

”אני רק אשב לי פה ואהנה”: מבט ביקורתי על התפתחות ההלכה בסוגיית מע”מ בשיעור אפס בשירות לתושב חוץ

מאת

עו”ד ורו”ח איתן אסנפי¹

מבוא

פסק הדין שניתן לאחרונה בפרשת **אדמונד דה רוטשילד**² 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-1976 (להלן: ”החוק”).

עוסק ישראלי שמעניק שירות לתושב חוץ זכאי למע”מ בשיעור אפס. מדובר בהטבה כפולה: לא רק שהעוסק אינו מחויב לגבות מע”מ ממקבל השירות, הוא גם רשאי לנכות מס תשומות בגין העסקה (היא אינה עסקה פטורה, כי אם עסקה חייבת, אומנם בשיעור אפס).

פסק הדין שלל את ההטבה מהעוסק הישראלי, בקבלו את טענת רשות המסים כי בצד מקבל השירות תושב החוץ, קיים גם מקבל שירות תושב ישראל. בכך מתקיים החריג להטבה, ועל כן היא נשללת.

סוגיה זו נדונה בעשרות פסקי דין. היא מסרבת לרדת מסדר היום וכנראה שלא בכדי. התחושה של רבים מהנישומים ומייצגיהם היא, כי הפרשנות שהוענקה ברבות השנים למילות הסעיף צמצמה אותו עד כדי כך, שאין לך כמעט מקרה שבו ניתן ליהנות מההטבה. ההטבה איננה, תוך התעלמות מתכלית חקיקתה. איננה השתרש היטב בפסיקה. פסקי דין רבים דנו בנושא מאז פרשת **קסוטו**³ הידועה, אשר ניתנה בסוף המאה הקודמת. למיטב זיכרוני אף לא פסק דין אחד אישר אותה.

אך למקרא הפסיקה האחרונה, נראה כי תחושת אי-הנוחות מחלחלת אט אט, גם בקרב השופטים שנדרשים להכריע בנושא. דעתם של בתי המשפט אינה נוחה מהעובדה שבפועל הטבה זו נותרת יתומה כמעט לחלוטין, ואינה זוכה למימוש. אם עד כה ניתן היה להבחין בתחושת אי-הנוחות הזו רק בין שורות פסקי הדין, הרי שבפרשת **אדמונד דה רוטשילד** קיבלה תחושה זו ביטוי של ממש בדברים מפורשים שראתה לנכון כבי’ השופטת ירדנה סרוסי להביא בסוף פסק דינה (על אף ששלל אף הוא, כמו קודמיו, את ההטבה):

1. מחבר הספר (במשותף עם דורון לוי), **מיסוי בינלאומי - הדין בישראל**.
2. ע”מ 9136-04-18 **אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים (ישראל) בע”מ נ’ מע”מ ומס קניה תל אביב** (26.11.19), ”מיסים אונליין”.
3. ע”א 41/96 **קסוטו סוכנויות ביטוח בע”מ נ’ מנהל מס ערך מוסף**, ”מיסים” יג/2 (אפריל 1999) ה-60.

"התוצאה אליה הגעתי מתחייבת לטעמי מיישום של הדין במתכונתו הקיימת המחייב הכרעה בינארית הצובעת את מלוא התגמול הניתן לעוסק הישראלי בהתאם לפרמטרים שהוצגו לעיל. משקבעתי כי במסגרת פעילותה השיווקית של המערערת בישראל ניתן שירות גם ללקוחות תושבי ישראל, ושירות זה לא היה זניח או טפל, אין מנוס מחיוב מלוא התמורה שקיבלה המערערת בשיעור מע"מ מלא.

עם זאת, אבקש להעיר כי התוצאה של חיוב מלוא התגמול במע"מ בשיעור מלא, גם כאשר השירות שניתן לתושבי ישראל אינו השירות העיקרי, אינה מניחה את הדעת. המציאות במתן שירותי שיווק בישראל עבור תושב חוץ היא מורכבת יותר. כך במיוחד בעת האחרונה שבה מתרחבת הפעילות העסקית הבינלאומית תוך שילוב של ישראלים בפעילות זו. נראה כי בתחומים אחרים ידע המחוקק לתת מענה למורכבות דומה באמצעות קביעת נוסחה המאפשרת הכרה בחלק הפטור ממס במצב בו מתקיימת פעילות מעורבת [...] נוכח המורכבות הבלתי אפשרית של הפרדת שירות, בין זה שניתן לתושב חוץ לבין זה שניתן לתושב ישראל, נדמה כי יש מקום לחשיבה על גיבוש נוסחה שתיתן מענה קל לתפעול ותמנע את התוצאה הבעייתית של הכל או לא כלום. נראה לי כי יישום פתרון מעין זה ישיג תוצאות מס ראויה יותר.

הפתרון בנושא זה מונח לפתחו של המחוקק ויש לקוות כי ייתן דעתו לסוגיה."

בכל הכבוד, הקריאה הזו ראויה, אך לעניות דעתי ניתן למצוא מזור למרבית המקרים גם במתכונת הקיימת של הדין, ואין צורך בתיקון חקיקה.

לו רק תיושם ההלכה שנקבעה בפרשת **קסוטו** כדבעי, ותקבע זהותו של "מקבל השירות" (להבדיל מן הנהנה ממנו) על פי המבחנים שנקבעו בפרשה זו, הרי בחלק ניכר מהמקרים שנדונו בפסיקה במרוצת השנים (רובם הם וריאציה כזו או אחרת על עסקת תיווך בין תושב ישראל לתושב חוץ) המסקנה תהיה, כי "מקבל השירות" היחיד הוא תושב החוץ. התושב הישראלי הנו אך נהנה מהשירות (גם אם במידה רבה) ותו לא.

אנסה להבהיר את עמדתי להלן.

אבן הראשה בכל דיון בנושא מע"מ בשיעור אפס בשירות לתושב חוץ, הוא פסק דינו של בית המשפט העליון בפרשת **קסוטו**.⁴

לעניות דעתי, האמירה החשובה ביותר בפסק הדין נדחקה לקרן זוויית. עשרות פסקי הדין שדנו בסוגיה שחוקה זו מאז פרשת **קסוטו**, משום מה לא דקו פורתא בקביעתו של בית המשפט העליון. הם הלכו שבי אחר הקונספציה, כי המחוקק תיקן את סעיף 30(א)(5) באופן "שמתגבר" כביכול על כלל קביעותיו של בית המשפט העליון בפרשת **קסוטו**.

לדעתי, מדובר בטעות.

4. פסק הדין ניתן מפי כב' השופטת שטרסברג-כהן, ובהסכמת יתר חברי ההרכב, כב' הנשיא ברק וכב' השופט אילן.

מה נקבע בפרשת קסוטו?

חברה ישראלית נתנה שירותי תיווך לחברות ביטוח זרות וסייעה להן למצוא לקוחות ישראלים (חברות ביטוח בישראל שמעוניינות בביטוח משנה). התשלום עבור השירות נעשה על ידי חברות הביטוח הזרות. החברה הישראלית דרשה את ההטבה - מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק.

נוסח החריג בסעיף 30(א)(5) לחוק בשעתו היה כי "לא יראו שרות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן שרות בפועל לתושב ישראל".

הערעור, שנדון בבית המשפט העליון, עסק גם בשאלה, האם השירות ניתן ביחס לנכס בישראל (חריג נוסף לתחולת ההטבה), אך אנו נתמקד בחריג שציטטנו לעיל.

כך ניתח, בתמצית, בית המשפט העליון את הסוגיה:

אירוע המס הוא "מתן שירות". ביחס לסוגיית זהותו של "מקבל השירות" הדגיש בית המשפט העליון, כי:

"יש ולא כל מקבלי השירות נהנים מן השירות באותה מידה ולא כולם מפיקים ממנו אותה תועלת. עם זאת, יש לציין ולהדגיש, כי לא בהכרח כל מי שנהנה מהשירות הוא גם מקבל השירות."

והוא הדגים:

"מתווך המתווך נכס מקרקעין לאדם שהזמין את התיווך ומשלם בעדו והוא מפגישו עם בעל הנכס שאינו לקוחו של המתווך, נותן שירות למקבל שירות אחד, שהוא הרוכש הפוטנציאלי שפנה אליו. המוכר הפוטנציאלי נהנה משירות זה באשר הקונה פנה אליו ופניה זו הניבה עסקה. אולם הנאה זו אינה הופכת אותו בהכרח למקבל השירות."

העיקרון היסודי אפוא שבו בחר בית המשפט לפתוח את ניתוחו הוא כי לא כל מי שנהנה מהשירות ייחשב "מקבל שירות" לצורך החוק.

יושם לב כי, הדוגמה שבאמצעותה בחר בית המשפט העליון להמחיש את ההבדל בין "מקבל שירות" ובין "נהנה מהשירות", היא דוגמת עסקת התיווך (שמככבת, בתצורותיה השונות, בפסקי הדין שעסקו בתחולת ההטבה). בית המשפט העליון קבע כי ההנאה שמפיק הצד האחר לעסקה, שלא הזמין את שירותי התיווך, אינה הופכת אותו למקבל שירות.

לאחר שקבע עיקרון זה, הדגיש בית המשפט העליון כי את זהות "מקבל השירות" יש לאתר בכל מקרה ומקרה לפי נסיבותיו, אך הציב ארבעה מבחני עזר לשם כך (רשימה בלתי סגורה):

1. מבחן המשלם - תשלום בעד השירות על ידי מאן דהוא מהווה אינדיקציה לכך, שהמשלם הוא זה שקיבל את השירות.

2. **מבחן הצדדים לחוזה השירות** - יש לאתר את מזמין השירות באמצעות חוזה השירותים.
3. **מבחן הנהנה מהשירות** - מקבל השירות גם נהנה ממנו ומפיק ממנו תועלת. יש לבחון את האינטרסים של מי בא השירות להגשים. הדגיש בית המשפט בהקשר זה: **"אם נהנה מן השירות יותר מאחד, יש לקבוע מי הוא הדומיננטי מביניהם ולראות בו את מקבל השירות"**.
4. **מבחן הנסיבות** - מבחן גג בו ייבחנו כל הנסיבות הרלוונטיות.

בית המשפט שב למקרה שנדון לפניו וקבע, כי השירות שהחברה הישראלית נתנה לחברות הביטוח הזרות הניב אומנם תועלת גם לחברות הביטוח הישראליות. גם הן בוודאי נהנו מהשירות, אך מיד שאל: **"האם בכך הפכו הן למי שהשירות ניתן לו בפועל בישראל?"**, והשיב: **"נראה לי שאין הדבר כך"**.

אומנם קיימת הנאה אצל התושב הישראלי, אך הנאה זו אינה מגעת כדי "קבלת שירות".

נוסח הריג, קבע בית המשפט העליון, מעיד על תכליתו למנוע פיקציות והתחמקות ממס - לצבוע שירות שניתן הלכה למעשה לתושב ישראל, כאילו ניתן לתושב חוץ, רק בכדי ליהנות מההטבה.

כך התייחס בית המשפט העליון לריג, כנוסחו אז:

"נוסח הריג שמשמש במלה "בפועל" ולא במלה "גם" מעיד על עצמו, כי כוונת המחוקק לא היתה לשלול שיעור מס אפס אם נהנה מן השירות תושב ישראל או אם תושב ישראל היה מקבל משני של השירות. אילו רצה המחוקק לשלול שיעור מס אפס במקרים האמורים היה משתמש בביטוי "גם" ולא בביטוי "בפועל". כאמור, השימוש בביטוי "בפועל" מעיד על כוונתו של מחוקק המס למנוע מצבים של ניסיון להתחמקות ממס, ולא מעבר לכך."

יושם לב: לתפיסת בית המשפט העליון, הריג, בנוסח הנכון לשעתו, אינו שולל את ההטבה אפילו כאשר תושב ישראל היה "מקבל שירות משני", ולא אך נהנה ממנו.

על בסיס תכליתה של ההטבה, ותכלית הריג, קבע בית המשפט העליון כי כאשר מקבל השירות איננו "איש קש" ואיננו כסות למקבל שירות ישראלי בפועל, והשירות עצמו הוא שירות בחו"ל לתושב חוץ, **לא יימנע** ההסדר של שיעור מס אפס!

המשיך והבהיר בית המשפט העליון:

"ככל שקיימת זיקה ממשית יותר בין מקבל השירות הישראלי לבין השירות, קיים חשש שהגורם הזר, מקבל השירות שהוא תושב חוץ, הוסף כדי להקנות לעיסקה תווית של ייצוא שירותים בניסיון להתחמק מתשלום המס. ואילו ככל שהשירות הוא אמיתי וניתן לתושב חוץ שזיקתו לשירות היא אמיתית ומרכזית, כך יהיה זה

ראוי שלא לראות את השירות כשירות שניתן בפועל לתושב ישראל גם אם תושב ישראל נהנה ממנו.

אין זאת אלא כי תכלית החרג היא **אנטי-תכנונית**. ההטבה תישלל רק אם התמונה המתקבלת היא, כי תושב החוץ לא באמת היה נדרש בעסקה כמקבל השירות, אלא הוסף לעסקה רק כדי לנצל את ההטבה.

אך אם תושב החוץ באמת ובתמים קיבל שירות, אין לשלול את ההטבה גם אם תושב ישראל נהנה ממנו, ואפילו - כפי שציין בית המשפט העליון כמה פסקאות קודם לכן - אם ייחשב כמקבל משני של השירות, ולא כנהנה גרידא.

שב אפוא בית המשפט העליון למקרה שעל שולחנו וקבע:

"בענייננו, מקבל השירות העיקרי הוא תושב חוץ. אין זו כסות ואין זו פיקציה. לפיכך, לא יראו את השירות כניתן בפועל לתושב ישראל, גם אם תושב ישראל נהנה מן השירות או שיש לראות בו מקבל שירות משני.

בענייננו השירות ניתן לתושב חוץ, בחו"ל. הוא ניתן לחברות הזרות בחו"ל ואלה מצידן העניקו שירות לחברות בישראל בכך שהן קבלו על עצמן אחריות לכסות את אחריותן של החברות בישראל כלפי לקוחותיהן. לפנינו עסקת יצוא מובהקת (של שירות), שהניבה יבוא בצורה של כיסוי שניתן על ידי החברות הזרות לישראליות.

אם תמצא לומר שיש להשקיף על החברות הזרות ועל החברות הישראליות כמקבלי שירות - ואין אני סבורה כן - יש לדרגם ולקבוע, כי החברות הזרות הן מקבל השירות העיקרי והדומיננטי באשר זיקתן לנותן השירות הדוקה יותר מהבחינה החוזית ומכל בחינה אחרת ואילו החברות הישראליות הן מקבל שירות משני ונלווה, הנהנה מן השירות שניתן על-ידי הנותן למקבל העיקרי. בשני המצבים, בין אם מקבל השירות הן החברות הזרות והחברות הישראליות רק נהנות מן השירות ובין אם החברות הזרות הן מקבל השירות העיקרי והדומיננטי והחברות הישראליות הן מקבל שירות נלווה בלבד, אין לראות את השירות בענייננו כניתן בפועל לחברות הישראליות ואין לראותן כבאות בגדר החרג שבסעיף 30(א)(5).

חשוב לדייק בקביעתו של בית המשפט העליון. הדגשתי בציטוט לעיל את שתי המסקנות אליהן הגיע, ואלה הן:

1. ראשית, והוא החשוב לענייננו - בעסקת תיווך כדוגמת המקרה בו דן פסק הדין (הדומה במאפייניה למרבית העסקאות שהגיעו לדיון דומה בבתי המשפט המחוזיים בעשור וחצי האחרונים), **אין לראות בתושב הישראלי מקבל שירות כלל ועיקר!** ["... אם תמצא לומר שיש להשקיף על החברות הזרות ועל החברות הישראליות כמקבלי שירות - ואין אני סבורה כן..."].
2. שנית, גם אם היה התושב הישראלי מגיע כדי "מקבל שירות", הרי הוא לא הדומיננטי, אלא תושב החוץ. ההטבה לא תישלל ככל שמקבל השירות הדומיננטי מבין השניים הוא תושב החוץ.

הלקח החשוב מפסק הדין, שנמחץ משום מה ונרמס תחת גלגליה הדוהרים של המוטיבציה ארוכת השנים לאיין את ההטבה החשובה הזו הוא, כי בעסקאות תיווך כדוגמת העסקה שנדונה בפסק הדין (או בכל עסקה דומה שבה קיים באופן אותנטי מקבל שירות תושב חוץ, ובצדו גם נהנה ישראלי), **אין לראות בנהנה הישראלי כ"מקבל שירות" כלל ועיקר!**

התושב הישראלי אומנם **נהנה** מהשירות - כמו ששכן א' עשוי ליהנות מגינתו, ממוזיקה איכותית שמשמיע תקליטן שהוזמן למסיבת-חצר על ידי שכן ב', אך הנאה גרידא אינה מעלה ואינה מורידה. נדרש כי הוא ייחשב מבחינה משפטית "מקבל שירות" - סטטוס בעל השלכות משפטיות שונות, בין היתר לעניינינו; והוא אינו מגיע כדי מעמד זה.

"מקבל שירות" יאוטר על פי המבחנים שקבע בית המשפט העליון (מבחן המשלם, מבחן הצדדים לחוזה השירות, מבחן הנהנה (העיקרי) מהשירות ומבחן הנסיבות). חברות הביטוח הישראליות, אליבא דבית המשפט העליון, לא מהוות אפוא "מקבלי שירות" לפי מבחנים אלה.

הקביעה הזו נאמרה באופן ברור בין היתר בתיבות "**ואין אני סבורה כן**" בפסק דינה של כב' השופטת שטרסברג-כהן (להקשרן המלא ראה הציטוט לעיל).

רק לחילופין נקבע, כי גם לו היה תושב ישראל ברמת "מקבל שירות" - ואין בית המשפט העליון סבור כן, כאמור - הרי יש לדרג ולבחון מי הוא מקבל השירות הדומיננטי, ועל פיו להכריע.

תיקון מס' 23 לחוק

תיקון מס' 23 לחוק נכנס לתוקפו ביום 1.7.2002 והוא נועד לצמצם את קשת המקרים שבהם תינתן ההטבה לאור פרשת **קסוטו**.

כזכור, בפרשת **קסוטו** נקבע כי ההטבה יכול שתינתן אפילו היה מקבל שירות ישראלי בתמונה, כל עוד מקבל השירות **העיקרי** היה תושב חוץ.

התיקון ביקש **למנוע** תוצאה זו. בעקבותיו, ההטבה תישלל אם השירות ניתן גם לתושב ישראל וגם לתושב חוץ (כלומר, שניהם במעמד "מקבלי שירות"), וזאת גם אם מקבל השירות העיקרי הוא תושב חוץ. במילים אחרות: כל אימת שקיים "מקבל שירות" תושב ישראל (והשירות שניתן לו אינו אגבי או זניח, כפי שחידדה הפסיקה במרוצת השנים),⁵ תישלל ההטבה.

כך הוצג הטעם לתיקון החוק בדברי ההסבר להצעת החוק (הצ"ח 3076 מיום 12.2.2002):

5. ראו למשל בפסקה 16 בפרשת אדמונד דה רוטשילד: "לצד זאת, כדי לא לפגוע בתכלית ההטבה שהיא עידוד שירותי יצוא מישראל, מקובל כי, ככל שהשירות שניתן לתושב ישראל הוא שירות זניח, אגבי, לא משמעותי וכיו"ב, לא יהיה בו כדי למנוע את הטבת המס לעוסק המעניק את שירותיו לתושב החוץ".

"בפס"ד שנתן בית המשפט העליון בתיק ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ [...] נקבע כי יחול מע"מ בשיעור אפס לפי הסעיף האמור בשל שירותי תיווך שהעניקה המערערת, שתיווכה בין חברות ביטוח זרות לבין חברות ביטוח ישראליות שביקשו לבטח עצמן בביטוח משנה אצל חברות הביטוח הזרות. הנמקת בית המשפט העליון היתה כי עיקר השירות ניתן לתושב החוץ.

בעקבות פסק הדין נוצר קושי בקביעת הנהנה העיקרי משירותים הניתנים לתושב חוץ ולתושב ישראל בשל אותה עסקה.

מוצע לפיכך לתקן את סעיף 30(א)(5) האמור ולקבוע כי כאשר השירות ניתן הן לתושב החוץ והן לתושב ישראל בישראל [...] לא יראו אותו לענין הסעיף האמור כשירות הניתן לתושב חוץ."

כדי לסבר את העין, הנה נוסח הסעיף, והחריג, לאחר התיקון, כשהתיקון מודגש בתוך הטקסט:

"30 (א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

(5) מתן שרות לתושב חוץ, למעט שרות ששר האוצר קבע לעניין זה. לא יראו שרות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן שרות בפועל נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל... או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל..."

המחוקק ביקש אפוא לצמצם את ההטבה באמצעות הוספת התיבות "[...] נוסף על תושב החוץ, גם [...]".

עם זאת, המחוקק הותיר את המילה "בפועל" במקומה, כך שברור שכוונתו הייתה לשלול את מתן ההטבה רק אם בפועל, ישנם שני גורמים שעשויים להיחשב "מקבל שירות" - תושב ישראל ותושב חוץ. אם התושב הישראלי אינו "מקבל שירות", אלא רק נהנה מהשירות, לא תישלל ההטבה. רוח זו עולה גם מדברי ההסבר שהובאו לעיל, שמבקשים בפירוש לשלול את ההטבה רק כאשר התושב הישראלי נחשב כמי שניתנו לו השירותים, קרי הוא "מקבל שירות".

נזכיר, כי התיקון לא נעשה בחלל ריק. יש לפרשו על רקע התייחסותו של בית המשפט העליון בפרשת קסוטו לנוסחו המילולי (עובר לתיקון) של הסעיף:

"נוסח החריג שמשתמש במלה "בפועל" ולא במלה "גם" מעיד על עצמו, כי כוונת המחוקק לא היתה לשלול שיעור מס אפס אם נהנה מן השירות תושב ישראל או אם תושב ישראל היה מקבל משני של השירות. אילו רצה המחוקק לשלול שיעור מס אפס במקרים האמורים היה משתמש בביטוי "גם" ולא בביטוי "בפועל". כאמור, השימוש בביטוי "בפועל" מעיד על כוונתו של מחוקק המס למנוע מצבים של ניסיון להתחמקות ממס, ולא מעבר לכך."

מאלף להיווכח, כי גם לאחר התיקון הותיר המחוקק את המילה "בפועל" על כנה - זאת בכוונת מכוון, שהרי אמרתו של בית המשפט העליון מונחת לפניו.

אין זאת אלא, שבתקנו את החוק ביקש המחוקק שלא לשלול את ההטבה במקרים שבהם התושב הישראלי אינו במעמד "מקבל שירות" כי אם נהנה מהשירות גרידא, אפילו הנאה רבה עד מאוד.

יתרה מכך: לו ייטען שכוונת המחוקק הייתה לשלול את ההטבה כל אימת שקיים "נהנה" ישראלי, הרי הוא לא השכיל לבטא כוונה זו בתיקון שערך. נוסח החריג, גם לאחר התיקון, מאפשר לטעמי רק פרשנות אחת: ההטבה תישלל רק אם קיימים שני מקבלי שירות (זר וישראלי). בהנאה כשלעצמה לא סגי.

נשוב לדוגמת התקליטן - אני עשוי למצוא את עצמי יושב בנחת בגינת ביתי הסמוכה לחצרו של חברי, אשר הזמין למסיבת-גן תקליטן בעל שם שמנעים את הזמן להפליא. אני עשוי ליהנות מאוד מעבודתו של התקליטן; כמעט באותו אופן שנהנים ממנה שכני והמוזמנים למסיבתו. המוזיקה אינה מבחינה בגבולות המשפטיים והגיאוגרפיים של המגרש.

נדמה כי לא יכול להיות חולק שחרף הנאתי המרובה אינני "מקבל שירות" מהתקליטן. אין כל מערכת יחסים משפטית ביני ובינו.

כזכור, הקביעה החשובה ביותר - לדעתי - בפרשת קסוטו הנה, כי במערכת היחסים המתוארת באותה פרשה (עסקת תיווך שעורכת חברה ישראלית בין חברות ביטוח ישראליות לחברות ביטוח זרות תמורת קבלת עמלה מהחברות הזרות) החברות הישראליות אינן נחשבות מקבלות שירות. הן אך ורק נהנות ממנו ["אם תמצא לומר שיש להשקיף על החברות הזרות ועל החברות הישראליות כמקבלי שירות - ואין אני סבורה בן"].

אף בסיכום פסק הדין נאמר:

"המערכת נתנה שירות. היא קישרה בין חברות ביטוח זרות ובין חברות ביטוח ישראליות, לצורך ביטוח משנה על ידי החברות הזרות, את אחריות החברות הישראליות כלפי מבוטחיהן. שירותי המערכת שהן שירותי התיווך נתנו לחברות הזרות. החברות הישראליות נהנו מהם, אולם, מקבל השירות הן חברות הביטוח הזרות. לפיכך, המערכת נתנה שירות לתושב חוץ, והשירות לא ניתן בפועל לתושב ישראל בישראל."

קביעה זו לא נשללה, לא הוגבלה ולא השתנתה בשום אופן - לא על ידי תיקון מס' 23 לחוק ולא בפסיקה מאוחרת. היא נותרת על כנה ושרירה גם היום, וזאת ביחס לכל מערכת יחסים משפטית במסגרת עסקת שירות, הדומה למקרה שנדון בפרשת קסוטו.

לענינת דעתי, סקירת המקרים שנדונו לאחרונה בפני בתי המשפט שעסקו בסוגיה זו תעלה, שבמרביתם קיימת מעין עסקת תיווך, המשלם ומזמין השירות הוא תושב חוץ, אך יש גם

נהנה תושב ישראל (שעשוי כאמור ליהנות למדי מהשירות). מאפיינים אלה דומים - שלא לומר זהים - לעסקה שנדונה בפרשת **קסוטו**.

ההנאה של חברות הביטוח הישראליות מהשירות שניתן לחברות הזרות; כמו גם הפגישות שהתקיימו עמן מטבע הדברים; ההשתדלות מול חברות הביטוח הישראליות; הדאגה לכך שגם האינטרסים שלהן יישמרו; העובדה שהחברות הישראליות נהנות מביטוח המשנה ומעוניינות בכך; ולמעשה כל מה שכרוך בעסקת תיווך, לפי טבעה, אשר במסגרתה המתווך עושה כל אשר לאל ידו על מנת "לסגור עסקה", ובתוך כך דואג להיותו של הלקוח הישראלי מרוצה - כל המאפיינים הללו דומים - אם לא זהים - למאפייניהן של מרבית העסקאות שהיו בבסיס פסקי הדין שדנו במרוצת השנים בסוגיית ההטבה לפי סעיף 30(א)(5) לחוק.

לו תישמע דעתי, הרי גם בעסקאות אלה יש לאמץ את הקביעה של בית המשפט העליון בפרשת **קסוטו** - שכאמור לא נס ליחה והיא שרירה ותקפה - כי לא נמצא בהן "מקבל שירות" תושב ישראל; הוא נהנה בלבד.

המחוקק תיקן את החוק מתוך כוונה שלא להגביל את ההטבה מקום שבו תושב ישראל אך נהנה מהשירות (בין היתר בשל כך הוא לא השמיט את התיבה "בפועל"). כל שרצה לעשות הוא, להגביל את ההטבה מקום שניתן לסמן, בנוסף למקבל השירות הזר, גם **מקבל שירות** ישראלי.

השאלה מי הוא "מקבל שירות" תיבחן על פי המבחנים שקבע בית המשפט העליון בפרשת **קסוטו** (מבחן המשלם, מבחן הצדדים לחוזה השירות, מבחן הנהנה (העיקרי) מהשירות ומבחן הנסיבות). מבחנים אלה עדיין בתוקפם, והשינוי החקיקתי לא פגע בהם.

ייתכן שהתפיסה שהשתרשה עם השנים, לדעתי מתוך טעות או אי-שימת לב, הנה כי לאחר תיקון מס' 23 כל קביעותיו של בית המשפט העליון בפרשת **קסוטו** אינן רלוונטיות עוד; הן היו רלוונטיות "לדין הישן", אך אינן רלוונטיות עוד "לדין החדש".

אלא שתפיסה זו שפכה את המים עם התינוק. בכוחו של התיקון - ובכוונתו - לשנות **רק** את הקביעה כי אם יש שני **מקבלי** שירות, לא תישלל ההטבה ככל שמקבל השירות העיקרי הוא תושב חוץ. לכך אכן לא הסכים המחוקק, אך הוא לא נגע במבחנים שנקבעו לקביעת זהותו של מקבל השירות, או ליישומם כפי שנעשה בפרשת **קסוטו**.

הד לתפיסה זו ניתן למצוא גם בפסק הדין בפרשת **אדמונד דה רוטשילד**, שם (בפסקה 21) ציטט בית המשפט באריכות את פרשת **קסוטו** בנוגע למבחנים לאיתור מקבל השירות. הוא אף הוסיף כי בפרשת **גלמן פינץ** השלים כבי' השופט ריבלין את התמונה, אך מיד לאחר מכן קבע בית המשפט כי "**מאחר שהדיון בענין קסוטו ובענין גלמן פינץ התקיים בהתאם לדין שלפני תיקון מס' 23 לחוק, אתייחס לדברים בקצרה, ולו למען שלמות התמונה**". לאמור: משום מה, בית המשפט לא הקנה למבחנים אלה חשיבות רבה מדי לאחר תיקון מס' 23.

בהמשך בית המשפט אף אמר דברים ברורים יותר :

"יצוין כי, בפועל, מבחן החוזה ומבחן התשלום איבדו ממרכזיותם לאחר תיקון מס' 23 משום שפעמים רבות במציאות, הנהנה הנוסף מהעסקה אינו צד לחוזה אשר נדרש לשלם עבור השירות."

לעניין דעתי, ובכל הכבוד, בית המשפט נקלע לכלל טעות כאן, שכן העובדה שתיקון מס' 23 שולל את ההטבה מקום שקיימים שני מקבלי שירות (ישראלי וזר) אינה משנה לעצם השאלה מיהו מקבל השירות - זו צריכה להמשיך להיבחן בהתאם למבחני קסוטו. אם המבחנים הללו יניבו תוצאה שלפיה "הנהנה הנוסף מהעסקה", אינו צד לחוזה השירות ו/או אינו המשלם, הוא כנראה לא "מקבל שירות", אלא נהנה גרידא.

יתרה מכך, נדמה כי בית המשפט בפרשת אדמונד דה רוטשילד - כמו גם בפסיקות רבות לפניו - לא יישם את מבחני "מקבל השירות" באופן שבו יושמו המבחנים בפרשת קסוטו.

כך למשל, במהלך פסק דינו, ייחס בית המשפט בפרשת אדמונד דה רוטשילד, חשיבות רבה לשאלה אם השירות ניתן ללקוח ישראלי ספציפי, או שמא לציבור לקוחות ישראלי לא מסוים. לדידו:

"כאשר השיווק בישראל מסתכם בחשיפת המוצר או בחשיפת מהות השירות לציבור כללי ולא מסוים, מבלי שניתן לזהות שירות בעל 'מימד אישי קונקרטי' ללקוח ישראלי כלשהו, קשה יותר לומר כי ניתן 'שירות' לתושב ישראל באופן הגורם לשלילת ההטבה כולה [...] כך יהיה גם אם קידום המכירות בישראל נעשה בדרך של פרסום מוצריו או שירותיו של תושב החוץ בישראל באמצעות הצבת שלטי חוצות או חלוקת פליירים או עריכת סרטון פרסומת וכיו"ב. גם במקרה זה לא ניתן לומר כי ניתן 'שירות' ללקוח ישראלי מסוים" (ההדגשות במקור).

"לעומת זאת" המשיך בית המשפט :

"כאשר תושב חוץ מעוניין לתת שירותים לתושבי ישראל, כמו בעניינינו שירותים של שירותי בנקאות פרטית בחו"ל או שירותים של ניהול השקעות פיננסיות בחו"ל, ולצורך כך הוא נעזר בעוסק ישראלי שסייע בידו באיתור ובגיוס לקוחות בישראל, הסיוע שנותן העוסק הישראלי ללקוחות הפוטנציאליים הישראליים, עשוי להיחשב אף הוא כמתן "שירות" ללקוח הישראלי מהטעם שהוא 'מתלווה למתן שירות לאותו לקוח על ידי תושב החוץ' (עניין אמריקה-ישראל קאמפ⁷ פס' 45).

נשאלת אפוא השאלה - מה ההבדל העקרוני בין מקרה זה ובין המקרה שנדון בפרשת קסוטו? האם שם החברה הישראלית לא פנתה לקהל ספציפי? האם הסתפקה בהצבת שלטי חוצות, בחלוקת פליירים או בפרסום סרטונים? האם חברות הביטוח הזרות לא נעזרו בעוסק הישראלי שסייע בידם באיתור ובגיוס לקוחות קונקרטיים בישראל? האם השירות

7. ע"מ 12-05-37473 אמריקה-ישראל קאמפ אקס'אנג (איי.א.סי.אי) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב, "מיסים" 3/ (יוני 2016) ה-203.

הנ"ל שהעניקה החברה בישראל לחברות הביטוח הזרות אינו "מתלווה למתן שירות לאותו לקוח על ידי תושב החוץ"?

החברה הישראלית בפרשת **קסוטו** פנתה ללקוחות ספציפיים למדי (כמה חברות ביטוח ישראליות ספורות); היא פעלה מטבע הדברים באמצעות פגישות ישירות ואישיות, בעלות ממד אישי וקונקרטי, והיא בוודאי סייעה לחברות הביטוח הזרות לתת שירות (ביטוח משנה) לחברות הישראליות.

על אף זאת, בית המשפט העליון בפרשת **קסוטו**, ביישמו את מבחני "מקבל השירות" קבע, כי בנסיבות אלה החברות הישראליות אינן נחשבות "מקבל שירות". זאת, חרף ההנאה העמוקה ששאבו מהשירות שמוענק לתושב החוץ.

תיקון מס' 23 לא נועד ואף לא שינה בפועל את ההלכה ואת האופן שבו יושמה בפרשת **קסוטו**, ולכן עלינו להמשיך ליישם, גם היום, את עקרונותיה. נראה, כי לו הייתה העסקה שנדונה בפרשת **אדמונד דה רוטשילד** (או בעשרות פסקי דין אחרים שעסקו בשאלה) נבחנת על פי הסטנדרטים שנקבעו בפרשת **קסוטו**, התוצאה הייתה שונה.

סיכום

התיקון שערך המחוקק לחריג (תיקון מס' 23 לחוק) אינו שולל, ואף לא התכוון לשלול, את ההטבה בדמות מע"מ בשיעור אפס בשירות לתושב חוץ, אלא רק במקרה שבו קיימים שני "מקבלי שירות" - האחד ישראלי והשני זר, אך כאשר התושב הישראלי אינו מקבל שירות כי אם **נהנה ממנו בלבד** (וזאת על פי המבחנים שנקבעו בפרשת **קסוטו**, שלא "נפגעו" מהתיקון לחוק ונותרו על כנם), לא תישלל ההטבה.

הקביעה העקרונית והחשובה ביותר בפרשת **קסוטו**, הנה בדבר איתור זהותו של מקבל השירות על פי המבחנים שניתנו. **המבחנים הללו שרירים וקיימים גם לאחר התיקון לחוק.**

לא פחות חשוב מכך הוא **האופן שבו יישם** בית המשפט העליון את המבחנים הללו, קונקרטי, על עובדות העסקה שהונחה לפתחו - עסקה, הדומה למדי במאפייניה הרלוונטיים לעסקאות רבות שנדונו בפסיקה מאוחרת יותר.

יישום המבחנים בפרשת **קסוטו** הביא את בית המשפט העליון לקבוע כי חברות הביטוח הישראליות אינן נחשבות "מקבל שירות", הגם שהן נהנות ממנו. לו יושמו המבחנים הללו, באותו האופן, על המקרים הרבים שנדונו בפסיקה במרוצת השנים - וכאמור תיקון מס' 23 לחוק איננו גורע או משנה את הדברים - ייתכן מאוד כי המסקנה הייתה, שהתושב הישראלי אינו בגדר "מקבל שירות" אלא רק נהנה ממנו. משכך, אין לשלול את ההטבה.

יישומה הנכון של ההלכה שנקבעה בפרשת **קסוטו**, יביא אפוא לתיקון המעוות. ההטבה תשוב להגשים את תכליתה במקרים הראויים, ותישלל במקרים של ניצול בלתי לגיטימי. זאת, ללא צורך בתיקון חקיקתי.