

שירות לתושב חוץ במע"מ אפס, נטל הראיה על הנישום

הכותבים: רו"ח רונית בר ורו"ח (משפטן) ישי חיבה- ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ
ביום 31 בינואר 2021 ניתן פסק דין בעניין מדס תעשיות חימום (ע"מ 18-10-27791) (להלן: "המערערת") אשר
קבע כי על עסקאות שרות שנתנה לחברה זרה, יחול מע"מ בשיעור מלא.

תמצית העובדות וטענות הצדדים

המערערת עוסקת בייצור כבלים לחימום ריצפתי ללקוחות ישראלים וזרים וכן במתן שירותי שיווק, ייעוץ ושירותים
טכניים לחברה זרה (להלן: "הזרה") בהקשר למכירת מוצריה של הזרה, בהתאם להסכם שנחתם בין החברות.
היחסים בין החברה והזרה, הם העומדים במרכז ערעור זה.

דסלר, בעל המניות במערערת, טען כי הקשר בינו ובין הזרה הינו קשר עסקי טכני בלבד וכי הזרה אינה בבעלותו
ואף הביא לעדות את המנהלת ובעלת המניות בזרה (אשה תושבת סין). אולם בית המשפט משתכנע אחרת, כיוון
שבין היתר, מנהל מע"מ מציג עדויות מתביעה אזרחית משנת 2013 בה טען דסלר כי הוא הבעלים של הזרה, וכן
עובדות נוספות הקושרות בין דסלר לזרה.

המערערת טענה, כי בגין התמורה ממתן השירותים שנתנה לזרה, חל מע"מ אפס, כיוון שהשירות ניתן לזרה ב- 2
מישורים:

האחד – שירות לחברה הזרה בהקשר למכירת מוצרים ללקוחות תושבי ישראל, כשהשירות העיקרי הוא לזרה ואילו
השירות ללקוח הישראלי הינו מזערי וטפל לכלל השירות.

לחילופין טענה, כי בכל אופן, מחיר השירות מתומחר במחיר המוצר הנמכר לתושב ישראל, לעניין פקודת המכס,
ולפי סעיף 30(א)(5) ו/או תקנה 12א לתקנות מע"מ, יחול בשל כך מע"מ בשיעור אפס, אף אם השרות לתושב החוץ,
ניתן גם לתושב ישראל בישראל או בקשר לנכס המצוי בישראל.

השני – מתן שירות לחברה הזרה בחו"ל בלבד על ידי דסלר, בזיקה ללקוחות זרים בלבד של החברה הזרה
(לטענתה – מירב ההכנסות). על שירותים אלו חל מע"מ בשיעור אפס, לפי סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ.

מנהל מע"מ קבע מנגד כי: לא הוכחו השירותים שניתנו על ידי החברה לחברה הזרה, קיימות סתירות עובדתיות
בעדויות של דסלר, לזרה פעילות בישראל ולפיכך, אינה עונה להגדרת "תושב חוץ" כנקבע בסעיף 30(ג) לחוק
מע"מ, וכי הזרה הינה חברה בבעלותו של בעל המניות במערערת.

פסק הדין

בית המשפט דוחה את הערעור וקובע שהמערערת לא הרימה את נטל ההוכחה הנדרש לקבלת הטבת המס של
מע"מ אפס על פי סעיפים אלו:

קיימות סתירות בין מצגי דסלר בהקשר לזהות הלקוחות להם נמכרים מוצרי הזרה, בגינם ניתנו שירותי החברה,
ובהתחשב בכך שמהעדויות עולה חשד כי הזרה הינה חברה בבעלותו של דסלר, נטל הראיה להוכיח כי הזרה הינה
חברה תושבת חוץ כבד יותר. המערערת לא הביאה מסמכים או נתונים מבוססים ליישב הסתירות העובדתיות
ולהרמת הנטל להוכיח כי אכן ניתנו שירותים לזרה, מהם שירותים אלו, מיהם לקוחות הזרה, מה חלקם של הלקוחות
הישראלים וכו'.

ובסיכום נקבע, כי יחול מע"מ בשיעור מלא על כל עסקאותיה של המערערת.

בשולי הדברים

נציין כי אמנם הערעור נדחה, עם זאת ביהמ"ש קובע מספר קביעות חשובות בעניין הזכות למע"מ אפס בהתאם
לסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ:

- בית המשפט קובע, כי גם לאחר תיקון סעיף 30(א)(5) לחוק הקובע...: "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, "...לא כל שירות זניח ושולי שניתן לתושב ישראל יביא לשלילת תחולת הסעיף המיטיב.
- סעיף 30(א)(5) קובע בסיפא כי העוסק יהיה זכאי למע"מ אפס גם אם השירות ניתן, מלבד לתושב החוץ, גם לתושב ישראל, אם יוכח כי מחיר השירות נכלל בערך הטובין המיובאים לישראל, לפי פקודת המכס (וממילא מחויבים במע"מ ביבוא). לעניין דרך ההוכחה כי מחיר השירות נכלל במחיר המוצר המיובא נכתב בפסק כך: "המשיב טען כי יש להציג תחשיב עלויות מפורט של ערך הטובין שיובאו, המוכיח כי עלות השירותים העניקה המערערת כלולה בו. טענה זו כטענה עקרונית, אינה מקובלת עליי... ישנה חזקה כלכלית המעוגנת במבחן השכל הישר, כי העלויות כלולות במחיר הטובין) ... ,אף מבלי שיוצג תחשיב מפורט) "(ההדגש אינו במקור – המחברים).

נוסיף ונדגיש, כי אמנם במקרה הנדון, עקב מצגת העובדות החשודה ככוזבת, בית המשפט קובע כי החברה הזרה אינה עומדת בתנאים הנדרשים בהגדרת "תושב חוץ" בסעיף 30(ג) לחוק. עם זאת, בהתעלם מעובדות המקרה, אין מניעה שמתן שירות לחברה שהתאגדה בחו"ל, והשליטה על עסקיה וניהולם בחו"ל ואין לה עסקים או פעילות בישראל, יכנס בגדר עסקה במע"מ אפס, גם אם בעל המניות בה הינו תושב ישראל. עם זאת, לא מן הנמנע שנטל הראיה שיוטל במקרה זה יהיה כבד יותר.