

בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3196/01

כבוד הנשיא א' ברק
 כבוד השופט א' ריבלין
 כבוד השופטת א' חיות

בפני:

המערערת: גלמן פינץ בע"מ

נגד

המשיב: מנהל המכס ומע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב יפו מיום 5.3.01 בע"ש 1946/97 שניתן מפי כבוד הנשיא א' גורן.

תאריך הישיבה: ט' בסיוון התשס"ג (09.06.03)

בשם המערערת: עו"ד מיכל זילברשטיין
 בשם המשיב: עו"ד יריב אבן חיים

פסק-דיןהשופטת א' חיות:

רקע הדברים

1. במהלך שנת 1996 פעלה המערערת בישראל כסוכנת מכירות בלעדית של "Multiproperty Portes du Soleil" (להלן: הספק), שהינו גוף עסקי שוויצרי המציע למכירה דירות נופש באתר סקי בעיירה שמפוסין (Champoussin). תנאי העסקתה של המערערת כסוכנת מכירות של הספק, ובכלל זה העמלות שהיא זכאית להן תמורת שירותי השיווק המוענקים לספק, הוסדרו בין הצדדים בחוזה מיום 15.11.1995 (להלן: הסכם השיווק).

בדו"חות המע"מ שהגישה בשנת 1996, דיווחה המערערת על העסקאות שבנדון כעסקאות שחל עליהן מס בשיעור אפס. המערערת נסמכה לצורך כך על הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף), כנוסחה במועדים הרלוונטיים לשומה נשוא הערעור, שקבעה:

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

... (1)

... (2)

... (3)

... (4)

(5) 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...

לטענת המערערת שיווק דירות הנופש הינו בבחינת "מתן שירות לתושב חוץ", ועל כן מדובר בעסקאות הבאות בגדר הטבת המס הקבועה בסעיף הנ"ל. המשיב לא קיבל את עמדת המערערת וקבע כי מדובר ב"שירות הניתן בפועל לתושב ישראל בישראל", עליו חל החריג הקבוע באותו סעיף. לפיכך, ערך המשיב למערערת שומת עסקאות לשנת 1996, מתוקף סמכותו על-פי סעיף 77 לחוק, ולפיה חייב את המערערת במס ערך מוסף בשיעור של 17% בגין העסקאות שבנדון. השגה שהגישה המערערת על שומה זו נדחתה, והמערערת הגישה ערעור לבית-המשפט המחוזי בתל-אביב, בו חזרה וטענה כי על העסקאות שבנדון חל מס בשיעור אפס, מתוקף סעיף 30(א)(5) הנ"ל.

פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי וטענות הצדדים בערעור

2. בפסק-דינו ניתח בית-המשפט המחוזי את מערכות היחסים שבין המערערת והספק מצד אחד, ובין המערערת ורוכשי הדירות מצד שני, והגיע למסקנה כי מערכת היחסים הדומיננטית הינה זו שבין המערערת לרוכשי הדירות. בית המשפט ציין כי העובדות והנתונים הצריכים לעניין מלמדים

על שירותים ממשיים שמעניקה המערערת ללקוחות. השירות משתרע על: קביעת מחיר והורדה אפשרית ממחיר המחירון; על תחום המימון (כאן קיים שיקול דעת נרחב למערערת) ועל מתן ייעוץ והסדר הטיפול בניירות הרבים והשונים של המערערת.

בית-המשפט המחוזי הוסיף כי הגם שהספק נהנה מן השירות הניתן על ידי המערערת בקשר לשיווק דירות הנופש, יש לראות בו נהנה משני בלבד, ואילו השירות העיקרי, כך קבע, ניתן לרוכשי הדירות.

3. בערעור שלפנינו, חוזרת המערערת וטוענת כי השירות אשר ניתן על-ידה בקשר לשיווק דירות הנופש לתושבי ישראל, הוא שירות הניתן לתושב חוץ (הספק), לגבי נכס מקרקעין המצוי בשוויץ, וכי טעה בית-המשפט המחוזי בקובעו שמדובר בעסקה לפיה ניתן בפועל שירות לתושב ישראל בישראל.

המשיב, מצידו, נסמך על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי ועל נימוקיו. לטעמו הנהנים העיקריים משירותי השיווק של המערערת הינם רוכשי הדירות הישראלים, בעוד אשר ביחסים שבין המערערת לבין הספק אין מדובר בהענקת שירות, אלא ביצירת מנגנון שיווק משותף, בו מתחלקים התקבולים בין הספק ובין המערערת בשיעורים כמעט שווים. המשיב מוסיף וטוען כי המאפיין המרכזי של שיווק דירות הנופש על-ידי המערערת לתושבי ישראל הינו - ייבוא שירותי תיירות הניתנים על-ידי המערערת לאותם רוכשים, ואין בעסקה ייצוא של שירותים - אליו כיוון המחוקק בהקלת המס הקבועה בסעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף.

דיון

4. הקלת המס הקבועה בסעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, הן על פי הנוסח הרלוונטי לענייננו והן על פי נוסחו החדש לאחר תיקון 23 מיום 24.6.2002, נועדה לעודד ייצוא שירותים מישראל (ראו: ע"א 418/86 רוזין נ' מנהל המכס ומס ערך מוסף – תל אביב, פ"ד מג(1) 837, 844; ל' מאיר וי' גולדשטיין "מס ערך מוסף על שירות לתושב חוץ" לגבי נכס המצוי בישראל" משפטים ט"ו (תשמ"ו) 430). לפיכך נשללה ההקלה המוענקת בסעיף 30(א)(5) לחוק, מקום שבו נחזים שירותים להיראות כניתנים לתושב חוץ, אך אינם מגשימים את המטרה של עידוד הייצוא שלשמה ניתנה ההקלה (ראו: א' נמדר מס ערך מוסף (מהדורה שנייה, תשס"א) 496). כך הוצאו מכלל ההקלה, על פי הנוסח הישן הרלוונטי לענייננו, אותם מקרים שבהם "נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל לתושב ישראל בישראל".

השאלה המרכזית שיש לבחון לצורך הכרעה בשאלת תחולתה או אי תחולתה של ההקלה היא, איפוא, השאלה מיהו "מקבל השירות". בע"א 41/96 קסטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד נג(1) 862 (להלן: פרשת קסטו), דן בית-משפט זה בהרחבה בהקלת המס הקבועה בסעיף 30(א)(5), כנוסחו הישן, וכן הוא דן בשאלת איתורו של "מקבל השירות" לצורך אותו סעיף, בציינו כי:

בכל שירות, יש נותן שירות ומקבל שירות. מקבל השירות יכול שיהיה אדם או תאגיד, יחיד או רבים. יש שלא 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. מתווך המתווך נכס מקרקעין לאדם שהזמין את התיווך ומשלם בעוד הוא מפגישו עם בעל הנכס שאינו לקוחו של המתווך, נותן שירות למקבל שירות אחר, שהוא הרוכש הפוטנציאלי שפנה אליו. המוכר הפוטנציאלי נהנה משירות זה כאשר הקונה פנה אליו ופנייה זו הניבה עסקה. אולם הנאה זו אינה הופכת אותו בהכרח למקבל השירות. יש שאחד ממקבלי השירות הוא המקבל העיקרי ואחרים הם מקבלים משניים ועקיפים...

בית-המשפט הוסיף והתווה מבחני עזר לאיתור מקבל השירות העיקרי, על-פיהם יש

לבחון את זהותו של המשלם בעד השירות, את הצדדים לחוזה השירות, את זהותו של הנהנה הדומיננטי מן השירות ואת שאר נסיבות העניין, אשר מהן ניתן ללמוד על זהותו של מקבל השירות.

ראוי לציין כי על פי תיקון 23 לחוק הורחב עוד הסייג להקלה, ונקבע כי לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ "כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל". במילים אחרות, כיום די בכך שבצד השירות לתושב חוץ מקבל שירות גם תושב ישראל, על-מנת שההטבה תישלל.

5. במקרה שלפנינו, עליו חל, כאמור, נוסחו הישן של הסעיף, מסכימים הכול, כי תושבי ישראל, אשר רכשו את דירות הנופש, נהנו בפועל משירותיה של המערערת במסגרת עסקת הרכישה, אך בעוד שהמשיב וכמוהו בית-המשפט המחוזי ראו ברוכשי הדירות את מקבלי השירות העיקריים, טוענת המערערת כי מקבל השירות העיקרי, על-פי מהות העסקה ועל-פי מערך ההסכמים הרלוונטי לעניין, הוא הספק- תושב החוץ.

נקודת המוצא להפעלת מבחני העזר שנקבעו בפרשת קסוטו היא ההסכם שבין הצדדים; זאת נוכח האמור בסעיף 30(א)(5) לחוק המציב את "נושא ההסכם" במרכז הבדיקה בקובעו כי על מתן שירות לתושב חוץ יחול מס בשיעור אפס, אלא אם כן "נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל". על-מנת לקבוע מהו אל-נכון "נושא ההסכם" במקרה שלפנינו ומיהו בפועל מקבל השירות על-פי אותו הסכם, יש לבחון את מכלול ההסכמים שנקשרו בין המערערת ובין הצדדים האחרים הנוגעים לעניין. ההסכם הראשון ממנו צמחו העסקאות כולן הוא הסכם השיווק, שנקשר בין המערערת ובין הספק, ולפיו התחייבה המערערת כלפי הספק לאתר רוכשים לדירות הנופש תמורת עמלה, בשיעור הנע בין 43% ל-51%. עוד קבע הסכם השיווק תנאים הנוגעים למחיר המכירה של דירות הנופש וכן תנאים הנוגעים למועדי התשלום ולמהלך החתימה על הסכם הרכישה, עליו הוסמך לחתום הספק בלבד. המערערת התחייבה בהסכם השיווק להעביר לספק את מה שהוגדר באותו הסכם כ"מחיר המחירון", וזאת בשישה תשלומים חודשיים, החל מיום חתימת ההסכם, והספק, מצידו, התחייב להעביר למערערת את העמלה המגיעה לה בגין העסקה, בתוך 48 שעות מן המועד שבו תשלם את העברת התמורה לידיו, כאמור לעיל.

על פי מתכונת העסקה, כפי שהוגדרה בהסכם השיווק, על רוכשי הדירות לשלם את התמורה לידי המערערת כנגד קבלה, והמערערת רשאית להתקשר עם רוכשי הדירות בהסכם נפרד, לפי שיקול דעתה, בכל הנוגע לסכום התמורה ולתנאי התשלום, ובלבד שתעביר לספק את מחיר המחירון, כהגדרתו בהסכם השיווק, בתוך המועדים שעליהם הוסכם בינה ובין הספק. לבסוף, הוסכם בין הספק ובין המערערת, כי כל העלויות הכרוכות במערך השיווק, לרבות עלויות

הפרסום, תחולנה על המערערת. בהתאם להסכם השיווק, החתימה המערערת את רוכשי הדירות על הסכם הרכישה ועל המסמכים הנלווים, בנוסח שנמסר לה מאת הספק, ואלה הועברו לחתימת הספק. כמו-כן, התקשרה המערערת עם הרוכשים בהסכם נפרד (להלן: ההסכם הנוסף). בהסכם הנוסף התחייב הרוכש לשלם את התמורה לידי המערערת, וכן הסמיך אותה לשלם את התמורה לידי הספק עבורו. סכום התמורה ותנאי התשלום הוגדרו בהסכם הנוסף, והעדויות שנשמעו בבית-משפט קמא מלמדות, כי לא בהכרח הייתה התאמה בין מחיר המחירון ותנאי התשלום שנקבעו כמחייבים ביחסים שבין המערערת ובין הספק על-פי הסכם השיווק, לבין סכום התמורה ותנאי התשלום, אשר נקבעו בהסכם הנוסף שבין הרוכש ובין המערערת. כך, למשל, נהגה המערערת להעניק הנחות בשיעור של עד 20% לרוכשי הדירות, ששילמו במזומן, וכן איפשרה לרוכשים לשלם את התמורה לשיעורין, ולעיתים אף ב-24 תשלומים, מבלי שתנאים אלה מצאו ביטוי בהסכם השיווק או השפיעו על התחייבויות-המסגרת שנטלה על עצמה המערערת כלפי הספק. ההסכם הנוסף כלל סעיף המתלה את תוקפו בחתימת הסכם הרכישה על ידי הספק. כמו-כן, אישר הרוכש בהסכם הנוסף כי ידוע לו שהמערערת התחייבה לערוך לקיום חיובו לתשלום מלוא התמורה לספק, ולפיכך הוסכם בין הרוכש למערערת כי הרוכש ממחה למערערת את מלוא זכויותיו בקשר לזכויות הנופש, עד תשלום מלוא התמורה על-ידו. לבסוף נכלל בהסכם הנוסף סעיף פיצוי מוסכם בשיעור 25% מן התמורה, למקרה שבו יפר הרוכש את התחייבותו לשלם את מלוא התמורה בתנאים ובמועדים המפורטים באותו הסכם.

6. לאחר שסקרנו את תנאי הסכם השיווק שבין המערערת לספק וכן את ההסכם הנוסף שבין רוכשי הדירות והמערערת, יש לבחון מהו "נושא ההסכם" או ההסכמים שבנדון ומיהו מקבל השירות העיקרי על פיהם.

בית-המשפט המחוזי הגיע לכלל מסקנה, כי במסגרת ההסכמים שתוארו לעיל מקבל הרוכש מידי המערערת שירותי מימון ואשראי לצורך רכישת דירת הנופש וכן שירותי ייעוץ וטיפול בניירת הנדרשת למימוש העסקה ורישומה על שמו בחו"ל. כל אלה מעידים, כך סבר בית-המשפט המחוזי, כי רוכשי הדירות מקבלים מידי המערערת שירותים ממשיים ומהותיים לצורך העסקה ועל כן, יש לראותם כמקבלי השירות העיקריים בעסקת הרכישה.

דעתי שונה.

אכן, רוכשי הדירות מקבלים מידי המערערת שירותים במסגרת העסקה, אולם מערך ההסכמים כולו מלמד כי מדובר בשירותים נלווים, שאינם עומדים במרכז העסקה ולא ניתן להגדירם כ"נושא ההסכם". הסכם השיווק, לעומת זאת, הוא הגזע שממנו צומחות העסקאות כולן. הסכם זה מלמד על עצמו, מתוך הכתוב בו, כי הספק והמערערת התקשרו בעסקה, לפיה התחייבה המערערת לאתר עבור הספק לקוחות בישראל וכן לשווק את דירות הנופש שבעיירה שמפוסין,

תמורת עמלה. העסקאות הפרטניות שנקשרו בעקבות כך בין הספק לרוכשי הדירות, וכן ההסכם הנוסף שנקשר בין רוכשי הדירות ובין המערערת, אינם אלא פועל יוצא של הסכם השיווק ובמילים אחרות, הסכם השיווק ושירותי השיווק, הניתנים במסגרתו על ידי המערערת לספק, הם הציר המרכזי שסביבו נסובים יחסי כל הצדדים הנוגעים לעסקאות שבנדון, והשירותים הניתנים על ידי המערערת לרוכשי הדירות, נובעים מתוך השירות הניתן לספק, אך אין הם "נושא ההסכם" ואין הם השירות העיקרי.

7. המשיב בסיכומיו מבקש לקרוא מעבר לכתוב בהסכמים ולראותם כעסקה שונה מזו אשר קיבלה ביטוי בלשון ההסכמים עצמם. לטענתו, ההתקשרות בין המערערת ובין הספק הינה, לאמיתו של דבר, מנגנון לשיווק משותף של דירות הנופש תוך חלוקת התקבולים בשיעורים כמעט שווים ביניהם, ואין היא משקפת עסקה למתן שירותי שיווק ומכירה תמורת עמלה.

גישה זו אינה מקובלת עלי. הלכה פסוקה היא כי כאשר לשון החוזה מצביעה בבירור על כוונת הצדדים, אין צורך ואין הצדקה ללכת אל מעבר לה, שכן חזקה על הלשון הברורה והמפורשת, שהיא משקפת את רצונם (ראו: ג' שלו דיני חוזים (תשנ"ה) 301; דנ"א 2485/95 אפרופים שיכון ויזום (1991) בע"מ נ' מדינת ישראל (לא פורסם)). עיקרון פרשני זה יפה ככלל, והוא יפה גם כאשר המדובר בפירוש מהות העסקה לצורך דיני המיסים (השוו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות פ"ד לט(2) 70, 75; ד' גליקסברג גבולות תכנון המס (תש"ן) 15). ויודגש – המשיב לא טען בשום שלב כי מדובר בפיקציה או בעסקה מלאכותית, ובית משפט קמא אף הוא הדגיש את הדבר בפסק דינו, באומרו: "למען הסר ספק, אין בפעולה זו כדי להצביע על פעולה מלאכותית לצרכי מס שנקטה המערערת".

משאלו פני הדברים, אין מקום לטענת המשיב לפיה התקשרו ביניהם המערערת והספק בהסכם שיווק אך התכוונו למיזם משותף, וכן אין מקום לטענת המשיב לפיה התחייב אמנם הספק לשלם למערערת עמלה כמפורט בהסכם השיווק, אך לאמיתו של דבר מדובר בתשלום שניתן לייחס אותו לרוכשי הדירות, משום שהוא מגולם בסכום התמורה. אכן, המשיב ראה צורך לקרוא מעבר לאמור בהסכמים ומעבר למה שבוצע בפועל, משום שתשלום העמלה על ידי הספק למערערת, כמו גם ההתקשרות עצמה, לפיה הזמין הספק מן המערערת שירותים כסוכנת מכירות בלעדית בישראל, כל אלה מהווים אינדיקציות משמעותיות לכך שנושא ההסכם איננו מתן שירות בפועל לרוכשי הדירות, כי אם מתן שירותי שיווק לספק, תושב-חוץ, שהינו גם הנהנה הדומיננטי מאותם שירותים.

סוף דבר – אני מציעה לקבל את הערעור, לבטל את פסק דינו של בית המשפט המחוזי ולקבוע כי על העסקאות נשוא הערעור שנעשו בשנת 1996, חל מס ערך מוסף בשיעור אפס,

מתוקף סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, כנוסחו במועד הרלוונטי. כמו כן אני מציעה לחייב את המשיב בהוצאות בסך של 25,000 ₪.

ש ו פ ט ת

הנשיא א' ברק:

אין בידי להצטרף לפסק דינה של חברתי השופטת א' חיות.

1. עיקרון יסוד בדיני המס הוא העיקרון כי יש למסות כל עסקה על פי מהותה הכלכלית. החזות החיצונית שהצדדים ביקשו להעניק לעסקה איננה מכרעת בדבר מהותה ובדבר תוצאות המס (ראו: ע"א 557/79 פקיד השומה תל אביב נ' צבי לידור, פ"ד לו(3) 505; ד"נ 16/82 פקיד השומה תל אביב נ' צבי לידור, פ"ד לט(2) 757). תוצאות המס של העסקה נגזרות על פי מהותה הכלכלית, ללא צורך בשימוש בנורמה האנטי תכנונית, בדבר עסקה מלאכותית אשר בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה) (ראו: ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ (טרם פורסם), פסקה 5; א' יורן, "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של 'העסקה המלאכותית', משפטים כ' 43; ד' גליקסברג, גבולות תכנון המס (המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר, התש"ן), עמ' 18-19, 90-94).

2. אכן, בבחינת מהות העסקה במקרה שלפנינו, מהווה הסכם השיווק שבין המערערת והספק אבן בוחן מרכזית. אולם, הסכם זה הוא אבן בוחן אחת ולא יחידה. הסכם זה הוא נקודת ההתחלה של בחינת מהות העסקה ואין הוא נקודת הסיום. הכינוי והאופי שנתנו הצדדים לעסקה בהסכם זה, אינם קובעים את מהותה. בבואנו לבחון את תוצאות המס של העסקה שבין המערערת והספק עלינו לבחון את מהותה על פי כלל הנסיבות.

3. כלל הנסיבות שבעסקה דנן מלמדות כי ההתקשרות בין המערערת לבין הספק השוויצרי אינה עסקת סוכן טהורה ופשוטה. ראשית, ההסכם עצמו אינו הסכם טיפוסי של יצרן/ספק עם משווק/סוכן. עיקר עניינו של ההסכם הוא מתן בלעדיות למערערת אם תעמוד במכסת מכירות מינימלית (סעיף 1). הבלעדיות מתייחסת ל- "marketing and sale of vacation rights ... in the entire territory of the state of Israel". הספק כלל אינו בעל הנדל"ן אלא הוא גוף המורשה לפעול בשמם של בעלי יחידות הנופש בשוויץ. בהסכם הוא מכונה "administrator of sales" (סעיף 2). למעשה, הוא עצמו מעין נציג או סוכן. שנית, העמלה של המערערת כלל אינה נגזרת ממחיר יחידות הנופש בפועל. המחיר לצרכן מורכב מ"מחיר נטו" שקובע הספק בתוספת עמלת המערערת

(43% עד 51% מהמחיר נטו, בהתאם להיקף המכירות). אולם למערערת שיקול דעת רחב במתן הנחות מהמחיר לצרכן, כל עוד היא מעבירה לספק את מלוא מחיר הנטו, כך שההנחה נגרעת מהעמלה. שיטת התחשבות זו, הבנויה על המחיר החוזי הקבוע בהסכם שבין המערערת והספק (מחיר הנטו) ולא על המחיר ששולם על ידי הלקוחות בגין יחידות הנופש, מלמדת כי המערערת איננה בבחינת סוכן בלבד. שלישית, שיקול הדעת הרחב המוענק למערערת ביחסיה עם רוכשי הדירות, ובכלל זה קביעת מחיר העסקה, תנאי התשלום ותנאי המימון, הוא שיקול דעת החורג בהרבה משיקול דעת של סוכן גרידא. רביעית, שיעור העמלה שנקבע (43%-51% ממחיר הנטו) הוא שיעור גבוה בהרבה משיעורי העמלה המקובלת של סוכן. יש בכך אינדיקציה לכך שהתמורה שמקבלת המערערת איננה תמורה בגין שירותי סוכן בלבד ושירותיה אינם מוגבלים לשירותים אלה בלבד. חמישית, מערכת היחסים שבין המערערת ורוכשי יחידות הנופש היא מערכת יחסים אינטנסיבית ומרובת שירותים. המערערת מחזיקה בכספי הרוכשים בנאמנות בחשבונה ומעבירה את הכסף בתשלומים לספק. היא ערבה כלפיו לקיום חיובו של הרוכש לתשלום מלוא התמורה. המערערת מסדירה את הרכישה מול הרשויות בישראל ובשוויץ ומעמידה לרוכשי שירותי מימון, במידת הצורך. יש להזכיר בהקשר זה את אופן קבלת העמלה: לתשלום האחרון של "מחיר הנטו" מצרפת המערערת את כספי העמלה. הספק מחויב להעביר את כספי העמלה תוך 48 לחשבון המערערת ואם אינו עושה כן רשאית המערערת לגבות את החוב מכספים אחרים של הספק המצויים בידה.

4. על כן, לטעמי, העסקה שבפנינו היא עסקה מורכבת. לצד מאפיינים של עסקת סוכן יש בה מאפיינים נוספים, שחורגים ממאפייני סוכנות. לדעתי, העמלה שמקבלת המערערת, איננה עמלת סוכן בלבד, אלא עמלה בגין כלל שירותיה ומאפייני העסק שלה. על סמך מהות זו, יש לבחון את "מקבל השירות" על פי ההלכה המנחה בע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862. בהתאם לכך, תוכרע שאלת זכאות המערערת לשיעור מס אפס בגין העמלה, מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: החוק) כנוסחו במועדים הרלבנטיים. לדעתי, הן הספק השוויצרי והן הלקוחות הישראלים מקבלים שירות מן המערערת במסגרת העסקה. אולם, "מקבל השירות" הדומיננטי הוא הלקוחות הישראלים. הספק השוויצרי מקבל שירותי סוכן מהמערערת. הוא הנהנה מפעילות הסוכנות של המערערת ומשלם בעדה. הלקוחות הישראלים מקבלים שירותים שונים מהמערערת, ובכלל זה שירותי תיווך באיתור דירות נופש ורכישתם, טיפול ברכישה האמורה מול הרשויות השונות בישראל ובשוויץ ושירותי מימון, ככל שיש בהם צורך. הלקוחות הישראלים הם הנהנים משירותים אלה של המערערת. הם גם נושאים מהותית בעלות השירותים, גם אם בצורה עקיפה. לתפיסתי, התמורה בגין שירותים אלה מגולמת מהותית בעמלה הגבוהה שמקבלת המערערת. השירותים האמורים הם השירותים הדומיננטיים בעסקה, ומקבליהם, הלקוחות הישראלים, הם "מקבל השירות" הדומיננטי. על כן, לא חל בנסיבות המקרה דנן שיעור מס אפס על העמלה, מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק, כפי שטוענת

המערערת.

5. אמנם, ייתכן שעקרונית יש מקום לפצל את העמלה לשני חלקים. החלק האחד משולם בגין שירותי הסוכנות שניתנו לספק השוויצרי, שזכאי לשיעור מס אפס. החלק השני משולם בגין השירותים השונים שניתנים ללקוחות הישראלים, שעליו אין להטיל מס בשיעור אפס. אולם, לא הונחה בפנינו כל תשתית משפטית ועובדתית לצורך פיצול כאמור. משלא הונחה תשתית כזו, אין ביכולתנו לעשות את הפיצול, ויש לדחות, איפוא, את טענת החברה שיש להעניק שיעור מס אפס על כל העמלה. לפיכך, דין הערעור להידחות.

הערעור נדחה. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסכום כולל של 20,000 ₪.

ה נ ש י א

השופט א' ריבלין:

1. במחלוקת שנפלה בין חברי הנשיא א' ברק והשופטת א' חיות דעתי כדעת חברתי השופטת חיות. כמוה, אף אני סבור כי מקבל השירות העיקרי בענייננו הוא החברה השוויצית, וכי על העסקות נשוא הערעור חל, לפיכך, מס ערך מוסף בשיעור אפס, בהתאם להוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975.

כפי שמסביר חברי הנשיא, מיסוייה של עסקה צריך שיעשה על פי מהותה הכלכלית, ולא על פי החזות החוזית שהצדדים בחרו ליתן לה. אני סבור, כי לאור מהותה הכלכלית של העסקה שבפנינו, מקבל השרות העיקרי מאת המערערת הוא החברה תושבת החוץ (להלן: הספק).

אכן, מערכת היחסים שבין הספק, המערערת והלקוחות הישראליים היא מורכבת, והעמידה על זהותם של הנהנה העיקרי ושל מקבל השרות במסגרת יחסים אלה היא קשה. לאחר שקילה ממושכת של עובדות המקרה, ולאחר עיון בחוות הדעת המנוגדות של חברי, באתי, כאמור, לכלל מסקנה כי יש לראות בספק את מקבל השירות העיקרי. למסקנתי זו טעמים מספר.

2. ראשית, המערערת נעדרה השפעה אמיתית על המחיר אותו גבה הספק בעבור דירות הנופש. בחוזה בין הספק למערערת, נקבע סכום הכסף אשר יועבר בכל מקרה לספק בגין רכישתה של דירת נופש ("מחיר נטו"). כמו כן הכתיב הספק למערערת בחוזה את "המחיר לצרכן" שניתן לגבות מהלקוחות. מחיר זה, לפי הגדרתו, היה שווה לסכום מחיר הנטו והעמלה המשתלמת למערערת. משמעות הדברים היא כי הספק קבע הן את מחיר המינימום של דירת הנופש, והן את

מחיר המקסימום שלה. המערערת יכולה הייתה אמנם להפחית ממחיר המקסימום, אך כל גריעה שכזו באה על חשבון העמלה לה הייתה זכאית. מנגד, המערערת הייתה מנועה מלחרוג אל מעבר למחיר לצרכן – ולהגדיל בדרך זו את העמלה המשתלמת לה. בכך שונה מצבה של המערערת ממצבו של היבואן הרגיל. למעשה, המערערת הייתה כבולה למחירים הנקבעים על ידי הספק. חוסר הגמישות ביחסיה עם הלקוחות המקומיים מעיד כי החוזה בין המערערת לבין הספק הוא חוזה למתן שירות לאותו ספק, בו נקבע מנגנון ברור וקבוע לתשלום התמורה מאת הספק. הוא מקשה גם על ראיית יחסי המערערת עם הקונים הישראליים כיחסים שבין נותן שירות למקבלו, באשר ברגיל לנותן השרות היכולת לקבוע, לפי שיקוליו הוא, את מחיר השרות הניתן על ידו.

שנית, לדעתי, דווקא העמלה הגבוהה אשר השתלמה על ידי החברה הזרה, מלמדת עד כמה שירותיה של המערערת היו חיוניים לאותה החברה. איני מסכים עם גישתו של חברי הנשיא לפיה עמלה גבוהה זו מגלמת את השירותים אותם מקבלים הלקוחות. חברי סבור כי בכך שהלקוחות נושאים בעלות השירותים, יש כדי להראות כי הם מקבלי השירותים. לדעתי, לא כך הדבר כאן. מחירו של מוצר, מבטא את מכלול השירותים שלהם נדרש היצרן במסגרת הליכי ייצור המוצר ושיווקו. מחירו של מוצר אינו מבטא רק את עלות חומרי הגלם, שכרם של הפועלים וכדומה, אלא אף את עלות קבלת שירותיהם של רואי חשבון, עורכי דין, פרסומאים ועוד. ברי כי אין די בכך שעלות זו מגולמת במחיר לצרכן כדי להביא למסקנה לפיה הצרכן הוא מקבל השירות מאת רואה החשבון, עורך הדין והפרסומאי. מחיר המוצר, וחלוקת עלויות הייצור והשיווק בין הצרכן ליצרן, הם פונקציה של גמישויות הביקוש וההיצע, ולא של זהות מקבלו של שרות זה או אחר. זאת ועוד, בענייננו שלנו לא הוכח כי המחיר הנגבה מאת הרוכשים הישראליים גבוה מהמחיר הנגבה מאת רוכשים אחרים, קרי שהמדובר במחיר מיוחד המגלם שירותים יוצאי דופן שקיבלו הלקוחות. אדרבא, הובהר, כאמור, כי החוזה הגביל את יכולת המערערת לגבות מהלקוחות תמורה.

שלישית, יש להתחשב אף בתנאי הבלעדיות שבחוזה בין הספק לבין המערערת. החוזה מבטיח למערערת בלעדיות בקשר למכירת הדירות בשטחה של מדינת ישראל. הוא אף קובע כי במידה שתופר בלעדיות זו, ותיערך עסקה עם תושב ישראל שלא באמצעות המערערת, המערערת תהא זכאית לעמלה, משל הייתה זו היא שערכה את העסקה. לאמור – אף מבלי שנתנה כל שירות ללקוח ישראלי, הייתה זכאית המערערת לתמורה החוזית. הדבר יכול להעיד על משניות השרות הניתן ללקוח הישראלי ביחס לשרות הניתן לחברה הזרה. הצדדים הניחו, כי בפעילותה בישראל, מפרסמת המערערת את הטובין אותם משווק הספק, וכי על שירות זה – שירות הניתן לספק – היא ראויה לתמורה.

רביעית, יש לציין, כי במערכת היחסים שבין הלקוחות הישראליים, לאחר שאותרו, לבין

הספק, תפקידה של המערערת היה משני יחסית. תפקידה של המערערת התמצה בעיקר באיתור הלקוח, ולכל היותר, בחלק מהמקרים, בסיוע במימון ובפריסת התשלומים. החוזים אשר נכרתו באשר לרכישת דירת הנופש, נחתמו בין הלקוחות לבין הספק, והפעולות השונות בקשר לרכישת הדירות במדינת שוויץ, בוצעו בשוויץ על ידי נוטריון שוויצי. עוד יודגש כי אישורו של הספק נדרש לכל התקשרות עם לקוח למכירת דירת נופש. אשר על כן, אף החוזים שנחתמו בין המערערת ללקוחות בקשר להעברת כספי התמורה לספק באמצעותה, הוכפפו לתנאי מתלה, והם נכסנו לתוקפם רק עם אישור ההתקשרות על ידי הספק.

3. בשל כל אלה, סבור אני כי מקבל השירות העיקרי בענייננו היה הספק השוויצי. משירותי התיווך שסיפקה המערערת, נהנו, כמובן, שני הצדדים לעסקה, אך הספק הפיק מהם הנאה רבה יותר מזו שהופקה על ידי הלקוחות הישראליים. הגורמים האמורים מצביעים על כך שבפעולותיה חסכה המערערת מהספק את הצורך לבצע בעצמו פעולות שיווק, פרסום ואיתור לקוחות. אלמלא שכר את שירותי המערער, היה על הספק השוויצי לשלוח נציג שוויצי לארץ אשר ינהל עבורו את מלאכת השיווק. בהקשר זה יוער כי בענייננו הנכס הנמכר – דירת נופש – מצוי בחוץ לארץ, ועל כן, לכאורה, דבר אינו מונע מבעד תושב ישראל מלהתקשר עם הספק ישירות – באמצעות הטלפון, האינטרנט, או כל אמצעי אחר, על מנת לרכוש את המוצר; אין הוא נדרש לשירותים של ייבוא המוצר. בהינתן מציאות טכנולוגית זו, דומה כי תפקידה העיקרי של המערערת היה לשווק את מרכולתו של הספק ולמצוא עבורו לקוחות, ולא דווקא לסייע בידם של הלקוחות, המבקשים לעצמם דירת נופש במדינת שוויץ, לשים ידם על אשר חפצו בו.

4. במאמר מוסגר, ייאמר כי איני משוכנע כי צודק המשיב בטענתו כי בפנינו עסקה של "ייבוא תירות" ולא עסקה של "ייצוא שירותים". המשיב סבור שבשל כך, ובשל שתכלית הוראת החוק היא עידוד ייצוא שירותים, יש למנוע מהמערערת את ההקלה. אך התמונה מורכבת יותר מכפי שהמשיב מבקש לציירה. קשה מאוד, לעיתים, לסווג פעילות של מתן שרות, כייבוא או כייצוא. אם נניח כי אלמלא פעלה המערערת היו הלקוחות מתקשרים ישירות עם החברה השוויצית – הרי שאז היה משולם מלוא המחיר לצרכן, בו חב הקונה, לתושב הזר. משפועלת המערערת בישראל, לפי הנחה זו, הרי שחלק מהמחיר לצרכן – אותה העמלה אשר נקבעה בחוזה בינה לבין הספק – משתלם על ידי החברה השוויצית למערערת – תושבת ישראל. המערערת מייצאת, לפי ניתוח זה, שירותי שיווק – במקום שהחברה הזרה תעסוק בעצמה בשיווק ובפרסום – עוסקת בכך חברה ישראלית. אכן, איני אומר כי ניתוח זה דווקא הוא הנכון; מבקש אני רק להצביע על השניות שבפעילות המערערת ועל הקושי לראות בה פעולת ייבוא מובהקת או פעולת ייצוא מובהקת. כמובן זה, דומות נסיבות המקרה שבפנינו לנסיבותיו של המקרה אשר נדון בע"א 41/96 קסטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862, ואשר הביאו את השופט ט' שטרסברג-כהן לקבוע כי: "לפנינו עסקת ייצוא מובהקת (של שירות), שהניבה יבוא

בצורה של כיסוי שניתן על ידי החברות הזרות לישראליות" (שם, בעמ' 875).

אשר על כן, כאמור, מצטרף אני לפסק דינה של חברתי השופטת א' חיות.

ש ו פ ט

הוחלט, ברוב דעות, כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, כ"ב שבט, תשס"ד (02.02.04).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ה נ ש י א