/או הוא מעסיק עובדים בישראל ו/או שוכר משרדים בישראל.

3. התאגיד הזר מקיים פעילות עסקית של מתן שירותים בישראל בסיוע או בשיתוף נציג בישראל. תפקידו של הנציג עשוי להיות איתור לקוחות, איסוף מידע, ניהול קשרי לקוחות, מתן

צא ולמד אפוא, כי לפי גישת רשות המסים, תאגיד זר המבצע עסקאות של מתן שירותים באינטרנט, וחלה עליו חובה להירשם בישראל, לא ייחשב ל"תושב חוץ" שמזכה את נותן השירותים, העוסק הישראלי, בהטבת מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א) לחוק מע"מ, לרבות מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק.

לטעמנו, כאמור, החוזר הוא מרחיק לכת. בפרט, לקריטריון של "נוכחות כלכלית משמעותית", אין זכר בהוראות חוק מע"מ או בפסקי הדין הרלוונטיים (סקוריטס, איטקס ו-איזי פורקס).

יש להדגיש, כי מדובר בהוראת פרשנות של רשות המסים, אשר מייצגת את עמדתה בלבד, ומבחינה נורמטיבית אינה שוות ערך לפסיקה או לדבר חקיקה מחייב. מכל מקום, החוזר עוסק אך ורק בתאגידים הפועלים בישראל באמצעות האינטרנט. על תאגידים זרים שעיסוקם שונה נדמה, כי יחול הדין ה"רגיל".

סיכום

כפי שניתן לראות, המגמה לצמצום תחולת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ ממשיכה. יחד עם זאת, בית המשפט בעניין אמריקה-ישראל קאמפ מנסה לשרטט גבולות ברורים, על ידי ציון של מספר עקרונות ותרחישים, במסגרתם מעורבות של תושב ישראל בשירות שנתן עוסק תושב ישראל לתושב חוץ, לא תשלול הטבת מע"מ בשיעור אפס. במקביל, חוזר 4/2016 מבקש להחיל על תושבי חוץ, אשר פועלים בישראל במסגרת האינטרנט את

שירותי שיווק, גבייה, תמיכה, יעוץ, שרות לקוחות ועוד.

4. לתאגיד הזר יש נוכחות כלכלית משמעותית בישראל. "נוכחות כלכלית משמעותית" עשויה להיות ביצוע מספר רב של עסקאות עם תושבי ישראל באמצעות האינטרנט; אספקה באמצעות האינטרנט של שירות המותאם למשתמשים ישראלים (לדוגמה: שימוש בשפה העברית, חיוב במטבע ישראלי, סליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל); צריכת השירותים שמעניק התאגיד הזר על ידי לקוחות רבים בישראל באמצעות האינטרנט; שימוש תדיר באתר על ידי משתמשים ישראלים. שוב נראה, כי אין כל בסיס חוקי לגביית המע"מ במקרה זה והראייה היא שלאחרונה הוגשה הצעת חוק לתיקון חוק מע"מ שמטרתה לחייב במע"מ מתן שירות דיגיטלי הניתן מאת תושב חוץ לתושב ישראל, בדומה לנהוג במדינות האיחוד האירופי.

בהקשר זה קובע החוזר, כי:

"תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, לגביו נקבע על פי הוראה זו כי הוא חייב ברישום כעוסק בישראל, 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 יהיה חייב במס בשיעור מס מלא."

הדין הישראלי ולשלול מהם את הסיווג כתושב חוץ לצרכי מתן הטבות המס מכוח סעיף 30 לחוק מע"מ. לטעמנו, לא ניתן לעשות כן במסגרת חוזר מס הכנסה, אלא רק בחקיקה ראשית. מכל מקום, בעקבות פרויקט ה-BEPS חשיפה זו קיימת לא רק לחברות זרות אשר פועלות בישראל באמצעות האינטרנט, אלא גם לחברות ישראליות, אשר מספקות שירותים לתושבי חוץ וקמה להם חבות במע"מ במדינת התושבות של תושבי החוץ (וראו למשל (Council Regulation (EU) No 967/2012).

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז ועו"ד אנה צברי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

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.