

חברים יקרים:

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

שקיבל "תושב החוץ". 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 מרחיב את חבות המע"מ גם על שירותים שניתנים למי שאינו תושב ישראל על בסיס הזיקה של נתן השירות לישראל.
ואולם, אל מול ההסדר הכללי אשר קובע את החבות במע"מ בגין עשיית עסקה בישראל, מחיל סעיף 30(א) - המהווה הסדר ספציפי הגובר על ההסדר הכללי - מס בשיעור אפס, בין היתר, על עסקאות יצוא שונות, במטרה לעודד ייצוא והבאת מטבע חוץ לישראל; לסייע לעוסקים ישראלים בתחרות מול עסקים זרים בשווקים הבינלאומיים; וכן למנוע כפל מס ערך מוסף במישור הבינלאומי.

סדק באפלה - על פסק הדין בעניין ג'י אף איי (ע"מ 69931-03-19) בכל הקשור לזכאות במע"מ בשיעור אפס בגין מתן שירות לתושב חוץ

פתח דבר

לאחרונה יצאה תחת ידיו של בית המשפט המחוזי, בראשות כב' השופט הרי קירש ההכרעה בעניין ג'י אף איי אשר עסק, כמו פסקי דין רבים לפניו, בפרשנות ויישום התיבה " **מתן שירות בפועל... גם לתושב ישראל**" אשר מופיעה בסעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: " **החוק**" ו/או " **חוק מע"מ**") וזאת כחלק מהסייג לכלל הזכאות למע"מ בשיעור אפס. קרי, בית המשפט נדרש, פעם נוספת, להתמודד עם השאלה מתי יראו שירות שניתן ל-" **תושב חוץ**" ככזה הניתן גם ל-" **תושב ישראל**" בישראל בהתאם להוראת סעיף 30(א)(5) לחוק. בשאלה זו עסקנו רבות במהלך השנים בין היתר במסגרת **רשומוני מס מספר 147,145,89,63,49,2**, אשר מופיעים באתר המשרד תחת הקישור הבא: <https://www.ampeli-tax.co.il/vat-at-zero-rate>

כפי שיפורט להלן, במסגרת פסק דינו קיבל כבוד השופט קירש את ערעורו של הנישום וקבע, באופן תקדימי, כי כאשר האינטרסים והרצונות של שני מקבלי השירותים אינם זהים, הרי שיש בסיס לומר כי המדובר בשירותים שונים ומופרדים ולא ניתן לראות בשירות שקיבל " **תושב ישראל**" כאותו שירות

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. קביעה עקרונית זו של בתי המשפט אף אושרה בידי בית המשפט העליון בעניין **י.מ.ש** (ע"א 16/8272).

עניין ג'י אף אי

העובדות

באותו עניין עסק בית המשפט בשאלה אם המערערת, חברה אנגלית השייכת לקבוצה בינלאומית, שהקימה סניף בישראל שלקוחותיו מוסדות פיננסיים (בנקים, חברות ביטוח וכו'), כוללים הן תושבי ישראל והן תושבי חוץ, זכאית למע"מ בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ בגין שירותי ברוקראז' שנתן הסניף הישראלי לגבי עסקות עתידיות (Forward) במט"ח ועסקות

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 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.

נזכיר כי סייג זה התווסף לסעיף 30(א)(5) לחוק לפני כעשרים שנים במסגרת תיקון 23 לחוק מחדש יוני 2002, וזאת לאור חוסר הוודאות המשפטית שנוצרה בעקבות עניין **קוטו** (ע"א 41/96) אשר קבע את מבחן "העיקר והטפל" לצורך יישומו של סעיף 30(א)(5) לחוק כנוסחו דאז. בהלכת **קוטו** קבע בית

שניתן בפועל לכל אחד מהצדדים לעסקה הוא שירות עצמאי ממנו נהנה רק אותו לקוח. המערערת הדגישה לעניין זה כי אותו בנק זר, אשר מיסוי העמלה ששילם למערערת עמד בבסיס המחלוקת, עשוי להיות בכל עסקה נתונה הלקוח היוזם, או לחלופין הצד הנגדי, ובד בבד הוא עשוי להיות הקונה או לחלופין המוכר, כאשר ה"מעמד" של אותו בנק זר עשוי להשתנות מעסקה לעסקה, אפילו במהלך אותו יום מסחר.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי

תחילה, ניתח השופט קירש את הסייג הקבוע בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ - לפיו "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר **נושא ההסכם הוא..**" – תוך שהוא מבהיר לעניין זה, כי נקודת המוצא לבחינת הזכאות לשיעור מס אפס בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק אמורה להיות עיון בהסכם שנערך בין נותן השירות לבין "תושב החוץ". לאמור, אם עיון בהסכם כאמור מגלה כי השירות שביצעו נדרש על פי ההסכם יינתן "נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל" כי אז תישלל הזכאות. עם זאת, בית המשפט הדגיש כי עיון בהסכם מהווה נקודת פתיחה, אך לא נקודת סיום שכן יתכן שעסקה למכירת נכס או מתן שירות, תבוא לידי ביטוי משפטי (אגב יצירת חיובים הדדיים) ביותר מחוזה אחד.

בהמשך, בית המשפט שב ומדגיש כי כאשר ישנם **יותר** ממקבל שירות אחד ונותן השירות מבצע פעולות עבור וכלפי כל אחד ואחד מהם, אין דרך לקבוע מראש אם מדובר ב"שירות" אחד הכולל את כל

החלף (Swap) בין סוגי ריבית (להלן: "הנגזר הפיננסי").

על רקע האמור, בית המשפט נדרש לבחון מה דינו של ברוקר (מתווך פיננסי) המפגיש בין שני בנקים, אחד ישראלי ואחד זר, וכתוצאה מכך נסגרת בין הבנקים עסקה בנגזר פיננסי תוך שהברוקר זכאי לקבל מכל אחד מהצדדים עמלת שירות. בית המשפט ציין כי אין ספק כי העמלה הנגבית מהבנק הישראלי, חייבת בידי הברוקר במס ערך מוסף בשיעור מלא.

ואולם, נשאלת השאלה מה דינה של העמלה האחרת הנגבית מידי הבנק הזר? האם חל עליה סעיף 30(א)(5) לחוק, המזכה בשיעור מס אפס, אם לאו? והאם בנסיבות המקרה, מדובר באותו שירות ברוקראז' שניתן לשני הצדדים, או שמא בשני מעשי

שירות שונים, כאשר כל בנק קיבל שירות אחר?

מנהל מע"מ (המשיב) טען כי המערערת נתנה שירות אחד הן לתושב ישראל והן לתושב החוץ, תוך שכל אחד מהמקבלים מפיק תועלת והנאה ממשית מהשירות. לדידו, לא בכדי, כל אחד מן הצדדים נדרש להשתתף בתשלום התמורה ועל כן אין להחיל במקרה זה את הטבת המס בשיעור מע"מ אפס הקבועה הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק.

מנגד, טענה המערערת כי השירות שהתחייבה להעניק מכוח ההסכם עם צד אחד לעסקה בנגזר הפיננסי, איננו אותו שירות שהיא התחייבה להעניק מכוח הסכם אחר לצד השני לעסקה, וממילא "הנושא" של כל אחד מהסכמי ההתקשרות, הוא סוג השירות הספציפי שאותו הצד החתום על ההסכם יקבל ושיעורי העמלות שיהיה עליו לשלם. לפיכך, כל שירות

ובין השגת תוצאה לצד הנגדי. אולם לטעמי פער האינטרסים ולעתים ניגוד העמדות לפני ביצוע העשייה מחייבים את המסקנה כי מדובר בשירותים נפרדים. אמנם מבחינתו של נותן השירותים המטרה היא אחת: להשיג מפגש רצונות על מנת לזכות בעמלות. נותן השירות אדיש למעשה לתוכן התוצאה (מחיר גבוה יותר, מחיר גבוה פחות) – חשובה לו עצם השגת התוצאה. אולם הדרך להישג זה מורכבת ממתן שירות שונה לכל צד.

נמצא אם כן כי השאלה אם בפנינו "אותו שירות" תיבחן על רקע בחינת האינטרסים של הצדדים. לאמור, ככל שפעולותיו של נותן השירותים - אף אם הן זהות לשני הצדדים - מגשימות אינטרסים שונים של הצדדים, הרי שלא ניתן לומר כי מדובר "באותו שירות" לצרכי הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק.

לגופם של דברים ועל רקע האמור לעיל, קבע כב' השופט קירש כי פער האינטרסים ולעיתים ניגוד העמדות לפני ביצוע העשייה בין הבנק הזר לבין הבנק הישראלי, מחייבים את המסקנה כי בעניינה של המערערת מדובר בשירותים נפרדים למקבלים השונים. אדרבה, בית המשפט מצא להדגיש כי דווקא הקביעה לפיה נושא ההסכם עם הבנק הזר הוא מתן שירות גם לבנק הישראלי היא מאולצת ומלאכותית, שכן הן הבנק הזר והן הבנק הישראלי חתמו, כל אחד בתורו, על החוזה הייחודי לו וזאת בטרם נודע להם מי יהיו הצדדים הנגדיים לעסקאות שייעשו. ובלשונו:

"כזכור, ההסכמים הנבחנים כאן הם אלה שנחתמו בין המערערת והבנקים הזרים ו"נושא ההסכמים" האמורים הוא הבאה וביצוע של עסקאות פיננסיות המועילות ללקוחות אלה, בין אם הם יוזמי עסקה ספציפית ובין אם הם הצד הנגדי, בין אם הם

המטלות. כלומר, יש לבחון את האינטרסים של הצדדים השונים, מקבלי השירות ואם נמצא כי האינטרסים והרצונות של שני מקבלי השירותים אינם זהים, הרי שיש בסיס לומר כי המדובר בשירותים שונים ומופרדים. וכדברי בית המשפט:

"לידי כאשר האינטרסים והרצונות של שני מקבלי השירותים אינם זהים וכל אחד מהם מוכן לשלם כסף למי שיביא, ככל שניתן בתנאים השוררים בשוק, למימוש האינטרסים שלו באופן מיטבי, נמצא בסיס לומר כי בפנינו שירותים שונים ומופרדים."

בהקשר לכך, ובהתייחסו לטענת המשיב כי תוכן העשייה עבור הצדדים הינו זהה ומשכך מדובר בשירות אחד, ראה בית המשפט להדגיש כי הדמיון בפירוט העשייה המבוצעת עבור כל אחד מהצדדים אין בו כדי להכריע והדגים זאת בשורה של מצבים אחרים:

"ייתכן שתוכן העשייה - התכתבויות, שיחות, בדיקות, יצירת תיעוד - מול צד אחד דומה מאד לתוכן העשייה מול הצד האחר, אולם אין פירוש הדבר כי מדובר באותו שירות, אם כתוצאה מנקיטת פעולות אלו מוגשמים אינטרסים שונים. לדעתי הדברים עשויים להיות נכונים, בנסיבות המתאימות, במגוון מצבים של הפגשה ותיווך, לרבות: תיווך בעסקאות מקרקעין כאשר אותו מתווך מייצג הן את המוכר והן את הרוכש; תיווך בביצוע השקעות כאשר אותו גורם זכאי לעמלה הן מהצד המשקיע והן מצד החברה המושקעת; שירותי שידוך זוגות ואולי אף בשירותי יישוב מחלוקות (בוררויות, גישורים וכדומה)."

בית המשפט מסכם סוגיה זו בציינו לעניין זה, כדלקמן:

"בכל הדוגמאות האלו, אם הזכאות לעמלות מותנית במציאת עמק השווה בין הצדדים, אזי קיימת בהגדרה כריכה בין השגת תוצאה לצד אחד

למע"מ בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק, בין היתר כי:

"טענת המערערת בדבר הפרדת השירותים לשני חוזים שונים, אינה יכולה לסייע בידה. המערערת מעניקה שירות אחד, שאינו ניתן להפרדה מבחינה מהותית, הן לחברות הזרות והן לחקלאי. לראייה, השירות שיתן לחברה הזרה ניתן רק ביחס להשמת עובדים בישראל. כאמור בענין גמיש בבית המשפט המחוזי – זכות קיומה של המערערת – הוא יתרון המקומיות שלה: ישראלים הפועלים בשוק המקומי, כשכל עיסוקה של המערערת תלוי בלקוחות מקומיים וצרכיהם השונים. פעילות המערערת להבאת עובדים ארצה אינה דומה כלל ועיקר לאותם יצואני שירותים הפועלים בתנאי תחרות בשוק העולמי עם גורמים זרים מחו"ל. לענין פיצול התשלום... ראוי לציין כי אופן ביצוע התשלום אינו קובע לענין החבות המהותית במע"מ".

פסיקה זו לא נעלמה מעיניו של כב' השופט קירש בענין ג'י אף אי, אשר ראה לציין לענין זה בקצרה כדלקמן:

"המסקנה לפיה "המערערת מעניקה שירות אחד שאינו ניתן להפרדה" התבססה על העובדות והנסיבות שנדונה שם. כמפורט לעיל, הנסיבות שנדונות כאן הביאוני למסקנה כי לא מדובר בשירות אחד שאינו ניתן להפרדה. יתרה מזו, הקביעה לפיה "זכות קיומה של המערערת – [היא] יתרון המקומיות שלה" נוגעת לשאלת מידת הגשמת תכלית הוראות הסעיף, אך איננה יכולה לסייע במתן מענה לשאלה האם בפנינו שירות אחד או שירותים שונים...".

בהקשר לכך, ניתן לתהות מהו בסיס האבחנה שערך בית המשפט בענין ג'י אף אי" מענין "עוזר לחקלאי", אליו הוא מצא להתייחס בפסק דינו. תשובה אפשרית לשאלה זו היא כי בענין "עוזר

במעמד קונה או במעמד מוכר, ואף בין אם הצד השני לעסקה הוא תושב ישראל או תושב חוץ אחר. בנסיבות אלו קשה בעיני לומר כי "נושא ההסכם" הוא "מתן שירות בפועל ... גם לתושב ישראל בישראל."

לבסוף, התייחס השופט קירש לטענת מנהל מע"מ, לפיה החלת סעיף 30(א)(5) לחוק בנסיבות הענין אינה עולה בקנה אחד עם התכליות העומדות בבסיס הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק שכן ממילא מתבקשת הקמת סניף וצוות ישראלי מבחינה מסחרית. כב' השופט לא דחה טענה זו על הסף, אך הבהיר כי לשונו של סעיף 30(א)(5) לחוק רחבה דיה על מנת לחול על מקרים בהם לא נדרש כל עידוד או סיוע בתחרות הבינלאומית.

בשולי הדברים - מה בין ענין "עוזר לחקלאי" לבין ענין "ג'י אף אי"

בחודש אוקטובר 2013 פורסם פסק דינו של בית המשפט המחוזי מפי כב' השופט סטולר בענין "עוזר לחקלאי" (ע"מ 17466-01-12) אותו סקרנו [ברשומון מס' 50](#). באותו ענין דן בית המשפט בשאלת שירותים שנתנה חברה ישראלית, הקשורים לגיוסם והבאתם ארצה של פועלים חקלאיים מתאילנד. מחד, נכרתו הסכמים בין המערערת שם ובין חברות תאילנדיות, ומאידך נכרתו הסכמים אחרים בין החברה המערערת ובין החקלאים הישראלים הזקוקים לכוח עבודה. כב' השופט סטולר דחה את הערעור וקבע כי החברה באותו ענין אינה זכאית

הישראליות הוא סיוע בצמצום מחיר השירות שניתן על ידי החברות הזרות. תימוכין לכך ניתן למצוא בדוגמאות שהביא כב' השופט **קירש** כאמור בעניין **ג'י, אף אי** ובכלל זאת, מתווך מקרקעין אשר מייצג הן את המוכר והן את הרוכש; תיווך בביצוע השקעות כאשר אותו גורם זכאי לעמלה הן מהצד המשקיע והן מצד החברה המושקעת; שירותי שידוך זוגות ושירותי יישוב מחלוקות (בורריות, גישורים וכדומה).

סיכום ודגשים להמשך

נזכיר כי בחלוף כ- 18 שנה מאז תיקון 23 לא נקבע ולו פעם אחת על ידי בתי המשפט כי חל הסייג בעטיין תישמר הטבת המס הקבועה בהוראת סעיף 30(א)(5) לחוק, כנוסחו לאחר תיקון 23, במקרה שתושב ישראל גם נהנה באופן אגבי מהשירותים בפועל שניתנו לתושב החוץ.

והנה, קביעתו התקדימית של כב' השופט **קירש** בעניין **ג'י אף אי** מביאה עימה רוח חדשה המבקשת להסתכל על הסייג לכלל הזכאות למע"מ בשיעור אפס מזווית שטרם נבחנה על ידי בית המשפט תוך שהיא מציבה לעניין זה את מבחן זהות האינטרסים של הצדדים במסגרת נסיבות מסוימות.

פסיקה זו עשויה לשרת מקרים בהם ניתן שירות ממשי וערך מוסף שקול הן לתושב החוץ והן לתושב ישראל על ידי העוסק הישראלי נותן השירותים. אך, נראה כי דווקא במקרים בהם תושב החוץ הוא הנהנה העיקרי ממתן השירותים (לעומת תושב ישראל שנהנה מהם רק אגב אורחא), ובכך עסקה מרבית הפסיקה שדנה בתחולת הסעיף מאז תיקון 23 ובפרט

לחקלאי" נושא החוזה שנחתם בין החברה הישראלית לבין החברות הזרות היה השמת עובדים **רק בישראל**. דומה אפוא, כי אילו נושא ההסכם שנחתם בין החברה הישראלית לחברות הזרות היה שירותי השמה של עובדים בכל העולם, לרבות בישראל, בהתאם לצרכי השוק, כי אז היה ניתן להקביל את המקרה האמור לנסיבות אשר פורטו בעניין **ג'י אף אי**. חיזוק לכך ניתן למצוא, לדעתנו, בדבריו של כב' השופט **סטולר** בעניין **עוזר לחקלאי** בצינו כאמור כי: **"לראייה, השירות שניתן לחברה הזרה ניתן רק ביחס להשמת עובדים בישראל"**.

ובכל זאת, דומה כי התמונה משתנה כאשר בוחנים את הנימוק העיקרי שהביא בית המשפט לביסוס מסקנתו כאמור בעניין **גי אף אי**, ולפיו כאשר האינטרסים והרצונות של שני מקבלי השירותים אינם זהים וכל אחד מהם פועל ככל שניתן בתנאים השוררים בשוק, למימוש האינטרסים שלו באופן מיטבי, נמצא בסיס לומר כי בפנינו שירותים שונים ומופרדים.

על רקע האמור, דומה כי יישום מבחן זה על רקע נסיבותיו של עניין **עוזר לחקלאי** עלולות להביא לתוצאה שונה מהתוצאה אליה הגיע בית המשפט בעניין **עוזר לחקלאי**. זאת, באשר גם שם, ממש כמו בעניין **ג'י, אף, אי**, ניתן לטעון כי מחד, הסיוע שניתן על ידי החברה הישראלית לחברות הזרות (התאילנדיות) הינו סיוע במיקסום המחיר בגין שירותיהן, ומאידך, השירות שניתן לחברות

בשנים האחרונות (אמריקן-קאמפ, טיביסי, בי.זד. יזמות, מנו – בייס, אדמונד דה רוטשילד ועוד), ספק אם פסיקת בית המשפט בעניין ג'י אף איי תחול בעניינם.

מכל מקום, כולנו תקווה כי גישה זו של בית המשפט בעניין ג'י אף איי תאומץ על ידי רשויות המס ותעודד את בתי המשפט לנקוט בגישה פרקטית יותר לזכאות להטבת המס בדמות שיעור מע"מ אפס בעסקאות ייצוא שירותים. בכל מקרה, נראה שטרם נאמרה המילה האחרונה בסוגיה.

ההדגשות בציטוטים ברשומון מס זה נעשו על ידי הכותבים.

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