

פיצול עסקה לצורך קביעת שיעור מע"מ

כתב: עו"ד ורו"ח סיימון יניב

מבוא

1. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק") תוחם את הגבול שבין "מכר" לבין "שירות", כאשר מכר של נכס הוא הקניית רשות לשימוש או זכות בו בתמורה, ואילו "שירות" מוגדר באופן שיורי ככל עשייה בתמורה למען אחר שאיננה מכר.
2. להגדרת עסקה כ"מכר" או כ"שירות" קיימת משמעות רבה, בין היתר בדבר מועד החיוב במס, אך לא רק, אלא גם בקביעת שיעור המס שיחול בעסקה, כך למשל, במקרים שבהם עסקן במכר לתושב אילת ע"י עוסק שאינו אלתי, אותה עסקה יכולה להתחייב בשיעור מע"מ אפס לפי סעיף 5(ב) לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), תשמ"ה-1985 להלן: "חוק אזור סחר חופשי אילת".
3. במזכר זה אבקש לדון באפשרויות העומדות בפני הנישום לפצל עסקה בהתאם למהותה, כך שתאפשר לו לדווח על חלק מהתמורה שנתקבלה בשיעור מס שונה, ובמקרה שמדובר בעסקת מכר לעוסק אילתי – במע"מ בשיעור אפס על מרכיב המכר שכלול בתמורה ששולמה ע"י הלקוח.

רקע חקיקתי

4. סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף"), מוגדרים המונחים "מכר" ו"שירות" כדלהלן:

"מכר" - לענין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד..."

"שירות" - כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף ובחבר-בני-אדם - גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו."

כלומר, החוק תוחם את הגבול שבין "מכר" לבין "שירות", כאשר מכר של נכס הוא הקניית רשות לשימוש או זכות לשימוש בתמורה, ואילו "שירות" מוגדר באופן שיורי ככל עשייה בתמורה למען אחר שאיננה מכר.

"על מכירתם של טובין בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת לצורך עסקו באזור אילת, יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס, ובלבד שלא תוצג, לגבי אותם טובין, חשבונית על מס בשיעור אפס, בכניסה לאילת, בלי שהטובין נושא החשבונית נמצאים עם מציג החשבונית. הוראה זו לא תחול על טובין המפורטים בתוספת השניה, למעט מונית כמשמעותה בתקנות התעבורה, תשכ"א-1961."

פיצול עסקה מעורבת

6. במקרים רבים נשאלת השאלה, כיצד יש לסווג את העסקה לצורך קביעת שיעור המע"מ ומה המועד לחיובה במס, למשל, כפי שצויין לעיל, כאשר מבוצעת עסקה בין עוסק לבין עוסק תושב אילת, שכוללת בתוכה גם עסקת שירות שחייבת במס "רגיל" וגם עסקת מכר שחייבת במע"מ אפס לפי סעיף 5(ב) לחוק איזור סחר חופשי אילת ובכלל.

פס"ד אירגונית¹

7. בפס"ד אירגונית נדרש בית המשפט לדון בשאלה האם ניתן לפצל עסקה שבוצעה מול עוסק אילתי לעסקת מכר ולעסקת שירות, ואם כן כיצד יש לפצל את מרכיביה.

8. באותו מקרה דובר על חברת אירגונית עיצוב תפאורות בע"מ (להלן: "החברה" או "המערערת") שעסקה בהקמת תפאורות במה. החברה החזיקה וניהלה בית סדנה שבמסגרתה העסיקה עובדי ייצור תפאורה.

9. בשנים 2009, 2010 ו-2012 התקשרה המערערת בהסכמים עם חברת ישרוטל בע"מ (להלן: "ישרוטל"), לפיהם תייצר עבורה תפאורה עבור סדרת מופעים שיתקיימו במלון ישרוטל רויאל גארדן באילת (להלן: "המלון").

10. בשנת 2015 מנהל מע"מ (להלן: "המשיב" או "המנהל") קבע לאירגונית שומת מס עסקאות ובמסגרתה קבע כי דיווחיה של אירגונית על עסקאותיה עם ישרוטל כעסקאות בשיעור מס אפס אינם כדין, שכן המדובר בעסקאות מתן שירות, החייבות במע"מ בשיעור מלא. השגת אירגונית על השומה שנקבעה בעניין זה בפני המנהל נדחתה על ידו, ועל כן החברה הגישה ערעור על החלטתו לבית המשפט, בהתייחס לעסקאות שדווחו על ידה כחייבות במס בשיעור אפס לפי סעיף 5(ב) לחוק אזור סחר חופשי אילת.

11. עיקרה של המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים הייתה בשאלה, האם יש לסווג עסקאות להקמת ובניית תפאורה ששימשה למופעים שהוצגו במלון, כעסקאות מכר של טובין, שאז תהא תחולה להקלה האמורה בסעיף 5(ב) לחוק איזור סחר חופשי אילת, כטענת המערערת, או שמא יש לסווגן כעסקאות למתן שירותים, שאזי יחויבו במס ערך מוסף בשיעור מס מלא, כטענת המשיב.

¹ ע"מ 2930-12-16 אירגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מס ערך מוסף רמלה, פורסם באתר מיסים און-ליין (להלן: פס"ד אירגונית). יצוין שמנהל מע"מ רמלה הגיש ערעור לבית המשפט העליון אך בעצת בית המשפט הערעור נמשך על ידו.

12. תחילה, בית המשפט ביקש לסקור את תכלית ההטבה המצויה בסעיף 5 לחוק איזור סחר חופשי אילת וציין שהסעיף בא לעודד צריכת שירותים מעוסקים תושבי אילת, במטרה לקדם את הפעילות הכלכלית והמסחרית בעיר אילת. לפיכך, ולהבדיל ממכירת נכסים, לא כל השירותים נהנים מהקלת המס, אלא רק אלה שלדעת מחוקק המשנה אין בהם משום תחרות עם נותני השירותים תושבי אילת. רשימת השירותים הנהנים מההקלה המפורטת בתקנות חוק איזור סחר חופשי באילת (להלן: "התקנות").
13. בית המשפט ציין כי המחוקק יוצא אפוא, מנקודת ההנחה, כי ככל שמדובר בעסקת מכר, העוסק שאינו תושב אילת אינו מתחרה עם עוסק תושב אילת, וזאת להבדיל מעסקת שירותים, למעט החריגים הקבועים בתקנות. הווה אומר, כי לגישת המחוקק רק במרכיב השירות עשוי להיות יסוד של תחרות עם נותני שירותים תושבי אילת, ולפיכך אין מקום ליתן לעוסק שאינו תושב אילת (להלן: "עוסק חיצוני") את הקלת המס האמורה, ועל כן יתכבד העוסק תושב אילת ויזמין את השירות מעוסק אחר שהינו תושב אילת בכדי שהעסקה לא תתחייב במע"מ. לעומת זאת, במרכיב המכר אין משום יסוד של תחרות, ולפיכך הסדר המס יכול לקדם את מטרות המחוקק ולמנוע בסופו של יום הטלת מע"מ על פעילות המתבצעת באילת.
14. בהתחשב בתכליתו האמורה של חוק איזור סחר חופשי אילת, ולאור הקושי הקיים ממילא במבחן "העיקר והטפל" נפסק על ידי בית המשפט, כי בנסיבות המקרה נכון יהא לבחון את מרכיביה של העסקה ולבודד או להפריד בין המרכיב המהווה במהותו עסקת מכר, לבין זה המהווה במהותו עסקת שירותים. בכל הנוגע ליישום ההבחנה בין מכר ובין שירות לצורך חוק איזור סחר חופשי באילת, קבע בסופו של יום בית המשפט כי ניתן וראוי להשיב לשאלה האם מדובר בעסקת מכר או בעסקת שירות, בתשובה: "גם זה וגם זה", כל זאת כמובן, אם כל אחד משני מרכיבים אלה הוא מרכיב מהותי מנקודת מבטו של הלקוח תושב העיר אילת, וכאשר כל מרכיב ניתן למדידה ולכימות באופן סביר. לצורך זה קבע בית המשפט כי יש לתת את הדעת, בין היתר, לשאלה עד כמה הלקוח מעורב בבחירת חומרי הגלם וכן האם המוצר מיוצר בעיקרו במפעלו של העוסק (שאינו תושב אילת) או בחצרי המזמין (תושב אילת), וזאת כמובן לצד השאלה מה עלות חומרי הגלם, והאם הם מהותיים או שוליים במחירה הכולל של העסקה.
15. עוד נקבע בפסק הדין, כי עסקה לאספקת "מוצר מדף" תיחשב, דרך כלל, כעסקת מכר, שכן מנקודת מבטו של המזמין, "העשייה" הקשורה לאותו מוצר אינה מהותית לעסקה הספציפית. עניינו הוא במוצר עצמו ולא בתהליך שהיה כרוך בייצורו וממילא אף יש להניח כי המוצר מיוצר במפעלו של היצרן.
16. מנגד, נפסק, כי עסקה לאספקת מוצר המותאם באופן ייחודי לדרישות הלקוח, תיחשב דרך כלל לעסקת שירותים, אלא אם כן וכאמור, מרכיב מהותי בעסקה מנקודת מבטו של הלקוח, הם החומרים.
17. בית המשפט הגיע לכלל מסקנה כי העסקה הנדונה היא עסקת מכר וגם עסקת שירות. אולם, לצורך קביעת הנורמה המשפטית, על פיה תוצאת המס החלה על מכר שונה מזו החלה על שירות, אין הפרשן יכול להסתפק בתשובה של "גם וגם", אלא עליו לבחור אחד מהם בלבד. על רקע קושי זה נולד המבחן של "עיקר" ו"טפל", המבקש להתחקות אחר המרכיב העיקרי בעסקה - האם הוא מכר או שירות, אולם קיים קושי גם בהחלת מבחן זה, המתמקד בפרשנות לשונית במקרה זה, והוא אף עשוי להוביל לתוצאה שאינה מתיישבת בהכרח עם הגיונם של הדברים.

18. בסופו של דבר החברה הוכיחה לבית המשפט כי ערך החומרים המשמשים לבניית התפאורה נע בין 33% ל-40% מתוך שווי העבודה. בנסיבות אלו, בהתחשב בייחודיותה של העסקה הנדונה ובמכלול השיקולים הרלוונטיים, קבע בית המשפט לנכון שלא להחיל את מבחן "העיקר והטפל" ולקבוע, על יסוד הראיות שהובאו בפניו ועל דרך האומדנה בהתאם לסמכותו על פי סעיף 83(ה) לחוק מס ערך מוסף, כי 40% משווי עסקאותיה של המערערת עם ישרוטל, ייחשבו כמכר ואילו 60% הנותרים ייחשבו כמתן שירות. על כן נקבע על ידו שעל המנהל לערוך למערערת שומה חדשה בהתאם לקביעות אלו.

19. רשות המיסים היתה מודעת למשמעות הרוחבית לקביעת בית המשפט המחוזי וביקשה להגיש ערעור לבית המשפט העליון, אולם בהמלצת בית המשפט הערעור נמשך ע"י רשות המיסים, בהצהרה כי הבקשה נובעת מנסיבות המקרה המיוחד שנדון בפני בית המשפט בענין אירגונית.

לסיכום

20. פס"ד ארגונית מהווה פס"ד משמעותי ובעל חשיבות ניכרת בעסקאות שכוללים בתוכם מרכיבים שונים שיכולים להשליך על חבות המס, ועל המועד לדיווח ולא רק לגבי עסקאות בין עוסק חיצוני לעוסק תושב אילת.

21. אם נרחיב את היריעה בעולם המס, נמצא כי לפסה"ד ארגונית יש משמעות רבה גם לענין מס הכנסה, כך למשל: בעסקאות שמבוצעות בין נישום תושב ישראל לבין תושב חוץ, שכוללות מספר מרכיבים בעסקה אחת, שבגין כל אחד מרכיבה ינוכה מס במקור בשיעור שונה.

האמור במאמר אינו מהווה תחליף לייעוץ משפטי, ואין הכותב אחראי לתוצאות השימוש באמור בו ואין במידע המופיע במאמר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור בו כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, ו/או לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים, וכל העושה באמור שימוש לפרשנות החוק עושה זאת על דעת עצמו ואחריותו.

עו"ד ורו"ח סיימון יניב ממשרד יניב ושות' עורכי דין, מתמחה בדיני המס על כל רבדיו, במישור האזרחי ובמישור הפלילי יחד עם עבירות הלבנת הון ואיסור השימוש במזומן. לפרטים נוספים: yaniv@tax.co.il.

אין להעתיק את המאמר או לעשות שימוש באמור בו או בחלק ממנו ללא רשות מפורשת מכותב המאמר.