

מבזקי מס

קבוצת המסים

עדכון ממחלקת מיסוי עקיף



18 ביולי 2022

לקוחות וידידים נכבדים,

מבזק מס 37/2022 - הרחבת הסייג לחריגים להחלת מע"מ בשיעור אפס על שירותים לתושבי חוץ

בימים אלה, ניתן פסק דין בע"מ (מחוזי-תל-אביב) 21657-11-19 **הגשמה קוסמי ניהול פרוייקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז** (להלן: "**עניין הגשמה**" ו/או "**פסק-הדין**"), המהווה פסק-דין חשוב וחדשני, שכן במסגרתו הורחב הסייג לחריגים להחלת מע"מ בשיעור אפס, באופן המאפשר לעוסקים ישראלים לחייב עסקאות למתן שירותים לתושבי חוץ במע"מ בשיעור אפס, אם ערכם של השירותים הניתנים לתושבי החוץ כלול בערכם של טובין מיובאים לישראל וזאת, גם אם לא הוכח כי שולם מע"מ בפועל על ייבוא הטובין.

כידוע, סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מע"מ**") ותקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "**תקנות מע"מ**") עוסקים באפשרות לקבלת הטבת מע"מ בשיעור אפס על שירותים שסופקו לתושב חוץ, בכפוף לאי התקיימותם של החריגים המנויים בסעיפים (קרי, קיומו של מקבל שירות ישראלי בנוסף לתושב החוץ ו/או מתן שירותים לגבי נכס בישראל). לחריגים אלה נקבע בסעיפים סייג, לפיו מע"מ בשיעור אפס יחול גם בהתקיים אחד החריגים שלעיל, אם ערכם של השירותים הניתנים לתושב החוץ מהווה חלק מערכם של טובין המיובאים לישראל (להלן: "**הסייג לחריגים**").

בתמצית, בחנויות הדיוטי פרי בנתב"ג, נמכרים מוצרים ממותגים שונים תוצרת חו"ל, כאשר לצורך קידום מכירתם, הועסקו דיילות מכירות שתפקידן להשיב על שאלות, להדגים שימוש במוצרים וכו'. חברה ישראלית (להלן: "**המערערת**") העניקה לתושבי החוץ, בעלי המותגים הבינלאומיים (להלן: "**תושבי החוץ**"), את שירותי הגיוס והעסקת הדיילות (להלן: "**השירותים**"), ודיווחה על עסקאותיה אלה כחייבות במע"מ בשיעור אפס, מכח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

הן המערערת והן רשויות מע"מ, הסכימו כי השירותים שניתנו על ידי המערערת לתושבי החוץ, ניתנו בקשר לנכסים המצויים בישראל - הם המוצרים הנמכרים בחנות הדיוטי פרי, כאשר המחלוקת התרכזה בשאלה האם ערכם של השירותים מהווה חלק מערכם של המוצרים המיובאים לישראל, כך שהסייג לחריגים חל וכן בשאלה האם תנאי לתחולת הסייג לחריגים הוא שישולם מע"מ בעת ייבוא הטובין לישראל.

יוער כי השאלה התעוררה מהסיבה שחנות הדיוטי פרי נחשבת "מחסן רשוי" כאמור בפקודת המכס והמוצרים המיובאים לחנות הדיוטי פרי נחשבים כבאלה שלא שוחררו מפיקוח המכס כך שלא מוטל על ייבואם מע"מ.

לטענת המערערת, ערכם של השירותים המסופקים על ידה לתושבי החוץ נלקח בחשבון בעת תמחור מחירי המוצרים המיובאים לישראל והנמכרים בחנות הדיוטי פרי ועל כן, זכאית למע"מ בשיעור אפס בהתאם להוראות חוק מע"מ ותקנות מע"מ. מנגד, גישת רשויות מע"מ הייתה, כי לא הוכח כי ערכם של השירותים נכלל בערכם של המוצרים המיובאים וכן כי לא ניתן להנות מהטבת מע"מ בשיעור אפס במקרים בהם לא הוכח כי שולם מע"מ בעת ייבוא המוצרים לישראל, שכן לטענתם, כוונת המחוקק בקביעת הסייג לחריגים הייתה למנוע הטלת כפל מע"מ על מרכיב השירותים ולכן, יש להפעילו רק כאשר משולם מע"מ בפועל בעקבות הבאת הטובין לישראל.

בית המשפט קיבל את הערעור בקובעו כי:

1. בשאלה המשפטית העקרונית, האם ניתן להפעיל את הסייג לחריגים גם במקרים בהם לא הוכח ששולם מע"מ בפועל בעת ייבוא הטובין לישראל, פסק בית המשפט כי איננו מקבל את עמדת רשויות מע"מ. בית המשפט קבע כי לשונו של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, כפי שנוסחה על ידי המחוקק, אינה מאפשרת את פרשנות רשויות מע"מ וככל וברצון להגביל את תחולת ההטבה למע"מ בשיעור אפס במקרים שבהם לא שולם מע"מ בעת ייבוא המוצרים, עליהן לפעול לתיקון חוק מע"מ ותקנות מע"מ. לגישת בית המשפט, תכליתו של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ היא לעודד ייצוא שירותים וכן להביא לאחידות באופן הטלת מע"מ במישור הבינלאומי.
2. באשר לשאלה האם הוכח כי ערכם של השירותים תומחר במחירי המוצרים המיובאים, נקבע על ידי בית המשפט כי המכתבים שצירפה המערערת לערעורה מתושבי החוץ, לפיהם עלות השירותים תומחרה על ידם בערכם של הטובין המיובאים, מהווה ראייה מספקת. כמו כן, נקבע על ידי בית המשפט כי העובדה שמחירי המוצרים נקבע עוד בטרם הושגה הסכמה סופית על היקף השירותים שיינתנו, אינה שוללת את הטענה כי ערכם של השירותים תומחר במחיר המוצרים המיובאים.

בעניין זה נזכיר את החלטת מיסוי 7/11 שפורסמה על ידי רשויות מע"מ (להלן: "**החלטת מיסוי 7/11**") אשר מרחיבה את תחולת הסייג לחריגים גם על מקרים של ייבוא טובין בלתי מוחשיים וכן את פסק דין אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ נ' רשות המסים (ע"מ (מחוזי מרכז) 15803-02-18, מיום 7 בספטמבר 2020) (להלן: "**עניין אפלאוז**"), במסגרתו הרחיב בית המשפט את הסייג לחריגים גם על מקרים של ייבוא שירותים.

משמעות פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין הגשמה, היא שנפתח הפתח לחייב שירותים לתושבי חוץ במע"מ בשיעור אפס, גם בהתקיים אחד החריגים, אם ערכם של השירותים כלול בערכם של טובין, טובין בלתי מוחשיים או שירותים המיובאים לישראל, וזאת גם אם לא הוכח כי דווח או שולם מע"מ בגין הייבוא (וזאת בניגוד לעמדת רשויות מע"מ בהחלטת מיסוי 7/11, בניגוד לקביעת בית המשפט המחוזי בעניין אפלאוז ואף בניגוד לעמדה חייבת בדיווח 05/2016 שפורסמה על ידי רשויות מע"מ).

יצוין כי פסק-הדין כפוף לאפשרות הגשת ערעור לבית המשפט העליון.

מחלקת מיסוי עקיף בקבוצת המסים של PwC Israel עומדת לרשותכם במתן הסברים נוספים וסיוע בבחינת השלכות פסק-הדין על פעילותכם.

אורן מימון, שותף מיסוי עקיף, בדוא"ל Oren.Maimon@pwc.com, טל. 03-7955051
מעין רוס טורה, מנהלת בכירה במחלקת מיסוי עקיף, בדוא"ל Maayan.Ross-Tura@pwc.com, טל. 03-7955081
עומר וגנר, מחלקת מיסוי עקיף, בדוא"ל Omer.Wagner@pwc.com, טל. 03-7954890

בברכה,

PwC Israel

פרסום זה הינו לצורך מידע כללי בלבד בנושא הנדון ואינו מהווה ייעוץ מקצועי ו/או חוות דעת מקצועית. פרסום זה אינו מביא בחשבון מטרות, מצב פיננסי או צרכים כלשהם של מקבל המידע. אין לפעול על פי המידע הכלול בפרסום זה ללא קבלת ייעוץ מקצועי ספציפי. אין במידע הכלול בפרסום זה משום מצג או אחריות (מפורשת או משתמעת) לדיוק או לשלמות המידע המופיע בו. ובהתאם למותר על פי דין, קסלמן וקסלמן רואי חשבון וכל ישות אחרת החברה ברשת PwC, השותפים בהן, עובדיהן ונציגיהן אינן מקבלות על עצמן ו/או חבות בכל אחריות ו/או חובת זהירות להשלכות כלשהן של פעולה ו/או הימנעות מביצוע פעולה על ידי המשתמשים בפרסום זה ו/או על ידי מישהו אחר בהסתמך על המידע המופיע בפרסום זה או לגבי כל החלטה המבוססת עליו, או לכל נזק ישיר ו/או עקיף ו/או אחר שיגרם כתוצאה מהשימוש בפרסום ו/או במידע הכלול בו.