

**חברים יקרים:**

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

מרחיב את חבות המע"מ גם על שירותים שניתנים למי שאינו תושב ישראל.

ואולם, אל מול הסעיפים אשר קובעים את החבות במע"מ בגין עשיית עסקה בישראל, 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.

בהקשר לכך ולענייננו, 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 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."

אם כן, בהתאם להוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מתן שירות לתושב חוץ יזכה את נותן השירות במע"מ בשיעור אפס. ואולם, ככל שגם תושב ישראל בישראל נהנה בפועל משירות זה, אזי לא יראו בשירות כ"שירות שניתן לתושב חוץ" ובהתאמה השירות

**מה בין יבוא שירותים לבין יבוא טובין לצרכי סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ**

**פתח דבר**

לאחרונה יצאה תחת ידיו של בית המשפט המחוזי, בראשות כב' השופט **סטולר** ההכרעה בעניין **אפלאוז** אשר עסק, כמו פסקי דין רבים לפניו, בשאלת ההטבה בדמות מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ לפי סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "**החוק**" ו/או "**חוק מע"מ**"). במסגרת פסק דינו קבע בית המשפט באופן תקדימי כי בהסדר החקיקתי המצוי בסיפא של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ קיים חסר חקיקתי (לאקונה) שיש להשלימו. במסגרת רשימה זו נבקש אפוא לדון בקביעתו התקדימית של בית המשפט כאמור ובהשלכותיה.

סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ במכלול הוראות החוק סעיף 2 לחוק 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 הינו בגדר "עסקה" החייבת במע"מ. סעיף 15 לחוק מע"מ משלים וקובע, בין היתר, כי יראו שירות כניתן בישראל אם "**נתן אותו מי שעסקו בישראל**". קרי, הסעיף

מיובאים לבין שירות הניתן לתושב חוץ המהווה חלק מערך שירותים מיובאים?

**עניין אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ (ע"מ  
15801-02-18)**

המערערת בעניין **אפלאוז** הייתה חברת פרטית שהתאגדה בישראל ונרשמה כ-"עוסק מורשה" לצורכי מע"מ. המערערת הייתה בבעלות מלאה של חברת אם תושבת חוץ. חברת האם החזיקה בפלטפורמה דיגיטלית לבדיקות תוכנה לאפליקציות ואתרי אינטרנט, המבוססת על קהילת בודקים מקוונת, קבלני משנה (להלן: "**הפלטפורמה**").

מיום היוסדה, סיפקה המערערת שירותי מחקר ופיתוח בקשר לפלטפורמה לחברת האם בלבד. החל מאוקטובר 2015, הפסיקה המערערת לתת לחברת האם שירותי מחקר ופיתוח והחלה לספק לה שירותי שיווק ומכירות לפלטפורמה וכן שירותי תמיכה בלקוחות ישראליים, שרכשו את שירותי בדיקות התוכנה מחברת האם. התמורה ששולמה למערערת על ידי חברת האם, חושבה על בסיס רווח בחישוב קבוע המצטרף לעלויות ( מודל Cost+), והיא דיווחה על עסקאותיה עם חברת האם כעסקאות החייבות במס בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק.

בגין השירותים כאמור הוציא מנהל מע"מ למערערת שומת עסקאות, בנימוק כי השירותים אשר סופקו על ידה לחברת האם בתקופת השומה, ניתנו גם לתושב ישראל בישראל. לכן על פי הסייג לסעיף 30(א)(5)

כאמור לא יזכה את נותנו במע"מ בשיעור אפס (להלן: "**הסייג**").

היינו, המחוקק מיעט מכלל הגדרת "שירות שניתן לתושב חוץ", שירות שניתן בפועל גם לתושב ישראל והשאלה מתי יראו תושב ישראל כמי שגם קיבל את השירות נידונה בפסקי דין רבים לאחר תיקון 23 לחוק ובין היתר על ידנו בשורה של רשומוני מס (וראו למשל לאחרונה רשומון מס 145).

כחריג לסייג קובעת סייפא הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק כי גם אם השירות ניתן לתושב ישראל לצד השירות שניתן לתושב החוץ, עדין יחול מע"מ בשיעור אפס "**אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס לפי העניין**" (להלן: "**החריג לסייג**"). משמע, ככל שתמורת השירות מגולמת במחיר בגין יבוא הטובין כי אז יראו את השירות כשירות הניתן לתושב חוץ ובהתאמה יחול מע"מ בשיעור אפס. תכליתו של החריג לסייג היא להתגבר על בעיית כפל המס שעלולה לחול אם בעת יבוא טובין משולם מע"מ כדין בהתאם למצוות סעיף 2 לחוק. הטלת מע"מ נוסף על השירות שכולל את הטובין יגרום לכפל מס בגין אותו מרכיב של שירות.

כפי שניווכח להלן, בעניין **אפלאוז**, נדרש בית המשפט לשאלה האם החריג לסייג חל גם כאשר מדובר בשירותים מיובאים – קרי, האם יש לגזור גזירה שווה בין שירות הניתן לתושב חוץ המהווה חלק מערך טובין

לסייג 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)".

לאור האמור, קצרה הדרך להכרעתו בסוגיה כי אכן לעניין יבוא השירותים מדובר בחסר חקיקתי (לאקונה) ולא בהסדר שלילי. ובלשון בית המשפט: "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, ממצה בית המשפט באופן תקדימי כי: "לסיכום: אני קובע כי בהסדר החקיקתי האמור בסיפא של סעיף 30(א)(5) "...אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין"; קיים חסר שיש להשלימו, בלשון מפורשת, בעניין שירות שתמורתו מהווה חלק מערך שירותים מיובאים. יש לגזור גזירה שווה בין שירותים מיובאים לטובין מיובאים, כטענת המערער. 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."

לחוק, המערערת אינה זכאית להטבה של מע"מ בשיעור אפס.

במסגרת הכרעתו נדרש אפוא בית המשפט לשאלה האם זכאית המערערת להטבה של מע"מ בשיעור אפס בהתאם להוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. תחילה, ועל סמך הנתונים שהוצגו בפניו, מסיק בית המשפט כי השירותים שהעניקה לחברת האם ניתנו גם לתושב ישראל בישראל. לדידו, אכן לא ניתן להפריד בין השירותים שניתנו לחברת האם לבין הלקוחות הישראלים של חברת האם.

על בסיס מסקנה, זו ממשיך בית המשפט ובוחן האם חל החריג לסייג, הקובע כאמור כי שירות הכלול בערך טובין מיובאים לארץ, ייחשב כשירות הניתן לתושב חוץ, הגם שבעניינו דובר ביבוא שירותים ולא ביבוא טובין. בית המשפט נדרש לשאלה העקרונית אפוא, אם "יבוא שירותים" נכלל בגדר התיבה "יבוא טובין" בסיפא של סעיף 30(א)(5) לחוק.

לשם כך, ובמסגרת הניתוח המשפטי, בוחן בית המשפט האם נוסח "שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין" נועד להעניק הטבה במס לנותן השירות המהווה חלק מערך טובין מוחשיים מיובאים בלבד (הסדר שלילי), או שמא מדובר לחילופין בהסדר שמצריך השלמה (לאקונה), כך שיש לגזור גזירה שווה גם לעניין שירות הניתן המהווה חלק משירותים מיובאים.

בית המשפט פונה לתכלית אשר עומדת בבסיס החריג לסייג וקובע כי: "אין חולק כי תכלית החריג

שירותים צריך לפעול בהתאם לתקנות הנ"ל ולהוציא חשבונית עצמית או לדווח על עסקת אקראי. על רקע האמור ראה בית המשפט להדגיש כי תשלום המע"מ בגין השירותים המיובאים - כתנאי לקבלת ההטבה בהוראת סעיף 30(א)(5) לחוק - הינו תנאי בלעדיו אין, למרות שאינו מוזכר בלשון סעיף 30(א)(5) לחוק מפורשות. תימוכין לכך, מוצא בהפניה לפקודת המכס לעניין יבוא טובין וכן מהחלטת מיסוי 7/11 אשר מורה כי הסיפא להוראת סעיף 30(א)(5) לחוק תתקיים, בין היתר, רק מקום בו יוכח כי היבואן שילם מע"מ מלא בשל היבוא.

בהתייחסו לתכלית אשר עומדת בבסיס החריג לסייג, המבקשת למנוע כאמור כפל חיוב על שירות ששולם עליו מע"מ ביבוא, קובע בית המשפט כי משעה שלא הוכח בפניו כי הלקוחות הישראליים (יבואני השירותים) שילמו את המע"מ בגין השירותים המיובאים, הרי שממילא אין הצדקה לטענה בדבר כפל מס.

בשולי הדברים יצוין כי בגין חילוקי הדעות כאמור בין המערערת למנהל מע"מ בעניין תחולת סעיף 30(א)(5) לחוק בעניינה, שינתה המערערת את מודל החיוב בשנות המס שלאחר מכן. על פי המודל החדש רכשה המערערת מחברת האם את שירותי הפלטפורמה ומכרה אותם ישירות ללקוחות הישראליים. משכך, חייבה המערערת את הלקוחות הישראליים במישרין עבור שירותי בדיקות התוכנה והנפיקה להם חשבונית מס.

ואולם, בכך לא די. קביעתו העקרונית והתקדימית של בית המשפט לעניין זה לא עזרה לחברה שעה שבית המשפט קבע שאף שהמערערת עמדה בנטל להוכיח כי עלויות השירותים שנתנה לחברת האם כלולות בתמורת השירותים המיובאים על ידי הלקוחות הישראליים, הרי שלא עלה בידה להוכיח כי הלקוחות הישראליים עצמם דיווחו כדין ושילמו מע"מ ביבוא.

נזכיר לעניין זה כי יבוא שירותים אומנם אינו מוזכר במסגרת ההוראה המרכזית לחוק מע"מ הקבועה בסעיף 2 לחוק וכן בהסדרים נוספים של חוק מע"מ הדנים בעניין "החייב בתשלום מס" (פרק ה' לחוק) ו"מועד החיוב במס" (פרק ו' לחוק). עם זאת, תקנה 6(ד) לתקנות מס ערך מוסף התשל"ו - 1976 (להלן: "התקנות") אשר כותר השוליים שלה הוא "חיוב הקונה בתשלום המס בשל שירותים מיובאים" קובעת כי: **"נעשתה עסקה בישראל והמוכר או נותן השירות הוא תושב חוץ, תחול חובת תשלום המס על הקונה, זולת אם ברשותו של הקונה חשבונית בשל העסקה; לעניין זה יחולו הוראת תקנה 6ג(ד) בשינויים המחויבים"**.

תקנה 6ג(ד) לתקנות משלימה וקובעת כי כאשר אדם מייבא טובין ואינו רוכש או מעביר את מטבע החוץ לצורך תשלום תמורתם באמצעות סוחר מוסמך, עליו להוציא חשבונית עצמית אם הוא עוסק או לדווח על עסקת אקראי, אם אינו עוסק ולשלם את המס עם הגשת הדו"ח. משמע, לכאורה כל חייב אשר מייבא

**סיכום, מסקנות והרהורים נוספים**

קביעתו העקרונית של בית המשפט בעניין אפלאוז לפיה יש לגזור גזירה שווה בין "טובין מיובאים" לבין "שירותים מיובאים" מושתתת כאמור על תכלית החקיקה ובכלל זאת הימנעות מכפל מס. נראה כי פרשנות זו של בית המשפט התחשבה גם בשינויים הטכנולוגיים, הכלכליים והמסחריים שהתרחשו מאז מועד חקיקת ההוראה.

ובכל זאת, יודגש כי קביעתו העקרונית של בית המשפט ולפיה שירות הניתן המהווה חלק מהשירותים המיובאים יראה כשירות לתושב חוץ, ויהיה זכאי להטבה של מס ערך מוסף בשיעור אפס (החריג לסייג) עלולה להישאר ברמה התאורטית בלבד, כל עוד תקנה 6ד לתקנות אינה מיושמת בפועל וקיימת תת אכיפה, לצד חוסר בהירות בתחום. בניגוד להסדר הקיים לגבי טובין אשר מחייב את העוסק נותן השירות ככלל לבדוק את רשימון היבוא או לשוחח עם היבואן, קרי, בחינה פשוטה יחסית, הרי שפסיקת בית המשפט בעניין **אפלאוז** מחייבת את נותן השירות לבחון מול הלקוחות (מקבלי השירות) בישראל באופן פרטני, האם דיווחו על עסקת יבוא השירותים. הדבר מחייב שיתוף פעולה מלא מצד הלקוחות, אחרת לאור חובת הראיה שחלה על העוסק מחד ונקודת המוצע שעסקאות יבוא השירותים לא דווחו כדין על ידי הלקוחות מאידך, הרי שלא ניתן יהיה להנות בפועל מהחריג לסייג.

לבסוף, נזכיר כי במסגרת טענותיו של מנהל מע"מ, נטען כי "במקרה דנן לא יובאו טובין כלשהם לישראל אלא יובאו שירותים, ומכאן שהמערערת מבקשת לקרוא את הסעיף כשירות הכלול בערך שירות. זאת, ללא עיגון לשוני וחוקי לכך, **מקום בו המחוקק נקט באופן מפורש בסיפא לסעיף**

**30(א5) לחוק במילה "טובין" ולא שירותים.**

דומה אפוא כי רשות המיסים נוהגת בצביעות אינטלקטואלית שכן לדידה "יבוא שירותים" מקים אירוע מס, זאת למרות לשונו הברורה של סעיף 2 לחוק הקובע מפורשות כי "**על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף**". יבוא טובין נאמר, לא יבוא שירותים. נמצאנו למדים אפוא כי ככל שהדבר מתייחס להוראת סעיף 2 לחוק, הרי שרשות המיסים מעניקה למונח "יבוא" פרשנות רחבה אשר חורגת הרבה מעבר לגבולות הלשון. ואולם, דבר זה אינו מנע בעדה לטעון כי לצרכי הוראת סעיף 30(א5) לחוק לגבי אותו "יבוא" יש לקרוא את הוראת החוק ככתבה ולשונה ולא לחרוג מגבולות הלשון. על כך נאמר "נאה דורש נאה מקיים."

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד אנה צברי עו"ד שלומי שלו ועו"ד דנה הלר.

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.