

תחולתו של סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, על שירות מעורב שניתן לתושב חוץ ולתושב ישראל יהדיו

עו"ד קרן מרציאנו

במסגרת ערעורה של חברת שגב נטען כי שגה ביהמ"ש המחוזי עת קבע כי העסקה חייבת בתשלום מע"מ מלא, היות שהשירות המשפטי ניתן לגב' איזנברג, אשר לא היה חולק כי היא תושבת חוץ, ועל כן יחול על השירות מע"מ בשיעור אפס. ביהמ"ש העליון דחה את ערעורה של חברת שגב וקבע כי יש לחייב את עסקת השירותים במע"מ בשיעור מלא, משום שלשיתנו השירות המשפטי שניתן על ידי חברת שגב הוא "שירות מעורב"

פתח דבר

לפני ימים אחדים ניתן פסק הדין בבית המשפט העליון בעניין י.מ.ש. השקעות (להלן: "חברת שגב") [1], שבמסגרתו נדון ערעורה של חברת שגב על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב, אשר אישר את החלטת מנהל מס ערך מוסף לחייב את הסכום שנתקבל מהגב' לאה איזנברג בידי חברת שגב בגין השירותים שניתנו על ידי חברת שגב בתשלום מע"מ בשיעור מלא.

במסגרת ערעורה של חברת שגב נטען כי שגה בית המשפט המחוזי בתל אביב עת קבע כי העסקה חייבת בתשלום מע"מ מלא, היות שהשירות המשפטי ניתן לגב' לאה איזנברג, אשר לא היה חולק כי היא תושבת חוץ, ועל כן יחול על השירות מע"מ בשיעור אפס - על פי הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").

בית המשפט העליון דחה את ערעורה של חברת שגב וקבע כי יש לחייב את עסקת השירותים במע"מ בשיעור מלא, משום שלשיתנו השירות המשפטי שניתן על ידי חברת שגב הוא "שירות מעורב", קרי השירות המשפטי סופק הן לגב' לאה איזנברג (תושבת חוץ) והן לבתה של לאה, תושבת ישראל. זאת על אף שהשירות לגב' לאה עמד לא פעם בניגוד לאינטרסים של בתה.

נזכיר כי פסק הדין עוסק בבחינת תחולתו של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ עובר לתיקון 23[2], אשר קבע כי "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל". לאחר תיקון 23, די בקביעה כי נוסף על תושב החוץ, קיבל את השירות גם תושב ישראל בישראל כדי להחיל את החריג לתחולתו של סעיף 30(א)(5) לחוק ולשלול את הזכאות לשיעור אפס. עם זאת, גם לאחר התיקון כאמור, החריג יחול רק כאשר מדובר באותו השירות.

בנסיבות פסק הדין קבע בית המשפט העליון כי השירות שניתן על ידי חברת שגב אחד הוא וניתן הן לגב' לאה והן לבתה, ובשל היותו שירות מעורב, לא יחול עליו מס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק.

כמה חודשים לפני פסק הדין בעניין חברת שגב, ניתן פסק דין בבית המשפט המחוזי מרכז, אשר עסק בעסקאות החייבות במס בשיעור אפס לפי סעיף 5(ב) לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985, בעניין ארגונית עיצוב תפאורות [3].

במסגרת פסק הדין נקבע כי עסקאות לאספקת מוצרים ייחשבו ככלל לעסקת מכר, שכן מהות העסקה היא במוצר עצמו ולא בתהליך שהיה כרוך בייצור. מנגד, עסקה לאספקת מוצר המותאם באופן ייחודי לדרישת הלקוח תיחשב ככלל לעסקת שירותים. עם זאת, לנוכח תכלית הפטור, עסקאות שיש בהן מרכיב מהותי של מכר ומרכיב מהותי של שירות (שכן המוצר הותאם באופן ייחודי ללקוח), אין להחיל על העסקה את מבחן

"העיקר והטפל" אלא יש לבדוד או להפריד את המרכיב המהווה במהותו עסקת מכר, מזה המהווה במהותו עסקת שירותים.

נסקור להלן בקצרה את התכלית של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, לאחר מכן נבחן בעזרת פסק הדין בעניין ארגונית עיצוב תפאורות את השאלה אם לאור תכלית חוק מע"מ ניתן וראוי היה להגיע לתוצאה דומה אף בעניין חברת שגב.

כללי

סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, מורה כדלקמן:

"מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל."

תכליתה של הטבה זו היא עידוד העוסקים הישראלים שמייצאים את שירותיהם אל מחוץ לגבולות ישראל. מס בשיעור אפס מקדם את העוסק הישראלי בתחרות עם עוסקים זרים אשר מספקים שירותים לתושבי חוץ, וזאת באמצעות הוזלת מחיר השירות[4]

יובהר כי בעניין קסוטו[5] נקבע כי לא בהכרח כל מי שנהנה מן השירות הוא מקבל שירות. אדם יכול ליהנות משירות שניתן לאחר ואף להפיק משירות זה רווחים משמעותיים. עם זאת, אין בעובדה כי אדם נהנה משירות כדי לקבוע כי השירות ניתן לו. על מהות השירות ועל זהות מקבלו יש ללמוד בראש ובראשונה מההסכמים אשר מסדירים את מתן השירות והתשלום שישולם תמורתו.

גישה ברוח זו אומצה גם בפסיקת בית המשפט העליון בעניין יבולי הגליל[6] שם נקבע כי מקום שבו עשה נישום מעשה עבור עצמו, העובדה כי לזולת כלשהו יש אינטרס כלשהו במעשה האמור אינה הופכת את העשייה לעשייה למען הזולת, כלומר, אינה הופכת את הנהנה למקבל שירות. הבחנה דומה נערכה על ידי בית המשפט בפרשת גוילי הנזכרת לעיל, בקשר להענקת שירותי תקשורת סולארית. בית המשפט ציין, כמובן מאליו, כי על אף שאין ספק כי גם הנמען בשיחה נהנה ממנה – הרי יש להבחין בין הנהנה מן השירות למקבל השירות שהוא יזם השיחה[7]. עמדה זו באה לידי ביטוי גם בדבריו של פרידמן[8], כדלקמן:

"בפסק-דין קסוטו נקבע למעשה, כי אין זה הכרחי שהנהנה מהשירות הוא גם מקבל השירות.

גם סעיף 30(א)(5) בניסוחו החדש, שלאחר תיקון מס' 23, מסייג את הטבת המס אם "נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל". מאחר שמטרת הסעיף היא מתן הטבת מס כאשר ניתן שירות לתושב חוץ, לדעתנו, יש לפרש את הסעיף כך, שבמקרים בהם תושב ישראל נהנה מהשירות באופן עקיף, ולמעשה אין הוא מקבל השירות ואין הוא מהווה צד להסכם השירות - תחול הטבה בשיעור אפס."

בעניין שגב קבע בית המשפט העליון כי תיקון 23 לחוק מע"מ שלל הלכה למעשה את תחולת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, בגין שירות מעורב אשר ניתן לתושב חוץ ולתושב ישראל יחדיו לרבות שירות שהנהנה הדומיננטי שלו הוא תושב החוץ[9].

נוסף על כך אימץ בית המשפט העליון אף את הסייג שקבעה השופטת סרוסי בעניין גאורגיה בע"מ[10], הקובע כי אם השירות הניתן לתושב ישראל הוא שירות זניח, אגבי, ולא משמעותי הרי לא יהיה בו כדי למנוע את הטבת המס לעוסק המעניק את שירותיו לתושב חוץ, וזאת כדי שלא לפגוע בתכלית הטבה.

לאור זאת עולה השאלה האם היה ניתן לצעוד צעד אחד נוסף לשם הגשת התכלית העומדת בבסיס ההטבה הקבועה בסעיף 30(א)5 לחוק ולהחיל מע"מ בשיעור אפס על החלק בשירות שניתן לתושב החוץ, בנסיבות שבהן קיימים שני מקבלים שירות העומדים בפני עצמם. זאת בייחוד בנסיבות של עניין חברת שגב, שם השירות שניתן לגב' לאה במהלך הדרך עמד לא פעם בניגוד לאינטרסים של בתה תושבת ישראל.

קביעה זו אפשרית, בנסיבות המתאימות, תוך אימוץ התוצאה שאליה הגיע בית המשפט המחוזי מרכז בעניין ארגונית עיצוב תפאורות, קרי הפרדת השירות שניתן לתושב החוץ (ועליו יחול מע"מ בשיעור אפס) מהשירות שניתן לתושב ישראל, שעליו יחול מע"מ בשיעור מלא.

עניין ארגונית עיצוב תפאורות

בעניין ארגונית עיצוב תפאורות התגלעה מחלוקת בין הצדדים בשאלה האם יש לסווג את העסקאות להקמה ובנייה של תפאורה ששימשה למופעים באילת כעסקאות מכר של טובין, או שמא יש לסווגן כעסקאות של מתן שירותים.

סיווג העסקאות היה רלוונטי לצורך הקביעה אם יחולו על העסקה הטבות המס לפי סעיף 5(ב) לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985, שזו לשונו:

"על מכירתם של טובין בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת לצורך עסקו באזור אילת, יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס..."

התכלית העומדת ביסוד הסדר המס הנוגע לעסקה בין עוסק שאינו תושב אילת לעוסק תושב אילת היא לעודד את הפעילות הכלכלית והמסחרית באילת כדי לסייע בפיתוחה של העיר.

עם זאת עולה כי המחוקק ביקש לעודד צריכת שירותים מאת עוסקים תושבי אילת וגם זאת במטרה לעודד את פיתוחה של העיר. על כן, לא יינתן פטור גורף ממע"מ בגין שירותים שניתנים על ידי עוסקים שאינם תושבי אילת, להבדיל ממכירת טובין.

בעניין ארגונית עיצוב תפאורות קבע בית המשפט^[11] כי העסקה כוללת הן מאפיינים של מכר והן מאפיינים של שירות. היות שתוצאת המס החלה על מכר שונה מתוצאת המס החלה על שירות, אין אפשרות להסתפק בכך, ויש לבחור באחד מהם בלבד.

כפי ששינונו לעיל, מבחן העיקר והטפל עשוי להוביל לתוצאה שאינה מתיישבת בהכרח עם הגיונם של דברים והיא אף פוגעת בוודאות המשפטית. על כן, ולשם הגשמת תכלית החוק נקבע כדלקמן:

"בהתחשב בתכליתו האמורה של החוק, ולאור הקושי הקיים ממילא במבחן "העיקר והטפל", סבורני כי בנסיבות העניין שלפניי נכון יהא לבחון את מרכיביה של העסקה ולבודד או להפריד בין המרכיב המהווה במהותו עסקת מכר, לבין זה המהווה במהותו עסקת שירותים. אין זאת אלא, כי בכל הנוגע ליישום ההבחנה בין מכר ובין שירות לצורך חוק אזור סחר חופשי אילת, ניתן וראוי להשיב לשאלה האם מדובר בעסקת מכר או בעסקת שירות, בתשובה: "גם זה וגם זה".

החלת סעיף 30(א)5 על עסקת שירותים מעורבת

לנוכח תכלית סעיף 30(א)5 לחוק מע"מ המבקשת לעודד שירות בידי עוסקים ישראלים לתושבי חוץ, במקום שבו ניתן שירות הן לתושב חוץ והן לתושב ישראל יחדיו, ניתן לבחון אם ראוי ונכון יהא לאמץ את המבחן שנקבע בעניין ארגונית עיצוב תפאורות.

אכן, יישום ההפרדה בין מרכיבי השירות שניתן לתושב חוץ לבין מרכיבי השירות שניתן לתושב ישראל בעסקה אחת משותפת, אינו פשוט כלל ועיקר. ייתכן כי בנסיבות מסוימות יהיה קושי לקבוע היכן "נמתח" הקו בין השירות שניתן לתושב חוץ לבין השירות שניתן לתושב ישראל.

ואולם, חרף הקושי העלול להיווצר ביישום מבחן זה, ראוי לבחון את האפשרות ליישומו בכל מקרה ומקרה. זאת לנוכח תכלית החוק. בעניין חברת שגב, קבע בית המשפט העליון פוזיטיבית כי אין חולק שניתן שירות משמעותי לתושבת חוץ. בנסיבות אלו, הרי תכלית החוק היא לעודד שירות מעין זה, תוך חיוב השירות במע"מ בשיעור אפס. זאת משום שבהיעדר פטור כאמור, סביר להניח כי תושבת החוץ הייתה מתקשרת בשירות עם משרד עורכי דין הפועל במדינתה.

דווקא בעניין חברת שגב (אך לא רק) נראה כי ניתן היה לבצע הפרדה כאמור, ולחייב במע"מ בשיעור מלא רק את החלק בשירות שניתן על ידי חברת שגב לבתה של לאה, תושבת הארץ.

הערות הכותבת

[1] ע"א 8272/16, י.מ.ש. השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מע"מ (ניתן ביום 20.02.2019, פורסם בדינים ועוד מבית חשבים).

[2] *ע"ת תש"ב מס' 1838 מיום 24.3.2002 עמ' 241*

[3] ע"מ 2930-12-16, ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה (ניתן ביום 16.10.2018, פורסם בדינים ועוד מבית חשבים).

[4] אבי פרידמן, מס ערך מוסף: החוק וההלכה (מהדורה שלישית, 2018) עמ' 561

[5] ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (פורסם בדינים ועוד מבית חשבים, 18.3.1999)

[6] ע"א 8119/06 יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף ואח', עמ' 1.

[7] אמנם בעניין גווילי נערך הדיון בקשר עם סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ (אך לא במנותק מסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ והתמקד במקום צריכת השירות, אולם לעניין ההבחנה בין מקבל שירות לבין נהנה ממנו הדברים כרוכים בעניין שלפנינו.

[8] פרידמן, בעמ' 548.

[9] שם, בפסקה 38

[10] ע"מ (מחוזי ת"א) 28788-11-15 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (פורסם בדינים ועוד מבית חשבים, 29.1.2017)

[11] קביעה אשר מעלה קשיים רבים וספק אם מקיימת את לשון החוק.

אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבבים והכותבים עצמם.