

## מס ערך מוסף על שירות לתושב-חוץ "לגבי נכס המצוי בישראל"

מאת

ד"ר ליפא מאיר ויצחק גולדשטיין

א. מבוא

פרק ז לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו—1975 (להלן: החוק), אשר כותרתו היא "שיעור אפס ופטורים", קובע את סוגי העיסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס<sup>1</sup>, ואת סוגי העיסקאות הפטורות ממס<sup>2,3</sup>.

המאפיין את מרבית העיסקאות אשר המס עליהן הינו בשיעור אפס, הוא שהמכירה או השירות מיוצאים מישראל או שהם נושאים, מבחינה כלכלית, אופי של יצוא. היצוא, שמשמעותו הכנסת מטבע חוץ לישראל, זוכה לעידוד על-ידי הקלה במס. מאפיין נוסף של עיסקאות-יצוא הוא, שאין לקונה (הכולל — על-פי הגדרתו בסעיף 1 — גם "מקבל שירות") אפשרות לנכות את מס-התשומות שהוא משלם בגין העיסקה. שהרי בדרך-כלל אין הוא מבצע עיסקאות בישראל שבגינן הוא חייב בתשלום מס ערך מוסף. המשמעות הכלכלית של העדר אפשרות לנכות את מס-התשומות היא, למעשה, ייקור המצרך או השירות המיוצאים בשיעור מס הערך המוסף.

על מטרת המחוקק שעמדה ביסודה של הצעת החוק — עידוד עיסקאות הנושאות אופי של יצוא בדרך של הטלת מס בשיעור אפס — הצביע בית-המשפט העליון בבג"צ 326/76 לשכת הפפנות הישראלית נ' מנהל המכס והבלו<sup>4</sup> באומרו:

"יתכן שקביעת המס בשיעור אפס על-פי סעיף 30(א)(1) לחוק הנ"ל היתה מיועדת לעודד יצוא ולפטור עיסקות-יצוא בלבד ממס ערך מוסף...".<sup>5</sup>

1 סעיף 30.

2 סעיף 31 ואילך.

3 ההבדל העיקרי בין עיסקה פטורה ממס לבין עיסקה החייבת במס בשיעור אפס הוא באפשרות לניכוי מס-התשומות ששולם בקשר לעיסקה. בעוד שמס-התשומות בשל עיסקה פטורה אינו ניתן לניכוי, הרי שמס-התשומות ששולם בקשר לעיסקה החייבת בשיעור אפס ניתן לניכוי. ראה דברי החסבר להצעת החוק: הצ"ח תשל"ה 233, 249.

4 פ"ד לא(1) 444 (להלן: הלכת לשכת הפפנות).

5 שם, בעמ' 446.

משפטים טו, תשמ"ו מס ערך מוסף על שירות לתושב-חוץ "לגבי נכס המצוי בישראל"

בין יתר סוגי העיסקאות שהמס המוטל עליהן הינו בשיעור אפס מנה המחוקק עיסקה של מתן שירותים לתושב-חוץ. "תושב-חוץ" הוגדר בסעיף 30(א)(2) לחוק, כ"תושב חוץ כשהוא נמצא מחוץ לישראל או תאגיד הרשום מחוץ לישראל ואינו חייב במתן הודעה על-פי סעיף 60".  
סעיף 30(א)(5) לחוק קובע:

"אלה העיסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס: מתן שירות לתושב-חוץ, למעט שירות ששר-האוצר קבע לעניין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב-חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל 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 מהמחיר המקובל לפי סעיף 131 לפקודת המכס".

שר-האוצר הפעיל את הסמכות שהעניק לו המחוקק, לסייג את סוגי השירותים אשר לא ייהנו מהקלה זו, בהתקינו את חקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו—1976 (להלן: חקנה 12א) הקובעת:

"לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל אלא אם הוכיח נותן השירות, להנחת דעתו של המנהל, כי מחיר השירות מהווה חלק מן המחיר המקובל של הנכס לפי סעיף 131 לפקודת המכס".

במסגרת רשימה זו נחמקד בשאלה מהי הפרשנות הנכונה לסעיף 30(א)(5) לחוק ולחקנה 12א המשלימה את הוראותיו. נקדים ונאמר, כי שאלה זו טרם נדונה בפני בית-המשפט העליון וכי באותם מקרים ספורים אשר הגיעו להכרעה שיפוטית בפני בית-המשפט המחוזי ניתנה לסעיף ולחקנה פרשנות אשר ספק רב אם היא עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק או עם התכלית החקיקתית.<sup>6</sup> לנושא אחד עם כוונת המחוקק או עם התכלית החקיקתית.<sup>7</sup> לנושא שנדון בו יש נפקויות מעשיות רבות. נדגים זאת בכמה שאלות העשויות להתעורר בחיי המעשה:

האם על עורכי-דין, רואי-חשבון ובעלי מקצועות חופשיים אחרים הנותנים שירותים תים לתושבי-חוץ לחייב את לקוחותיהם במס ערך מוסף? האם שירות שנותנים סוכני-ביטוח במהלך עסקיהם לחברות-ביטוח זרות במציאת לקוחות, בהוצאת פוליסות-ביטוח ובהעברת דמי-הביטוח, ניתן "לגבי נכס המצוי בישראל"?

6 יצוין כי הגדרה זו היא לקויה, באשר היא מגדירה את המונח "תושב-חוץ" בעזרת אותו מונח עצמו. מיהו אותו תושב-חוץ אשר בהיותו מחוץ לישראל ייחשב לתושב-חוץ? ייתכן שניתן לפנות בדרך של היקש להגדרה המצויה בסעיף 1 לפקודת מס-הכנסה, ברם דיון בשאלה זו חורג ממסגרת רשימה זו.

7 על הצורך לפרש חיקוק בהתאם לכוונת המחוקק ובהתאם לתכלית החקיקה ראה בג"צ 165/82 קיבוץ הצור נ' פקיד השכר החובות פ"ד לט(2) 70 (להלן: הלכת קיבוץ הצור).

## ב. פרשת אינדמניטי

חברת-ביטוח הולנדית ביטחה מטעני עולים חדשים בדרכם לישראל. פוליסות-הביטוח נערכו מחוץ לישראל, והפרמיה בגינן שולמה מחוץ לישראל במטבע-חרוץ. עולים חדשים אשר מטענם ניוזק הגיעו תביעות נגד חברת-הביטוח, אשר נחלקו לשני סוגים:

- (א) תביעות בשל מטענים שאבדו בדרכם לישראל וכלל לא הגיעו ארצה.  
(ב) תביעות בשל מטענים אשר ניוזקו בדרכם לישראל.

לחברת-הביטוח אין נציגות קבועה בישראל ולפיכך פנתה אל אינדמניטי — משרד שמאות בע"מ (להלן: אינדמניטי), כדי שזו תספל בתביעות המוגשות נגדה. אינדמניטי פעלה, למעשה, כמחלקת-תביעות של חברת-הביטוח הזרה. שירותיה באו לידי ביטוי בבדיקת תביעות המבוטחים, בבדיקת כסו הנזקים על-ידי פוליסות-הביטוח, בהערכת הנזק, בניהול משא-ומתן עם המבוטחים, בביצוע התשלומים וכיו"ב. תמורת שירותיה קיבלה אינדמניטי תשלום במטבע-חרוץ מחברת-הביטוח, כנדרש על-פי תקנה 12 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו—1976.

השאלה האחת והיחידה שנדונה בפני בית-המשפט היתה, האם אינדמניטי זכאית ליהנות מההקלה שבסעיף 30(א)(5) לחוק, הואיל והשירותים המפורטים לעיל ניתנו לתושב-חרוץ, או שמא חל עליה החריג הקבוע בתקנה 12 בדבר שירותים הניתנים "לגבי נכס המצוי בישראל".

כבי' השופט הגין דחה את ערעורה של אינדמניטי וקבע, כי אף-על-פי שהעסקאות נשוא הערעור באות בגדרו של סעיף 30(א)(5), לא ייהנו מן ההקלה של הטלת מס בשיעור אפס משום שהן ניתנו "לגבי נכס המצוי בישראל".  
בנמקו את החלטתו, אמר כבי' השופט הגין:

"נראה לי כי אין להימנע מהמסקנה כי הנכס שלגביו ניתן שירות של המערערת הוא המטען שהגיע ניוזק מחו"ל, ואם תמצני לומר זכות התביעה של בעל המטען התובע את הנזק, כי הרי נכס מוגדר — דרך הגדרה של טובין — ככולל גם 'זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים'."

כבי' השופט הגין אף קבע, כי גם שירות שניתן לגבי מטען שכלל לא הגיע לישראל, ניתן "לגבי נכס המצוי בישראל", וטעמו:

"יתכן כי חלק מסוים מעיסקה של המערערת ניתנים לגבי אוכדן מטען. כלומר: שהמטען כלל לא הגיע ארצה, אך גם אז נראה לי כי שיעור אפס לא יחול

8 ע"ש 618/80 אינדמניטי משרד שמאות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו (טרם פורסם) (להלן: הלכת אינדמניטי).

9 בנושא זה זכה המשיב, מנהל המכס והבלו, מן ההפקר, שכן שאלה זו לא עמדה כלל לדיון. שלטונות מס ערך מוסף הסכימו, כי על שירות שניתן לגבי מטענים אשר כלל לא הגיעו לישראל יוטל מס בשיעור אפס, שכן השירות לא ניתן "לגבי המצוי בישראל". כבי' השופט, בהיכנסו לשאלה זו, חרג ממסגרת הדיון שהובא לפניו.

מאחר שזכות התביעה של הנכס — והשירות ניתן לגבי זכות התביעה — היא בישראל".

### ג. מקבל השירות

שאלה מקדמית בסוגיא זו היא מיהו מקבל השירות: האם חברת הביטוח הזרה שגם משלמת לאינדמניטי בגין שירותיה, או שמא העולים החדשים שאינדמניטי בודקת את מטענם הם הנהנים האמיתיים משירותיה. אם החלופה האחרונה היא הנכונה, הרי שאין לפנינו עיסקה של מתן שירות לתושב-חוץ ולפיכך יחויב נתן השירות במס בשיעור מלא בגין עיסקה זו. ברם, אם השירות ניתן לחברת הביטוח הזרה, הרי שהוא ניתן לתושב-חוץ ולפיכך יש מקום להטיל על עיסקה זו מס בשיעור אפס בלבד.<sup>10, 11</sup>

שאלה דומה התעוררה בע"א 446/79 תעשיות רוגוזין בישראל בע"מ ג' מנהל המכס והבלו.<sup>12</sup> באותו מקרה נערך הסכם בין המערערת לבין בעלי-מסעדה, שלפיו חספק המסעדה ארוחות לעובדי המערערת על חשבונה של המערערת. המערערת ביקשה לנכות את מס-התשומות ששילמה לבעלי-המסעדה מתשלומי המע"מ ששייך למה למשיב. המשיב טען כי המערערת אינה רשאית לנכות את מס-התשומות המשולם לבעלי-המסעדה, שכן תשלום זה מבוצע עבור העובדים ולא עבור המערערת. השאלה שעמדה להכרעה היתה, האם השירות שנותנים בעלי-המסעדה ניתן לעובדי המערערת או שמא ניתן הוא למערערת, אם כי עובדיה נהנים אף הם מהארוחות.

כב' השופט י' כהן (כתוארו אז) קבע:

"לדעתי, בעניין זה הדין הוא עם המערערת... השירות הוא אמנם למען העובדים ומביא תועלת לא רק למעביד אלא גם לעובדים, אך בין אם נראה באספקת הארוחות מכירת נכסים על-ידי בעלי המסעדות ובין אם נראה בכך מתן שירות, הרי המכירה ומתן השירות נעשים לבעלי המפעלים. למה הדבר דומה? למקרה שמעביד קונה בגדים או חותם על עיתונים ומורה למוכר לספקם לעובדיו. הקונה במקרה כזה הוא המעביד, אם כי הממכר סופק לעובדים. אף כאן הארוחות נמכרו והשירותים ניתנו למעביד ולא לעובדים."

עולה אפוא כי גם אם המבוטח נהנה משירותיה של אינדמניטי אין בכך כדי לשנות את טיבה של העיסקה, שהיא עיסקה בין חברת הביטוח לבין אינדמניטי;

10 על הצורך להתבונן במהותה של העיסקה ולא על ביטוייה התיצוני ניתן ללמוד מהוראת סעיף 30(א)5 גופו הקובע, כי "לא יראו שירות כניתן לתושב-חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל לתושב ישראל בישראל...".

11 כב' השופט הגין קבע בקצרה וללא דיון בהשלכות של קביעתו, כי "עיסקה של המערערת היא אכן מתן שירותים לתושב-חוץ". מסקנה זו מקובלת עלינו. ברם, עקב חשיבותה של השאלה לצורך פרשנות סעיף 30(א)5 לחוק, מצאנו לנכון לעסוק בה ביתר הרחבה.

12 פ"ד לד' (4) 584.

כך שניתן לראות בשירותי השמאות של אינדמניטי שירותים שניתנו לתושב-חוץ. לתוצאה דומה נגיע גם מתוך עיון בהוראת סעיף 17(א) לחוק הקובע:

"עוסק המוכר נכס או גותן שירות לקונה באמצעות שלוח, הפועל בשמו של העוסק, רואים את העוסק כמוכר או כנותן השירות לקונה, ואת השלוח – כנותן השירות לעוסק, אם עובדת השליחות ושמו של העוסק כשולח צוינו על המסמכים שמוציא השלוח לקונה..."

העיקרון שנקבע בסעיף זה הוא, שכאשר עיסקה מתבצעת באמצעות שליח, רואים את השליח כנותן שירות לשולחו<sup>13</sup>. במקרה שלפנינו, פעלה אינדמניטי כמעין מחלקת-תביעות של חברת-הביטוח הורה. יתר על כן: העובדה שאינדמניטי לא גבתה כל תשלום מאת המבוטחים בגין שירותיה, מצביעה על כך כי שירותיה סופקו להלכה ולמעשה לחברת-הביטוח, אשר ככל הנראה הביאה בחשבון בקביעת תעריף הביטוח את עלותן של הוצאות השמאות.

המסקנה היא, כי שירותיה של אינדמניטי ניתנו לחברת-הביטוח ההולנדית, שהיא, כאמור, "תושב-חוץ", ולפיכך עיסקאות אלו באות בדל"ת אמותיו של סעיף 30(א)(5) לחוק. דא עקא: הוראת תקנה 12א המוציאה מכללו של סעיף זה שירות שניתן "לגבי נכס המצוי בישראל", עמדה לה לרועץ.

#### ד. כיצד מפרשין?

כלל ידוע בנושא פרשנות חקיקה הוא, שעל הפרשן לתור אחר כוונת המחוקק ולתת לחוק את הפירוש העולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק ועם רוח החוק ומטרותיו<sup>14</sup>. הכלל כי אל לו לפרשן לדבוק בפרשנות מילולית תוך התעלמות מכוונת המחוקק, נקבע על-ידי בית-המשפט העליון בראשית דרכו<sup>15</sup>. כבי השופט זוסמן (כתוארו אז), בקובעו כי על הפרשן לעמוד על כוונת המחוקק

13 "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"מי שמוכר נכס או גותן שירות במהלך עסקים, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עיסקת אקראי". לאור הגדרה זו סעיף 17(א) מעורר את השאלה, האם על מלכ"ר ועל מוסד כספי הנותנים שירות באמצעות שלוח יחולו הוראות הסעיף. לכאורה מכלל הן – קביעה פוזיטיבית לגבי "עוסק" – אתה שומע לא: לא יראו את המוסד הכספי או המלכ"ר כמקבל את שירותי השליח. דבר זה מנוגד הן להוראות חוק השליחות הקובע בסעיף 1(א), כי "שליחות היא יפוי-כוחו של שלוח לקשות בשמו ובמקומו של שולח פעולה משפטית כלפי צד שלישי", הן למוסד השליחות בכללו הוראה את השלוח כפועל למען שולחו ולא למען הצד השלישי, והן להיגיון העומד בבסיסו של סעיף 17 לחוק – וכי מדוע דין שלוח של מוסד כספי יהיה שונה מדין שלוח של עוסק?

14 ראה מאמריו של פרופ' אהרן ברק, "על השופט כפרשן" משפטים יב 248; "חקיקה שיפוטית" משפטים יג 25; "ההלכה השיפוטית והמציאות החברתית" – הזיקה אל עקרונות היסודי", ספר זוסמן (ירושלים, תשמ"ד) 71.

15 ע"א 32/51 המנהל לצורך מס שבה במקרקעין, תשי"ט ג' תינה פ"ד 510, 512.

כפי שזו באה לידי ביטוי בחוק, הצביע על הדרך שבאמצעותה ניתן לעמוד על כוונת המחוקק.<sup>16</sup>

אף כב' השופט ברק קבע כי על השופט, במסגרת תפקידו כפרשן, לבדוק את לשון החוק בשני שלבים:

"בבדיקה הראשונה פועל השופט כבלשן, תוך שהוא בוחן אופציות ליגוויסטי-טיות; בבדיקה השנייה פועל השופט כפרשן, תוך שהוא מבקש לבחון את מטרת החקיקה, ותוך שהוא מבקש לבחור באותה אופציה ליגוויסטית, אשר יהא בה כדי להגשים את מטרת החקיקה. שתי הבדיקות האמורות חיוניות הן. אין השופט רשאי... להגשים מטרה שאין לה אחיזה, ולו הקלושה ביותר, בלשון החוק. מלאכת הפירוש אינה מוגבלת אך למלים, אך המלים מגבילות את הפירוש. ייתכן, שיינתן ללשון החוק פירוש מרחיב או פירוש מצמצם, פירוש רגיל או פירוש חריג, אך בדרך-כלל יש למצוא נקודת-אחיזה ארכי-מדית למטרה בלשון החוק. אך באותה מידה אין השופט רשאי להסתפק בבדיקה הלשונית, שכן החוק אינו אך טקסט בלשני גרידא. החוק הוא יצירה גורמטיבית, הבאה להגשים תכלית חברתית, והוא ביטוי למדיניות. על הפרשן לחשוף, מבין קשת האפשרויות הלשוניות, אותה משמעות אשר תגשים את מטרת החוק".<sup>17</sup>

גישה פרשנית זו נכונה באותה מידה גם לגבי פירושם של חוקי מסים.<sup>18</sup> להלן נתייחס לאמצעים שבית-המשפט העליון השתמש בהם כדי לעמוד על כוונתו המשוערת של המחוקק, כאשר למילות החוק יש יותר מפרשנות אפשרית אחת, וננסה להראות כי פרשנות החוק והתקנה במקרה דנן אינה עולה בקנה אחד עם עקרונות הפרשנות הבאים:

- (1) פרשנות לאור התפתחות החקיקה.
- (2) פרשנות שאינה מכיאה לתוצאות אבסורדיות.

16 ד"ג 3/62 שר"הפנים נ' גימאל נג'יב מוסא פ"ד טו 2474, 2461: "...משאנו עומדים מול דבר המחוקק... חייבים אנו לעשות את הדרך ההפוכה. המחוקק פתח במחשבה או ברעיון וגמר בדיבור ואנו פותחים בדיבור ומנסים משם לחזור על עקבותיו של המחוקק ולגלות את דעתו. זהו תפקידו של פרשן. דא עקא שאין אנו עוסקים במדע מדויק, שכן הדיבור המשמש למחוקק כלי או מכשיר להבעת דעתו אינו מכשיר מדויק כל צרכו, אלא לעתים משתמע הוא לשתי פנים, ועלינו לבחור באותה משמעות המכוונת לדעת המחוקק".

17 ד"ג 40/80 קניג נ' כהן פ"ד לו(3) 715, 701. ראה גם ע"א 75/78 החברה הישראלית המרכזית למסחר ולהשקעות בע"מ נ' סקר השומה למפעלים גדולים פ"ד לג(1) 813, 820; בג"צ 769/83 האיגוד הישראלי של משרד החקירות (עמותת רשומה) נ' ועדת הרישוי לפי חוק חוקרים פרטיים פ"ד לח(2) 571, 580; בג"צ 47/83 תור אוזיר (ישראל) בע"מ נ' יחיד המועצה לפיקוח על הגבלים עסקיים פ"ד לט(1) 169.

18 כב' השופט ברק בעניין קיבוץ הצור קבע: "כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך-כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם... לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בנו כבו, על הפרשן ליתן אותו פירוש המכיאה להגשמת תכלית החקיקה" (שם, עמ' 75).

## 1. פרשנות לאור התפתחות החקיקה

בעניין קיבוץ הצור, קבע כב' השופט ברק כי

"על תכלית החוק ניתן ללמוד, כמובן, מלשון החוק עצמו. זהו מקור ראשון אך לא יחיד. על תכלית החקיקה יש ללמוד ממקומה של ההוראה בחוק, ממבנהו הכללי של החוק, וממקומו במערך החקיקה הכללי. אך מעבר לכך ניתן ללמוד על מטרת החקיקה ממקורות שמחוץ לחקיקה עצמה, כגון מהמצב המשפטי שהתקיים בטרם הוחק החוק, ומהתקלה שהוא בא למנוע. מקור חשוב ללימוד בדבר מטרת החקיקה היא ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית. אכן, על מטרת החוק ניתן ללמוד מכל מקור אמין"<sup>19</sup>.

כפי שיפורט להלן, ניתן להסיק מקורותיו של סעיף 30(א)(5), מהשוואה לסעיף שקדם לו ומהטעמים שהביאו לחקיקתו, כי כוונת המחוקק היתה לכלול את סוגי העיסקות, אשר עניין אינדמניטי נמנה עמהן, במסגרת סעיף 30(א)(5), תוך מתן ההקלה של חיוב במס בשיעור אפס.

סעיף 30(א)(5) לחוק הוסף לספר החוקים במסגרת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 3), תשל"ט—1979 (להלן: תיקון מס' 3), אשר נכנס לתוקף מיום פרסומו ברשומות, ביום 16 בפברואר 1979. סעיף זה החליף את סעיף 30(א)(1) לחוק, שבו נאמר:

"אלה עיסקות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס: מכירת טובין... לאדם שבחוק-לארץ... או מתן שירות לאדם כאמור...".

מטרת המחוקק בהעניקו הקלה זו לעוסק הנותן שירות לאדם שבחוק-לארץ, היתה לעודד סוגי עיסקות שונות הנושאות אופי של יצוא—יהא זה יצוא טובין, יצוא נכס בלתי-מוחשי או "יצוא שירות".

בדברי ההסבר לסעיף 30(א)(1) הנ"ל<sup>20</sup> הובאו דוגמאות מספר, הממחישות את היקף תחולתה של הקלה זו:

"מתן שירות מחוץ לישראל מאת עוסק ישראלי... ומתן שירות לאדם הנמצא מחוץ לישראל, כגון בדיקת רישום בספרי המקרקעין בשביל לקוח בחו"ל...".

ברם, בלהיטותו להקל על מייצאי שירותים, נקט המחוקק לשון כה רחבה עד כי בצלו של סעיף זה חסו גם תושבי ישראל אשר גהנו משירותים שניתנו, כביכול,

19 שם, עמ' 74. ראה גם ע"א 55/79 אגודת הכורמים הקואופרטיבית בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים פ"ד לד(3) 197, 203; בג"צ 151/82 בריאלין ואח'י נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לו(4) 654, 659; ע"א 106/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בורסהמר פ"ד לד(1) 403, 407; בג"צ 47/83 תור אוויר (ישראל) בע"מ נ' יח"י המועצה לפיקוח על הגבלים עסקיים פ"ד לט(1) 169.

20 הצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה—1975, הצ"ח 233. הנוסח שהוצע בהצעה לסעיף 30(א)(1) התקבל בחוק עצמו כמעט ללא שינוי.

לתושבי-חוץ. כך, למשל, תאגיד הרשום בחוץ-לארץ, שבבעלותו חלקת-אדמה והגש-לט על-ידי תושב ישראל, פנה באמצעות מנהלו, תושב ישראל, לקבלן כדי שזה יקים לו בית שנועד לשמש את בעל השליטה בתאגיד. עיסקה זו הייתה חייבת במס בשיעור אפס, הואיל ושירותי הבנייה ניתנו לתושב-חוץ, אם כי בפועל נהנה מהם תושב ישראל.

סעיף זה הוצג במערומוי בעניין לשכת-הספנות<sup>21</sup>, באותו מקרה נתנה רשות-הנמלים שירותים שונים לאוניות שבבעלות חברות זרות, אשר פקדו את גמלי הארץ. לחברות הזרות היה סוכן בישראל אשר אף שילם את התשלום המגיע לרשות-הנמלים בגין השירותים. בית-המשפט פסק כי על-אף שהתשלום בוצע על-ידי סוכני האוניות בישראל, לא פעלו אלו אלא כשלוחי בעלי-האוניות שהם חברות זרות, ולפיכך יש לראות את השירות כניתן ל"אדם שבחוץ-לארץ" ולהחיל עליו מס בשיעור אפס.

בעומדו על מטרת המחוקק אשר לא מצאה את ביטויה המושלם בלשונו של הסעיף, בית-המשפט אומר:

"ייתכן שקביעת המס בשיעור אפס על-פי סעיף 30(א)(1) לחוק הנ"ל היתה מיועדת לעודד יצוא ולפטור עיסקות יצוא בלבד ממס ערך מוסף. אם אמנם היתה זאת מטרת המחוקק, הוא לא השכיל להעלות אותה על דפי ספר החוקים. היתד בה תלויה קביעת המס בשיעור אפס, לפי לשון הסעיף 30(א)(1) לחוק, לא היתה מהות העיסקה, אם עיסקת יצוא היא או לא, אלא מקום מגוריו של מקבל השירות, אם בארץ הוא מתגורר או מחוצה לה. ולא הרי זה כהרי זה. אכן ניתן לומר, שהשירותים אשר בעדם משתלמת האגרה ונדרש תשלום מס ערך מוסף ניתנים כולם בארץ ואינם דומים לעיסקת יצוא. אולם אנו בדוננו בשאלת החבות במס, אין לנו אלא מה שענינו רואות בחוק, ומשתוברר שמקבלי השירותים מתגוררים מחוץ לישראל, נמצא שהעותרות הצליחו להביא את עניינן בגדר סעיף 30(א)(1) לחוק הנ"ל"<sup>22</sup>.

משגילה בית-המשפט את עיני המחוקק לפירצה זו בחוק, הניחה הממשלה על שולחן הכנסת הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון), תשל"ח-1978<sup>23</sup>, שעל-פיה יבוטל סעיף 30(א)(1) לחוק ובמקומו יבוא נוסח הוזה כמעט לנוסחו הנוכחי של סעיף 30(א)(5) לחוק. מטרת התיקון המוצע הוסברה על-ידי מגישי הצעת החוק:

"(1) הענקת סמכות לשר-האוצר, באישור ועדת-הכספים של הכנסת, לקבוע את סוגי השירותים הניתנים לאדם שבחוץ-לארץ אשר עליהם לא יחול שיעור אפס. תיקון זה מוצע בעקבות פסק-דין של בית-המשפט העליון שניתן לאחרונה (בג"צ 326/76 לשכת הספנות הישראלית ואח' נ' מנהל המכס והבלו), אשר ממנו משתמע שרואים-כמתן שירות לאדם שבחוץ-לארץ גם שירות שניתן

21 לעיל, הערה 4.

22 שם, בעמ' 446.

23 הצ"ח תשל"ח 128.



בארץ אם הוא ניתן לסוכן-קבע ישראלי של אדם שהוא תושב-חוץ; וזה דבר שלא התכוונו אליו. לפי המוצע יהא שר-האוצר רשאי לקבוע את השירותים המיוצאים שעליהם לא יהול שיעור אפס.

(2) ...

(3) ביטול שיעור אפס על שירות לאדם שבחוץ-לארץ, אם השירות בפועל ניתן לאדם בארץ. תיקון זה נחוץ כדי למנוע התחמקות מתשלום מס בשל שירות הניתן לאדם בארץ על-ידי כך שאת ההסכם לקבלת השירות יעשה תושב-חוץ, אולם תוכנו יהא מתן השירות בפועל לתושב ישראל".

עינינו הרואות, כי המחוקק לא התכוון לחולל שינוי מהותי בעניין מתן ההקלה לגותני שירותים לתושבי-חוץ. מטרת ההקלה היתה ונשארה "לעודד יצוא ולפטור עסקות יצוא... ממס ערך מוסף". המחוקק רק החליף את "היתד בה תלויה קביעת המס בשיעור אפס", וסתם את הפירצה שבנוסחו המקורי של הסעיף, אשר הכניס תחת כנפיו גם "דבר שלא התכוונו אליו".

סגן שר-האוצר י' פלומין, בהביאו את החוק לפני הכנסת לקריאה ראשונה, אמר:

"הצעת התיקון לחוק מס ערך מוסף המונחת לפניכם, נועדה לתקן פרצות ואי-בהירות שונות שהתגלו עם נסיון הפעלתו; וכן מטרתה להוסיף תקנות שיקלו הן בצד הפורמלי של פירוש החוק והן בביצועו הלכה למעשה. על-אף העובדה שהתיקונים לחוק הם מגוונים, אין בהם שינויים מהותיים ברוח החוק ובדרכי ביצועו. להלן כמה אספקטים שהתיקונים בחוק מתייחסים אליהם... תיקונים הנובעים מפסק-דין של בית-המשפט העליון<sup>24</sup>."

דברים ברוח זו אמר גם יו"ר ועדת-הכספים, חה"כ שלמה לורנץ, אשר הביא את החוק בפני הכנסת לקריאה שנייה ושלישית:

"רוב התיקונים הם טכניים במהותם... הם נועדו להבהיר הגדרות ולמנוע פרצות בחוק"<sup>25</sup>.

כאמור, תיקון מס' 3 פורסם ונכנס לתוקף ביום 16 בפברואר 1979. שר-האוצר הודרו אף הוא והתקין, מכוח הסמכות שהוקנתה לו בסעיף 30(א)(5), את תקנה 12א<sup>26</sup>, המשלימה את הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק וקובעת, כי "לא יהול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל". תוקפה של תקנה זו, שפורסמה ביום 27 בפברואר 1979, הוא למפרע מיום 16 בפברואר 1979.

העולה מן האמור הוא, כי בבואנו לפרש את סעיף 30(א)(5) לחוק ואת תקנה 12א שהותקנה על-פיו, שומה עלינו לתת את לבנו לרוח החוק ולמטרות שהציב לעצמו המחוקק בהעניקו הקלה לגותני שירותים לתושבי-חוץ. הפרשנות שנתן בית-המשפט בעניין אינדמניטי למונח "לגבי נכס המצוי בישראל"

24 דברי הכנסת תשל"ח 2122, 2123.

25 דברי הכנסת תשל"ט 1341.

26 ק"ת תשל"ט 760.

אשר לפיה בכל מקרה שקיימת בו זיקה, ולו קלושה ביותר, בין השירות שניתן לבין נכס הנמצא בישראל, לא תיהנה עיסקת שירות זו מהקלה של מס בשיעור אפס, מתעלמת לחלוטין מכוונת המחוקק לעודד עיסקאות של יצוא שירותים, כפי שבאה לידי ביטוי בדברי ההסבר להצעת החוק הראשונה, בדברי ההסבר להצעת חוק התיקון, בדברי הכנסת ובפסיקת בית-המשפט העליון בעניין לשכת הספנות. הפרשנות הגורפת בפרשת אינדמניטי סותרת לחלוטין את כוונתם של מתקני החוק ושל מתקין הגורפת, שהיתה רק להבהיר הגדרות ולסחום פרצות ספציפיות שנתגלו בחוק. אם הפרשנות הגורפת של פסק-דין אינדמניטי תקבל, הרי שתקנה 12א מהווה "נעילת שער" בפני שיעור אפס על שירותי יצוא ולא "סתירת פרצות" גרידא.

## 2. פרשנות בראי האבסורד

על הפרשן להעניק לחוק פירוש שאינו מביא לתוצאות בלתי-הגיוניות. חוקה על המחוקק שלא התכוון לחוקק חוק המביא לתוצאות שאין הדעת סובלתן.<sup>27</sup>

"כאשר פירוש פלוני מביא אותך למסקנה שאינה עומדת במבחן ההיגיון, אות הוא בדרך-כלל שטעית"<sup>28</sup>.

רעיון זה הוסבר על-ידי השופט ברק בבג"צ 205/82<sup>29</sup>:

"חוקי הכנסת אינם חידות בלשניות, אלא מהווים הם יצירה גורמטיבית תכליתית, ועל בית-המשפט לפרשם באופן שתכליתם תושג".

יתר על כן: כאשר פרשנות מילולית מביאה לתוצאות בלתי-הגיוניות בעליל, יש להעדיף על פניה פרשנות הגיונית המתאימה לכוונת המחוקק, אף אם פירוש זה עומד בסתירה ללשון החוק או מתעלם ממלים המופיעות בו.<sup>30</sup> כאשר נבחנת הפרשנות הראויה להינתן לחקיקת-משנה, תהיה בדיקת הגיונותן של תוצאות הפרשנות קפדנית שבעתים:

"אף אם מרשה לעצמו המחוקק, בתוקף ריבונותו, לחוקק חוקים שאינם עומדים במבחנים ההם של סבירות, אין זאת אומרת שהמבחנים אינם קיימים ואינם תופשים לגבי חקיקת-משנה — והם קיימים ותופשים רק על-פי רצון המחוקק דוקא, על-כל-פנים כל עוד לא הורה מפורשות אחרת"<sup>31</sup>.

27 ד"נ 3/62 שר הפנים נ' נ'מאל נגייב מוסא פ"ד טו 2467, 2476. ראה גם ע"א 55/79 אנורת הכוריים הקואופרטיבית בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים פ"ד לד (3) 197, 203.

28 ע"פ 300/74 מדינת ישראל נ' ארזי פ"ד כט (1) 813, 819.

29 בג"צ 205/82 קנג' אבו צאלה ואח' נ' שר הפנים ואח' פ"ד לז (2) 718, 721.

30 בג"צ 305/82, 353 מור ואח' נ' הדועדה המחוזית לתכנון ולבניה ואח' פ"ד לח (1) 141, 148. ראה גם בג"צ 769/83 האיגוד הישראלי של משרד החקירות (עמותה רשומה) נ' ועדת הרישוי לפי חוק חוקרים פרטיים פ"ד לח (2) 571, 580; ע"א 570/79 ראונדנאף נ' הכים פ"ד לו (2) 757, 777; ע"א 126/79 פריד נ' ועדת העררים לפי חוק רדיפות הנאצים, תשי"ז—1957 פ"ד לד (2) 24, 27.

31 ע"א 780/70 קירית תל-אביב יפו נ' ספיר פ"ד כה (2), 486, 496.

סעיף 30(א)(5) קובע את הכלל שלפיו על עיסקת מתן שירותים לתושב-חוץ יחול מס בשיעור אפס. תקנה 12א קובעת את החריג לכלל, שלפיו לא יחול מס בשיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל. בית-המשפט, בנותנו פירוש מרחיב לחריג שבתקנה 12א תוך הרחבת הביטוי "לגבי נכס המצוי בישראל", רוקן למעשה את הכלל עצמו מתוכן.

מטבע הדברים, שירות שניתן על-ידי מי שעסקו בישראל<sup>32</sup> לתושב-חוץ בישראל<sup>33</sup> ניתן בדרך-כלל בזיקה כלשהי לנכס המצוי בישראל, בין אם מדובר בבדיקת רישום בספרי-מקרקעין ובין אם מדובר במתן יעוץ משפטי או פיננסי לתושב-חוץ. לאור פרשנות זו לא יחול הכלל האמור בסעיף 30(א)(5) לחוק, אלא-אם-כן השירות ניתן בישראל לתושב-חוץ ללא קשר וללא זיקה, קלושה ככל שתהיה, לנכס המצוי בישראל. בכך מרוקן הכלל למעשה, אם לא להלכה, מכל תוכן, שכן שכיחותם של אותם מקרים היא אפסית.

לא זו בלבד שהפרשנות שניתנה על-ידי בית-המשפט מרוקנת למעשה את האמור בסעיף 30(א)(5) מכל תוכן, אלא שהיא אף מביאה לתוצאות שאין הדעת סובלתן. כך, למשל, יועץ אמריקני להשקעות המתמחה ביעוץ בהשקעות בישראל מייעץ למשקיע אמריקני, במשרדו שבניו-יורק, להשקיע בנכס מסוים בישראל. לאור פרשנותו של בית-המשפט לביטוי "לגבי נכס המצוי בישראל", תחויב עיסקת שירות זו במס ערך מוסף מכוח הוראות סעיף 15(א)(3) לחוק הקובע, כי "יראו שירות כניתן בישראל אם... הוא ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל"<sup>34</sup>. על עיסקה זו לא תחול ההקלה של החלת מס בשיעור אפס, וזאת מכוח הוראות תקנה 12א. בכך רשת המס הישראלית נפרשת אל מחוץ לגבולות המדינה והיא חלה אף על עיסקאות הנעשות בין אנשים שאין כל קשר בינם לבין מדינת-ישראל, פרט לעובדה המקרית שלשירות שניתן יש זיקה כלשהי לנכס המצוי בישראל. אבסורד זה ייראה חמור שבעתיים אם נצביע על הוראות סעיף 30(א)(7) לחוק הקובע, כי מס בשיעור אפס יחול על

"מתן שירות בחוץ-לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל".

הווה אומר: אילו יועץ ההשקעות היה מי שמקום עיסוקו הרגיל הוא בישראל — ולפיכך נכלל ברשת המס הישראלית — אלא שבאורח מקרי הוא נמצא מחוץ לישראל בזמן נתינת שירותי היעוץ, היה חייב במס בשיעור אפס, אף אם השירות ניתן לגבי נכס הנמצא בישראל ואף אם היה ניתן לתושב ישראל. לעומת זאת, יועץ

32 סעיף 2 לחוק הקובע את חובת תשלום מע"מ קובע חיוב "על עיסקה בישראל". סעיף 15(א) לחוק קובע, כי יראו שירות כניתן בישראל בהתקיים אחת החלופות הבאות: (א) נתן אותו מי שעיסוקו בישראל; (ב) ניתן לתושב ישראל; (ג) ניתן "לגבי נכסים המצויים בישראל".

33 שירות שניתן מחוץ לישראל ייחנה מהקלה זו מכוח הוראת סעיף 30(א)(7) לחוק.

34 ביקורת על סעיף זה ראה במאמרו של ד"ר יצחק הדרי, "חוק מע"מ חובק עולם — המקום של עסקת שירות", ריאה ההשבח לא 153.

ההשקעות האמריקני, אשר אין לו כל קשר וזיקה לישראל, יהוו בגין מתן אותו שירות במס ערך מוסף בשיעור מלא עקב הוראתה הגורפת של תקנה 12א!  
על השאלה האם נקבל פרשנות הגוררת לאבסורד, השיב בזמנו מ"מ הנשיא (זוסמן) כי

"כאשר פירוש פלוני מביא אותך למסקנה שאינה עומדת במבחן ההיגיון, אות הוא בדרך-כלל שטעית"<sup>35</sup>.

בדרך-כלל יש לפרש כל חוק כבעל תחולה בתחומי המדינה שבה הוא נחקק<sup>36</sup>. תחולה אקסטריטוריאליה הינה אמצעי חקיקתי יוצא-דופן. לפיכך, חוק שיש לו השלכות אקסטריטוריאליה עליונו לפרשו בפרשנות זהירה ומצמצמת ככל האפשר<sup>37</sup>. על-אחת-וכמה נכונים הדברים לגבי חקיקת-משנה. נראה לנו כי חקיקת-משנה המתיימרת לחרוג מהגבולות שתחם המחוקק, נגועה לכאורה באי-סבירות, וזיכית המקרה דנן שבו פרשנות מרחיבה של תקנה 12א גוררת החלת התקנה על מקרים הגובלים באבסורד, כמתואר לעיל.

העולה מן האמור לעיל הוא, כי הפרשנות המרחיבה שנתן בית-המשפט המחוזי בעניין אינדמניטי לביטוי "לגבי נכס המצוי בישראל" לא זו בלבד שאין היא עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק ומטרותיו אלא שהיא אף מביאה לתוצאות בלתי-הגיוניות.

עד כאן הצבענו על הפרשנות המרחיבה מדי, לטעמנו, שנתן בית-המשפט בשאלת הזיקה הצריכה להתקיים בין הנכס לבין ישראל. יחד עם זאת נראה לנו, שבית-המשפט הוסיף להרחיק לכת בקובעו כי די בעובדה שזכות התביעה שקמה למבור-טחים כנגד חברת-הביטוח ניתנת למימוש בישראל כדי ליצור את הזיקה הדרושה בין השירות לבין "נכס המצוי בישראל".

#### ה. זכות תביעה כ"נכס"

בפסק-הדין בפרשת אינדמניטי קבע בית-המשפט, בהתייחסו לשירותים שניתנו למבטח הזר לגבי תביעות של מבטחים בגין מטענים שאבדו בדרכם לישראל; כי

"ייתכן כי חלק מסוים מעיסקה של המערערת ניתנים לגבי אובדן מטען. כלומר: שהמטען כלל לא הגיע ארצה, אך גם אז נראה לי כי שיעור אפס לא יחול מאחר שזכות התביעה של הנכס — והשירות ניתן לגבי זכות התביעה — היא בישראל".

35 ע"פ 300/74 מדינת ישראל נ' ארוי פ"ד כט(1) 813, 819.

36 ראה בג"צ 279/51 אמסטרדם ואח' נ' יור האוצר פ"ד ו' 945, 967 ואילך, והאסמכתאות המובאות שם; ע"פ 123/83 חברת ק.פ.א. פלדות קרית ארבע בני"מ ואח' נ' מדינת ישראל פ"ד לת(1) 813; פרופ' יורם דינשטיין, סמכויות המדינה כלפי פנים (שוקן ואוניברסיטת תל-אביב, 1972), פרק שלושה-עשר.

37 שם.

שירותיה של אינדמניטי ניתנו למבטח הזר ולא למבוטחים. למבטח הזר נוצרה "חבות" עקב אובדן מטעני היבוא, להבדיל מה"זכות" (זכות תביעה) שנוצרה כתוצאה מכך למבוטח. שירותיה של אינדמניטי ניתנו אפוא לגבי "חבות" חברת-הביטוח ולא לגבי "זכות". הגדרת המונח "טובין" בסעיף 1 לחוק (הנכלל במונח "נכס") כוללת זכויות, אך אין היא כוללת חבויות. הואיל ושירותיה של אינדמניטי לא ניתנו לגבי "נכס", אין אף לומר כי הן ניתנו "לגבי נכס המצוי בישראל".

יתר על כן: אף בהנחה כי שירותיה של אינדמניטי ניתנו לגבי זכות התביעה של המבוטחים, האומנם ברור הדבר כי מקומה של זכות התביעה הוא בישראל? לדעתנו, מקומה (situs) של זכות התביעה של המבוטחים, על-פי כללי המשפט הבינ-לאומי הפרטי, הינה מחוץ לישראל.

פוליסת-הביטוח אשר מכוחה קמה זכות התביעה למבוטח הוצאה מחוץ לישראל, דמי-הביטוח שולמו במטבע-חוץ, מקום אירוע הנזק הוא מחוץ לישראל ומקום עסקיה של הנתבעת—חברת-הביטוח—אף הוא מחוץ לישראל. חוליית הקישור האחת והיחידה המקשרת בין זכות התביעה לבין ישראל היא מקום הימצאו של התובע—המבוטח.

המלומדים Dicey & Morris, בספרם <sup>38</sup> The Conflict of Laws, קובעים: "It was formerly said that a chose in action had no location. This is no longer true, and the courts have evolved rules under which a situs can be ascribed to each type of chose in action. In so far as these rules have a common characteristic it is that debts and other choses in action 'are generally to be looked upon as situate in the country where they are properly recoverable or can be enforced'. However, no comprehensive formulation is possible, and each type of chose in action must be dealt with separately".

בהתייחסם לזכות ראויה הבאה מכוח חוזה, המחברים המלומדים קובעים:

"A right of action in contract or tort is situated in the country where the action may be brought, but (semble) the possibility of an assumption of jurisdiction under order 11 of the rules of the supreme court (i.e. rule 24) does not make a cause of action situate in England when an action could not otherwise be brought here"<sup>39</sup>.

נמצאנו למדים, כי מקום החוזה ומקום הימצאה של זכות התביעה על-פי החוזה הינם במקום שבו אכיפת החוזה אפקטיבית מבחינה מהותית. אפשרות פרוצדורלית לאכוף את החוזה שלא במקומו הטבעי—למשל, באמצעות המצאת כתבי בית-דין אל מחוץ לתחום השיפוט מכוח הוראות תקנה 500 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד—1984—אינה מעלה ואינה מורידה בקביעת ה-situs של החוזה.

38 מהדורה עשירית, עמ' 529.

39 שם, עמ' 533.

גם הדין המהותי החל על החוזה, אם לא נקבע על-ידי הצדדים במפורש, ייקבע כפי הנראה על-פי המקום שבו

"... The contract has its closest and most real connection with legal system of the insurance market with reference to which it was made... The nationality of the assured and his place of business are irrelevant"<sup>40</sup>.

בעניין אינדמניטי הוליוודי מרבית חוליות-הקישור למסקנה כי ה-situs של זכות התביעה על-פי הפוליסה הוא מחוץ לישראל. מקום עריכת ההסכם (locus con-tractus) מקום ביצוע התשלומים על-פי ההסכם (locus solutionis), מקום אירוע הנזק (locus delicti) ומקום עסקיו של הנתבע היו כולם מחוץ לישראל. נראה אפוא כי קביעת בית-המשפט, שמקום הימצאו של הנתבע הוא הקובע את מקומה של זכות התביעה, איננה מבוססת.

#### ו. תקנה 12א(ב) — חריג לחריג

לסיום רשימה זו מן הראוי לציין כי לעתים ניתן ליטול את העוקץ מתחולתת הרחבה של תקנה 12א, וזאת באותם מקרים שיחול בהם החריג לתקנה זו אשר נקבע בתקנת-משנה 12א(ב) הקובע:

"תקנת-משנה (א) לא תחול אם הוכח להגנת דעתו של המנהל אחת מאלה:  
(1) כי הנכס שלגביו ניתן השירות הוא כלי-שיט, כלי-טיס או כלי-קיבול...  
(2) כי מטרת השירות הוא ייצואם של הטובין מישראל, והטובין אכן יוצאו."

הוזה אומר: על שירות שניתן לתושב-חוץ לגבי טובין<sup>41</sup> הנמצאים בישראל יחול מס בשיעור אפס אם מטרת השירות הוא ייצוא הטובין מישראל והטובין אכן יוצאו. שאלה היא מתי ניתן לומר כי מטרת השירות היא ייצוא של טובין מישראל. ברור כי מטרת שירותי שינוע של מטענים בנמלי הארץ היא ייצואם של הטובין. אך על שירות זה חל מס בשיעור אפס גם ללא ה"חריג לחריג" שבתקנה 12א(ב), וזאת מכוח סעיף 30(א)(6) לחוק.

נראה שאת היקפו של "מבחן המטרה" ימלא בית-המשפט תוכן בכל מקרה לגופו. ננסה לבחון את תחולת "מבחן המטרה" בשני מקרים:

(א) חברה מסוימת עוסקת במתן שירותים לשגרירויות זרות בטיפול במטענים של חברי הסגל הדיפלומטי. בין היתר היא מטפלת במטענים של חברי הסגל היוצאים

40 שם, עמ' 866 (ההדגשה לא במקור).

41 תקנה 12א(א) דנה בשירות שניתן לגבי "נכס" שבישראל. המונח "נכס" הוגדר בסעיף 1 לחוק כ"טובין או מקרקעין". תקנה 12א(ב) העוסקת בשירות שמטרתו ייצוא אינה מתייחסת, מעצם טבעה, ל"נכס" הכולל אף מקרקעין אלא ל"טובין" בלבד.

מישראל, היינו: אריזתם של מטענים אלו לנמל היצוא והובלתם. האם מטרת שירותים אלו היא ייצואם של הטובין מישראל?

עובדות אלו לקוחות מתוך מקרה שעמד לדיון בפני בית-המשפט המחוזי בתל-אביב בע"ש 122/81<sup>42</sup>. כב' השופט הגין קבע כי השירות ניתן לתושב-חוץ — למדינה הזרה, אלא שהשירות ניתן לגבי נכס המצוי בישראל ולפיכך יחול עליו החריג שבתקנה 12א(א). בית-המשפט כלל לא עסק בשאלה האם לא יחול במקרה זה ה"חריג לחריג", שלפיו כאשר מטרת השירות היא ייצואם של הטובין מישראל והטובין אכן יוצאו, יחול שיעור אפס אף אם השירות ניתן לגבי נכס המצוי בישראל. לדעתנו היה מקום להחיל במקרה זה את הוראת תקנה 12א(ב) ולקבוע כי מטרת השירות היתה ייצוא הטובין.

(ב) סוכן-ביטוח ישראלי נותן שירות למבטח זר בקשר לביטוח מטעני יצוא. שירותיו של סוכן הביטוח לחברת-הביטוח הזרה מתבטאים במציאת לקוחות בישראל, בהוצאת פוליסות ובהעברת דמי-הביטוח אל המבטח הזר. בתמורה סוכן-הביטוח מקבל עמלה בשיעור מסוים מדמי-הביטוח.

לדעתנו, מאחר שהשירות ניתן לתושב-חוץ הוא נכלל במסגרת סעיף 30א(5) לחוק יחול עליו מס ערך מוסף בשיעור אפס. האם שירות זה ניתן "לגבי נכס המצוי בישראל"? לדעתנו התשובה שלילית, שכן שירות זה לא ניתן לגבי נכס כלשהו. שירות הניתן למבטח הזר במציאת לקוחות וביצירת הקשר החוזי עמם ניתן לגבי הלקוחות, אך אלו לא נכללים במונח "נכס" כמשמעותו בסעיף 1 לחוק. הואיל והשירות לא ניתן לגבי "נכס", הרי הוא אינו ניתן "לגבי נכס המצוי בישראל"<sup>43</sup>. אולם, אף אם יש מי שיחלוק על פרשנות זו, הרי שבמקרה דנן יחול מס בשיעור אפס וזאת לאור ה"חריג לחריג" שבתקנה 12א(ב), הואיל ומטרת ביטוח מטעני היצוא היא ייצואם מישראל.

למייטב ידיעתנו, טרם נדונה תקנה 12א(ב) בפני בתי-המשפט וטרם נקבע היקפו של "מבחן המטרה" שבחקנת-משנה זו.

## ז. סיכום ומסקנות

תושב ישראל הנותן במהלך עסקיו שירות לתושב-חוץ ניצב בפני דילמה קשה כל אימת שהוא שואל את עצמו, האם חייב הוא בתשלום מס ערך מוסף בגין שירותים אלו או שמא הוא זכאי להקלה שבסעיף 30א(5) לחוק — חיוב במס בשיעור אפס. שאלה זו הינה מעשית ומתעוררת בחיי היומיום של עוסקים נותני שירותים רבים, כגון עורכי-דין, רואי-חשבון, יועצים כלכליים, סוכני-ביטוח וכדו'. העוסק הניצב מול דילמה זו ומבקש יעוץ משפטי לא יוכל, ברוב המקרים, לקבל

42 ע"ש 122/81 זילברשטיין טרנספורם בע"מ נ' מגהל הנכס והבלו (טרם פורסם).  
43 לדעה שונה ראה מאמרה של גב' אנה שניידר, עו"ד, "מס ערך מוסף — יצוא ויבוא שירותים" רואה החשבון לג 323.

תשובה חד-משמעית לשאלתו מן הטעם שבלשון של תקנה 12א הסתום רב על הגלוי. אף פסיקת בתי-המשפט אינה עקבית בסוגיא זו, והשאלה הנדונה ברשימה זו טרם הוכרעה על-ידי בית-המשפט העליון. בכמה מקרים שבהם פסק בית-המשפט המחוזי כי העוסק יחויב במס בשיעור מלא לא מוצו הליכי הערעור כיוון ששני הצדדים — העוסק ושלטונות מס ערך מוסף — העדיפו להגיע לפשרה כספית. הרגשתנו היא, כי פסיקת בתי-המשפט המחוזיים בסוגיא עדיין איננה סוף פסוק.

לדעתנו, מן הראוי שהמחוקק יתן דעתו לסוגיא זו ויקבע כללים ברורים שלפיהם יידע כל עוסק על איזו עיסקה יחול מס בשיעור אפס ועל איזו עיסקה יחול מס בשיעור מלא. זכותו של אזרח לדעת בבירור את חבותו במס הינה מאבני-היסוד של החקיקה בכלל, ושל החקיקה בדיני מסים בפרט.

חמורה במיוחד העובדה שמצב זה של אי-בהירות משפטית גוצר על-ידי חקיקת-משנה, דהיינו: על-ידי הרשות המבצעת ולא על-ידי הכנסת. המחוקק העניק לשר-האוצר את הסמכות לקבוע לגבי איזה שירות לא תחול זהקלה שבסעיף 30(א)(5) לחוק, ושר-האוצר הוא שקבע את המסגרת של "שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל".

הן המחוקק והן מתקין התקנות ייטיבו לעשות אם יקדימו תרופה למכה ולא יגרמו לריבוי התדיינויות משפטיות ולהבאת הסוגיא להכרעת בית-המשפט העליון. כבר היו דברים מעולם — ופרשת לשכת הספנות תוכיח — שבית-המשפט העליון כפה על המחוקק הר כגיגית לבצע תיקונים והבהרות במעשה החקיקה. סוגיא זו דורשת כבר עכשיו את הסדרתה בדרך גאותה של חקיקה, ויפה שעה אחת קודם.