

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

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

תקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו - 1976 (להלן - "התקנות") 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...".

הטבת מס בשיעור אפס על עסקת יצוא מצויה גם בסעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ. בהתאם להוראת הסעיף מס בשיעור אפס חל בעת "מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל".

מדובר בהוראה בעלת לשון בהירה לפיה חל מס בשיעור אפס כאשר עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל נותן שירות מחוץ לישראל. יודגש, כי אין כל הגבלה מהותית נוספת בחוק מע"מ או בתקנות לעניין הזכאות לקבלת הטבת המס מכוח הוראת הסעיף.

יתכנו, אם כן, נסיבות, אשר שוללות מס בשיעור אפס מכוח הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, ובד בבד מקיימות מס בשיעור אפס מכוח הוראת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ.

טלו למשל דוגמה של עורך דין ישראלי שנסוע לחו"ל על מנת לייצג לקוח זר, אשר רוצה לרכוש נכס בישראל. תקנה 12א(א) לתקנות עשויה לשלול את הטבת המס על השירות הניתן לתושב הזר, היות והשירות ניתן לגבי נכס המצוי בישראל. מאידך גיסא, סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ מקנה מס בשיעור אפס כאמור למתן שירות מחוץ לארץ.

לאחרונה ניתנו שני פסקי דין בבתי המשפט המחוזיים שדנו במתח הנ"ל וביחסי הגומלין בין שני הסעיפים.

מס בשיעור אפס על שירות שניתן מחוץ לישראל או במילים אחרות על סעיף 30(א)(5) סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ ומה שביניהם:

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).

כך למשל סעיף 30(א)(5) לחוק, 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 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 כתשובת ישראל".

יצוין, 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 היה מתן שירות בפועל לתושב ישראל בישראל (וראו לעניין זה למשל ע"א 41/96).

עניין גווילי יהושע

בעניין **גווילי יהושע** (ת"מ 124-08) נדונה בקשה לאישור תביעה ייצוגית בהתאם לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 ("להלן: "**חוק התובענות**"), בשל חיוב שלא כדין במע"מ של שיחות טלפון לארץ מחו"ל באמצעות כרטיסי חיוב או שיחות גוביינא. לשם הבהרת הפן הטכני של החיוב, במקרה של כרטיסי חיוב הצרכן מתקשר בחוזה עם אחת מן החברות המספקות שירותי טלפון בינלאומיים לרכישת קוד גישה באמצעותו ניתן לבצע חיוב בינלאומי בעת השהייה בחו"ל. בתום תקופת השירות, מקבל הצרכן חשבונית ובה נקוב הסכום לתשלום בתוספת מע"מ.

בהתאם להוראות חוק התובענות פצח בית המשפט תחילה בבחינה, האם קמה למבקשים עילת תביעה שיכולה לשמש בסיס לתביעה ייצוגית.

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

בתמצית, המבקשים השתיתו את טענתם על כך שהדגש לצורך בחינת ההטבה שבסעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, צריך להיות מושם על **מקום צריכת השירות**. לדידם, מקום צריכת השירות הינו מקום הימצאו של מקבל השירות, והואיל ומקבל השירות בקשר עם השיחות מחו"ל הינו יוזם השיחה הנמצא בחו"ל, אזי להלכה לפי הוראת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ אין לגבות מס בגין שירות זה.

רשויות מע"מ טענו מנגד, כי השירות של העברת שיחות הטלפון ליעדן מבוצע בישראל, ע"י תשתית המצויה בישראל: המרכזייה המחשוב, מאגר הנתונים, מענה אנושי בעברית במידת הצורך. על כן, מדובר בשירות שניתן בישראל, החב במע"מ בשיעור מלא. כלומר, לדידן של רשויות מע"מ סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ מתנה את חיוב המע"מ בשיעור אפס בכך שהשירות המוענק יתבצע בפועל בחו"ל (**מקום ביצוע השירות**).

בית המשפט המחוזי ברשות כב' השופט **מגן אלטוביה** קיבל את בקשת התובעים ובפסק דין מפורט, ביסס, את הכרעתו, בין היתר, על הטעמים הבאים:

ראשית, מציין בית המשפט, כי בדברי ההסבר לחקיקת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ ויישומו מובאת דוגמה של בדיקת רישום בספרי המקרקעין בשביל לקוח בחו"ל. כלומר, על אף ש"אמצעי הייצור" של השירות מצויים בישראל (וממילא השירות מבוצע בישראל) ביקש המחוקק להעניק את ההקלה לפי ה"צרכן", יהא אשר יהא, המצוי מעבר לים. מתוך כך למד בית המשפט, כי מרכז הכובד של סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, אינו נעוץ בזהות מקבל השירות, כי אם במקום מתן השירות.

שנית, בית המשפט פונה לאיתור מקום מתן השירות לאור תכלית חוק מע"מ. ביחס לכך מציין בית המשפט, כי תכליתו של חוק מע"מ הינה להטיל מס על צריכה של מוצרים ושירותים בישראל. מתוך תכלית זו, מסיק בית המשפט, כי מקום מתן השירות קשור בטבורו לצריכת השירות, אשר מזוהה ממילא עם מיקומו הגיאוגרפי של מקבל השירות – הצרכן.

שלישית, בהוראת פרשנות 2/94 של רשות המסים נקבע מפורשות, כי "כאשר השירות ניתן על ידי חברת התקשורת הזרה לתושב ישראל כשהוא נמצא מחוץ לישראל - אין לחייב במע"מ בגין שירות זה וזאת מהטעם שמדובר בשירות שצריכתו היא בחו"ל".

רביעית, מתוך לשון סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ עולה, כי "**המחוקק ער לכך כי הצרכן, אשר את זהותו אין הוא מציין אם תושב ישראל הוא אם לאו, נהנה משירות שהתשתית לנתינתו מצויה בישראל, שהרי מקום עיסוקו העיקרי של נותן השירות הוא בישראל**".

חמישית, פרשנות המבקשים עולה בקנה אחד עם התכלית הספציפית של הוראת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, בדבר עידוד הייצוא ובלשון בית המשפט: "**הצרכן הישראלי, כשהוא נמצא בחו"ל יכול לבחור בספקי טלפוניה מקומיים אם המחיר שישלם בגין השירות יהא נמוך מזה המוצע לו על**

בית המשפט: "לאורם של מבחנים אלו ניתן לקבוע כי בעת השימוש בכרטיס החיוב, יוזם השיחה הוא מקבל השירות אשר צורך את השירות. יוזם השיחה הוא המשלם עבורה, הוא צד לחוזה השירות והוא הנהנה מהשירות, זאת אף אם נהנה מכך גם הנמען לשיחה."

בקשר לשיחות גוביינה מיצה בית המשפט, כי אומנם הנמען (בישראל) הוא המשלם בגין השיחה, אך היוזם של השיחה נמצא בחו"ל. כן מדגיש בית המשפט, כי **בנסיבותיה הייחודיות של עסקת הגוביינה, יש לראות גם במסגרתה את יוזם השיחה כגורם הדומיננטי הנהנה משירות.**

מכל האמור, קבע בית המשפט כי קיימת למבקשים עילת תביעה.

בהתאם לחוק התובענות (וראו גם בש"א 30602/07), עבר בית המשפט לדון בשאלה, האם עילת התביעה יכולה לשמש בסיס לתובענה ייצוגית. בסופו של דיון, החורג מתחומי רשימה זו קבע בית המשפט, כי יש לאשר את הבקשה, כך שהתביעה תנוהל במסגרת הליך של תובענה ייצוגית.

סיכום ביניים ומסקנות

עיננו הרואות, אפוא, כי בית המשפט בעניין **גוילי יהושע הכריע**, כי ביישום הוראת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ יש לבחון היכן מקום צריכת השירות. מקום זה נקבע ככלל במקום בו נמצא מקבל השירות.

כאשר נמצא, כי מקבל השירות נמצא מחוץ לישראל (על בסיס המבחנים שהותוו בעניין **קסוטו**), הרי שהוראת הסעיף תחול בין אם מקבל השירות הינו תושב ישראל ובין אם מקבל השירות הינו תושב זר. כמו כן, הנטייה להחלת הטבת המס מכוח הסעיף תגדל, ככל שימצא, כי העוסק הישראלי מתחרה במתן השירות בעסקים זרים.

ראוי להדגיש, כי בניגוד לסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ ותקנה 12א לתקנות, הוראת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ איננה שוללת את הטבת המס, כאשר השירות ניתן ביחס לנכס בישראל ולא בכדי המליץ

ידי הספקים הישראליים. בחירתו בספק ישראלי המציע מחיר תחרותי, לרבות בזכות היותו חב במס ערך מוסף בשיעור אפס, מותירה את הפעילות הכלכלית בגין שירותים אילו בישראל על כל הנובע מכך. מכאן שתכלית היצוא ראויה היא וגוברת על הפרשנות אותה מציע המשיב."

לעניין זה מדגיש בית המשפט, כי עידוד היצוא פירושו הענקת הקלה כאשר קיימת תחרות בין נותן שירותים בישראל לבין גורם המתחרה בו בחו"ל. כאשר השירות ניתן לגבי נכס/אדם בישראל פוחתת באופן טבעי הסבירות שעוסק זר יוכל להתחרות מול העוסק הישראלי ואיתה הצורך בהקלה בחיוב במס.

הרי כי כן, דוחה בית המשפט את עמדת רשויות מע"מ לפיה סעיף 30(א)(7) מתמקד במקום ביצוע השירות ומתווה, כי "נקודת השקילה אינה אבדן המע"מ כתוצאה מאימוץ פרשנות המבקשים אלא אבדן הפעילות העסקית לטובת מתחרים זרים שמחוץ לישראל. הפרשנות הרואה במחוקק כמי שביקש להעניק לעוסק שמקום עיסוקו העיקרי בישראל יתרון שעה שהוא מוכר שירותים הנצרכים מחוץ לישראל גם כשאלו מוענקים לצרכן ישראלי הצורך אותם בחו"ל, מתיישבת עם עמדת בית המשפט העליון הרואה את סעיף ההקלה כסעיף מעודד יצוא, שנועד בן השאר להגדיל את היקף הפעילות הכלכלית בישראל."

משקבע בית המשפט, כי המבחן הרלוונטי לעניין סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ הינו מקום צריכת השירות, נפנה הוא לבדוק היכן נצרך השירות במקרה שלפניו- בארץ או בחו"ל. רשויות מע"מ ציינו בקשר לכך, כי מקבל השיחה "הישראלי" הינו שותף מלא לצריכת השירות ולעתים חלקו אף גדול יותר מזה של יוזם השיחה.

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

בסוגי שירות נפרדים בהם עוסק, לגישת בית המשפט, סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ.

דומה, כי פסק הדין אינו עולה בקנה אחד עם פסיקת בית המשפט בעניין גוילי יהושע ומחיל הלכה למעשה את התנאים, המפורטים בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ ובתקנה 12א(א) לתקנות לזכאות במס בשיעור אפס, גם בעת יישום סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, למרות שלתנאים אלה אין כל אחיזה בלשון הוראת הסעיף.

ברוח זו ניתן לתהות אם פסק הדין היה משתנה אילו היה נמצא, כי החברה המערערת מתחרה בשירותיה עם חברות תאילנדיות, כך שעידוד פעילותה תורם ישירות להגדלת היקף הפעילות הכלכלית בישראל, כמבואר לעיל בעניין גוילי יהושע.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

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.

בית המשפט, כי "טוב יעשה המחוקק, או למצער מחוקק המשנה, אם יעמיד לבחינה מחודשת את הגבלתה של ההקלה הקבועה בסעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, בדומה להגבלת ההקלה הקבועה בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, זאת בקשר להענקת שירותים הקשורים ב"נכס ישראלי".

נמצאנו למדים, אם כן, כי מתן שירות מחוץ לישראל בידי עוסק שעיקר עיסוקו בישראל יכול לאפשר קבלת הטבת מע"מ בשיעור אפס גם במקרים בהם הטבת המס נשללת לכאורה על ידי סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ (למשל כאשר נהנה מהשירות גם תושב ישראל בישראל או כאשר מדובר בשירות הניתן לגבי נכס בישראל).

בשולי הדברים ועניין א. גמיש

בשולי הדברים, יצוין, כי בפסק הדין שהתפרסם לאחרונה בעניין א. גמיש (ע"מ 1506/08), 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 ברשות כב' השופט אלון 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.

בית המשפט דחה גם את עמדת המערערת, כי חל בעניינה סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, בקובעו, כי עמדה זו מעקרת מתוכן את הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. כמו כן, ציין בית המשפט, כי הוראת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ עניינה בעוסק ישראלי הנותן שירותים מסוג מסוים, דרך כלל בתחום ישראל, ואשר נתן בנסיבות מסוימות שירות מסוג אותם השירותים בחו"ל. בעניינו, לעומת זאת, ציין בית המשפט, כי החברה המערערת עוסקת במתן שירות שהוא אחד ומהווה מכלול רב היבטים להבאת והשמת עובדים זרים בישראל. דהיינו, לא מדובר