

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9303/03

בפני: כבוד השופט א' ריבלין

כבוד השופטת א' חיות

כבוד השופט י' עדיאל

המערער: עו"ד יעקב מוסל

נ ג ד

המשיבה: מדינת ישראל - מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
מיום 17.7.03 בע"ש 2583/99 שניתן על-ידי כבוד השופט ג'
קלינג

בשם המערער: בעצמו

בשם המשיבה: עו"ד אלעד פרסקי

פסק-דין

השופט י' עדיאל:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט ג' קלינג) בו נדחה ערעורו של המערער, עורך דין במקצועו, על החלטת רשויות מס ערך מוסף לחייבו בתשלום מס בגין שכר טרחת עורך דין שקיבל מתושב חוץ. השאלה העומדת להכרעה היא אם שירותו של המערער ניתן לגבי נכס המצוי בישראל, כמשמעותו בתקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976.

הרקע

2. המערער נתן שירותים משפטיים לשתי חברות גרמניות, אשר צורפו להליכים משפטיים שהתנהלו בישראל, מכוח הודעות צד שלישי שנשלחו אליהן. את שירותיו של המערער שכרה חברת הביטוח הגרמנית "קולונייה", אשר ביטחה את אחריותן של

החברות הגרמניות, ועל-כן היה לה אינטרס כלכלי בדחיית התביעות נגד מבוטחותיה. לאחר שקולוניה שילמה למערער את שכר טרחתו, חייבו המשיב, מנהל מס ערך מוסף בפתח תקווה, בתשלום מס ערך מוסף על שכר הטרחה שקיבל בשיעור רגיל. על חיוב זה השיג המערער בפני המשיב. משנדחתה השגתו ערער על כך לפני בית המשפט המחוזי.

ההליך בפני בית המשפט המחוזי

3. בפני בית המשפט המחוזי טען המערער כי שיעור המס בו הוא חב הינו אפס. זאת, נוכח הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן גם - החוק), הקובעת:

”אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

...

(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין זה...”.

המשיב סבור מנגד כי עניינו של המערער נופל לגדרה של תקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף (כנוסחה במועד הרלוונטי), לפיה:

”לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל...”.

דהיינו, כאשר התשלום הוא תמורת שירות בגין נכס המצוי בישראל, יחול שיעור המס הרגיל, אף אם השירות ניתן לתושב חוץ.

4. בית המשפט המחוזי דחה את ערעורו של המערער. בית המשפט קבע כי שכר הטרחה שקיבל המערער חייב במס ערך מוסף בשיעור רגיל, נוכח העובדה כי שירותיו של המערער ניתנו בגין נכס המצוי בישראל.

תחילה פנה בית המשפט להגדרתו של ”נכס” בחוק מס ערך מוסף ובתקנות שהותקנו על-פיו; בסעיף 1 לחוק זה מוגדר נכס כ”טובין או מקרקעין”. ”טובין”, על-פי הגדרתם בהמשך הסעיף, כוללים זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים. תקנה 12א(א) הנזכרת מוסיפה, כי הגדרת נכס כוללת גם זכות בתאגיד, ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם. לפירוש המונח ”זכות” פנה בית המשפט קמא לפסק

דינו של הנשיא שמגר בע"א 418/86 רוזין נ' מנהל המכס ומס ערך מוסף - תל אביב, פ"ד מג(1) 837 (להלן - עניין או הלכת רוזין). באותו עניין, ערער עורך דין אשר ייצג תושבי חוץ בתביעה לפיצויים בגין נזקי גוף שנגרמו להם בתאונת דרכים בישראל. נפסק שם, כי המונח "זכות" (הנכלל בהגדרת "טובין", החוסים תחת כנפי המונח "נכס") כולל גם זכות לפי הדין החל בישראל, המקים עילת תביעה לפיצויים לפי דיני הנזיקין.

בית המשפט המחוזי קבע כי אין להבחין בין שירותים הניתנים לצורך מימוש זכות תביעה (כפי שהיה בעניין רוזין) לבין שירותים שניתנו למימוש הזכות להתגונן, וכי דין אחד צריך להיות לשניהם. על-כן ראה בית המשפט קמא את השירות שניתן בענייננו לצורך התגוננות של תושב זר מפני תובענה, כעומד בשתי הדרישות שבתקנה, בהיותו "נכס", "המצוי בישראל". בהתייחס לטענתו הנוספת של המערער, כי את שירותיו הוא נתן למבטח הגרמני ולא לחברות הגרמניות שכנגדן נשלחה הודעת צד ג' בישראל, ועל-כן שירותיו לא ניתנו לשם מימוש זכותו של אותו מבטח להתגונן בישראל, קבע בית המשפט המחוזי, כי אף אם שכרו של המערער משולם לו על-ידי חברת הביטוח הגרמנית, חובותיו כעורך דין חלות כלפי הלקוחות אותם ייצג בבתי המשפט בארץ, ועל-כן הוא נתן שירותים בגין נכס המצוי בישראל.

נגד פסק דין זה מופנה הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

5. לטענת המערער, זכותו של תושב חוץ להגיש כתב הגנה בבית משפט ישראלי בתובענה שהוגשה נגדו, איננה הזכות הרלוונטית להגדרת "נכס" בהקשר דנא. לטענתו, הלכת רוזין התייחסה לזכות אחרת, והיא - זכותו של תובע בנזיקין לפיצויים. בעניין רוזין הוגבלה פרשנות המונח "זכות" לזכות רכושית בעלת ערך כלכלי. לעומת זאת, לטעמו של המערער, זכותו של נתבע איננה זכות רכושית, אלא זכות אישית או "...דיונית שאינה שייכת למערכת הכלכלית הרלוונטית לנושא המע"מ". מסקנה זו נובעת, לשיטת המערער, מההבדל הקיים בין תובע לבין נתבע; בעוד תובע מבקש לשפר את מצבו נכון ליום הגשת התביעה, כל שמבקש הנתבע הוא "שיניחו לו". מכאן, כך סבור המערער, שהזכות להתגונן אינה זכות רכושית.

מוסיף המערער וטוען, כי אף אם בנכס עסקינן, נכס זה אינו מצוי בישראל, שכן "מקבל השירות" במקרה דנא הינו חברת הביטוח הגרמנית ששילמה לו את שכרו, וזו לא נתבעה בארץ. לשיטתו, הנכס שהיה "בסכנה פוטנציאלית" בתיקים המשפטיים

שהתנהלו היה כספה של חברת הביטוח הגרמנית. כסף זה איננו מצוי בישראל, מעולם לא היה מצוי בישראל, ואין לו כל זיקה לישראל. לעומת זאת, החברות הגרמניות, אף שיוצגו על-ידי המערער בארץ, לא תושפענה, מבחינה כספית, מהתדיינויות בישראל, שכן אחריותן מבוססת על-ידי חברת הביטוח הגרמנית. על-כן, האינטרס הכספי הקשור לשירותים אותם העניק המערער, נוגע, לשיטתו, רק לחברת הביטוח הגרמנית ולכספה, אשר כאמור איננו מצוי בארץ.

6. דעתו של המשיב שונה. לשיטתו, אין להבחין, לעניין הגדרתה של "זכות", בין תובע לבין נתבע. משעה שהוגשה תביעה, "ניתן לצייר את ה'נתבע' כמי ש'הושלך' לזירת ההתמודדות" שבה הצדדים לתביעה מתמודדים על אינטרס כלכלי. אינטרס כלכלי זה, או הפוטנציאל לזכות בו, הינם זכות בעלת ערך כלכלי לשני הצדדים, ולאור הלכת רוזין, שירותיו של המערער ניתנו לגבי זכות זו, והתמורה שהתקבלה בגין שירותים אלה חייבת, על-כן, במס. המשיב מפנה בהקשר זה לפסקי הדין שניתנו בבית המשפט המחוזי בירושלים על-ידי הנשיא ו' זיילר והשופט ד' חשין, אשר ראו כ"זכות" לעניין התקנה, את זכותו של אדם להיות מוגן כנגד הפגיעה ב'ניטרליות של חיובים'. כדברי הנשיא זיילר בעמ"ה 10/94 שפאר סיטון ושות' נ' מנהל מע"מ, מיסים ט/1 עמ' ה-29: "ניתן לומר שבדרך כלל עצם הזכות שיש לאדם לטפל ב'ניטרליות של חיובים' שהופרה, והכול בניסיון להשיב את ה'ניטרליות' על כנה, היא זכות המוגדרת כנכס כמשמעותם בחוק ובתקנות עצם הגשת התביעה מערערת את ה'ניטרליות' שלו משום שאם לא יתגונן כנגדה הוא ייפגע בנכסיו. הפעלת זכות הנתבע להתגונן היא זכות המוגדרת כ'נכס' לצורך החוק בדיוק כשם שהפעלת זכות תביעה היא נכס כזה". הנמקה זו אומצה על-ידי השופט ד' חשין בע"ש 738/95 צבי אגמון, עו"ד נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יב/5 עמ' ה-27.

אשר למיקומה של הזכות, טוען המשיב, אף זאת בהסתמך על הלכת רוזין, כי מקום הימצאה של הזכות הוא המקום בו ניתן לאכוף אותה. מכאן, לטענת המשיב, שאם נכפתה על בעל דין התדינות בישראל, אין לבעל הזכות אפשרות לבחור במקום בו יממש את זכותו להתמודד על האינטרס הכלכלי שבמחלוקת ושומה עליו לעשות זאת בישראל. על-כן סבור המשיב כי במקרה דנא מצויה הזכות בישראל. עוד טוען המשיב, כי נוכח העובדה שחברת הביטוח היא הנושאת בסיכון שבהתדיינויות של החברות הגרמניות, הרי שחברת הביטוח גם הייתה בעלת הזכות, שהיא הפוטנציאל לזכות באינטרס הכלכלי שבמחלוקת. מכאן, לטענת המשיב, שהמערער נתן שירות לגבי נכס המצוי בישראל, אף שחברת הביטוח לא הייתה צד פורמלי להליכים המשפטיים בארץ. תימוכין למסקנתו זו מוצא המשיב במשאבים שהשקיעה קולוניה בהליך בו

נקבעה הבעלות על האינטרס הכלכלי. השקעה זו היא ראייה, להשקפתו של המשיב, לכך שבישראל מצוי נכס בעל ערך של חברת הביטוח. לסיום טוען המשיב, כי לטעמו אין צורך לדון בשאלת זהותו של בעל האינטרס הכלכלי שלגביו ניתנו שירותי המערער. שכן, המערער נתן שירות לגבי אינטרס כלכלי המצוי בישראל, וזהות בעל האינטרס אין לה השלכה על מסקנה זו.

דיון

7. דין הערעור להידחות. שירותי המערער ניתנו לגבי נכס אשר מצוי בישראל. על-כן, בצדק חויב המערער בתשלום מס ערך מוסף על השכר שקיבל בגין שירותים אלה בשיעור הרגיל. אבאר את דבריי.

8. שירותיו המשפטיים של המערער בהם עסקינן, ניתנו לחברות גרמניות אשר נטלו חלק בהליכים משפטיים שהתקיימו בארץ. כאמור, מבטחת אחריותן של אותן חברות היא חברת הביטוח הגרמנית קולוניה, אשר שכרה את שירותיו של המערער ושילמה את שכרו. על-כן, מוכן אני להניח כי "מקבל השירות" האמיתי בענייננו, כטענת המערער, הייתה חברת הביטוח הגרמנית. דומה כי אף המשיב מסכים לכך. ואולם, בכך אין כדי לשנות מהמסקנה שהשירות ניתן בנוגע לנכס המצוי בישראל.

"נכס", כאמור בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, הינו טובין או מקרקעין. על הגדרת "טובין" נמנית, כאמור, גם זכות. כלומר, זכות נחשבת אף היא ל"נכס" לצורך חוק מס ערך מוסף ותקנותיו. משמעותו של הביטוי "זכות" כמובנו בתקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף נדון בעניין רוזין. באותה הלכה שתנחה אותנו גם לצורך הדיון הנוכחי, נדון מקרה ספציפי של זכותו של תושב חוץ לתבוע בישראל פיצויים לפי דיני הנזיקין. הנשיא שמגר נמנע באותו מקרה ממתן הגדרה ממצה למונח "זכות". פרשנותו של מונח זה, נקבע, "...תיבנה, כמקובל עלינו לא אחת, ממקרה למקרה" (ע' 844 לפסק הדין). לצורך אותה מחלוקת שהובאה לפניו, פסק הנשיא שמגר כי זכות "כוללת זכות רכושית... בעלת ערך כלכלי. זכות כזו היא, ללא ספק, 'נכס' במובנו של חוק מס ערך מוסף". זכות לפיצויים מכוח דיני הנזיקין, נקבע באותו פסק דין, מקיימת את תנאי ההגדרה של "זכות" כמשמעותה בתקנה, ועל-כן שכר הטרחה שהתקבל בגין הטיפול באותה זכות חייב במס ערך מוסף בשיעור רגיל.

9. המערער מבקש להבחין בין הלכת רוזין לבין המקרה שלפנינו על יסוד הטענה, כי שם דובר בזכות לקבלת פיצויים שהיא זכות רכושית בעלת ערך כלכלי, ואילו כאן מדובר בזכות להתגונן שהיא זכות דיונית שאין לה ערך כלכלי והיא אינה זכות רכושית. שהרי, לפי הטענה, הנתבע אינו "רוצה להרוויח כסף" אלא "שיניחו לו". בעניין רוזין לא נעשתה הבחנה מעין זו, ומקובלת עלי השקפתו של בית המשפט המחוזי, אשר נתמכת גם בפסיקת בתי משפט מחוזיים אחרים שנזכרה לעיל, שגם הזכות להתגונן אשר עומדת לנתבע היא זכות בעלת משמעות כלכלית, שנועדה למנוע את חיובו בחיובים בהם מבקש התובע לחייבו.

אציין, עם זאת, שלדעתי, אין הכרח לבסס את חיובו של המערער במס ערך מוסף על פרשנותה של הזכות להתגונן כזכות רכושית. קונסטרוקציה זו, מבוססת, למעשה, על ההנחה שהשירות עליו מוטל המס צריך שיהא שירות לגבי נכס, במקרה שלפנינו לגבי זכות, השייכת למקבל השירות או שמקבל השירות טוען לגביה לזכות, כמו תובע המבקש לממש את זכותו לקבלת פיצוי. אלא שהתקנה אינה מדברת דווקא בשירות הניתן לגבי זכות שבבעלותו של מקבל השירות או שמקבל השירות מבקש לזכות בה. עניינה של התקנה בשירות שניתן "לגבי נכס", בכלל זה לגבי זכות. זכות כזו יכול שתהא גם אותה זכות שנדונה בעניין רוזין - היא הזכות לקבלת פיצוי. אמנם הנתבעים אינם טוענים לזכות לקבלת הפיצוי, אלא מבקשים לסכל את הניסיון לזכות בפיצויים על דרך של דחיית התביעה, אך גם כך מדובר בשירות לגבי הזכות נשוא התביעה. לשון אחר, כנגד כל זכות עומדת חובה, והטיפול בצד החובה הינו, בהכרח, טיפול גם בצד הזכות, אם כי מנקודת ראות שונה מזו של הטוען לזכות.

10. אף הרציונאלים העומדים בבסיסם של סעיף 30 לחוק מס ערך מוסף ותקנה 12א(א) תומכים במסקנה זו; מרבית העסקאות אשר חל עליהן שיעור אפס הן עסקאות של ייצוא שירותים. עסקאות מעין אלו ביקש המחוקק לעודד על-ידי מתן פטור ממס. על-כן נקבע בסעיף 30א(5) כי בעסקה כזו שיעור מס הערך המוסף יהא אפס. עם זאת, במקרים המנויים בתקנה 12א קיימת זיקה בין ה"נכס" או בין מקבל השירות, לבין ישראל. במקרים כאלה, ההנחה היא שמקבל השירות יזקק ממילא לשירות "ישראלי", ואין צורך לעודד אותו לכך על-ידי תמריץ בדמות הפטור ממס. במקרים אלה אין תחולה לסעיף 30א(א) (ראה עניין רוזין, בע' 844; ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862, 874-875; ע"א 3196/01 גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נח(2) 682, 686). כך גם בענייננו: החברות המבוטחות על-ידי קולוניה נתבעו לדין במדינת ישראל (על דרך של הודעה לצד שלישי). אם רצתה קולוניה להתגונן בפני תביעה זו, כפי שאכן היה, היא הייתה חייבת לעשות כן במדינת

ישראל, באמצעות עורך דין ישראלי. בנסיבות כאלה אין צורך בתמריץ הפטור ממס כדי לעודד ייצוא של שירותים ישראליים, שכן כורח הנסיבות הוליד את היזקקותה של קולוניה לשירות משפטי ישראלי.

11. גם מקום הימצאה של הזכות במקרה שלפנינו הוא בישראל. בעניין רוזין נקבע, כי הזכות מצויה במקום בו ניתן לאכוף אותה באופן אפקטיבי (ע' 845 לפסק הדין). בענייננו, הן הזכות להתגונן והן הזכות לפיצוי הן זכויות שמקום אכיפתן בישראל, וממילא השירות הניתן בקשר אליהן הוא שירות "שניתן לגבי נכס המצוי בישראל" כמשמעותו של ביטוי זה בתקנה.

לעניין זה אין נפקות לכך שהשירות ניתן לקולוניה ולא לחברות הגרמניות הנתבעות בהודעת צד ג'. קולוניה, חברת הביטוח הגרמנית, אמנם לא הייתה צד להליכים המשפטיים. ואולם, היה לה אינטרס כלכלי בהדיפת ההודעה לצד ג' נגד מבוטחיה. על-כן, היא הזמינה מהמערער את השירות של מתן הגנה משפטית ללקוחותיה. לעניין זה אין כל רלבנטיות לעובדה שכספיה של קולוניה, בהם היא תעשה שימוש לצורך תשלום התביעות (אם מבוטחיה יחויבו בדין), מצויים בחו"ל ולא בארץ. שכן השירות שניתן על-ידי המערער אינו נוגע לכספיה של החברה הנמצאים בחו"ל (הגם שעשויה להיות לו השלכה על כספים אלה), אלא לזכות התביעה נגד מבוטחיה הנמצאת בארץ. מסיבה זו אני גם סבור שכדי לקבוע שהזכות לגביה ניתן השירות מצויה בארץ, אין הכרח להיזקק לנימוקו של בית המשפט המחוזי, כי חובותיו של המערער כעורך דין עמדו כלפי החברות הגרמניות שיוצגו על ידו, אף ששכרו שולם לו על-ידי המבטחת.

12. לאור האמור אני סבור, כי צדק בית המשפט המחוזי בקביעתו כי עסקינן ב"זכות" הנחשבת כ"נכס" לצורכי תקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף וכי מצויה היא בארץ. על-כן שכר הטרחה שקיבל המערער בגין מתן שירות לגבי זכות זו חייב במס ערך מוסף בשיעור הרגיל.

התוצאה היא שהערעור נדחה. המערער ישלם למשיב הוצאותיו ושכר טרחת עורך-דין בערעור בסכום כולל של 20,000 ₪.

השופט א' ריבלין:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עדיאל.

ניתן היום, כ"ו בחשון תשס"ה (10.11.04).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט