



# כנס המסים ה-54

של לשכת יועצי מס בישראל

TAX  
PRO  
2025

## שולחנות דיון מקצועיים מהשטח אל השולחן

בהובלת:

חטיבת הקשר עם רשויות המס | פורום המסים המקצועי

אייל אלון - יועץ מס (משפטן)  
משנה לנשיא, יו"ר פורום המסים המקצועי  
בלשכת יועצי מס בישראל

דנה זמלאי-כהן, יועצת מס  
סגנית נשיא, יו"ר חטיבת הקשר עם רשויות המס  
בלשכת יועצי מס בישראל

## דיון מקצועי בנושא מס ערך מוסף

אפרת אורנשטיין, רו"ח, ממונה אזורית מע"מ נתניה  
גל גרינברג, רו"ח (משפטן), מנהל מחלקת מיסים עקיפים במשרד רו"ח KPMG  
שחר שאבי, עו"ד, יוע"מ, סגן נשיא לשכת יועצי מס



# כנס המסים ה-54 של לשכת יועצי מס בישראל

TAX  
PRO  
2025

תחום המסים בישראל הוא אחד התחומים הדינמיים והמתפתחים ביותר במשק. הוא משתנה ללא הרף לצד ההתפתחויות הכלכליות, הרגולטוריות והטכנולוגיות, ומשקף את הפעילות העסקית הגלובלית והדיגיטלית של ימינו. השינויים החוזרים והמתעצמים – ברמות החקיקה, הפרשנות, והיישום – מחייבים את העוסקים בו לעמוד בחזית הידע, להיות דרוכים לעדכונים בזמן אמת, ולהבין את ההשלכות הרחבות של כל שינוי על ציבור משלמי המסים ועל קופת המדינה.

יועצות ויועצי המס ניצבים בחזית הקשר שבין משלמי המסים לבין רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי וכמייצגים, תפקידם לחזק את משולש הנאמנות הזה במימוש זכויותיו של האזרח ובהקפדה על מילוי חובותיו הבירוקרטיות והכספיות. זהו תפקיד משמעותי, הדורש ידע, אחריות, מקצועיות והבנה מעמיקה של המערכת על כל רבדיה.

יחד עם זאת, הקשר שבין יועצי המס המייצגים לבין רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי הוא לא רק חשוב – הוא חיוני והכרחי לשם מתן שירות מקצועי, אמין ויסודי למשלם המסים. שיתוף הפעולה הרציף והתקשורת הישירה עם הרשויות הם תנאי יסוד לעבודה מקצועית המבוססת על שקיפות, אמון ודיוק.

מחובתם המקצועית של יועצות ויועצי המס להתעדכן באופן שוטף בחקיקה המתחדשת, בהחלטות ובהוראות החדשות, ולהתאים את עצמם להתקדמות הטכנולוגית – הכול, במטרה לספק את המענה המקצועי והיעיל ביותר ללקוחותיהם, משלמי המסים.

חטיבת הקשר עם רשויות המס והפורום המקצועי בלשכת יועצי מס, פועלים ללא לאות, יום-יום, על מנת לספק מידע מקצועי ועדכונים שוטפים ליועצי המס, ולעמוד בקשר הדוק עם רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי בכל הנוגע לחידושים, חידודים, החלטות ותהליכים מקצועיים.

**אנו מאחלים לכם כנס פורה, מעשיר ומלא השראה.**

**אייל אלון - יועץ מס (משפטן)**  
משנה לנשיא, יו"ר פורום המסים  
המקצועי בלשכת יועצי מס בישראל

**דנה זטלאוי-כהן, יועצת מס**  
סגנית נשיא, יו"ר חטיבת הקשר עם  
רשויות המס בלשכת יועצי מס בישראל



**בחוברת זו נעסוק באחד הנושאים המרכזיים והמשמעותיים ביותר בעולם המס  
ובפעילותם היומיומית של יועצות ויועצי המס**

## מס ערך מוסף

**תתי הנושאים שיעלו לדיון כוללים מגוון סוגיות מהותיות המשפיעות על עבודת המייצגים  
ולהלן עיקריהם:**

- דירות לשכירות קצרה מועד - האם אירוע חייב מע"מ.
- רכבים מעל 3.5 טון, האם עונים להגדרת רכב עבודה או שמא יש איסור קיזוז מע"מ בגינם.
- עסקה מעורבת לתושבת איזור אילת - מהי חבות המע"מ.
- מתן שירות לתושב חוץ, באילו מקרים שיעור אפס או שיעור מס מלא - 30 א(5).
- מתן שירות לאו דווקא לתושב החוץ (גם לישראלי) - כאשר נותן השירות בחו"ל - 30 א(7).
- המועד והתנאים להוצאת חשבונית עצמית לעומת דיווח עסקאת אקראי.
- פרקטיקה בהארכת מועדים לניכוי מס תשומות בחשבונות מעל 6 חודשים.
- האם קיימת חבות במס עסקאות בעת מכירת נכס מקרקעין שקוזז בגינו מע"מ והמוכרים הינם היורשים מחוסרי תיק.













## החטיבה המקצועית

**החלטת מיסוי : 7/11**

**תחום החלטת המיסוי : מס ערך מוסף**

**הנושא : החבות במע"מ של שירותים הניתנים לתושב החוץ ולתושב ישראל הקשורים לנכסים**

**בלתי מוחשיים המיובאים לישראל - החלטת מיסוי בהסכם**

### **העובדות :**

1. עוסק ישראלי (להלן: "העוסק"), המפעיל בישראל בית תוכנה, מעניק שירותים לחברה זרה המייצרת תוכנות בחו"ל (להלן: "תושב חוץ").
2. שירותים אלה כוללים, בין היתר, יצירת קשרים עסקיים בין תושב החוץ לגורמים שונים, בישראל ובחו"ל (להלן: "הרוכשים"). השירותים האמורים תורמים לרכישת התוכנות ע"י גורמים אלה מתושב החוץ (להלן: "השירותים").
3. הרוכשים משלמים ישירות לתושב החוץ בגין רכישת התוכנות, אשר מסופקות להם באמצעות האינטרנט.
4. העוסק מקבל מתושב החוץ עמלה בגין מתן השירותים.
5. נוסף על מתן השירותים לתושב החוץ, העוסק מעניק ללקוחות בישראל ובחו"ל, שרכשו את התוכנות מתושב החוץ, שירותים נוספים, לרבות התאמות, הדרכות וכו' (להלן: "השירותים הנוספים"). השירותים הנוספים ללקוחות בחו"ל ניתנים ע"י העוסק הן מישראל והן בחו"ל. העוסק מדווח על העסקאות של מתן השירותים הנוספים כחייבות במע"מ בשיעור מס מלא, ככל שמדובר בלקוח ישראלי.
6. לתושב החוץ אין עסקים או פעילות בישראל והוא אינו רשום בישראל.

### **הבקשה :**

עמדתנו בקשר לשיעור המס החל בגין מתן השירותים ע"י העוסק.

### **החלטת המיסוי ותנאיה :**

1. סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ קובע, כי יחול מס בשיעור אפס על שירות הניתן לתושב חוץ, ובלבד שהתקיימו התנאים להלן:

1.1. השירות ניתן ו "תושב חוץ" כהגדרתו בס' 30 (ג) לחוק מע"מ, קרי:

**"תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל"**

בסעיף 1 לחוק מע"מ נקבע כי תושב חוץ הוא:

**".....(2) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל"**

1.2. השירות לא ניתן, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, אלא אם תמורת השירות מהווה חלק מערך טובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס.

1.3. מתקיימים התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ, קרי בספרי החשבונות של העוסק נרשמו מחיר העיסקה, לרבות דרך התשלום והמטבע שבו שולמה, וכמו כן בידי העוסק הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה.

1.4. השירות לא ניתן לגבי נכס המצוי בישראל, כאמור בתקנה 12א(א) לתקנות מע"מ, אלא אם תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס.

2. לאור כל המקובץ לעיל, החבות במע"מ בשל מתן השירותים והשירותים הנוספים הינה כדלקמן:

2.1. בגין השירותים הניתנים לתושב החוץ בקשר לרכישות שביצעו תושבי ישראל:

כאמור, בסעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ נקבע, כי במידה והוכח כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין כפי שנקבע בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, יחול על השירות מע"מ בשיעור אפס.

בענייננו, אף כי יבוא התוכנות הינו בגדר יבוא של טובין בלתי מוחשיים, עפ"י הוראות סעיפים 2 ו-26 (ב) לחוק מע"מ חל מע"מ בשיעור מלא בשל היבוא כאמור. אשר על כן, בשל מתן השירותים הנ"ל יחול מע"מ בשיעור אפס בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן:

2.1.1. יוכח ע"י העוסק כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין. לעניין זה נדרש, כי בידי העוסק חשבון ספק לפיו יוכח כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין המיובאים. חשבון הספק יישמר בידי העוסק כחלק מספריו.

2.1.2. יוכח ע"י העוסק כי הרוכשים הישראלים (היבואנים) שילמו מע"מ בשיעור מלא של יבוא התוכנות.

לעניין זה יצוין, כי עפ"י תקנה 6ג' לתקנות מע"מ על הגורם המייבא לשלם את המע"מ באחת משלוש הדרכים הבאות: באמצעות המוסד הכספי, המעביר את התמורה בשמו לחו"ל, ואם אין הוא מעביר את התמורה לחו"ל באמצעות מוסד כספי: באמצעות הוצאת חשבונית עצמית (במידה והרוכש הישראלי הוא עוסק) או באמצעות דיווח על עסקת אקראי (במידה ואין הוא בגדר עוסק). אשר על כן, נדרש כי בידי העוסק ימצא, כחלק מספריו, העתק של אחד המסמכים הבאים:

2.1.2.1. המסמך שהנפיק המוסד הכספי למעביר המט"ח לחו"ל, המעיד על תשלום מע"מ בגין היבוא ("מסמך אחר").

2.1.2.2. החשבונית העצמית שהוציא מייבא הטובין, אם הוא בגדר "עוסק" לצרכי חוק מע"מ.

2.1.2.3. טופס דיווח על עסקת האקראי.

יודגש כי, במידה ואין בידי העוסק העתק של אחד המסמכים כאמור לעיל, עליו לדווח על השירותים שנתן לתושב החוץ כחבים במע"מ בשיעור מלא.

2.2. בגין השירותים הנוספים הניתנים ללקוחות בישראל:

בשל מתן השירותים האמורים בישראל חל מע"מ בשיעור מלא, היות ואין המדובר בשירותים הכלולים במחיר התוכנות המיובאות ותמורתם משולמת לעוסק ישירות ע"י מקבל השירות.

2.3. בגין השירותים והשירותים הנוספים הניתנים ללקוחות בחו"ל:

בהנחה שגם רוכש התוכנה (נוסף על יצרן התוכנות) הינו בגדר "תושב חוץ" כמשמעותו בסעיף 30 (ג) לחוק מע"מ, והטובין סופקו בחו"ל ולא יובאו לישראל, השירותים והשירותים הנוספים הניתנים ע"י העוסק חייבים במע"מ בשיעור אפס וזאת לאור הוראות סעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ או סעיף 30 (א) (7) לחוק מע"מ, בהתאם למקום מתן השירות בפועל, ובהתקיים התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

בפני כב' השופט ה' קירש

המעוררים נבוק אליהו, גלזר גבריאל  
ע"י ב"כ עו"ד שלומי ואקנין וקרן מרציאנו-ארגיואן

נגד

המשיב רשות המיסים  
ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן  
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)



### פסק דין

#### א. מבוא

1 שני שותפים לעסקים רכשו במועדים שונים שני נכסי מקרקעין, אחד בתל אביב ואחד בחולון. במשך  
2 שנים רבות הנכסים הושכרו לשוכרים אשר קיימו בהם פעילות תעשייתית. בין יתר השוכרים הייתה  
3 גם חברה יצרנית שבבעלות שני השותפים אשר שכרה בתקופה מסויימת את הנכס בתל אביב, ולאחר  
4 מכן את הנכס בחולון. בשלב מסויים נרשמו השניים כ"עוסק" לצורך חוק מס ערך מוסף (באמצעות  
5 שותפות) ובהמשך לכך השכרת הנכסים דווחה במסגרת תיק העוסק. לימים נמכרו רוב הזכויות של  
6 השניים בנכס בתל אביב.

7 המשיב ראה במכירה זו עסקה החייבת במס ערך מוסף ואילו השניים סברו כי המכירה איננה בבחינת  
8 "עסקה" כי אין בידיהם "עסק". דהיינו, לגישת השניים, השכרת הנכסים במרוצת השנים הייתה  
9 פסיבית, וזאת חרף רישומם כעוסקים. השגת המעוררים נדחתה על ידי המשיב ועל החלטה זו הוגש  
10 הערעור דנן.

#### ב. הוראות החוק

11 לשם הבנת גדר המחלוקת, נביא תחילה את הוראות החוק הנוגעות לעניין.  
12  
13 2. לשם הבנת גדר המחלוקת, נביא תחילה את הוראות החוק הנוגעות לעניין.  
14  
15 3. מס ערך מוסף מוטל, בין השאר, על "עסקה" – כך מורה סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975  
16 ("החוק").

17 המונח "עסקה" מוגדר בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

18 "עסקה" - כל אחת מאלה:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;

2 (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;

3 (3) עסקת אקראי.

4

5 יוער כי אין מחלוקת כי המכירה מושא ערעור זה, אשר בוצעה בשנת 2010 כפי שיפורט להלן, לא

6 הייתה בבחינת "עסקת אקראי" כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לחוק בעת המכירה (ההגדרה האמורה

7 תוקנה לאחר מכך).

8

9 4. נמצא כי בפרט (1) להגדרת "עסקה" שתי חלופות:

10

11 (א) מכירת נכס (או מתן שירות) בידי עוסק במהלך עסקו;

12 (ב) מכירת "ציוד" בידי עוסק. זאת החלופה שתעמוד במוקד הדיון כאן.

13

14 5. "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק ככולל "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו...". המונח

15 "ציוד" מוגדר שם כ"נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק

16 העוסק".

17

18 6. במילים אחרות, אם קיים "עסק", אזי מי שמפעיל אותו (מוכר נכסים או נותן שירותים במסגרתו)

19 ייחשב "עוסק". ואם העוסק האמור ימכור נכס ששימש לניהול העסק – דהיינו ימכור "ציוד" – אזי

20 מכירה זו תיחשב "עסקה" והעסקה עשויה לחוב במס לפי סעיף 2 הנ"ל.

21

22 7. אבן הראשה במבנה החקיקה האמור היא המושג "עסק", וכידוע המונח איננו זוכה להגדרה מהותית

23 וממצה בחוק מס ערך מוסף (וגם לא בפקודת מס הכנסה).

24

25 8. להשלמת התמונה נוסף כי סעיף 52(א) לחוק מורה כי "עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי חייבים

26 ברישום...". כפי שכבר צויין, במקרה הנדון המערערים אכן נרשמו כעוסקים בשלב מסויים.

27

28 9. על רקע דברי חקיקה אלה נפנה לעובדות המקרה.

29

30 **ג. העובדות**

31 10. הצדדים הגיעו להסכמה באשר לעובדות ולמסמכים אשר יובאו בפני בית המשפט וכן באשר

32 לפלוגתאות הטעונות הכרעה. הדברים מפורטים במסמך "מוסכמות ופלוגתאות מטעם הצדדים"

33 ("רישימת המוסכמות") ואביא אותם כאן כלשונם (בכפוף לשינויי עריכה קלים לשם הדיוק ואחידות

34 המינוח):



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

### העובדות המוסכמות

- 1  
2  
3  
4 (א) שני היחידים נבוק אליהו וגלזר גבריאל ("המערערים") רכשו את המקרקעין הידועים כגוש  
5 7052 חלקה 72 בתל אביב (להלן: "הנכס בתל אביב"), בשנת 1977 ממוכרת בשם רות ברוך.  
6  
7 (ב) למערערים וכן לשותפות [המתוארת בעובדה ז' להלן] לא היו הוצאות או תשומות וכן הם לא  
8 ניכו מס תשומות בשל רכישת הנכס בתל אביב או אחזקתו.  
9  
10 (ג) הנכס בתל אביב הושכר על ידי המערערים לחברה בבעלותם בשם אלגב יצור ושיווק מוצרי  
11 אלומיניום ("חברת אלגב"), עד לשנת 1988. במהלך כל אותה תקופה חברת אלגב הוציאה  
12 חשבוניות מס עצמיות לצורך דיווח למע"מ.  
13  
14 (ד) הנכס בתל אביב כולל שטח קרקע של 1,000 מ"ר. בעת רכישת הנכס בתל אביב הייתה בנויה  
15 עליו סככה, לאחר מכן, חברת אלגב, אשר שכרה את הנכס בתל אביב, הקימה עליו מבנה  
16 תעשייתי ששימש את המפעל לייצור מוצרי האלומיניום שלה.  
17  
18 (ה) בשנת 1988 חברת אלגב העתיקה את פעילותה לחולון.  
19  
20 (ו) עם פינוי הנכס בתל אביב על ידי חברת אלגב, החלו המערערים להשכיר אותו, כולל המבנה,  
21 לצד ג'. השוכר שילם למערערים דמי שכירות בגין שכירת הנכס בתל אביב, וכן הוציא  
22 חשבוניות מס עצמיות, וזאת עד לשנת 1994.  
23  
24 (ז) בשנת 1994 פתחו המערערים במע"מ תיק שותפות. השותפות נרשמה כעוסק במע"מ, וקיבלה  
25 מספר 557335296. השותפות רשומה כעוסק במע"מ מאז שנת 1994 ועד היום.  
26  
27 (ח) המערערים לא דיווחו למע"מ על העברת הנכס לישות משפטית אחרת, היא השותפות  
28 שנרשמה במע"מ כעוסק.  
29  
30 (ט) החל משנת 1994 הוציאה השותפות חשבוניות מס כדין לשוכרי הנכס בתל אביב, הדיווח  
31 למע"מ על עסקאות השכרת הנכס בתל אביב נעשה במסגרת השותפות, והשותפות שילמה מס  
32 עסקאות כמתחייב.  
33  
34 (י) השותפות לא נרשמה במרשם השותפויות או במרשם התאגידים.  
35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 (א) במהלך תקופת ההחזקה בנכס בתל אביב, מיום שחברת אלגב פינתה אותו ועד למכירתו בשנת  
2 2010, הוא הושכר לשלושה שוכרים, שכל אחד מהם הינו חברה עסקית, וממילא בבחינת עוסק  
3 לצרכי מע"מ, כדלהלן:

4  
5 (1) 2001-1991 : דמסיל בע"מ

6 (2) 2006-2001 : משא"פ בע"מ

7 (3) 2010-2006 : המדביק בע"מ

8  
9 (ב) השותפות לא סיפקה לשוכרים שירותים מעבר להשכרת הנכס בתל אביב עצמה, ולא נעזרה  
10 במימון חיצוני.

11  
12 (ג) במשך השנים נוכח פחת בשל הנכס בתל אביב.

13  
14 (ד) עם המעבר לחולון, שכרה שם חברת אלגב נכס מקרקעין אחר, שאף הוא נרשם בטאבו על שם  
15 שני המערערים ("הנכס בחולון"). הדיווח למע"מ בגין עסקאות השכרתו של נכס זה נעשה  
16 במסגרת אותו תיק השותפות מס' 557335296. בגין נכס זה ניכתה השותפות מס תשומות.

17  
18 (ט) חברת אלגב חדלה לפעול בשנת 2006. מאז מושכר גם הנכס בחולון לצדדי ג'.

19  
20 (ז) היקף העסקאות שבגינן הוציאה השותפות חשבוניות מס לשוכרים ושילמה מס עסקאות –  
21 בשנות המס שקדמו למכירת הנכס בתל אביב, הן מהנכס בתל אביב והן מהנכס בחולון, עלו  
22 על מיליון ואף על מיליון וחצי ש"ח לשנה, וזאת בהתאם לדוחותיה הכספיים וכמפורט להלן:  
23

שנת מס	הנכס בתל אביב	הנכס בחולון	סך-הכל
2002	ש"ח 260,144	ש"ח 320,000	ש"ח 580,144
2003	ש"ח 259,079	ש"ח 1,301,366	ש"ח 1,560,445
2004	ש"ח 255,245	ש"ח 1,301,661	ש"ח 1,418,369
2005	ש"ח 34,500	ש"ח 1,383,869	ש"ח 1,418,369
2006	ש"ח 0	ש"ח 1,399,477	ש"ח 1,399,477
2007	ש"ח 124,705	ש"ח 1,289,057	ש"ח 1,413,762
2008	ש"ח 0	ש"ח 1,501,218	ש"ח 1,501,218
2009	ש"ח 0	ש"ח 1,218,047	ש"ח 1,218,047
2010	ש"ח 0	ש"ח 1,079,262	ש"ח 1,079,262



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאלי נ' רשות המיסים

2011	0 ש"ח	1,976,160 ש"ח	1,976,160 ש"ח
2012	0 ש"ח	1,975,748 ש"ח	1,975,748 ש"ח
<b>סיכום</b>	<b>933,673 ש"ח</b>	<b>14,822,865 ש"ח</b>	<b>15,756,538 ש"ח</b>

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29

יז) הנכס בתל אביב היה ונותר רשום בטאבו על שם המערערים נבוק אליהו וגלזר גבריאלי, מיום רכישתו על ידם ועד מכירתו בשנת 2010.

יח) בשנת 2010 נמכרו כ-76.38% מהזכויות בנכס בתל אביב לקבוצת רוכשים. כ-23.624% הנותרים נותרו רשומים על שם המערערים, כחלק מקבוצת הרוכשים. בקביעת יתרת שווי הרכישה לצורך חישוב מס שבח הובא בחשבון הפחת על הנכס בתל אביב.

יט) התקיים דיון בהשגה. כמו כן, נערכה פגישה במשרדו של המשיב עובר למתן ההחלטה בהשגה, במסגרתה הוצעה פשרה למשיב.

כ) נימוקי ההחלטה הדוחה את ההשגה זהים לחלוטין לנימוקי השומה.

### פלוגתאות

א) האם היה על השותפות לדווח למע"מ על מכירת הנכס בתל אביב בשנת 2010 כעל מכירת ציוד בידי עוסק שעסקו בהשכרת מקרקעין, ולהתחייב במע"מ בהתאם – כטענת המשיב, או שמא כלל לא היה מקום לדיווח או לחיוב, משום שמדובר במכירת נכס פרטי על ידי אנשים פרטיים שלא בעסקה החייבת במע"מ – כטענת המערערים. במסגרת זו חלוקים הצדדים גם בשאלה האם השותפות הינה עוסק לצורך חוק מע"מ – כטענת המשיב, אם לאו – כטענת המערערת.

ב) האם העובדה כי נימוקי ההחלטה הדוחה את ההשגה זהים לחלוטין לנימוקי השומה, כשלעצמה, כמוה כהפרת חובת המנהל המינהלית בבחינת ההשגה וחובת ההנמקה המוטלת על כתפיו, גם כאשר המשיב טוען כי שקל את הטענות בהשגה לגופן והחליט לדחותן ולהותיר את השומה המקורית על כנה.

עד כאן תוכן רשימת המוסכמות.

### ד. הערות מספר לגבי העובדות המוסכמות

11. מסמכי רכישת הנכס בתל אביב בשנת 1977 שותקים בעניין מס ערך מוסף, ויש לשער כי המכירה נתפסה על ידי הצדדים כעסקה פרטית גרידא (ויוער כי ממילא בעת ההיא לא הייתה בחוק מס ערך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 מוסף הוראה הקובעת כי מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין תיחשב  
2 ל"עסקת אקראי" – חלופה זו הוספה רק במסגרת תיקון מס' 3 לחוק אשר נחקק בפברואר 1979).

3  
4 12. לשאלת בית המשפט, הבהירו הצדדים כי הנכס בחולון נרכש בשנת 1987 (ראו עובדה יד' לעיל) וכי  
5 ככל הנראה מס התשומות בגין רכישה זו נוכה על ידי חברת אלגב כי הרי השותפות לא הוקמה עד  
6 לשנת 1994 (עובדה ז'). הדבר אולי תמוה אך הצדדים עצמם לא ייחסו לו חשיבות כלשהי לענייננו.

7  
8 13. בהסכם מכר הנכס בתל אביב מחודש יולי 2010 נקבע בסעיף 6.1 כי סכום התמורה הנקוב שם הוא  
9 "בתוספת מע"מ כחוק, ככל שחל מע"מ" (ולא כפי שהדבר מוצג בסעיף 26 לסיכומי המשיב לפיו  
10 "הצדדים להסכם... כללו את מרכיב המע"מ בתמורה המשולמת..." (ההדגשות אינן במקור).

### ה. תמצית טענות הצדדים

11  
12  
13 14. על פי טענתם הראשית, המערערים גורסים כי הם כלל לא ניהלו עסק של השכרת נכסים:

14  
15 "לבעלים לא היתה פעילות קבועה ונמשכת של השכרת נכסים ובוודאי דמי השכירות  
16 מהשכרת המקרקעין בידיה לא היו כרוכים ביגיעה אישית מצידם. המערערים לא ניהלו  
17 מערך ארגוני ומנגנון של פעולות השכרה, לרבות פרסום, פיתוח, ניהול חשבונות וכיו"ב.  
18 בנוסף, אין מדובר במקרה דנן בהיקף נכסים נרחב, אלא במקרקעין יחידים, המערערים  
19 לא סיפקו שירותים כלשהם לשוכרים ואף לא נעזרו במימון חיצוני."  
20 (סעיף 5.7 לסיכומי המערערים).

21  
22 15. המערערים מוסיפים כי פעילות ההשכרה הייתה נטולת סיכונים היות ודמי השכירות נגבו בסכומים  
23 קבועים ולא הושפעו מהצלחתם העסקית של השוכרים (שם, סעיף 5.9).

24  
25 16. המערערים מדגישים כי גם לצורכי מס הכנסה ההכנסה מהשכרת הנכסים הוצגה כפסיבית ודווחה  
26 לפי סעיף 6)2 לפקודת מס הכנסה (ולא לפי סעיף 1)2 לפקודה).

27  
28 17. בהעדר "העסק", כך המערערים, אין הם בבחינת "עוסקים" במישור המהותי.

29  
30 18. את רישומם כ"עוסקים" בשנת 1994 המערערים מגדירים כ"טעות" והם מפנים לפסיקה אשר קובעת  
31 (לגישתם) כי רישום כ"עוסק" איננו בהכרח ראייה חותכת לקיומו של "עסק".

32  
33 19. מודגש כי לא נוכה מס תשומות בקשר לרכישת הנכס בתל אביב ועל כן לא יוקנה למערערים כל יתרון  
34 בלתי הוגן אם מכירת הנכס לא תחוייב במס.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1  
2 20. המערערים אף מעלים טענת סף (המבוססת על העובדה המצויינת בעובדה כי לרשימת המוסכמות  
3 הנ"ל): לטעמם, הזהות המלאה בנוסח ההנמקה בשני שלבי השומה מעידה על העדר הפעלת שיקול  
4 דעת עצמאי בשלב ההשגה ואי שקילת הנימוקים אשר הועלו על ידי המערערים במסגרת ההשגה,  
5 וכרוכה בה הפרת חובת ההנמקה הפוגעת בזכויות הדיוניות שלהם.
- 6  
7 21. עמדת המשיב מתומצתת בסעיף 6 לסיכומיו:
- 8  
9 **"א. השותפות הינה 'עוסק' לצורך חוק מע"מ, והיא האישיות המשפטית שביצעה את**  
10 **עסקת מכירת המקרקעין;**  
11  
12 **ב. פעילותה של השותפות עולה כדי 'עוסק' במקרקעין (השכרת מקרקעין);**  
13  
14 **ג. המקרקעין שנמכרו היוו 'צידו' באותו עסק במקרקעין;"**
- 15  
16 22. לתמיכה בעמדתו כי התקיים עסק של השכרה, מצביע המשיב על ההיקף הכספי של הכנסות  
17 השכירות ועל טיב הנכסים המושכרים (אשר שימשו לתעשייה).
- 18  
19 כמו כן מוצא המשיב בחומר הראיות סימנים לבקיאות וידע בתחום הנדל"ן ולקיום מנגנון עסקי,  
20 המשתקף בהיקף ובסוג ההוצאות המופיעות בדו"חות הכספיים אשר צורפו לתיק כמוצגים.
- 21  
22 23. כפי שיפורט בהמשך, המשיב סבור כי הרישום כעוסק גם מעיד על קיומו של עסק ומלמד כי כך ראו  
23 המערערים עצמם את פעילותם.
- 24  
25 המשיב מדגיש כי המערערים התנהלו, מיוזמתם, כעוסקים רשומים וזאת במשך פרק זמן ארוך (כשש  
26 עשרה שנים מיום הרישום ועד למכירת הכנס בתל אביב, ואף לאחר מכן). במהלך תקופה זו נקטו  
27 המערערים פעולות השמורות לעוסקים בלבד: הוצאת חשבוניות מס (בקשר לשני הנכסים) וניכוי מס  
28 תשומות (בקשר לנכס בחולון).
- 29  
30 24. המשיב מכנה את טענת הטעות אשר בפי המערערים (לפיה הרישום בטעות יסודו) "תועלתנית",  
31 המועילית כעת רק בעקבות מכירת הנכס בתל אביב וכדי להימנע מתשלום מס בגינה.
- 32  
33 25. לעניין טענת הסף בדבר זהות ההנמקות, המשיב סבור כי לא היה פסול או פגם בשימוש באותם  
34 נימוקים אם אלה שיקפו את שיקול דעתו והחלטתו של הפקיד שדן בהשגה. ואף אם קיים בכך פגם  
35 אין הוא **"...יורד לשרשה של ההחלטה בהשגה, באופן המצריך ביטול השומה והימנעות מגביית**  
36 **מס אמת..."** (סעיף 35 לסיכומי המשיב).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1  
2 בהקשר זה המשיב מפנה הן לעקרון הבטלות היחסית ("ה) מקנה לבית המשפט סמכויות רבות  
3 שמגמתן היא ריפוי ההליך ולא בטלותו") והן להוראות סעיף 135 לחוק מס ערך מוסף (שכותרתו  
4 "פגם בפעולה אינו פוסלה").
- 5  
6 **1. האם התקיים עסק של השכרת נכסי מקרקעין?**
- 7 26. כפי שהוסבר, "ציוד", שמכירתו נחשבת ל"עסקה" לעניין החוק, הוא נכס "ששימש, משמש או נועד  
8 לשמש, לעוסק בעסקיו...". הגדרה זו מציבה דרישה כפולה של קיום "עסק": על הנכס לשמש  
9 "בעסקיו" של בעלי הנכס, ועל הבעלים עצמו להיות "עוסק". "עוסק" כאמור הוא "מי שמוכר נכס  
10 או נותן שירות במהלך עסקיו...".
- 11  
12 במילים אחרות, אם ייקבע כי המערערים (או השותפות המורכבת משני המערערים) לא ניהלו "עסק"  
13 של השכרת נכסי נדל"ן, אזי מכירת הנכס בתל אביב לרוכשים הפרטיים לא תיחשב למכירת "ציוד"  
14 והיא כלל לא תחוייב במס ערך מוסף.
- 15  
16 27. שקילת העובדות המוסכמות לאור המבחנים אשר הותוו בפסיקה לעניין קיומו של עסק הביאה אותי  
17 למסקנה כי לא נוהל עסק של השכרה וכי דמי השכירות היו בידי המערערים (או בידי השותפות)  
18 הכנסה פסיבית אשר לא הופקה מעסק.
- 19  
20 28. סימני ההיכר של עסק, כמבואר בפסיקה ענפה מאוד, מוכרים היטב (ראו למשל ע"א 111/83 אלמור  
21 לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (פורסם ביום 24.10.1985); ע"א 9412/03 עמי חזן נ'  
22 פקיד שומה נתניה (פורסם ביום 2.2.2005); ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה,  
23 (פורסם ביום 16.3.2009)).
- 24  
25 29. לדעתי, יישום מבחני העזר השונים במקרה דנן מוביל כאמור לתוצאה ברורה: לא התקיים עסק.  
26 אנמק.
- 27  
28 30. לצורך הניתוח, אתיחס למכלול הפעילות, דהיינו השכרתם של שני הנכסים – זה בתל אביב וזה  
29 בחולון – למרות שניתן למצוא בטענות המערערים ניסיון להפריד ביניהם ולבחון כל אחד בפני עצמו  
30 (ולכך אשוב בהמשך).
- 31  
32 31. כבר כאן אעיר כי לדעתי לענייננו אין חשיבות של ממש לעובדה שהרישום כ"עוסק" נעשה על ידי  
33 שותפות (שהייתה בלתי רשומה לפי פקודת השותפויות), המורכבת משני המערערים עצמם. אמנם  
34 המשיב הדגיש בסיכומיו את "הישות המופרת" של השותפות לעניין חוק מע"מ (סעיפים 10 עד 13



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1 לסיכומיו) ומצא ברישום השותפות כעוסק – להבדיל מרישום שני היחידים כעוסקים כל אחד בפני  
2 עצמו - סימן לקיומו של עסק. המשיב אף הקפיד לכנות את השותפות כ"מערערת" בערעור דנן, ולא  
3 את היחידים, ששמותיהם נקובים בכותרת ההליך, כ"מערערים". לטעמי ניתוח סוגיית קיומו של  
4 "עסק" וניתוח סוגיית נפקות הרישום כעוסק אינם תלויים בשאלה האם בפנינו שותפות של השניים  
5 או שני היחידים עצמם. לא סיווג הפעילות ולא השלכות הרישום תלויים בכך, וכינון השותפות  
6 כשלעצמו איננו מעלה או מוריד לצורך ההכרעה. (העדר הנפקות המהותית לענייננו נלמדת גם  
7 מהוראות 128(ב) לחוק – אשר צוטט על ידי המשיב דווקא – אשר מורה כי ככלל וכעקרון "עסקה  
8 שנעשתה בידי שותפות שאיננה רשומה... לא יראו אותה כעסקה של שותפות אלא כשל כל שותף...  
9 לחוד, לפי חלקו". על פי אותו סעיף רק אם השותפים עצמם "ביקשו... להירשם כעוסק אחד [על פי  
10 סעיף 56 לחוק]" או אז תוכר השותפות כ"עוסק" בפני עצמה).
- 11  
12 32. נשוב לעובדות המקרה. עסקינן בשני נכסים בלבד. הנכס בתל אביב הושכר מעת לעת בשלמותו  
13 לשוכר אחד בלבד, דהיינו לא הייתה חלוקה ליחידות משנה המושכרות בנפרד. כך גם לגבי הנכס  
14 בחולון במשך התקופה בה הושכר לחברת אלגב (משנת 1988 עד לשנת 2006). אין עובדה מוסכמת  
15 לגבי מספר השוכרים בחולון משנת 2006 ואילך.
- 16  
17 מספר זה של נכסים (שניים) הוא כמובן נמוך. יתרה מזאת, במהלך כל השנים מעת רכישת הנכס  
18 בתל אביב ועד למכירתו (1977 עד 2010) לא נרכשו נכסי מקרקעין נוספים, פרט לנכס בחולון. אין  
19 אפוא בפנינו עסק של השכרת נדל"ן החותר להרחיב את מצבת נכסיו באופן מתמיד.
- 20  
21 33. הייתה תחלופה מועטה של שוכרים. לגבי הנכס בתל אביב, חברת אלגב (בבעלות המערערים) שכרה  
22 אותו משנת 1977 עד שנת 1988. אין מידע לגבי השנים 1989 ו-1990. חברת דמסיל שכרה את המקום  
23 במשך כעשר שנים (1991 עד 2001), חברת משא"פ במשך כחמש שנים (2001 עד 2006) וחברת המדביק  
24 כארבע שנים (2006 עד 2010).
- 25  
26 כאמור לגבי הנכס בחולון חברת אלגב שכרה אותו משנת 1988 ועד להפסקת פעילותה בשנת 2006,  
27 תקופה של כשמונה עשרה שנים.
- 28  
29 יציבות זו בזהות השוכרים בשני הנכסים ומיעוט החילופים, משמעותם התעסקות מועטה מצדם של  
30 המערערים בחידוש חוזי שכירות, בניהול משא ומתן על תנאי שכירות, בחיפוש דיירים חדשים,  
31 בפרסום הנכסים ובעמידה בקשר עם מתווכי מקרקעין. העדר התעסקות בחילופי שוכרים הוא היבט  
32 אחד של פסיביות מקור ההכנסה.
- 33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 34. כמו כן אין בעובדות המוסכמות כל סימן לכך כי המערערים (או השותפות) עסקו רבות בטיפול  
2 השוטף בנכסים המושכרים. אדרבה, נאמר בעובדה יב' לרשימת המוסכמות כי "השותפות לא  
3 סיפקה לשוכרים שירותים מעבר להשכרת נכס המקרקעין עצמה."

4  
5 במשך תקופות ארוכות (כאחת עשרה שנים בנכס בתל אביב וכשמונה עשרה שנים בנכס בחולון)  
6 השוכרת הייתה חברת אלגב שבבעלות המערערים, כך שלגבי אותן תקופות ממילא לא היו המערערים  
7 טרודים בדרישות כלשהן מצדם של שוכרים חיצוניים. ואף לגבי התקופות בהן הושכרו הנכסים  
8 לצדדים שלישיים אין בפנינו ראיה לכך שהמערערים היו עסוקים בדאגה לתיקונים, תחזוקה או כל  
9 טיפול שוטף אחר כיוצא באלה.

10  
11 לרשימת המוסכמות צורפו שלוש דוגמאות של חוזי שכירות לגבי הנכס בתל אביב – (מוצגים 1ז-3ז).  
12 בכל אחד משלושת הסכמי השכירות, ישנו סעיף ארוך ומפורט המונה את "התחייבויות השוכר"  
13 ולעומת זאת כלל אין הוראה המפרטת את התחייבויות המשכירים. והנה בהסכמי השכירות מחודש  
14 אוגוסט 2003 (מוצג 3ז) ומחודש דצמבר 2006 (מוצג 2ז) הותנה כי "כל התיקונים ו/או הליקויים מכל  
15 סוג ומין שהוא שיהיה צורך לעשותם ו/או לתקנם במושכר במשך תקופת השכירות – יעשו ע"י  
16 השוכר על חשבוננו" (סעיף 7א)). בהסכם שכירות קודם, מחודש אוגוסט 2001, קיים סעיף דומה אך  
17 שם נקבע סייג לגבי "בלאי בנכס עצמו, הנובע משימוש סביר בנכס", או אז האחריות לתיקון הוטל  
18 על המשכירים.

19  
20 35. נקבע בעובדה יב' לרשימת המוסכמות כי "השותפות... לא נעזרה במימון חיצוני".

21  
22 36. בכל אחד משלושת הסכמי השכירות אשר צורפו לתיק, דמי השכירות נקבעו כסכום חודשי קבוע,  
23 ולא ניכר כי המשכירים נטלו על עצמם סיכון מסחרי מיוחד (למשל על ידי יצירת זיקה בין גובה דמי  
24 השכירות לבין התוצאות העסקיות של השוכרים). למותר לציין כי בתקופות הארוכות בהן הושכרו  
25 הנכסים לחברת אלגב – שנמצאה בבעלות המערערים – ההשכרה כלל לא הייתה כרוכה בסיכון.

26  
27 37. לא הובאה כל ראיה כי המערערים (או השותפות) העסיקו עובדים או שכרו בקביעות נותני שירותים  
28 לצורך הטיפול השוטף בנכסים.

29  
30 38. פעולת ההשבחה היחידה המצויינת במפורש ברשימת המוסכמות היא זו המוזכרת בעובדה ד'  
31 לרשימת המוסכמות, דהיינו הקמת מבנה תעשייתי על ידי חברת אלגב כשוכרת הנכס בתל אביב וזאת  
32 לשימוש העצמי שלה כמפעל לייצור מוצרי אלומיניום. פרט לכך לא פורטו מעשי השבחה נוספים  
33 (במובחן מהוצאות התיקונים והאחזקה המופיעות בדו"חות הכספיים מדי שנה).

34  
35 39. מן המקובץ מצטיירת תמונה (ברורה) של השכרה פסיבית:  
10 מתוך 25



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1 - מספר נכסים מועט (שניים).  
2 - תקופות ארוכות ללא חילופי שוכרים.  
3 - העדר התעסקות או "יגיעה" שוטפת לצורך הצמחת ההכנסה. דהיינו, "גורם הייצור" אשר  
4 בזכותו נצמחו הכנסות השכירות היה תכונות הנכס המושכר עצמו, ולא פועלם של בעליו.  
5 - העדר מימון זר.  
6 - העדר סיכון עסקי ממשי.  
7 - העדר השבחה שיטתית.  
8 - בחלק גדול מהתקופה הכוללת המערערים "השכירו לעצמם" (בדמות חברת אלגב).  
9  
10 40. כיצד אם כן מגיע המשיב למסקנה כי השכרת הנכסים היוותה פעילות עסקית?  
11  
12 41. ראשית, מצביע המשיב על היקף ההכנסות הגדול. באחת עשרה השנים מ-2002 עד 2012 הכנסות  
13 השכירות משני הנכסים הסתכמו **בממוצע שנתי** של כ-1.432 מיליון ש"ח (או כ-120 אלף שקל  
14 בחודש). אמנם סכום זה איננו מבוטל כלל אך אין בו, לטעמי, כל אינדיקציה ל"עסקיות" מעשה  
15 ההשכרה. הרי נכס בודד, בעל שווי גבוה, יכול להיות מושכר באופן הפסיבי ביותר, והוא עשוי להניב  
16 דמי שכירות גבוהים בשל יתרונותיו. דהיינו אין בהכרח כל מתאם בין סכום ההכנסות לבין אופי  
17 הפעילות (אלא אם גובה הסכום מושפע למשל מריבוי הנכסים וריבוי הנכסים, בנסיבות העניין, מוביל  
18 להתעסקות פעילה ואינטנסיבית בענייני ההשכרה).  
19  
20 בהקשר זה אף יוער כי הנכס בתל אביב, אשר מכירתו היא מושא ערעור זה, **לא הניב הכנסות שכירות**  
21 **כלשהן** בשלוש השנים האחרונות להחזקתו בידי המערערים (2008, 2009 ו-2010), וכך גם היה בשנת  
22 2006. יש לשער כי מיזם להשכרת נכסי נדל"ן הפועל על בסיס עסקי, יעשה כל מאמץ כדי להימנע  
23 מהשארת מתחם בשטח של דונם בלבה של תל אביב ללא שימוש כלכלי מניב הכנסה במשך תקופה  
24 כה ממושכת. ברשימת המוסכמות לא מצויינת כל נסיבה המסבירה את העדר ההכנסות כאמור.  
25  
26 42. המשיב חזר והדגיש את אופי הנכס – אשר שימש **לתעשייה** במרוצת השנים – כגורם שמחייב את  
27 המסקנה כי ההכנסה מהשכרת הנכס נובעת מניהול עסק בידי משכיריו:  
28  
29 "חשוב להדגיש, כי לצורך בחינת מהות מכירת הנכס נשוא הערעור כעסקית אם לאו –  
30 יש לבחון את כלל מאפייני הפעילות של המערערת. הפעילות בהתייחס לשני נכסי  
31 המקרקעין היא אחת: שני נכסי המקרקעין שהשכירה השותפות הינם נכסים עסקיים  
32 באופיים – מקרקעין שמטבעם יכולים לשמש, ושימשו בפועל – מפעל תעשייתי;



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 מתבקש וכי שקלול כלל האינטרסים – של המערערים, של המשיב ושל הציבור כולו – מחייב  
2 את ניהול הערעור לגופו ולא את קבלתו על הסף.  
3  
4 כאמור, לאור התוצאה אליה הגעתי, אני פטור מלהכריע בסוגיה זו לכאן או לכאן.

5  
6

### ט. סיום

7 84. כמוסבר, הגעתי למסקנה כי על פי הנסיבות המערערים לא ניהלו בפועל עסק של השכרת נכסי נדל"ן.  
8  
9 כמו כן, הגעתי למסקנה כי במקרה זה אין בעצם הרישום כ"עוסק" כדי להביא לשינוי השלכות המס  
10 הנובעות מהעדר העסק בפועל.  
11  
12 אשר על כן, הערעור מתקבל.

13  
14  
15

85. בפסיקת הוצאות משפט אני מביא בחשבון את החסכון בזמן ובמשאבים שהושג בזכות הגשת רשימת  
עובדות מוסכמות.

16  
17  
18

המשיב ישלם למערערים סכום כולל של הוצאות משפט בסך 10,000 ש"ח. הסכום האמור יישא  
הפרשי הצמדה וריבית מהיום אם לא ישולם תוך 30 ימים.

19  
20

86. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

21  
22

23  
24

ניתן היום, כ"ז ניסן תשע"ו, 5 מאי 2016, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט

25



ו' תשרי תשפ"ה  
08 אוקטובר 2024

**נייר עמדה מקצועי מספר 01/2024 - רשות המסים**  
**בתחום: מס ערך מוסף**  
**בנושא: ניכוי מס תשומות ברכישה או יבוא של רכב מסוג 'האמר'**

תקנה 1(1)(ב) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "התקנות") מגדירה "רכב פרטי" כלהלן:  
"רכב פרטי" - רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו-שימושי, רכב מסחרי אחד ורכב מסחרי בלתי אחד כמשמעותם בתקנות התעבורה, התשכ"א 1961 ובלבד שמשקלו הכולל המותר של רכב מסחרי כאמור אינו עולה על 3,500 ק"ג, וכן רכב המפורט בתוספת הרביעית, דומה לו במהותו או זהה לו, אך למעט ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל.

תקנה 14(א) לתקנות אוסרת ניכוי מס תשומות בשל רכישת "רכב פרטי" בידי עוסק, למעט חריגים המנויים בתקנה 14(ב) לתקנות.

מס תשומות בשל רכישה או יבוא של רכב מסוג האמר חשמלי - GMC HUMMER EV ורכבים דומים לו, אשר סיווגו ברישיון הרכב הוא M2 פרטי נוסעים או שסיווגו הוא N2 משא פתוח, (להלן יקראו סוגי הרכב – "רכב האמר"), אסור בניכוי כמפורט להלן.

'רכב האמר' המסווג ברישיון הרכב כרכב מסוג M2 פרטי נוסעים, הוא "רכב פרטי" כהגדרתו בתקנה 1(1)(ב) לתקנות ("רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו שימושי....."), ללא קשר למשקלו, ו/או רכב הדומה במהותו ובמבנהו לרכבים המפורטים בתוספת הרביעית.

'רכב האמר' המסווג ברישיון הרכב כרכב מסוג N2 משא פתוח, גם הוא בבחינת "רכב פרטי", אף כי משקלו מעל 3,500 ק"ג, מהנימוקים המפורטים להלן:

- ✓ 'רכב האמר' דומה במהותו לרכבים המפורטים בתוספת הרביעית – מדובר ברכב יוקרתי עם חמישה מקומות ישיבה, עם מאפייני נוחות ועם ארגז קטן יחסית;
- ✓ מבדיקה שנערכה לרכבים מהדגמים האמורים, קיימים להם מאפיינים של רכבים העונים לשימוש פנאי – כגון נוחות, התאמה לשטח קשה, חוויית נהיגה, חלון בגג, בקרת שיוט אדפטיבית, עיצוב חיצוני ופנימי, מולטימדיה מתקדמת וכד';
- ✓ כפי שעולה מאתרי אינטרנט של היצרן והיבואן, רכבים מדגמים אלה מופנים לקהל לקוחות שמחפש רכב נוח, חדשני המתאים למטרות בילוי ומשווקים ככלי רכב לשימוש פרטי ולא ככלי רכב לעבודה;



- ✓ מבדיקת קטגוריית הבעלים של כלי רכב מהדגמים האמורים, נכון לחודש אוגוסט 2024, עולה כי 57% מהבעלים הנם פרטיים, ורק 43% הנם עסקיים ואין רכבים מסוג זה הרשומים על שם עמותות, רשויות מוניציפליות וכד';
- ✓ המשקל המרבי בק"ג המותר להעמסה על הרכב (להלן – "משקל מורשה") תואם את המשקל המורשה המותר לרכב נוסעים פרטי ו/או לרכבים המפורטים בתוספת הרביעית.

לאור כל האמור לעיל, 'רכב האמר' עונה להגדרת "רכב פרטי" כהגדרתו בתקנה 1(1)(ב) לתקנות, בין אם סיווגו הוא M2 פרטי נוסעים ובין אם סיווגו הוא N2 משא פתוח שמשקלו מעל 3,500 ק"ג. כפועל יוצא מהאמור, מס התשומות שהוטל על מכירתו לעוסק או על ייבואו בידי עוסק לא יהיה ניתן לניכוי, למעט מקרים בהם 'רכב האמר' מועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל, או השימוש בו הוא אך ורק לשימושים המנויים בתקנה 14(ב)(2) לתקנות.

**בברכה,**  
**רשות המסים בישראל**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 27808-10-21 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט אבי גורמן

מערערת: רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד יואב ציוני

נגד

משיב: מנהל מס ערך מוסף רחובות

ע"י ב"כ עוה"ד הילה בנסון בסמן  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### פסק דין

לפניי ערעור שהגישה חברת רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ (להלן: "המערערת") בהתאם להוראות סעיף 82 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק") כנגד החלטת מנהל מס ערך מוסף רחובות (להלן: "המשיב"), לחייב את המערערת בתשלום מס עסקאות בסך 621,880 ₪ בגין מכירת מקרקעין בראשון לציון שמכרה המערערת.

המחלוקת בין הצדדים סובבת את השאלות האם בנסיבות העניין מכירת המקרקעין היא "עסקה" החבה במע"מ, ואם כן – כיצד יש לחשב את המע"מ החל בעניינה: האם על הערך המוסף בלבד או שמא על סכום קרן המכירה, כפי שעשה המשיב.

### עיקרי העובדות:

1. המערערת נרשמה בשנת 2004 במשרדי המשיב כעוסק מורשה. תחום פעילותה נרשם בענף 6622 – "פעילויות של סוכני ביטוח".
2. בעל מניות ומנהל המערערת הוא מר עופר צ'צ'יק (להלן: "צ'צ'יק"), שהוא בעל רישיון לפעול כסוכן ביטוח ולכך לדבריו הכשרתו.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

3. המערערת מחזיקה ב-100% ממניותיה של חברת נט סוכנות לביטוח בע"מ (להלן: "נט ביטוח" או "חברת הבת"). לדברי המערערת, חברת הבת היא הנכס העיקרי שבחזקתה. לחברת הבת הכנסות בהיקף של כ-3.5 מיליון ₪ בשנה, והיא מעסיקה מספר עובדים ומשלמת להם משכורות.
4. לדברי צ'ציק, המערערת הוקמה כדי לאפשר לו לתת ייעוץ בתחום הביטוח. לדבריו, בשעתו היו לו שותפים בנט ביטוח, והוא רצה לתת את הייעוץ מבלי לחלוק בהכנסות אלה עם אותם שותפים (לזאת לדבריו בידעתם והסכמתם). אין חולק כי מאז שנת 2014 התרחבה פעילות המערערת אף לתחום הנדל"ן (כאשר משמעותה של התרחבות זו ומה היא כוללת בתחומי פעילותה, שנוי במחלוקת בין הצדדים).
5. בביאור 1 לדוחות הכספיים של המערערת מאז 2014 (ועד 2020), תוארה פעילותה של המערערת: "החברה פעלה בייעוץ בתחום הביטוח והחזקת מניות סוכנות ביטוח. משנת 2014 החלה החברה לפעול בתחום השקעות בנדל"ן". עניינו של ערעור זה נוגע לפעילותה של המערערת בתחום הנדל"ן, פעילות שבוצעה לצד המשך הפעילות בתחום הייעוץ בענייני ביטוח. אין חולק כי גם בשנים הבאות, עיקר הכנסתיה של המערערת היו מתחום הביטוח ובעיקר מדיבידנדים שקיבלה מחברת הבת - נט ביטוח. כאמור, עניינו של הערעור במכירת מקרקעין שביצעה המערערת ובשאלת חבותה במע"מ בגין מכירה זו. נתמקד אפוא להלן בבחינת פעילותה הנדל"נית של המערערת.
6. המערערת החזיקה במרוצת השנים במספר נדל"ן, אותם ניתן לחלק, למען פשוטות תמונת הדברים, לשלוש: הקרקע נשוא המחלוקת בערעור, 5 משרדים במבנה – בקניון 'ערי החוף' בראשון לציון – המניבים למערערת דמי שכירות, וקרקע ברעות (עליה נבנה לימים בית משפחתו של בעל מניות המערערת - צ'ציק).
- להלן אפרט את נכסי המקרקעין שבידי המערערת, בהתאם לסדר רכישתם:
- א. ביום 17.12.04 המערערת רכשה מבעל המניות את המקרקעין הידועים כגוש 6097, חלקה 0199, תת חלקה 103, בשטח של 20 מ"ר, בשווי של 210,000 ₪. לדברי צ'ציק, מדובר בנכס שניתן לו במתנה מאמו והועבר למערערת. דובר לדבריו בחנות בקניון ערי החוף בראשון לציון, אשר הוסב על ידי המערערת למשרד.
- משרד זה, כמו האחרים שנרכשו מאוחר יותר ושיפורטו להלן, מצוי בקניון ערי החוף ברח' סחרוף 19 ראשון לציון. מדובר בקניון שנקלע לקשיים כלכליים, ואשר אינו פעיל עוד כקניון.
- ב. ביום 10.7.14 רכשה המערערת מלנדאו בן ציון ורחל את המקרקעין הידועים כגוש 2709 חלקה 43, בשטח של 600 מ"ר, בשווי של 3,000,000 ₪. מקרקעין אלה, הם שנמכרו כעבור מספר שנים והם הניצבים במוקד המחלוקת שבערעור זה (להלן: "המקרקעין שבמחלוקת").



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

- ג. ביום 2.11.14 רכשה המערערת מחברת א.מ.י משגב חברה לבניין, מקרקעין הידועים כגוש 6097, חלקה 0199, תת חלקה 88, בשטח של מ"ר, בשווי של 832,500 ₪ (משרד).
  - ד. ביום 2.11.14 רכשה המערערת מחברת א.מ.י משגב חברה לבניין, מקרקעין הידועים כגוש 6097, חלקה 0199, תת חלקה 89 בשווי של 777,000 ₪ (משרד).
  - ה. ביום 2.11.14 רכשה המערערת מחברת א.מ.י משגב חברה לבניין, מקרקעין הידועים כגוש 6097, חלקה 0199, תת חלקה 179 בשווי של 612,000 ₪ (משרד).
- שלושת המשרדים שרכישתם הוזכרה לעיל, מצויים ב-3 קומות במבנה הנ"ל של הקניון, כאשר כל קומה היא בשטח של כ- 150 מ"ר.
- ו. ביום 30.9.16 רכשה המערערת מבר-ניר גייר אורן מקרקעין הידועים כגוש 5296, חלקה 164, בשווי של 3,940,000 ₪ מגרש בשטח של 430 מ"ר עליו בנוי בית מגורים ברעות (להלן: "המקרקעין ברעות").
  - ז. ביום 16.10.17 רכשה המערערת מחברת אושרת תמרוקים בע"מ, מקרקעין הידועים כגוש 6097, חלקה 0199, תת חלקה 172, בשטח של 156 מ"ר, בשווי של 1,031,425 ₪ (מדובר במשרד נוסף באותה מבנה הנ"ל – 'קנין ערי החוף').
7. ניתן להיווכח כי מרבית הנכסים, 5 מתוך 7, הם משרדים המצויים באותו מבנה בראשון לציון (להלן: "המשרדים"). שני הנכסים האחרים הם - המקרקעין שבמחלוקת והמקרקעין ברעות.
- ארבע מבין המשרדים מושכרים לשוכרים שונים, והחמישי מושכר לחברת הבת – נט ביטוח.
- אין מחלוקת בין הצדדים כי בעת רכישת המשרדים ניכתה המערערת מס תשומות, כי היא מדווחת על דמי השכרת המשרדים כעסקאות חייבות במע"מ, וכי היא מנכה תשומות שונות בגין הפעלת המשרדים.
8. בעת רכישת המקרקעין שבמוקד המחלוקת וכן בעת רכישת המקרקעין ברעות, לא נוכה מס תשומות.
  9. על גבי המקרקעין ברעות עמד בעת הרכישה בית מגורים. המערערת הרסה את הבית ובנתה תחתיו בית המשמש למגורי בעל מניותיה - צ'צ'יק ומשפחתו. בעת ביצוע ההריסה ועבודות הבנייה, נוכה חלק ממס התשומות, לפי הנטען – בסכומים נמוכים. לטענת המערערת, צ'צ'יק העביר כספים למערערת (בסך 7.6 מיליון ₪) בגין השקעותיה בבית. נמסר כי בין הצדדים מתקיימים הליכי שומה ביחס לניכוי מס התשומות בנכס זה וביחס להתנהלות המערערת בעניינו. המערערת הצהירה כי ניכוי זה נעשה מבחינתה בטעות, וכי היא הודיעה למשיב כי היא נכונה להשיב את הסכומים. התנהלות זו, אינה ניצבת במוקד הערעור הנוכחי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 27808-10-21 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

10. המערערת מפיקה מהמשרדים דמי שכירות בסך של כ- 30,000 ₪ בחודש, והכנסות אלה מהוות כמחצית מהכנסותיה השוטפות, כאשר ייתרת ההכנסות הם מתחום הביטוח וחברת הבת. בנוסף, המערערת קיבלה דיבידנד מחברת הבת במרוצת השנים: שנת 2014 – 6 מיליון ₪; שנת 2018 – 5 מיליון ₪. לדברי המערערת, הדיבידנדים מחברת הבת היוו את מקור המימון לרכישת נכסי המקרקעין.

11. במרוצת כל השנים ביצעה המערערת עסקת מכירה בודדת של מקרקעין – היא הניצבת במרכז המחלוקת שבין הצדדים בערעור זה: מכירת המקרקעין שבמחלוקת - מגרש בראשון לציון: כאמור לעיל, המגרש בראשון לציון נרכש ביום 10.7.14, בעלות של 3,000,000 ₪. מדובר במגרש שהוא קרקע ריקה, בשטח של 600 מ"ר, המצוי בשכונת מגורים ואשר ניתן היה לבנות על גביו שני בתי מגורים. לדברי צ'צ'יק, המגרש נרכש מלכתחילה מתוך מחשבה לבנות עליו את בית משפחתו (אשר התגוררה באותה שכונה), אולם בסופו של דבר החליטה המשפחה שלא לעשות כן והמגרש נותר ריק – בדיוק כפי שנרכש.

אין מחלוקת כי לא בוצעה כל פעולת השבחה של המקרקעין, מכל סוג שהוא. כמו כן אין מחלוקת כי המקרקעין הללו הוחזקו בידי המערערת, ללא שהופקה מהם במרוצת השנים כל הכנסה. ביום 23.12.19, כעבור כחמש וחצי שנים ממועד רכישתם, מכרה המערערת את המקרקעין במחלוקת, לזני חן וחיים, בתמורה ל-4,280,000 ₪.

12. סמוך לאחר המכירה, ביום 29.12.19, פנתה המערערת אל המחלקה המקצועית ברשות המסים, בבקשה להורות כי מכירת המקרקעין פטורה ממע"מ.

13. ביום 12.2.20 השיבה המחלקה המקצועית בשלילה לפניית המערערת. בתשובה נכתב כי המערערת מקיימת גם פעילות עסקית בתחום הנדל"ן, העולה לכדי "עסק". לאור זאת, כך נכתב, מכירת המקרקעין מהווה "עסקה" – בהתאם לחלופה הראשונה להגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק מע"מ.

14. בעקבות המכתב של המחלקה המקצועית, המשיב החל בעריכת ביקורת למערערת, לתקופה שבין ינואר 2017 לאפריל 2020.

במסגרת אותה ביקורת מצא המשיב כי המערערת טענתו פעלה שלא כדין, בכך שבעת רכישת המקרקעין לא הוציאה חשבונית עצמית, שכן מדובר לדברי המשיב ב-'עסקת אקראי' (בהתאם להגדרה השנייה למונח זה בסעיף 1 לחוק) – רכישת מקרקעין בידי עוסק ממי שאינו עוסק. אם המערערת הייתה עושה כן, כפי שהמשיב סבור כי היה עליה לעשות לאור תחום פעילותה בענף הנדל"ן, היא הייתה מנכה מס תשומות בעת הרכישה – באמצעות חשבונית עצמית שהייתה מוציאה, ובמועד המכירה מדווח על העסקה ומשלמת מע"מ בהתאם (על הערך המוסף שנבע מהעסקה). אלא שהמערערת עשתה לדברי המשיב דין לעצמה, לא דיווחה על עסקת האקראי – ואין לדעת המשיב לאפשר לה ליהנות מכך.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 27808-10-21 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

- מסקנת הביקורת הייתה כי המכירה מהווה "עסקה", החייבת בתשלום מע"מ, ושומת עסקאות הוצאה למערערת בעקבות כך ביום 16.8.20.
15. המערערת הגישה השגה על השומה, והצדדים קיימו דיונים בהשגה. ביום 26.7.21 התקבלה החלטת המשיב, הדוחה את ההשגה והעומדת על כך שיש לראות במכירה "עסקה" החבה במע"מ. על החלטה זו הוגש הערעור שלפניי.
16. המערערת הגישה תצהירים מטעם בעל המניות - צ'צניק (תצהיר מפורט), וכן תצהיר קצר מטעם רו"ח יחיאל נוסבאום אשר התייחס בסעיף קצר להסבר הכוונה שעמדה מאחורי הדברים שנכתבו בביאור 1 לדוחות הכספיים של המערערת – אודות פעילותה מאז 2014 אף בהשקעות בנדל"ן. רו"ח נוסבאום לא הגיע להיחקר על תצהירו, ולכן תצהירו יוצא מן התיק (אלא שכפי שיובהר בהמשך, איני סבור כי יש לכך משמעות של ממש).
- מטעם המשיב הוגש תצהירו של מר שלמה בשויץ (להלן: "בשויץ" או "המצהיר מטעם המשיב"), מנהל תחום ביקורת חשבונות במשרדי המשיב.

### עיקרי טענות הצדדים

#### עיקרי טענות המערערת:

17. השכרת המשרדים היא פעילות פסיבית, אשר אף היא אינה עולה כדי "עסק".
18. יתירה מזו, אף אם ייקבע כי למערערת יש עסק בתחום השכירות, אין לה כל עסק למכירת מקרקעין. מדובר במכירה בודדת – על פני כל השנים בהם פועלת המערערת. רכישת המקרקעין נעשתה מהון עצמי שמקורו בדיבידנד שקיבלה המערערת מחברת הבת, לא בוצעה כל פעולת השבחה שהיא, והמכירה נעשתה לאחר החזקה ממושכת במקרקעין וללא כל פעולות שיווק – לגורם פרטי שבנה במקום את בית מגוריו. החלת מבחני הפסיקה בעניינה של מכירה בודדת זו, מביאה למסקנה כי אין מדובר בפעילות עסקית, שכן המערערת כלל אינה עוסקת במכירת מקרקעין.
19. רכישת המקרקעין שבמחלוקת נעשתה כדי לבנות עליהן את בית מגוריו של צ'צניק ומשפחתו (כאשר בסופו של יום החליטה המשפחה כי היא מעוניינת לגור ברעות ולא בראשון לצינן). המערערת טוענת כי רכישה זו לוותה בייעוץ של רו"ח ועו"ד, ואלה מסרו לה כי אין מדובר בעסקת אקראי וכי היא אינה נדרשת לדווח על הרכישה או על המכירה של המקרקעין, שכן המקרקעין נקנו למטרות השקעה הונית לטווח ארוך, הם לא נועדו להפיק למערערת הכנסות ואין למערערת ומעולם לא הייתה לה כל פעילות עסקית שעניינה מכירת מקרקעין.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

- כשם שאדם פרטי רשאי להחזיק מקרקעין להשקעה, והם לא יהיו חלק מפעילותו העסקית (גם אם לצורך העניין יש לו פעילות עסקית אחרת החבה במע"מ), כך המצב אף כאשר המקרקעין מוחזקים בידי חברה בע"מ. גופים משפטיים שונים (כגון חברות בע"מ, מלכ"רים וגופים נוספים) מחזיקים נדל"ן לצורכי השקעה, ואין בכך שמדובר בחברה בע"מ כדי להצדיק את סיווג המכירה כפעילות עסקית.
- אף אם נניח כי פעילות המערערת להשכרת המשרדים מהווה פעילות עסקית, השכרה אינה סחר במקרקעין והמשיב שוגה כשהוא מערב בין הדברים.
20. לאור זאת שלמערערת אין עסק למכירת נדל"ן, דין טענתו העיקרית של המשיב - כי יש לראות במכירה כ-"עסקה" לפי הרישא של ההגדרה הראשונה בחוק - להידחות.
21. יש לדחות אף את טענתו החלופית של המשיב, כי יש לראות במכירה כמכירת "ציוד". המקרקעין שבמחלוקת לא שימשו את המערערת ולא היו צפויים לשמש אותה לפעילות עסקית כלשהי, ולכן הם אינם בבחינת "ציוד".
22. בשים לב לכך שלמערערת אין עסק למכירת מקרקעין ומעולם לא התכוונה להקים עסק שכזה, רכישת המקרקעין לא הייתה בבחינת "עסקת אקראי", שכן רכישתם לא נעשתה במסגרת פעילותה של המערערת כעוסק. המערערת אינה שונה לעניין זה מכל חברה אחרת שמשקיעה השקעה הונית במקרקעין, אשר אינם משמשים אותה לייצור הכנסתה העסקית. מכירת השקעה מסוג זה, אינה ממוסה במסגרת חוק מע"מ (אלא בנסיבות מיוחדות, כגון אם נוכח תשומות ברכישה, מה שלא אירע כאן).
- כשחברה רוכשת נכס מסוים שלא לצורך שימוש בו בעסקיה, הרי שביחס לפעולה זו החברה אינה נחשבת כעוסקת, ולכן אין מקום לחייבה בהוצאת חשבונית עצמית בגין רכישה זו, ובהתאמה - אין לחייבה בהוצאת חשבונית ובתשלום מע"מ בעת המכירה.
23. ברכישת המקרקעין - אשר לא הייתה צפויה להניב עסקאות חייבות במע"מ, לא ניתן היה לנכות מס תשומות, ולכן חלה ההוראה הקבועה בסעיף 31(4) לחוק ולפיה בעסקאות מסוג זה אין לחייב במע"מ.
24. כאשר נכתב בדוחות הכספיים כי החברה פועלת מאז שנת 2014 גם "בהשקעות בנדל"ן", הכוונה הייתה לרכישת המשרדים ולהשכרתם, ולא לרכישת המקרקעין שבמחלוקת או המקרקעין ברעות - אשר מראש נועדו לצרכים אחרים ולא לצורך ביצוע עסקאות (שכירות) מהסוג שמבצעת המערערת.
25. טענה חלופית: המשיב השית מע"מ על סך קרן שווי המקרקעין שנמכרו, מבלי לאפשר ניכוי מס תשומות. תוצאת המס אליה הגיע המשיב, מעוותת ולא ראויה, שכן היא משיתה מע"מ על קרן העסקה ולא על הערך המוסף בלבד שנוצר. לדעת המערערת לא צריכה להיות חבות במע"מ כלל, אולם כטענה חלופית מציינת היא כי ראוי להחיל בעניינה את הוראות סעיף 5(ב) לחוק או לפעול



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 27808-10-21 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

בדרך אחרת, כך שחיוב במע"מ יחול על רכיב הערך המוסף בלבד ולא יוביל לתוצאה בלתי סבירה בה במסגרת המע"מ נלקחים למעשה מחצית מרווחי המכירה ההונית. המערערת מציינת כי במספר פסקי דין, ציינו בתי המשפט כי זו תוצאה ראויה יותר מאשר מיסוי הקרן כולה – כפי שקבע בעניינה המשיב.

### עיקרי טענות המשיב

26. המערערת ציינה בדוחות הכספיים שהגישה לפקיד השומה, כי פעילותה כוללת גם השקעות בנדל"ן. אין לאפשר לה להתנער ממצג ברור זה – העולה בקנה אחד עם דרך התנהלותה, בה הכנסות מהשכרת משרדים מהווים רכיב נכבד (כמחצית) מהכנסותיה.

[כדי למנוע אי בהירות אציין כי טענה זו של המשיב נובעת מהתעלמותו במסגרת החישוב שערך, מהדיבידנד שקיבלה המערערת מחברת הבת, ולמעשה הטענה מתמקדת בהכנסות השוטפות והתדירות בלבד (על כך, ראו בעמ' 81-83 לפרוטוקול, שם אישר בשבין כי הדיבידנד לא נלקח [בחשבוץ])]

27. המערערת לא טענה במסגרת ההשגה כי אין לה עסק להשכרת מקרקעין, והדבר נוגד את דרך התנהלותה. יתירה מזו, התשתית שמציגה המערערת ביחס למספר הנכסים שהיא משכירה, אינה מדויקת וחסרה. בניגוד לדבריה, ברשותה 5 משרדים במבנה הקניון - ולא 4 (כפי שצוין בתצהיר), כמו כן אחד המשרדים פוצל והוא מושכר על ידי המערערת למספר שוכרים.

28. מכירת המקרקעין שבמחלוקת היא חלק מפעילותה העסקית של המערערת בתחום ההשקעות בנדל"ן, ולכן יש לראות במכירה ככזו שבוצעה במהלך עסקיה של המערערת ולחייבה במע"מ בגין כך. מכירה זו נכנסת לגדרי הרישא של ההגדרה הראשונה של המונח "עסקה" בסעיף 1 לחוק מע"מ, היא עומדת במבחנים שנקבעו לשם כך בפסיקה, והיא נכללת כאמור במהלך עסקיה של המערערת – כפי שביטוי זה פורש באופן מרחיב בפסיקה.

טענות המערערת כי המקרקעין נועדו לבניית ביתו של בעל מניותיה – אינו יכולות להועיל לה, ואף לא הוכחו כלל. מה גם שהתנהלות מסוג זה משקפת עירוב בין מישור החברה ובעל המניות, ואין לכך מקום.

29. בעת רכישת המקרקעין שבמחלוקת, דובר ב-'עסקת אקראי' בהתאם להגדרה השנייה בחוק למונח זה – "מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין", וחובה היה על המערערת בשעתו לפעול בהתאם להוראות תקנה 6ב לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976. אם המערערת הייתה עושה כן, היא הייתה מנכה מס תשומות ברכישה ומחויבת במע"מ במכירה. אין לאפשר מצב בו חוטא ייצא נשכר.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

30. בשים לב לכך שהמערערת היא "חברה בע"מ", אין לראות ברכישת המקרקעין כאילו נעשתה במישור פרטי שאינו קשור לפעילותה העסקית, שכן לחברה בע"מ (בניגוד לאדם שהוא ייצור טבעי) – אין מישור פרטי מסוג זה, שכן כל פועלה הוא לשם הגדלת הכנסותיה.
31. הגדרת "מכירה" בסעיף 1 לחוק מע"מ כוללת גם "שכירות" במשמע, ולכן אין מקום להבחנה שעורכת המערערת בין פעולותיה להשכרת המשרדים לבין מכירת המקרקעין. גם זה וגם זה חוסים תחת אותה הגדרת פעילות שציננה המערערת בדוחותיה הכספיים – השקעות בנדל"ן. המערערת מנועה מלטעון כיום, בניגוד למצג שהציגה בדוחות שהגישה לפקיד השומה.
32. טענה חלופית: לחילופין טוען המשיב כי יש לראות במכירה כ-"עסקה", וזאת מאחר והמקרקעין הם בבחינת "ציוד" אשר נועד לשמש את המערערת בעסקיה. מכירת "ציוד" היא עסקה החבה במע"מ.
33. המשיב דוחה את טענתה החלופית של המערערת – כי יש להשית מס רק על רכיב הרווח בעסקה: המערערת בחרה שלא לדווח על רכישת המקרקעין כעסקת אקראי ולנכות מס תשומות, ואין לה להלין אלא על עצמה – בכל הנוגע להשלכות של בחירה זו.
- סעיף 5(ב) לחוק אינו רלוונטי, שכן באופן ברור הוא עוסק במכירת "דירת מגורים" בלבד. כמו כן ובניגוד לטענות המערערת, בתיקים אחרים שנדונו בפסיקה, לא הושת מס על רכיב הרווח בלבד. באחד מפסקי הדין שם נכתב לכאורה כי כך נעשה, הדבר נבע מטעות בהצגת הדברים, ולאחר שבדק ציין המשיב כי אף שם הושת מס על מלוא מחיר המכירה וללא ניכוי תשומות. ההסדר הקבוע בסעיף 5(ב) לחוק ביחס לדירות מגורים בלבד, צריך ללמד כי לא כך הדין ביחס לעסקאות אחרות שאינם בדירות מגורים, בהם המיסוי אינו על רכיב הרווח בלבד.

### דיון והכרעה

#### המסגרת הנורמטיבית

34. החיוב במע"מ נקבע בהוראות סעיף 2 לחוק, כדלקמן:

**"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת."**

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

עולה אפוא – בהקשר הרלוונטי לנו, כי חבות במס לפי החוק, תהא בעת ביצוע "עסקה". "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, סעיף ההגדרות, כך שהיא כוללת 3 אפשרויות:

**"עסקה" – כל אחת מאלה:**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 27808-10-21 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

לאור כל שפורט לעיל, איני נדרש להכריע בטענה זו של המערערת, שכן כאמור – קיבלתי את טענותיה האחרות – ובכך לענייננו די. על אף האמור אני מוצא להתייחס בקצרה לטענה הנ"ל, ולהבהיר מדוע איני מקבלה.

מדובר בטענה שלא עלתה מפי המערערת בשלב ההשגה, כך שלא ניתנה למשיב ההזדמנות לבחנה בהליך השומתי כדבעי (כגון על ידי בחינה מדוקדקת של כלל הסכמי השכירות). יתירה מזו, טענה זו עומדת בניגוד להתנהלותה אורכת השנים של המערערת ביחס למשרדים, לגביהם ניתנה מס תשומות ברכישה והוציאה חשבוניות בגין ההשכרה. המערערת משכירה 5 משרדים בשטח שאינו מצומצם, כאשר לפחות באחד מהמשרדים התברר כי מתבצעת השכרה של חדרים לשלושה שוכרים שונים ולאחר שבוצעו שיפוצים במבנה והתאמתו לשמש לצרכי השוכרים. מדובר אפוא בפעילות שעשויה להתברר כעסקית, ובנסיבות בהן לא עלתה טענה זו בשלב ההשגה ובשים לב לדרך התנהלות המערערת והמניעות שזו לכאורה גוזרת עליה, איני מוצא לקבל את טענתה.

לצד זה ובשולי הדברים אציין כי כפי שנכתב כבר לעיל, אכן פעילותה הנדלני"ת של המערערת מצומצמת ומוגבלת באופייה. אין המדובר בחברת נדל"ן לה פעילות ענפה ומובהקת, ולעניין זה ניתן משקל מסוים בשאלות שנבחנו לעיל – האם מכירת המקרקעין שבמחלוקת מהווה "עסקה" כמשמעה בחוק.

56. המערערת הלינה על כך שהמשיב השית עליה מס, על כל סכום הקרן שקיבלה במכירה, ולא על הערך המוסף בלבד – כפי שמהותו של חוק מע"מ מחייבת. המשיב ער לכך שבתיק אחר בו עלתה שאלה דומה (ראו עניין עמיאל, פס' 29 לפסק דינו של כבוד הש' סולברג), נאמר מפיו לבית המשפט כי יושת מס על רכיב הרווח בלבד, אלא שהוא מסר כי דברים אלה נמסרו בטעות וכי לא כך אירע בפועל. כמובן שמדובר לכאורה שאינה תקינה, וראוי כי הדבר ייבדק אצל המשיב.

לאור המסקנה אליה הגעתי כי דין הערעור בלאו הכי להתקבל, איני מוצא להידרש באריכות לסוגיה זו. לצד זה אני מוצא לציין כי כאשר מדובר במקרה שהוא גבולי באופיו ואין המדובר במי שבאופן מובהק פעל שלא כחוק (ולא ניכה מס תשומות במועד הנדרש לכך), ראוי לנסות ולמצוא פתרון המביא לתוצאת מס ראויה - במסגרתה מושת המס על הערך המוסף בלבד (ראו בעניין זה דבריו של כבוד השופט (כתוארו דאז) עמית, בעניין גיבשטיין בפס' 40). אם כדי להגיע לכך (ואיני מביע עמדה בעניין) נדרש לדעת המשיב תיקון חקיקה אשר יסדיר את הדבר, טוב יעשה המשיב [והגורמים האמונים על כך ברשות המסים] אם ישקול לקדם תיקון חקיקה כאמור, במסגרתו ניתן יהיה לקבוע אף איזונים ראויים.

**סוף דבר:**

57. הערעור מתקבל.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 27808-10-21 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

58. המשיב יישא בהוצאות המערערת בסך 20,000 ₪. סכום זה נקבע באופן נמוך יחסית, וזאת בשים לב לכך שחלק מהתנהלותה של המערערת, הביאה במידת מה למחלוקת שבין הצדדים. סכום ההוצאות ישולם למערערת תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, ו' אלול תשפ"ה, 30 אוגוסט 2025, בהעדר הצדדים.

אבי גורמן, שופט





## החטיבה המקצועית

### **החלטת מיסוי : 3936/15** **תחום החלטת המיסוי : מס ערך מוסף**

**הנושא: החבות במע"מ של מתן שירותים משפטיים בנוגע לתביעה המתנהלת בחו"ל - החלטת מיסוי בהסכם**

#### **העובדות:**

- א. תושב ישראלי (להלן: "הלקוח") הגיש תביעה כנגד תושב חוץ (להלן: "התביעה"). התביעה מתנהלת בחו"ל, הואיל וכנגד הנתבע לא קיימת עילת תביעה בארץ.
- ב. התביעה מנוהלת על ידי משרד עורכי דין ישראלי (להלן: "המשרד").
- ג. בנוסף למשרד פועלים בשם הלקוח גם עורכי דין זרים מהמדינה בה מנוהלת התביעה (להלן: "המשרד הזר").
- ד. תשלום שכר הטרחה מבוסס על הצלחה בפועל. שכר הטרחה, ככל ויתקבל, יחולק בין המשרד למשרד הזר באופן יחסי לפי אחוזים שהוסכמו, ולא על סמך שעות עבודה מושקעות או תמחור שירותים שבוצעו. שכר הטרחה ישולם למשרד הזר אשר יעביר למשרד בישראל את חלקו.
- ה. לצורך ניהול התביעה, נעשו על ידי המשרד פעולות הכנה בישראל אשר כללו בעיקרן השגת ראיות, מסמכים מגורמים פרטיים ורשויות בישראל, וליווי בהכנת כתבי בי דין אשר היו טפלות ביחס לשירות שניתן בחו"ל כמפורט בסעיף ו' לעיל.
- ו. נציגי המשרד ביצעו בחו"ל את הפעולות המפורטות להלן:  
חיקורי דין לצורך ניהול התביעה.  
ישיבות לצורך ניסיונות גישור ומשא ומתן לפשרה.  
ישיבות לצורך תכנון העבודה עם המשרד הזר.

#### **הבקשה:**

בפנייתך ביקשת את אישורנו כי שכר הטרחה המשולם למשרד בגין השירותים המשפטיים בנוגע לתביעה יחויב במע"מ בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - "החוק").

## תמצית הסדר המס ותנאיו:

להלן עמדתנו בשים לב לנסיבות המקרה-

א. סעיף 30(א)(7) לחוק קובע שיחול מע"מ בשיעור אפס בגין :

**"עסקאות של מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל".**

ב. מע"מ בשיעור אפס מכוח הוראות סעיף 30(א)(7) לחוק, יחול בהתקיים כל התנאים להלן :

1. נותן השירות הוא עוסק, אשר מקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל.
2. השירות ניתן כולו מחוץ לישראל – זהו שירות לגביו מתקיימים כל התנאים להלן :

א. נותן השירות עצמו שהה מחוץ לישראל לשם מתן השירות.

ב. השירות בוצע בפועל מחוץ לישראל- אם לצורכי מתן השירות מחוץ לישראל ביצע העוסק פעולות הכנה בישראל, שהן בבחינת טפל למתן השירות העיקרי, יראו בפעולות ההכנה כחלק ממתן השירות מחוץ לישראל.

3. השירות נצרך מחוץ לישראל.

4. קיום התנאים המפורטים בתקנה 12 לתקנות :

- רישום בספרי החשבונות של העוסק של מחיר העסקה, לרבות דרך התשלום והמטבע בו שולמה.
- קיומו בידי העוסק של הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה.

ג. מהמסגרת העובדתית כפי שתוארה לעיל, עולה כי השירותים אשר ניתנו על ידי המשרד ניתנו בקשר לתביעה בחו"ל ובגין עילת תביעה הניתנת למימוש רק בחו"ל. עיקרם של השירותים בוצע בחו"ל והתמקד בהגשת התביעה בחו"ל, בביצוע חיקורי דין בחו"ל ובהשתתפות בדיוני גישור ומו"מ לצורך פשרה בחו"ל.

פעולות ההכנה שבוצעו בישראל טפלות לשרות העיקרי שניתן על ידי המשרד בחו"ל.

ד. לאור כל האמור לעיל, עמדתנו היא ששכר הטרחה שיקבל המשרד עבור שירותיו בקשר לתביעה האמורה יחויבו בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(7) לחוק, בכפוף להתקיימותם של התנאים המנויים באישור זה.

- ה. הסוגיה ועמדתנו הובאו בתמצית בלבד.
- ו. החלטת המיסוי עסקה בהיבטי מע"מ בלבד ואין בה בכדי להשליך על החבות במס הכנסה של המשרד ו/או המשרד הזר בישראל.
- ז. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.
- ח. החלטה זו מבטלת מיום פרסומה עמדות מקצועיות שניתנו בעבר ע"י הנהלת רשות המיסים, המשרדים האזוריים או גורם אחר, במידה ונקבע בהן אחרת.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15803-02-18 אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ נ' רשות המיסים

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

מעוררת אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין ו/או ראקל שיינוולד

נגד

משיב רשות המיסים - מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה  
באמצעות עו"ד יונתן בן דוד מפרקליטות מחוז תל אביב  
(אזרחי)

### פסק דין

עניינו של ערעור זה בהחלטת המשיב בהשגה להטיל מס על תקבולים שקיבלה המערערת מתאגיד זר, אשר לטענת המערערת חל עליהם מס ערך מוסף בשיעור אפס, בהתאם להוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 ("החוק" "חוק מע"מ").

המדובר בחיוב המערערת במס עסקאות, לתקופה שבין 10/2015 – 11/2016 בסך של 821,728 ₪ (קרון מס), בגין תקבולים שהתקבלו מתושבת החוץ, החברה האם, Applause App Quality Inc. ודווחו למע"מ בשיעור אפס.

המחלוקת בית הצדדים היא האם עסקאות אלה חייבות במס ערך מוסף, כעמדת המשיב, או שהמערערת זכאית להטבת המס שבסעיף 30(א)(5) לחוק, כעמדתה.

### העובדות הרלוונטיות

1. המערערת, אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ, היא חברה פרטית, אשר הוקמה והתאגדה בישראל בשנת 2014, והרשומה כ"עוסק מורשה" לצרכי חוק מע"מ. המערערת מצויה בבעלות מלאה של חברת Applause App Quality Inc. ("החברה האם" "תושבת החוץ") אשר הוקמה והתאגדה בארה"ב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15803-02-18 אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ נ' רשות המיסים

2. בבעלות תושבת החוץ פלטפורמה דיגיטלית לבדיקות תוכנה לאפליקציות ואתרי אינטרנט, המבוססת על קהילת בודקים מקוונת, קבלני משנה ("הפלטפורמה").
3. מיום היווסדה ועד לאוקטובר 2015, סיפקה המערערת לתושבת החוץ שירותי מחקר ופיתוח בקשר לפלטפורמה. שירותים אלו סופקו לתושבת החוץ בלבד. החל מאוקטובר 2015, הפסיקה המערערת לתת לתושבת החוץ שירותי מחקר ופיתוח והחלה לספק לה שירותי שיווק ומכירות לפלטפורמה האמורה וכן שירותי תמיכה בלקוחות ישראליים, שרכשו את שירותי בדיקות התוכנה מתושבת החוץ. התמורה ששולמה למערערת על ידי תושבת החוץ בגין שירותי השיווק והתמיכה, חושבה על בסיס מודל Cost+.
4. המערערת דיווחה על עסקאותיה עם תושבת החוץ כעסקאות החייבות במס בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק. בעקבות ביקורת חשבונות שביצע המשיב לתקופות 10-12/2015 - 01-11/2016, וחילוקי דעות בין המערערת והמשיב בעניין תחולת סעיף 30(א)(5) לחוק, על השירותים שנתנה המערערת לתושבת החוץ, שינתה המערערת את מודל החיוב. על פי מודל החיוב החדש, רוכשת המערערת מהחברה האם את שירותי הפלטפורמה ומוכרת שירותים אלו ישירות ללקוחות הישראליים. אי לכך, מחייבת המערערת את הלקוחות הישראליים באופן ישיר עבור שירותי בדיקות התוכנה ומנפיקה להם חשבונית מס.
5. ביום 5.1.2017, הוציא המשיב למערערת שומת עסקאות בסך של 800,982 ₪ (קרוני), בנימוק כי שירותי השיווק והתמיכה בלקוחות, אשר סופקו על ידי החברה לתושבת החוץ בתקופת השומה, ניתנו גם לתושב ישראל בישראל בנוסף לתושבת החוץ. לכן על פי הסייג לסעיף 30(א)(5) לחוק, המערערת אינה זכאית להטבה של מע"מ בשיעור אפס.
6. ביום 19.4.2017 הגישה המערערת השגה על שומת העסקאות שהוציא לה המשיב וביקשה לבטלה (מוצג 5 לתיק המוצגים). ביום 11.5.2017 נערך דיון בהשגה במשרדי המשיב (מוצג 6 לתיק המוצגים).
7. ביום 12.7.2017 דחה המשיב את ההשגה והוציא למערערת שומת עסקאות עדכנית בסך של 821,728 ₪ (מוצג 7 לתיק המוצגים). מכאן, הערעור.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15803-02-18 אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ נ' רשות המיסים

### תמצית טענות הצדדים

#### תמצית טענות המערערת

8. טענות המערערת בכתב הערעור מסתמכות על טענותיה בהשגה, אולם הדגשים השתנו. כך למשל, טענה שהייתה טענה חילופית שניה בהשגה הפכה לטענה העיקרית בערעור.
9. טענתה העיקרית של המערערת הייתה כי על עסקאותיה חל מס בשיעור אפס נוכח הוראות החרג לסייג בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, היות ומחיר השירות הניתן לתושבת החוץ מהווה חלק מערך השירותים המיובאים. נטען כי יש לגזור גזירה שווה בין שירות הניתן המהווה חלק מערך הטובין המיובאים, כאמור בסעיף 30(א)(5), לבין שירות הניתן המהווה חלק מהשירותים המיובאים.
10. לחלופין נטען כי יש להתיר את חשבונות המס שהנפיקה המערערת לתושבת החוץ כ"מסמך אחר" לניכוי מס תשומות בידי הלקוחות הישראלים, המיבאים את שירותי תושבת החוץ ארצה, כשם שנקבע בהחלטת מיסוי 5396/17.
11. לחלופי חילופין, נטען כי יש להתיר למערערת להנפיק חשבונות מס ישירות ללקוחות הישראלים בגין תקופת השומה האמורה, כפי שהיא נוהגת לעשות מאז 12/2016.

#### תמצית טענות המשיב

12. אף טענותיו של המשיב מסתמכות על החלטתו בהשגה. לעניין הטענה העיקרית טען המשיב כי הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ אינן חלות במקרה הנדון. לטענתו, מטרתו של החרג לסייג הייתה למנוע תשלום כפל מס, פעם אחת בשל מתן השירות ופעם שנייה בשל יבוא טובין לישראל, שהשווי שלהם כולל את השירות שניתן לתושב החוץ. לא הוכח שהלקוחות הישראליים מיבאים טובין ולכן אין הם זכאים לשלם מע"מ בשיעור אפס, שכן אין מדובר ביבוא טובין אלא ביבוא שירותים. בנוסף, לא הוכח שהלקוחות הישראליים שילמו מע"מ על יבוא זה ולכן המערערת אינה זכאית להטבה, כי אין חשש לכפל מס. עוד נטען כי החלת החרג גם על שירותים תרוקן מתוכנו את הסיפא של הסעיף המתייחס לפקודת המכס.
13. עוד נטען כי יש לדחות אף את טענתה החילופית של המערערת, היות והמקרה דנן, שונה עובדתית מהמקרה המתואר בהחלטה 5396/17: ניכוי מס התשומות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-02-15803 אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ נ' רשות המיסים

שהותר בהחלטה הנדונה הסתמך על הנפקת החשבונות של הלקוחות הישראליים, ששילמו מס בשיעור מלא. מנגד, לא הוכח כי הלקוחות הישראליים של תושבת החוץ הנפיקו חשבונות מס ושילמו מס בשיעור מלא. 14. לעניין הטענה החילופית השנייה טען המשיב כי גם דינה של זו – דחייה. נטען כי המערערת מבקשת להתעלם מהעסקה כפי שנעשתה על ידי הצדדים, במסגרתה הנפיקה המערערת חשבונות לתושב החוץ. הלכה ידועה היא כי יש למסות את העסקה כפי שנעשתה בפועל על ידי הנישום, ולא לפי מה שהיה יכול הנישום לעשות. בפועל, תושבת החוץ היא היחידה ששילמה כספים למערערת והייתה הלקוחה היחידה של המערערת בתקופת השומה. המערערת כשלה מלהוכיח מיהם הלקוחות הישראלים ולא הציגה ולו לקוח אחד אשר יסכים לשלם את הסכום הנקוב בחשבונות אשר תוצא לו ישירות ע"י המערערת, כפי שהציעה. וכל זאת, בגין שירות שכבר קיבל מתושבת החוץ ואף שילם לה עבורו.

### דיון והכרעה

15. סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ קובע הטבה של מס בשיעור אפס בעסקאות למתן שירות לתושב חוץ.

"30(א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:  
[...]

(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל,..."

16. משמעות הטבת מס בשיעור אפס היא, כי העוסק זכאי לנכות את מס התשומות הגלום בחשבונות וזאת למרות שהוא אינו משלם מס ערך מוסף בגין העיסקה. עם זאת, בסעיף נקבע סייג ("לא יראו שירות..."), שעבר שינוי מהותי בתיקון מס' 23 לחוק מע"מ (חוק מס ערך מוסף) (תיקון מס 23), התשס"ב-2002, ("תיקון מס' 23") אשר נכנס לתוקפו ביום 1.7.02.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15803-02-18 אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ נ' רשות המיסים

מנהל מס רכוש נתניה פ"ד מט(1) 353, 367); ע"א 503/77, 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ, פ"ד לב(2) 121, 125 (1978)). המערערת מבקשת להתעלם מהעסקה כפי שנעשתה על ידי הצדדים, במסגרת הנפיקה המערערת חשבונות לתושבת החוץ בגין שירותים שנתנה לה. תושבת החוץ היא היחידה ששילמה כספים למערערת בפועל, והייתה הלקוחה היחידה שלה.

130. קבלת טענה זו של המערערת היא מתן הכשר להוצאת חשבונות מס שלא כדין (פיקטיבית), שכן היא אינה משקפת את הצדדים האמתיים והנכונים לעסקה. שהרי תושבת החוץ היא זו שנתנה את שירותי בדיקות התוכנה ישירות ללקוחות הישראליים ולא המערערת ומולה נחתם חוזה ולא מול המערערת (וראה דוגמת הסכם עם לקוח, מוצג 13 לתיק המוצגים). עצם בקשתה של המערערת להוצאת חשבונות מס ישירות ללקוחות הישראליים עבור תקופת השומה משקפת תכנון מס בלתי לגיטימי, ומכאן שהוצאת חשבונות כזו תהיה בגדר הוצאת חשבונות מס שלא כדין (ראו: ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף ת"א 3 נגד טי.גי.די הובלות בע"מ (פורסם בנבו, 9.5.2018)).

131. זאת ועוד, כאמור לעיל, המערערת לא הוכיחה מיהם הלקוחות הישראליים. המערערת לא העידה ולו לקוח אחד, עוסק ישראלי, אשר הסכים לשלם את הסכום הנקוב בחשבונות אשר תוצא לו ע"י המערערת, וזאת מספר שנים לאחר שכבר קיבל את השירות ושילם עליו לתושבת החוץ.

### סוף דבר

(א) נקבע כי בהסדר החקיקתי האמור בסיפא של סעיף 30(א)(5) "אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין"; קיים חסר ולא הסדר שלילי.

(ב) נקבע כי אין להחיל את החרג לסייג של סעיף 30(א)(5) – על השירותים שנתנה המערערת לתושבת החוץ, שכן המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי הלקוחות הישראליים שילמו מס ערך מוסף בגין השירותים שיובאו. כמו כן, בקשת המערערת להורות למשיב לאשר ללקוחות תושבת החוץ להנפיק חשבונות מס מאוחרת-נדחתה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15803-02-18 אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ נ' רשות המיסים

ג) נקבע כי אין להתיר את חשבוניות המס שהנפיקה המערערת לתושבת החוץ כ"מסמך אחר" לניכוי מס תשומות בידי לקוחות ישראלים, המייבאים את שירותי תושבת החוץ ארצה.

ד) נקבע כי אין להתיר למערערת להנפיק חשבוניות מס רטרואקטיבית ישירות ללקוחות הישראלים בגין תקופת השומה האמורה, שכן בתקופת השומה לא הייתה המערערת צד לעסקה עם הלקוחות הישראליים, אלא תושבת החוץ.

### תוצאת כל האמור לעיל היא שהערעור נדחה.

המערערת תשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסך של 50,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 14.9.2020.  
המזכירות תשלח עותק מפסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתנה היום, י"ח אלול תש"פ, 07 ספטמבר 2020, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטולר, שופט, סגן הנשיאה

**הנושא: שומת עסקאות שעניינן הקמת תפאורה למופעים שהוצגו במלון באילת - 40% כעסקאות מכר של טובין שעליהן תחול הקלה ו-60% כעסקאות למתן שירותים שיחויבו בשיעור מס מלא**

**בבית המשפט המחוזי מרכז - לוד  
מס' תיק: ע"מ 2930-12-16  
בפני: כב' השופט שמואל בורנשטיין  
המערער: ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ  
המשיב: מנהל מס ערך מוסף רמלה  
ניתן ביום: 16.10.18**

#### **העובדות:**

1. החברה המערערת, שהיא חברה פרטית שהתאגדה בשנת 2006 ואינה תושבת אילת, עוסקת בהקמת תפאורות, מחזיקה ומנהלת בית חרושת וסדנה, ומעסיקה עובדי ייצור. בשנים 2009, 2010 ו-2012 התקשרה המערערת בהסכמים עם חברת ישרוטל בע"מ (להלן: "המזמינה" או "ישרוטל"), לפיהם תייצר עבורה תפאורה עבור סדרת מופעים שיתקיימו במלון באילת (להלן: "המלון").
2. בשנת 2015 הוציא המשיב למערערת שומת מס עסקאות וקבע, כי דיווחיה של המערערת על עסקאותיה עם ישרוטל כעסקאות בשיעור מס אפס אינם כדוין, שכן המדובר בעסקאות מתן שירות, החייבות במע"מ בשיעור מלא. השגת המערערת בעניין זה נדחתה, ומכאן הערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת העסקאות, בהתייחס לעסקאות שדווחו על ידה כחייבות במס בשיעור אפס לפי סעיף 5(ב) לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), תשמ"ה-1985 (להלן: "חוק אזור סחר חפשי באילת").
3. עיקרה של המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים הייתה בשאלה, האם יש לסווג עסקאות להקמת ובניית תפאורה ששימשה למופעים שהוצגו במלון באילת, כעסקאות מכר של טובין, שאז תחולק להקלה האמורה כטענת המערערת, או שמא יש לסווג כעסקאות למתן שירותים, שאזי יחויבו במס ערך מוסף בשיעור מס מלא, כטענת המשיב.

#### **נפסק:**

1. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 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. בערעור הנדון, עסקינן במקרה המדגים היטב את מגבלותיה של השפה, וממילא את מגבלותיהם של המונחים השונים המשמשים לצורך קביעה של נורמות משפטיות. תוצאת המס תלויה, כאמור, בשאלה: האם העסקה תוגדר כעסקת מכר או כעסקת שירות? יחד עם זאת, במקרה דנן, כמו במקרים רבים אחרים, קיים קושי של ממש לסווג את העסקה כעסקת

"שירות" או כעסקת "מכר" דווקא, וליתר דיוק - קיים קושי לסווגה רק כ"שירות" או רק כ"מכר".

2. 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.

3. בסוגיה הנדונה, שעניינה במתן שיעור מס אפס למי שמוכר נכס או נותן שירות לעוסק תושב אילת, ראוי לתת דגש מיוחד לתכלית זו בתהליך הפרשני המוביל להכרעה. המחוקק ביקש לעודד צריכת שירותים מעוסקים תושבי אילת, במטרה לקדם את הפעילות הכלכלית והמסחרית בעיר. 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 אזור סחר חפשי באילת.

4. 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 לפי גישת המחוקק רק במרכיב עשוי להיות יסוד של תחרות עם נותני שירותים תושבי אילת, ולפיכך אין מקום ליתן לו את הקלת המס; יתכבד העוסק תושב אילת ויזמין את השירות מעוסק אחר תושב אילת כך שהעסקה לא תתחייב במע"מ. לעומת זאת, במרכיב הראשון אין משום יסוד של תחרות, ולפיכך הסדר המס יכול לקדם את מטרות המחוקק ולמנוע בסופו של יום הטלת מע"מ על פעילות המתבצעת באילת.

5. בהתחשב בתכליתו האמורה של החוק, ולאור הקושי הקיים ממילא במבחן "העיקר והטפל" נפסק, כי בנסיבות המקרה הנדון 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 אזור סחר חפשי באילת, 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 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.

6. 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. ממילא אף יש להניח כי המוצר מיוצר במפעלו של היצרן. מנגד, 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.
7. אין ליתן בנסיבות העניין משקל משמעותי לאופן שבו הוצגה העסקה במסמכים או בהסכמים השונים, ובמקרה דנן - בהסכמים שהמערערת הייתה צד להם.
8. המערערת טענה והעידה כי ערך החומרים המשמשים לבניית התפאורה נע בין 33% ל-40% מתוך שווי העבודה. בנסיבות אלו, בהתחשב בייחודיותה של העסקה הנדונה ובמכלול השיקולים הרלוונטיים, מצא 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 המזמינה, נשוא הערעור, ייחשבו כמכר, ואילו 60% הנותרים ייחשבו כמתן שירות. על כן, על המשיב לערוך למערערת שומה חדשה בהתאם לקביעות אלו.

**הערעור התקבל חלקית.**

**בפני:** כב' השופט שמואל בורנשטיין

**המערער:** ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד סער כהן

**המשיב:** מנהל מס ערך מוסף רמלה  
ע"י ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור

נגד

### פסק דין

#### פתח דבר

1. בפניי ערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת עסקאות, שהוצאה למערערת בגין השנים 2011-2014, בסך 125,664 ש"ח (קרן מס). זאת בהתייחס לעסקאות שדווחו על ידי המערערת כחייבות במס בשיעור אפס לפי סעיף 5(ב) לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), תשמ"ה-1985 להלן: "חוק אזור סחר חופשי אילת".
  2. עיקרה של המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים הוא בשאלה האם יש לסווג עסקאות להקמת ובניית תפאורה, ששימשה למופעים שהוצגו במלון באילת, כעסקאות מכר של טובין, שאז תהא תחולה להקלה האמורה, כטענת המערערת, או שמא יש לסווג כעסקאות למתן שירותים, שאזי יחויבו במס ערך מוסף בשיעור מס מלא, כטענת המשיב.
- #### רקע עובדתי
3. המערערת הינה חברה פרטית שהתאגדה בינואר 2006 והיא אינה תושבת אילת. המערערת, העוסקת בהקמת תפאורות, מחזיקה ומנהלת בית חרושת וסדנא המשתרעים על פני שטח תעשייתי בהיקף של כ-2 דונם ומעסיקה עובדי יצור - לרבות נגרים, צבעים, רתכים וכו' (סעיף 6 לתצהיר המנכ"ל ומי שמחזיק ב-50% מהבעלות במערערת, מר דורון לביא (להלן: "מר לביא").
  4. בשנת 2009 התקשרה המערערת בהסכם עם חברת ישרוטל בע"מ (להלן: "המזמינה" או "ישרוטל"), לפיו תייצר עבורה תפאורה עבור סדרת מופעים בשם "wow8" שיתקיימו במלון "רויאל גרדן" באילת (להלן: "המלון").

בהסכם נקבע כי המערערת תייצר את התפאורה עבור המזמינה, בהתאם לתוכניות של מעצב התפאורה מטעם המזמינה, שנשכר על ידי חברת טבת סרטים והפקות בע"מ, וכי אישור בדבר אספקת התפאורה לשביעות רצונה של המזמינה יינתן על ידי נציג מטעמה.

עוד הוסכם כי המערערת תהא אחראית לפרק את התפאורה הישנה מאולם התאטרון של המלון מיד בתום המופע האחרון של "wow7" (שמה של סדרת המופעים הקודמת שהוצגה במלון), וכן כי תינתן על ידי המערערת אחריות מקצועית בגין ביצוע ובניית התפאורה למשך 12 חודשים תוך התחייבות מצידה לתקן נזקים על חשבונה.

5. בשנת 2010 התקשרו המערערת והמזמינה בהסכם דומה לייצור והקמת תפאורה עבור מופע "wow9" שעקרונותיו דומים לאלו שבהסכם משנת 2009, ובשנת 2012 התקשרו הצדדים בהסכם דומה נוסף לייצור התפאורה עבור המופע "wow10".

6. בספטמבר 2015 הוציא המשיב למערערת שומת מס עסקאות וקבע כי דיווחיה של המערערת על עסקאותיה עם ישרוטל כעסקאות בשיעור מס אפס אינם כדוין, שכן המדובר בעסקאות מתן שירות, החייבות במע"מ בשיעור מלא. השגתה של המערערת בעניין זה נדחתה, ומכאן הערעור.

#### טענות המערערת בתמצית

7. המשיב התעלם מהמהות הכלכלית האמתית של העסקה, שהיא מכירת התפאורה על זכויותיה מהיצרן ללקוח. אין מדובר בהתקשרות לתקופה ממושכת, אלא בעסקה קצרת טווח, במסגרתה התחייבה המערערת למסור למזמינה את הזכויות המלאות בנכס קונקרטי - תפאורה, כך שמדובר במקרה מובהק של מכר.

8. השירותים הנלווים אותם ביצעה המערערת במסגרת שרשרת ייצור התפאורה - כגון הובלת התפאורה למלון, פירוק התפאורה הקודמת והתקנת התפאורה החדשה, אינן אלא פעולות הנלוות למכירה, כך שלפי מבחן "הטפל הולך אחרי העיקר" יש לראות בעיקר את מכירת התפאורה. ללא מכירת התפאורה, אין צורך בשירותים נלווים אלו.

9. העובדה שערך החומרים ביחס לשווי העסקה במקרה דנן הינו משמעותי, ועומד על שיעור של כ-35-40% לפי עדות נציג המערערת, מעידה על כך שמדובר בעסקת מכר, כאשר המומחיות היא נלווית גרידא.

המערערת אף נשאה בהוצאות רבות נוספות מלבד עלות החומר, בהן עלות שכר העובדים, דמי שכירות של המפעל, אחזקת והשכרת ציוד, הובלות וכו'.

10. אף העובדה כי המזמינה עשתה שימוש חוזר בכל אחת מהתפאורות אותן רכשה מהמערערת במשך מעל שנה, מלמדת כי מדובר בעסקת מכר.

11. הנאת הלקוח, המזמינה, בנסיבות העניין הינה אך מהטובין עצמם - מהתפאורה כמוצר מוגמר, ולא מהליך הייצור, ההובלה, ההתקנה וכו' - עובדה שיש בה כדי לחזק את המסקנה לפיה ההתקשרות בין הצדדים היא למכירת מוצר ולא למתן שירותים.
12. המשיב שגה בעמדתו כי האחריות הנלווית למוצר מחזקת את הטענה כי מדובר בשירות, בפרט כאשר האחריות הנלווית לאספקת התפאורה היא תקופתית ומוגבלת, כנהוג במכירת מוצר ללקוח.
13. המשיב שגה בעמדתו לפיה יש ליתן משקל לכך שלמערכת לא היה קיים מלאי של מוצרים מוגמרים, אלא היא ייצרה תפאורה על פי הזמנה. הדעת אינה סובלת מצב בו עסקה להזמנת מטבח או ריהוט בהתאם למידות דירתו של המזמין, תסווג כעסקה למתן שירותים ולא כמכר.
14. המשיב שגה בעמדתו כי יש ליתן משקל לכך שהצדדים ציינו בהסכם את המחיר "בתוספת מע"מ (באם יחול)". ההסכם נוסח על ידי המזמינה שבבעלותה מלונות רבים גם מחוץ לאזור אילת, ובעת עריכת ההסכם הצדדים לא ערכו שינוי לסעיף הקונקרטי.
- המשיב התעלם מאומד דעת הצדדים שראו את עסקת המכר כחייבת בפועל במע"מ בשיעור אפס, שהרי בפועל לא העבירה ישרוטל למערכת תשלום בגין רכיב המע"מ.
15. המערכת סיפקה לבית המלון בעיר אילת תפאורה על פי הזמנה, שתשמש את המזמינה להצגת מופע בפני תיירים ומהווה לפיכך כלי למשיכת תיירים למלון.
16. המשיב לא טען בשלב ההשגה כי חסרים מסמכים כלשהם וכי לא ברור לו מה התמורה שקיבלה המערכת מישרוטל, לכן כל טענות המשיב החורגות מסיווג העסקה, הן בגדר הרחבת חזית אסורה.

#### **טענות המשיב בתמצית**

17. המערכת לא הגישה לבית המשפט את מלוא ההסכמים עליהם חתמה מול ישרוטל, כך שאלו הוגשו לבית המשפט על ידי המשיב באופן חלקי, כפי שהתקבלו אצלו מהמערכת. בנסיבות אלו, לא עמדה המערכת בנטל להוכיח מה היה תוכן המלא של ההסכמות מול ישרוטל ובגין מה בדיוק התקבלה התמורה.
- המערכת אף לא דאגה להצגת ההסכם עם חברת טבת סרטים והפקות בע"מ, ששכרה את שירותי המעצב, ובכך נמנעה מבית המשפט האפשרות ללמוד אודות טיב ההתקשרות בין המערכת לישרוטל בהיבט נוסף.
- המערכת לא הציגה את חוזה הביטוח בו ביטחה את הפרויקטים, כך שלא ניתן ללמוד כיצד שיקפה המערכת את הפרויקט בזמן אמת לחברת הביטוח מטעמה.
- את אי הגשת כלל המסמכים האמורים יש לזקוף לחובת המערכת.

18. המערערת נמנעה מלהביא עדים רלוונטיים שיכלו להבהיר את המצב העובדתי לאשורו, כגון עדים מטעם ישרוטל ונושאי תפקידים נוספים שהיו מעורבים בפרויקט.
- חסרונם של אלה מחייב את המסקנה כי היה בעדותם כדי לסתור את עמדת המערערת.
19. לשון ההסכמים בין המערערת לישרוטל מלמדת בבירור על עסקה למתן שירותים ולא על עסקת מכר.
- כך לדוגמה, המערערת הוגדרה בהסכמים כ"מבצעת תפאורה" להבדיל מ"מוכרת".
- העובדה שבהסכמים נקבע כי ישרוטל תשלם למערערת מע"מ - באם יחול, מלמדת על כך שאומד דעת הצדדים היה שהעסקה חייבת במע"מ בשיעור מלא, אחרת לא היו צריכים לאזכר תחולתו.
- במסגרת ההסכמים המערערת התחייבה לערוך תיקונים ככל שיידרש על ידי המעצב ו/או נציגי המזמינה, כאשר מלשון ההסכם עולה כי מדובר בחובת תיקון רחבה. שירות תיקונים כאמור אינו מאפיין עסקת מכר, כי אם עסקת שירותים.
- עוד נקבע בהסכמים השונים עם ישרוטל כי המערערת תפרק את התפאורה הקודמת. בעוד שהסכם מכר מתאפיין במסירת המוצר בלבד, מאפיין זה מלמד כי מדובר במתן שירותים.
20. אף מעורבותה של המזמינה בתהליך בניית התפאורה, המתבטאת, למשל, בביקורת של מעצב התפאורה, מעידה כי מדובר בעסקה למתן שירותים ולא בעסקת מכר.
21. נציג המערערת העיד כי המלאי הקיים אצל המערערת הוא מלאי של חומרי גלם בסיסיים להקמת תפאורות בלבד, ואין מדובר בתפאורות המוכנות מראש. העובדה כי המערערת מייצרת מוצרים ייחודיים בלבד, לפי הזמנה, מעידה על כך שמדובר במתן שירותי יצור והקמה, להבדיל ממכירת טובין המהווים מוצר מדף.
22. טענת המערערת בסיכומיה כי מרכיב עלות החומרים בעסקה הוא כ-40%-35 לא גובתה בראיות. אף טענתו של מר לביא בהודעה שנגבתה ממנו על ידי הנציג המשיב לפיה מרכיב החומרים הוא 33% בלבד לא בוססה. מכל מקום, ניכר כי אין מדובר בחלק העיקרי בשווי הכולל של העסקה, כך שלפי מבחן העיקר והטפל, בבחינת מרכיב החומרים אל מול שווי העסקה, המסקנה היא שמדובר בעסקת מתן שירותים.
23. גם לפי מבחן מידת ההנאה של הלקוח, ניכר כי ההנאה של ישרוטל אינה נובעת מעצם רכישת המוצר, אלא מייצורו הייחודי לצרכיה, מהקמתו ומתחזוקתו ואף מטעם זה מדובר בשירות ולא במכר גרידא.
24. אף אם ניתן לראות בענייננו מצב של "עסקה מעורבת", הכוללת סממנים של מכר לצד סממנים של מתן שירות, הרי שהמרכיב העיקרי הוא במתן שירות - ייצור

התפאורה, הובלתה, הקמתה ותחזוקתה, בעוד שמכר חלקי התפאורה הינו הרכיב המשני בעסקה.

### דיון והכרעה

25. המערערת דן מקימה תפאורה המותאמת לדרישות המזמין. התפאורה מיוצרת ונבנית במפעלה, מועברת לחצרי המזמינה, מורכבת שם ומשמשת את המזמין במשך התקופה שבה מועלה המופע. המערערת אף אחראית לתיקון התפאורה למשך תקופה הנקובה בהסכם.

האם המערערת מכרה את התפאורה או שמא נתנה למזמין **שירות** של הקמת תפאורה? זו השאלה העומדת במוקד דיוננו.

26. סעיף 5(ב) לחוק אזור סחר חופשי באילת, שעניינו "הקלות במס ערך מוסף" קובע כדלקמן:

**"על מכירתם של טובין בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת לצורך עסקו באזור אילת, יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס..."** (ההדגשה אינה במקור).

27. כאמור, בעוד שהמערערת טוענת כי יש לסווג את העסקאות בהן התקשרה מול ישרוטל כעסקאות מכר, עליהן יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס, המשיב טוען כי מדובר בעסקאות למתן שירותים, כך שאין תחולה להקלת המס האמורה.

28. מחומר הראיות עולה כי המערערת, המוגדרת על ידי בעליה כ"חברה המייצרת, בונה ומוכרת תפאורות לאירועים, אולפני טלוויזיות, תערוכות, מלונות, תיאטראות וכיוצא"ב" (סעיף 4 לתצהיר מר לביא), מחזיקה רק במלאי של חומר גלם בסיסיים (דברי מר לביא בפרוטוקול דיון מיום 31.1.2018 (להלן: "**הפרוטוקול**") עמ' 18 ש' 14-26), כאשר התפאורה נבנית באופן ייחודי בהתאם לצרכי המזמין ולא נעשה בה שימוש חוזר (דברי מר לביא בפרוטוקול עמ' 12 ש' 17-19).

בעסקאותיה המדוברות מול ישרוטל התחייבה המערערת, לא רק לבנות ולספק את התפאורה, בהתאם לעיצוב שנערך על ידי המעצב שנשכר מטעם ישרוטל ובהנחייתו, אלא אף לדאוג לפירוק התפאורה של המופע הקודם מבמת אולם התאטרון (ראו למשל סעיף 2 להסכם משנת 2012, צורף כנספח 3 לתצהיר המשיב). כן התחייבה לשאת באחריות מקצועית בגין ביצוע ובניית התפאורה לתקופה של שנה בהסכם משנת 2009 (נספח א' לכתב הערעור) או 18 חודשים בהסכמים משנת 2010 ומשנת 2012 (נספחים 5-6 לתצהיר המשיב, בהתאמה), ולתקן נזקים על חשבונה תוך 12 שעות ממועד קבלת הודעה.

29. בעוד שהמשיב ביקש להדגיש על סמך הנתונים האמורים כי אלמנט העשייה הוא הדומיננטי ביותר בעסקה, ומשכך לדידו מדובר במתן שירותים, המערערת הדגישה את העובדה כי היא העבירה את מלוא הזכויות בתפאורה שבנתה, כך שלדידה מדובר

במקרה מובהק של מכר, כאשר פירוק התפאורה הקודמת, בדיוק כמו הובלת התפאורה, הם שוליים ונלווים לעסקת המכר.

30. שני הצדדים ביקשו להתבסס על הגדרת המחוקק בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף"), למונחים "מכר" ו"שירות":

**"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 אשכנזי והפקדת כסף ובחבר-בני-אדם - גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו."**

31. 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. אלא שלאור המצב העובדתי נשוא הערעור דן, סבורני כי עסקינן במקרה המדגים היטב את מגבלותיה של השפה, וממילא את מגבלותיהם של המונחים השונים המשמשים לצורך קביעתן של נורמות משפטיות. תוצאת המס תלויה, כאמור, בשאלה האם העסקה תוגדר כעסקת מכר או כעסקת שירות. יחד עם זאת, במקרה דנן, כמו במקרים רבים אחרים, קיים קושי של ממש לסווג את העסקה כעסקת "שירות" או כעסקת "מכר" דווקא, וליתר דיוק - קיים קושי לסווגה רק כ"שירות" או רק כ"מכר".

32. לאמיתו של דבר, התשובה "הנכונה" לשאלה האם העסקה שלפניי היא עסקת מכר או עסקת שירות, היא "גם זה וגם זה" (או "לא רק זה ולא רק זה"), שהרי העסקה כוללת הן מאפיינים של מכר והן של שירות. כך, למשל, העובדה שהתפאורה כוללת רכיבים מוחשיים הנבנים במפעלה של המערערת והעוברים לבעלותה של המזמינה בעת התקנת התפאורה, מצביעה על מאפיין מובהק של מכר.

ומנגד, העובדה כי אין מדובר ב"מוצר מדף", אלא ההפך הגמור מכך, המדובר במוצר ייחודי המיוצר והמותאם לדרישותיה של המזמינה בהתאם לתוכנית מפורטת שהיא עורכת, וכי חלק משמעותי מהעסקה הוא הרכבת התפאורה בחצרי המזמינה וביצוע תיקונים בעת הצורך, מצביעה על מאפיין של שירות.

33. דא עקא, שככלל, ולצורך קביעת הנורמה המשפטית, על פיה תוצאה המס החלה על מכר שונה מזו החלה על שירות, אין הפרשן יכול להסתפק בתשובה של "גם וגם", אלא עליו לבחור בין שני מונחים אלה, ובין אלה בלבד, ולא רק זאת - 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 (ראו: ע"א 848/75 גולדשטיין נ' פקיד השומה תל-אביב פ"ד לב(1) 365, 370-371 (1977) (להלן: "עניין גולדשטיין"); ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ פ"ד לז(2) 744 (1983) (להלן: "עניין אתא")).

אך גם מבחן זה יש בו קושי, שכן אין הוא מבהיר הכיצד יש לקבוע והכיצד יש לכמת את ה"עיקר" ואת ה"טפל" במצבים דוגמת המקרה הנדון: האם לפי עלות חומרי הגלם לעומת עלות העבודה? האם לפי חשיבותם של המרכיבים השונים במכלול העסקה? האם לפי היקפו ומורכבותו של התהליך שבסופו של דבר נוצר נכס? האם יש לבחון זאת מנקודת מבטו של העוסק, או שמא מנקודת מבטו של הלקוח? האם אין לומר כי עצם הבחירה והשימוש בחומר איכותי, טוב ובעל ערך מהווה חלק מהשירות?

34. עד מהרה מגלה הפרשן, המעלה בדעתו דוגמאות שונות על מנת לבחון את תקפותו של מבחן "העיקר והטפל", כי מבחן זה אין בו, במקרים רבים, כדי לסייע. הנה למשל, בעל עסק של מטבחים, כשהוא מרכיב מטבח בדירתו של הלקוח, מטבח המותאם לגודל הדירה ולדרישות הלקוח באשר לכמות, גודל ומיקום הארונות והמדפים - האם מוכר הוא נכס או נותן שירות? מהו כאן העיקר ומהו הטפל? וכיצד בכך - חייט התופר חליפה ללקוח או שמלה ללקוחה (ראו דוגמא הנזכרת בע"א 685/71 **הקשאה בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב**, כז(1) 7, 9 (1972) (להלן: "**עניין הקשאה**")); רופא שיניים המתקין שיניים תותבות בפיו של הפציינט (ראו Lee v. Griffin (1861) שאוזכר בעניין **גולדשטיין** בעמ' 371); סופר סת"ם הכותב ספר תורה (ראו ע"מ (מחוזי תל אביב) 36948-09-10 **עוזרי נ' מס ערך מוסף - גוש דן** (29.12.2014); צייר המצייר דיוקן (ראו Robinson v. Graves (1935) המוזכר בעניין **גולדשטיין** בעמ' 370); ארוחה המוגשת במסעדה או במקום העבודה (ראו עניין **אתא**); כרטיס קולנוע לסרט (ראו ע"ש (מחוזי חיפה) 112/85 **קולנוע "הוד" נהריה בע"מ נ' מנהל המכס והבלו** (30.1.1986)); מצחצח נעליים העושה שימוש במשחת הנעליים שלו (ראו דוגמא הנזכרת בעניין **הקשאה** בעמ' 9); בעל בית דפוס (ראו ע"א 528/67 **עירית תל אביב יפו נ' חברת "דביר" בע"מ**, כב(1) 502 (1968)) ועוד ועוד.

35. בכמה מדוגמאות אלו, ובעוד אחרות, מבחן העיקר והטפל עשוי להוביל לתוצאה שאינה מתיישבת בהכרח עם הגיונם של הדברים. כך למשל, בדוגמת השיניים התותבות הנ"ל קבע בית המשפט האנגלי כי מדובר במכר שכן החומר הוא החלק המשמעותי ואילו המומחיות אך מתלווה לכך. על בסיס אותו מבחן אף נערכה הבחנה בין מי שתופרת שמלה ללקוחה מבד שמביאה זו האחרונה, לבין תופרת הרוכשת את הבד מכספה ומוכרת ללקוחה את המוצר המוגמר (ראו עניין **הקשאה** הנ"ל).

אלא שספק בעיני אם ניתן לומר על רופא המתקין שיניים תותבות (או שתלים, כתרים וגשרים) כי החומר הוא העיקר ואילו עבודתו המקצועית בבדיקת השיניים והתאמת השיניים התותבות היא "הטפל", כשם שספק אם השאלה מי רכש את הבדים לצורך תפירת החליפה או השמלה, יש בה כדי להכריע בטיבה של העסקה כמכר או כשירות. אם אתה אומר כן, בסופו של יום אף תידרש לשאלה האם מדובר בבד יקר או בבד זול, האם בתפירה פשוטה ורגילה ובשמלה לשימוש יומיומי, או בשמלת נשף ובאופנת עילית וכל כיוצא בכך.

36. ראוי במיוחד לציין כי מבחן העיקר והטפל שנדון בפסיקה, כמו גם המקרים שנבחנו והדוגמאות השונות שהובאו שם בהקשרים שונים (כגון לעניין הוראות ניהול ספרים וכגון לעניין חיוב העסקה במס ערך מוסף), התמקדו יותר בפרשנותם הלשונית,

או אפילו המילוניות, של המונחים "מכר" ו"שירות", ובכלל זאת באופן שבו הם מובנים בשפת בני-אדם כפשוטה ("לכאורה נותנת הדעת שמכירה לעניין ההוראות היא מה שנקרא בפי הבריות בשם מכירה, בחינת דיברה תורה בלשון בני-אדם" - עניין הקשאה בעמ' 9, המצוטט אף בעניין גולדשטיין בעמ' 369), ופחות בתכלית העומדת ביסוד ההבחנה שבין "מכר" ו"שירות".

סבורני, כי ככל שמדובר בסוגיה העומדת לפניי, שעניינה במתן שיעור מס אפס למי שמוכר נכס או נותן שירות לעוסק תושב אילת, ראוי לתת דגש מיוחד לתכלית זו בתהליך הפרשני המוביל להכרעה.

37. התכלית העומדת ביסוד הסדר המס הנוגע לעסקה בין עוסק שאינו תושב אילת לעוסק תושב אילת, כמו יתר ההסדרים שנקבעו בחוק אזור סחר חופשי באילת, היא לעודד את הפעילות הכלכלית והמסחרית באילת על מנת לסייע בפיתוחה של העיר הדרומית (ראו לעניין זה האמור בדברי ההסבר לחוק אזור סחר חופשי באילת - ה"ח תשמ"ה מס' 1747 עמ' 261). אילו עסקה שבין עוסק שאינו תושב אילת עם עוסק תושב אילת הייתה חייבת במע"מ, היה נאלץ האחרון לגלגל את מס התשומות על הצרכן הסופי, באופן המסכל את הפטור ממע"מ.

לכאורה, ניתן היה לומר כי אין מקום בעניין זה להבחין בין מכירת נכס ומתן שירות, שהרי גם מתן שירות על ידי עוסק שאינו תושב אילת לעוסק תושב אילת, יביא לכך כי האחרון יגלגל את המע"מ על הצרכן הסופי, ונמצא כי תסוכל מטרת החוק. אלא שניכר כי שיקול נוסף עומד בבסיס אבחנה זו, והוא כי המחוקק ביקש לעודד צריכת שירותים מאת עוסקים תושבי אילת, ואף זאת במטרה לקדם את הפעילות הכלכלית והמסחרית באילת. לפיכך, ולהבדיל ממכירת נכסים, לא כל השירותים נהנים מהקלת המס, אלא רק אותם אלה שלדעת מחוקק המשנה אין בהם משום תחרות עם נותני השירותים תושבי אילת. רשימת השירותים הנהנים מההקלה, מפורטת בתקנות חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), תשמ"ה-1985 (השוו לע"ש (מחוזי חיפה) 5257/97 בוחבוט נ' מנהל המכס ומע"מ חיפה (5.1.2000) שם הובעה דעה דומה).

38. 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 לפי גישת המחוקק רק המרכיב השני הוא זה שעשוי להיות בו יסוד של תחרות עם נותני שירותים תושבי אילת, ולפיכך אין מקום ליתן לו את הקלת המס; יתכבד העוסק תושב אילת ויזמין את השירות מעוסק אחר תושב אילת כך שהעסקה לא תתחייב במע"מ. לעומת זאת, המרכיב הראשון, אין בו משום יסוד של תחרות, ולפיכך הסדר המס יש בו כדי לקדם את מטרות המחוקק ולמנוע בסופו של יום הטלת מע"מ על פעילות המתבצעת באילת.

39. בהתחשב בתכליתו האמורה של החוק, ולאור הקושי הקיים ממילא במבחן "העיקר והטפל", סבורני כי בנסיבות העניין שלפניי נכון יהא לבחון את מרכיביה של העסקה ולבודד או להפריד בין המרכיב המהווה במהותו עסקת מכר, לבין זה המהווה במהותו עסקת שירותים.

אין זאת אלא, כי בכל הנוגע ליישום ההבחנה בין מכר ובין שירות **לצורך חוק אזור סחר חופשי אילת**, ניתן וראוי להשיב לשאלה האם מדובר בעסקת מכר או בעסקת שירות, בתשובה: **"גם זה וגם זה"**.

כל זאת, כמובן, במידה שכל אחד משני מרכיבים אלה הוא מרכיב מהותי, **מנקודת מבטו של הלקוח תושב העיר אילת**, וכאשר כל מרכיב שכזה ניתן למדידה ולכימות **באופן סביר**. לצורך עניין זה 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.

40. הנה כי כן - עסקה לאספקת "מוצר מדף" תחשב, 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. ממילא אף יש להניח כי המוצר מיוצר במפעלו של היצרן. מנגד, עסקה לאספקת מוצר המותאם באופן ייחודי לדרישות הלקוח, תחשב דרך כלל לעסקת שירותים, אלא אם כן, וכאמור, מרכיב מהותי בעסקה, ושוב - מנקודת מבטו של הלקוח, הם החומרים.

לפיכך, לעמדת רופא שיניים המתקין שיניים תותבות, שתל, כתר או גשר, ייחשב כנותן שירותים, וכיוצא בכך מי שתופר חליפה או שמלה, ובעניין זה איני סבור כי יש להבחין בין מקרה שבו נרכש הבד על ידי החייט או התופרת או על ידי הלקוח או הלקוחה.

לעומת זאת, עסקה לאספקת מטבח (שאינו מטבח "סטנדרטי") או לאספקת תפאורה להצגה או למופע, כאשר המטבח או התפאורה מיוצרים בעיקרם במפעלו של העוסק, גם אם הם מותאמים, במידה זו או אחרת, לדרישות המזמין, תחשב כעסקה שיש בה הן מרכיב מהותי של מכר והן מרכיב מהותי של שירות, ובאופן זה יש להתייחס אליה **לצורך חוק אזור סחר חופשי אילת** ולנוכח תכליתו.

41. אוסיף כי ממילא איני סבור שיש ליתן בנסיבות העניין משקל משמעותי לאופן שבו הוצגה העסקה במסמכים או בהסכמים השונים, ובמקרה דנן - בהסכמים שהמערערת הייתה צד להם, הן ההסכמים עם המזמינה והן עם חברת טבת סרטים והפקות בע"מ, שעיצבה את התפאורה, או עם חברת הביטוח. בסופו של יום, אין מחלוקת בין הצדדים בדבר תוכנה ומרכיביה של העסקה למעשה, לאמור - ייצור ובניית תפאורה והרכבתה אצל המזמינה, והשאלה האם מדובר ב"מכר" או ב"שירות" לא תוכרע על סמך לשון זו או אחרת בה נעשה שימוש לצורך תיאורה במסמכים.

42. ומן הכלל אל הפרט: המערערת טענה כי ערך החומרים המשמש לבניית התפאורה נע בין 33% ל-40% מתוך שווי העבודה. זאת, על סמך דברי מר לביא, בהודעתו מיום 12.8.2014 בפני נציגי המשיב (נספח 8 לתצהיר המשיב), שם ציין כי עלות החומרים בהם נשאה המערערת בהתקשרות מול ישרוטל הייתה כ-33% מתוד עלות העסקה,

וכן לאור עדותו בבית המשפט, עת העריך כי מתוך עלות העבודה שביצעה המערערת עבור ישרוטל, חומרי הגלם היוו כ-35%-40% (פרוטוקול עמ' 17 ש' 11-15).

המערערת אף הפנתה לתדריכים כלכליים שפורסמו על ידי רשות המיסים, מהם ניתן ללמוד כי שיעור עלות החומרים האמור הינו כמקובל בענפי ייצור דומים. כך למשל, בענף ייצור רהיטים מעץ מלא שיעור תצרוכת החומר נע בין 30%-ל-48%, בענף הנגרות והפלטות שיעור תצרוכת החומר נע בין 35%-ל-50% ובענף הסוככים והפרגולות שיעור תצרוכת החומר נע בין 22%-ל-39%.

עדותו של מר לביא לא נסתרה על ידי המשיב - לא בדרך של הבאת ראיה לסתור בעדויות מצד המשיב, ולא בדרך של סתירת העדות במסגרת חקירתו הנגדית של מר לביא.

43. בנסיבות אלו, בהתחשב בייחודיותה של העסקה שבפניי ובמכלול השיקולים הרלוונטיים כפי שפורטו לעיל, מצאתי לנכון שלא להחיל את מבחן "העיקר והטפל" ולקבוע, על יסוד הראיות שהובאו בפני ועל דרך האומדנה בהתאם לסמכותי על פי סעיף 83(ה) לחוק מס ערך מוסף, כי 40% משווי עסקאותיה של המערערת עם המזמינה, נשוא הערעור, ייחשבו כמכר, ואילו 60% הנותרים ייחשבו כמתן שירות.

אשר על כן, על המשיב לערוך למערערת שומה חדשה בהתאם לקביעותיי אלו.

לאור התוצאה אליה הגעתי, יישא כל צד בהוצאותיו.

ניתן היום, ז' חשוון תשע"ט, 16 באוקטובר 2018, בהעדר הצדדים.

( - ) שופט

**הנושא: חזרה מערעור בעניין שומת עסקאות באילת**

**בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים**

**ע"א 120/19**

**בפני:**  
כב' השופט ח. מלצר - המשנה לנשיאה  
כב' השופט ד. מינץ  
כב' השופט א. שטיין

**המערער:**  
מנהל מס ערך מוסף רמלה  
ע"י ב"כ עו"ד עודד טאובר

נגד

**המשיבה:**  
ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד סער כהן ובוועז ברזילי

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז - לוד (כב' השופט ש. בורנשטיין)  
מתאריך 16.10.2018 בתיק א 002930-12-16

**פסק דין**

**המשנה לנשיאה ח. מלצר:**

1. לאחר עיון במכלול החומר שבתיק הצענו למערער לחזור בו מן הערעור, בשים לב לנסיבות המקרה שלפנינו ומבלי לקבוע מסמרות בשאלות המשפטיות שעלו בערעור.
  2. לאחר נטילת פסק זמן להתייעצות – בא-כוח המערער הודיע כי המערער מקבל את המלצות בית המשפט, בהתחשב בנסיבות המקרה, אך שומר לעצמו את מלוא זכויותיו וטענותיו לעתיד במישור העקרוני בסוגיה של פיצול עיסקה.
  3. נוכח האמור לעיל - הערעור, בנסיבותיו, נדחה ללא צו להוצאות.
- ניתן היום, ח' בתשרי התש"ף (7.10.2019).

( - ) שופט

( - ) שופט

( - ) המשנה לנשיאה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין וראקל שיינוולד

נגד

המשיב מנהל מס ערך מוסף - תל אביב והמרכז  
ע"י ב"כ עוה"ד יונתן בן דוד ונגה דגן  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

#### א. מבוא

1. כידוע, בנמל התעופה בן גוריון פועלת חנות "דיוטי פרי" (duty free) בניהולה של חברת גיימס ריצ'רדסון פרופרייטרי לימיטד ("החנות" ו- "ריצ'רדסון", בהתאמה). בחנות נמכרים בין השאר מוצרי קוסמטיקה ובשמים ("המוצרים"), כאשר רוב המוצרים נושאים מותגים בינלאומיים מוכרים ("המותגים הבינלאומיים"). בתוך החנות מוקצים שטחים, דוכנים ומתקנים נפרדים לכל מותג ומותג. בכל אחד מאזורים מיוחדים אלה נמצאות "דיילות" שתפקידן לקדם את המכירות של המותג המסוים, להדגים את השימוש במוצרים השונים ולהשיב על שאלות הלקוחות.

2. על פי רוב, מימון הצבת הדיילות כמתואר לעיל הוא באחריות היצרנים הזרים שהם בעלי המותגים הבינלאומיים ("היצרנים הזרים" או "היצרנים").

לשם כך נוהגים היצרנים הזרים להתקשר עם המערערת (או עם אחד ממתחריה של המערערת), על מנת שהיא תהיה אחראית לגיוס הדיילות והעסקתן הישירה. המערערת מספקת אפוא שירות ליצרנים הזרים שמהותו איוש הדוכנים השונים בחנות הדיוטי-פרי בדיילות מתאימות ("השירות").



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

3. ערעור זה עוסק בהיבט חיוב השירות הנדון במס לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"). המערערת דיווחה על עסקאות השירות מול היצרנים הזרים כחייבות בשיעור מע"מ אפס, וזאת מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק. אולם לטענת המשיב, מנהל מס ערך מוסף, הוראות הסעיף האמור אינן חלות בנסיבות הנדונות, כמפורט בהמשך.

המשיב הוציא שומת מס עסקאות לתקופה בין חודש מאי 2013 ובין חודש דצמבר 2017 כאשר סכום המס השנוי במחלוקת בגין סוגיה זו הוא כ- 9.01 מיליון ש"ח (במונחי קרן).

4. סעיף 30(א), העומד במוקד המחלוקת בין הצדדים, קובע לאמור:

**"אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:**

...

(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, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל... אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס, לפי העניין;"

והנה יש לקרוא את סעיף 30(א)(5) יחד עם תקנה 12(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("התקנות") המורה כדלקמן:

**"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 תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס."**

5. לא הייתה מחלוקת כי היצרנים הזרים הם בבחינת "תושבי חוץ" לצורך יישום סעיף 30(א)(5).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

מנגד, לא יכולה להיות מחלוקת כי שירותי אספקת הדיילות ניתנים לגבי "נכסים המצויים בישראל", קרי המוצרים עצמם, העומדים למכירה בחנות (ולא הועלתה טענה כי שטח החנות איננו חלק מתחום המדינה – והשוו בג"צ 4140/95 סופרפארם (ישראל) בע"מ ואח' נ' מנהל המכס ומע"מ ואח', ניתן ביום 23.8.1999, בסעיף 21). על כן, אין צורך להכריע באם השירות ניתן "בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל" (למשל, לחברת גיימס ריצ'רדסון הישראלית, או לנוסעים הרבים שהם תושבי ישראל), והנושא לא נדון במסגרת הערעור.

6. לגישת המערערת, חלה הסיפא לסעיף 30(א)5 ולתקנה 12א(א), לפיה החיוב במס הוא לפי שיעור אפס, על אף השלילה לכאורה של זכות זו, מפני שתמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין בהתאם לפקודת המכס (סיפא זו מכונה בפסיקה ובספרות המקצועית "החריג לסייג").

לטענת המערערת, היצרנים הזרים אשר משלמים לה עבור השירות הנדון, מביאים את עלות השירות בחשבון בתמחור מוצריהם הנמכרים לריצ'רדסון, ועל כן תנאי החריג לסייג מתקיים.

לעומת זאת, המשיב מעלה שני טיעונים שונים: ראשית, לדעתו לא הוכח באופן המניח את הדעת כי עלות השירות כן מתומחרת במחירי המוצרים המיובאים; שנית, לעמדתו, החריג לסייג יכול לחול אך ורק במקרה בו הוכח ששולם מס ערך מוסף בפועל בהמשך שרשרת אספקת המוצרים ואילו כאן אין הדבר כך. בקשר לטיעון השני מפנה המשיב לפסק הדין בע"מ 18-02-15803 אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (ניתן ביום 7.9.2020 על ידי כבוד סגן הנשיא א. סטולר).

### **ב. הסדר ה"דיוטי פרי" באספקלריה של חוק מס ערך מוסף**

7. כמוסבר, הערעור הנוכחי עוסק במיסוי השירות שניתן על ידי המערערת ליצרנים הזרים (גיוס והעסקתן של דיילות המכר). אולם לצורך הדיון והניתוח יש לתאר ולו בתמצית את הסדר ה"פטור ממכס" והוראות החוק הנוגעות לו.

כידוע, רכישת מוצרים בחנות הנדונה היא אפשרית לנוסע העומד לצאת את גבולות המדינה בטיסה בינלאומית. הנוסע, שהוא לקוח החנות, יכול להיות תושב ישראל או תושב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

חוץ. מטבע הדברים, תושבי החוץ שרוכשים מוצרים ועוזבים את המדינה ייקחו את המוצרים עמם לטיסה. מאידך, תושבי ישראל יכולים לפעול באחת משתי הדרכים: ליטול את המוצרים הנרכשים איתם לחוץ לארץ, או להשאירם בידי ריצ'רדסון עד לשובם מחו"ל (סידור שנקרא "פטור ושמור" ואשר חוקיותו נדונה בבג"צ סופרפארם הנ"ל).

8. בהקשר זה יש להקפיד ולהפריד בין שני סוגים שונים של אירוע מס ערך מוסף: ייבוא מחד, ומכר מאידך.

לפי סעיף 2 לחוק, מס ערך מוסף יוטל "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין". כידוע, המונח "עסקה", שמוגדר בסעיף 1 לחוק, כולל הן מכירת נכס והן מתן שירות (בכפוף לאמור בהגדרה שם).

המונח "ייבוא" איננו מוגדר בחוק; הוא כן מוגדר בסעיף 1 לפקודת הפרשנות [נוסח חדש] כ"הבאה או גרם הבאה לישראל בים, ביבשה או באוויר".

בענייננו, המוצרים נשלחים לישראל על ידי היצרנים הזרים, או מי מטעמם, ומגיעים לידי ריצ'רדסון בנמל התעופה. לכאורה הבאת המוצרים כאמור מהווה "ייבוא" במובן הנ"ל. אולם החנות נחשבת "מחסן רשוי" כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לפקודת המכס [נוסח חדש]. בפרט, החנות מסווגת כ"מחסן למכירה ליוצאים מישראל" וכן כ"מחסן מסירה לחוזרים מישראל" (ראו תקנה 12 לתקנות המכס, תשכ"ו-1965). לפיכך, בהתאם לסעיף 14 לפקודת המכס, הטובין המצויים בחנות "יהיו נתונים לפיקוח רשות המכס... משעת ייבואם עד מסירתם לצריכה בארץ או עד ייצואם, הכל לפי העניין".

לענייננו נפקות משטר פיקוח המכס היא לעניין יישום סעיף 26(א) לחוק מס ערך מוסף המופיע בפרק ו' לחוק ("מועד החיוב במס"), לפיו "ביבוא טובין... חל החיוב במס עם פדייתם מפיקוח רשות המכס".

דהיינו, כל עוד המוצרים מצויים בחנות, הם טרם נפדו מפיקוח המכס, ועל כן, למרות שהם כבר יובאו לישראל, עוד לא קם חיוב במע"מ בגין עצם הייבוא.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> בהקשר זה ניתן להפנות גם לסעיף 30(א)(3) לחוק מע"מ המטיל מס בשיעור אפס על "מכירת טובין לבעל מחסן רשוי כמשמעותו בפקודת המכס... לשם העברתם למחסן, אם הטובין הועברו אליו".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

9. אף על פי כן, בשעת רכישת המוצר בחנות בידי הנוסע לחוץ לארץ מתרחש "מכר" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף (וראו בג"ץ **סופרפארם** בו נדחתה טענה לפיה, בהסדר ה"פטור ושמור", לא מתקיימת מכירה בשעת התשלום בגין המוצרים בחנות וזאת מתרחשת רק בעת איסוף המוצרים עם שובו של הלקוח מחו"ל; סעיף 6, שם).

כזכור, סעיף 2 לחוק מטיל מס הן בשל אירוע יבוא והן בשל אירוע מכר.

כלומר, בזמן רכישת המוצרים בחנות הדיוטי פרי, נוצר אירוע מס ערך מוסף (מסוג "מכר").

כאן נכנס לפעולה סעיף 30(א)(4) לחוק, המטיל מס בשיעור אפס, בין היתר, על "מכירת טובין במחסן רשוי ליוצאים מישראל". כאמור, החנות היא בחזקת מחסן רשוי ליוצאים מישראל. לפיכך, על המכירות בחנות חל מע"מ בשיעור אפס.

10. אם המוצרים נמכרים לנוסע שייטול עמו את המוצרים ולא ישוב לישראל או יצרוך את המוצרים בחוץ לארץ לפני שובו לישראל, אזי לא תהיה כל חבות במע"מ. אולם אם המוצרים מושארים בישראל עד לחזרתו של הנוסע, הרי קיימת חוליה נוספת ברצף האירועים שהיא איסוף המוצרים והוצאתם משערי נמל התעופה. אמנם אין בכך מעשה "יבוא" חדש (כי המוצרים כבר יובאו קודם לכן עם הגעתם לראשונה לישראל) אולם יש בכך כדי להפעיל "מועד חיוב" כאמור בסעיף 26(א) לחוק המע"מ, בשל הפדייה מפיקוח המכס.

וכאן, בנקודה הזאת, עשוי לחול פטור (מוגבל) ממס. הפטור כאמור נובע משילובם של שני חיקוקים: הראשון, פרט 7 לתוספת הראשונה לצו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין, תשע"ז-2017 (הגדרת "חפצים אישיים" שבכלל 1(ה) לפרט 7 האמור), אשר קובע פטור ממכס על ייבוא של חפצים אישיים שערכם איננו עולה על 200 דולר (וכן על תמרוקים כוהליים עד רבע ליטר); והשני, סעיף 32 לחוק מע"מ, לפיו "אלה טובין שיבואם פטור ממס: (1) טובין שייבא אדם הפטור ממלוא המכס החל עליהם בשל כניסתו לישראל...". לעומת זאת, על ייבוא (איסוף) מוצרים, בשווי העולה על 200 דולר, יחול מס ערך מוסף בשיעור מלא (למרות שמכירתם לנוסע לכתחילה הייתה חייבת בשיעור מס אפס).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

11. במהלך הדיון בערעור זה הוברר כי במסגרת הסדר הפטור ושמור, ריצ'רדסון נוהגת לאפשר את רכישתם של מוצרים בהיקף של כפל השווי הפטור (כלומר עד 400 דולר), ובאחריות הלקוח להצהיר על מוצרים החייבים במסי ייבוא באמצעות המסלול האדום בנמל התעופה. ריצ'רדסון איננה יודעת איזה מבין הנוסעים החייבים בתשלום מסים כן עוברים כדין במסלול האדום ואיזה מהם יוצאים מנמל התעופה במסלול הירוק כאשר בחזקתם חפצים בשווי העולה על הפטור.

### ג. האם החלת "החריג לסייג" כרוכה בתשלום מס בפועל

12. כאמור, שירות שניתן לתושב חוץ עשוי להתחייב במס ערך מוסף בשיעור אפס – למרות שהוא ניתן בנוסף לתושב ישראל בישראל או למרות שהוא ניתן לגבי נכס המצוי בישראל – וזאת אם תמורת השירות "מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 ט לפקודת המכס" (סעיף 30(א)5) סיפא; תקנה 12(א) סיפא). לסעיף 30(א)5 בכללותו מטרה לעודד יצוא שירותים וכן להביא לאחידות באופן הטלת מס ערך מוסף במישור הבינלאומי.

13. יוער כי מילות החריג לסייג הוחלפו כחלק מתיקון מס' 16 לחוק בשנת 1998 (ס"ח 1643, מיום 28.12.1997, עמוד 24). קודם לכן נאמר שם "אם השירות מהווה חלק מהמחיר המקובל לפי סעיף 131 לפקודת המכס". כאשר סעיף 131 הקודם לפקודת המכס הוחלף בהוראות סעיף 129 ואילך, במסגרת חוק לתיקון פקודת המכס (מס' 15), התשנ"ח-1997, התאמת הנוסח המתבקשת נעשתה בסעיף 30(א)5 – ללא דברי הסבר מיוחדים לגבי השינוי בחוק מע"מ. דומה כי החלפת נוסח החריג לסייג נתפסה כשינוי בלתי מהותי במשמעותו של חוק מע"מ.

עוד יצויין כי הסיפא של תקנה 12(א) לא הותאמה במקביל עד לשנת 2000 (ק"ת 6025, מיום 16.3.2000, עמוד 401).

14. בין אם נביט על הנוסח הנוכחי של החריג לסייג ("שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין") ובין אם נביט על הנוסח המקורי ("השירות מהווה חלק מהמחיר המקובל"), הרי על פי לשון החוק אין כל דרישה, ולו ברמז, כי קיום החריג לסייג מותנה בכך ששולם מס



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

ערך מוסף בפועל על יבואה או על מכירתה של הסחורה לגביה ניתן השירות לתושב החוץ. במישור המילולי תנאי כזה פשוט איננו קיים.

15. המשיב שב ומדגיש כי כוונת המחוקק ותכלית החרג לסייג היו מניעת כפל מס, כלומר, מניעת הטלת "מע"מ על מע"מ". לפיכך, לשיטתו, החרג לסייג יופעל רק כאשר משולם מע"מ בפועל בעקבות הבאת הטובין לישראל.

לדוגמה, תושב חוץ משווק לתושבי ישראל מוצר שמחירו הבסיסי הוא 100. לשם הגדלת היקף המכירות, תושב החוץ מתקשר עם עוסק תושב ישראל כדי שהאחרון יספק שירותי שיווק ופרסום כנגד תמורה בסכום 10. כתוצאה מכך, תושב החוץ קובע מחיר סופי של 110 למוצר המשווק לתושבי ישראל. אם יוכח כי על יבוא המוצרים חל מע"מ בשיעור מלא, אזי הרוכשים היבואנים יידרשו לשלם מע"מ על מלוא המחיר הסופי (110). ואם העוסק נותן השירות אף הוא יידרש לשלם מע"מ על השירות שהוא נותן לתושב החוץ, אזי למעשה על מרכיב זה (10) ישולם מע"מ פעמיים.

לדעת המשיב, רק במקרה כגון זה יחול החרג לסייג.

16. לאחר שקילת הטענה על היבטיה השונים, לא שוכנעתי בכנותה.

17. ראשית: אף אם צודק המשיב אשר לתכליתו של החרג לסייג, נדרשת אחיזה לשונית כלשהי בנוסח הסיפא כדי לאפשר אימוץ הפרשנות המצמצמת המוצעת על ידיו. כידוע "אין לך משמעות 'נכונה' של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק" (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, ניתן ביום 6.5.1985, מפי כבוד השופט א' ברק (כתוארו אז), בסעיף 4 לפסק הדין).

באותה רוח, ראו את דברי כבוד השופט מינץ בבר"מ 6878/17 עיריית ראשון לציון נ' ציונה נחום, ניתן ביום 6.5.2020 (בסעיף 29): "למעשה התנאי אותו מבקשת העירייה לקרוא לתוך החוק הינו מגבלה שאינה קבועה בו. זאת לא ניתן לעשות...".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

העקרון הפרשני הדורש עיגון לשוני כלשהו לקריאה תכליתית של חיקוק הוא חיוני לשם שמירה על הפרדת הרשויות: ככלל, הרשות השופטת איננה מוסמכת לקרוא לתוך טקסט החקיקה דברים שכלל לא נכתבו בו על ידי הרשות המחוקקת (אלא בנסיבות מצומצמות ביותר).

18. ייתכן שנוסח החריג לסייג הוא מקרה של "over-inclusiveness", כלומר שימוש במושג או במבחן רחב מדי, בייחס למטרתו האמתית הצרה יותר של הגוף המחוקק, וראו למשל ע"א 2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.3.2020, בסעיף 17 לפסק דינו של כבוד השופט שטיין. אם למשל, מטרתו המוצהרת של מחוקק היא לעודד אכילה בריאה וזאת על ידי הענקת הטבה במיסוי לפירות, אולם המחוקק בוחר לנסח את סעיף ההטבה כחל על "דבר הצומח או גדל על עץ", אזי לכאורה ההטבה אמורה להינתן גם לפרחים הפורחים על העץ, על אף שייעודם הוא לנוי ולקישוט, ולא למאכל.

דומה כי האחריות למתן ביטוי מדויק בלשון החוק לתכלית המיוחלת מונחת על כתפי המחוקק ולא על כתפיו של בית המשפט.

לפיכך, אף אם יונח כי תכלית החריג לסייג היא אך ורק למנוע כפל תשלום מס, המחוקק יכול היה בקלות לבטא תכלית זו במלים ספורות. למשל:

**"... אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע  
כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, ובתנאי ששולם מס על  
ערך זה בעת ייבוא הטובין או בעת מכירתם."**

למעשה מבקש המשיב מבית המשפט להכריז כי הנוסח האפשרי האמור (שאיננו כתוב כיום עלי ספר החוקים) הוא הוא הפירוש הנכון של הנוסח הקיים.

לדעתי דרישה זו היא מרחיקת לכת מדי ויש להשאיר את המלאכה לכנסת (ולשר האוצר, בקשר לתקנה 12א), אם היא תחליט שהדבר ראוי ומתבקש.

יש להוסיף כי עם החלפת לשון החריג לסייג בשנת 1998 ניתנה למחוקק הזדמנות לחדד או להבהיר את נוסח הסיפא (אם אכן יש צורך בכך), אך הדבר לא נעשה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

19. אכן, במקרים מסוימים היצמדות ללשון החוק, ללא צמצום מרחב תחולתו בהתאם לתכליתו, עלולה להוביל לתוצאה כה בלתי מתקבלת על הדעת (תוצאה אבסורדית) שעל הפרשן להניח כי מצוות המחוקק היא להימנע מתוצאה זו.

לטעמי, אין מקום לומר זאת במקרה הנוכחי והחלת החרג לסייג כאן לא תביא לתוצאה מופרכת על פניה. מכיוון שכך, מן הראוי – ומן הדין – ליישם את מילות החוק ככתבן ולא להוסיף בדרך הפרשנות השיפוטית תנאי שלא נרמז בנוסח החוק.

20. שנית: אין לקבל את נסיון המשיב להציג את הוראת החרג לסייג באופן שאיננו משקף את לשונה הפשוטה. בסעיף 22 לסיכומי המשיב נכתב: **"הסייג למתן שיעור אפס ... כולל חריג, והוא, שתמורת השירות לתושב חוץ מהווה חלק מערך טובין שיובאו לישראל ואשר יבואם חייב במכס בהתאם לסעיפים 133-129ט לפקודת המכס..."** (קו ההדגשה איננו במקור). עיון קל בסעיף 30(א)(5) מגלה כי לא נאמר בו דבר על חבות במכס (וראו גם סעיף 27 לסיכומי המשיב, שם מתואר החרג לסייג כחל כאשר **"ייבואם [של הטובין] חייב במס"** – ומכאן אף לא ברור אם לפי עמדת המשיב תחולת החרג מותנית בתשלום מכס או שמא בתשלום מס ערך מוסף).

21. באותה מידה לא ניתן לקבל את נסיון המשיב להקיש דבר מן העובדה שסעיפים 129 עד 133ט מצויים בפרק פקודת המכס שכותרתו **"תשלומי מכס"**. והנה בסעיף 58 לסיכומי המשיב הוא גורס:

**"... מבחינה מילולית הביטוי 'חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס', אוצר בתוכו את המשמעות הלשונית כי שולם מס בגין יבוא הטובין לישראל. סעיפים אלו קובעים את ערך הטובין לצורך תשלום מכס. סעיפים אלו מצויים תחת הפרק השמיני לפקודת המכס שעניינו 'תשלומי מכס'. אם ערך טובין נקבע לפי סעיפים אלו, המשמעות היא כי הערך נקבע לצורך תשלום המס בגין הייבוא. כלומר, הטובין שבחריג לסייג הם טובין שעברו הערכה לצורך תשלום מכס, ומכאן המסקנה כי נקודת המוצא של המחוקק היא ששולם בגינם המס."**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

אולם ברי כי חבות **במכס** איננה יכולה להיות המפתח לתחולת החריג לסייג. סוגים רבים של טובין פטורים ממכס, אם לפי הדין הפנימי של המדינה או מכוח הסכמים בינלאומיים. לדוגמה, ייבוא בגדי ים פטור ממכס<sup>2</sup>. אם גורם ישראלי יסייע ליצרן זר להשיק בשוק המקומי מותג חדש של בגדי ים ויוכח כי עלות שירותי הסיוע כלולה במחירם של המוצרים המיובאים, האם תטען רשות המסים **לעניין מס ערך מוסף** כי החריג לסייג איננו ישים במקרה האמור מפני שיבוא הטובין פטור **ממכס**? קשה להלום כי זו אכן עמדתה הכללית של רשות המסים בנושא.

ומה הדין לגבי המצב **ההפוך**, בו ייבוא המוצר, כגון תפוחים, חייב במכס ואילו מכירתו בשוק המקומי חייב במע"מ בשיעור אפס בלבד (וראו, לעניין דוגמת התפוחים, פרט 0808100000/5 לתעריף המכס, סעיף 30(א)(13) לחוק מע"מ ותקנה 8(ב) לתקנות המע"מ)? האם לשיטת המשיב החיוב במכס דווקא, יכשיר את תחולת החריג לסייג, למרות שאין במקרה זה גבייה של מס ערך מוסף? כיצד ניתן לדלות בבטחון את כוונתו **המדויקת** של המחוקק ממילות הסיפא, שכלל לא מזכירות תשלום מסים?

22. ואשר לביטוי "ערך הטובין **שנקבע**", המודגש על ידי המשיב, יוזכר כי בנוסח הקודם של החריג לסייג אך נאמר "חלק מהמחיר המקובל" (ראו סעיף 13 לעיל), ביטוי שמלמד **עוד פחות** על דרישה לתשלום מס בפועל בעקבות קביעת ערך וחייב. וכמוסבר, החלפת הניסוחים נעשתה כהתאמה טכנית לשינוי שחל בפקודת המכס. כך שאין ללמוד דבר מן התיבה הנ"ל לעניין הסוגיה הנדונה כאן.

לא זו אף זו, במקרה הנפוץ של "פטור ושמור", ערך המוצרים אכן **חייב להיקבע**, אחרת אין לדעת אם המוצרים חייבים או פטורים ממכס ומע"מ בעת שובו של הנוסע מחו"ל, בהתאם לרף של 200 דולר. דרך קביעת השווי איננה אלא על פי הכללים הקבועים בפרק השמיני לפקודת המכס, המשמשים גם לעניין מע"מ מכוח סעיף 11(א) לחוק (סעיף שנמצא בפרק ג' לחוק שעניינו "המחיר"); ראו גם תקנה 2 לתקנות המכס (חישוב ערכם של טובין שיובאו לשימוש אישי), תשס"ז-2006, וסעיף 134א לפקודת המכס.

אף אין לומר כי לגבי נוסע שעובר כדין במסלול הירוק אין צורך בקביעה: הרי הזכאות לפטור ממכס וממע"מ נגזרת **מערכם** הכולל של הטובין (200 דולר או פחות) והדרך לקביעת

<sup>2</sup> פרט 6211000000 לתעריף המכס.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

ערך זה מוסדרת בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, הוראות שאומצו כאמור גם לצורך מע"מ מכוח סעיף 11(א) לחוק. מציאת הזכאות לפטור היא **תוצאה** של מעשה קביעת הערך. ואם ייטען כי אין צורך בכל קביעה לגבי תייר שקונה בדיוטי פרי ויוצא מן הארץ או תושב ישראל שלוקח אתו את המוצרים לחו"ל לשם הצריכה שם, אזי יהיה זה בלתי מתקבל על דעת לומר כי דווקא **במקרים אלה** – בהם היבט **הייצוא** מובהק – לא ניתן להיזקק לחריג לסייג מכיוון שערך הטובין לא "נקבע".

23. מסקנתי היא אפוא כי לשונו של סעיף 30(א)(5) לחוק, כפי שנוסחה על ידי הרשות המחוקקת, איננה מאפשרת את פרשנותו של המשיב.

24. שלישית: אף אם לשון החוק הייתה פותחת פתח לפרשנות תכליתית כמוצע על ידי המשיב, אין הכרח להסיק כי תכלית החריג לסייג היא דווקא מניעת כפל **תשלום** המס וניתן לסבור כי התכלית כללית יותר: משנקבע כי שוויו של שירות פלוני שניתן לתושב חוץ נטמע בערך הטובין שתושב החוץ מייצא לישראל וכי ייבוא הטובין ומכירתן ממילא **נתונים** למיסוי עקיף בישראל, אזי אין מקום למיסוי נפרד ונוסף של השירות האמור. הצגה זו של התכלית מביאה לתוצאה אחרת, כפי שתיק זה ממחיש.

25. כיצד נדע מהי התכלית המדויקת שביקש המחוקק להגשים?

בנוסח המקורי של חוק מס ערך מוסף משנת 1975 (ס"ח 791, עמוד 52), סעיף 30(א)(1) הורה, בין השאר ובאופן גורף, כי "**מתן שירות לאדם** [שבחוץ לארץ]" יהיה חייב בשיעור מס אפס.

בהצעת החוק המקורית שהגשתה קדמה לקבלת **תיקון מס' 3** לחוק (ה"ח 1332, מיום 13.3.1978, עמוד 126) הוצע לסייג את ההטבה הרחבה הנ"ל ולהוציא מקרים בהם השירות ניתן גם לתושב ישראל בישראל. בהצעת חוק זו החריג לסייג כלל לא הופיע בהקשר של סעיף 30(א)(5).<sup>3</sup> הוא הוסף בשלב חקיקה מאוחר יותר ולא הוזכר כאשר הצעת החוק הסופית הובאה בפני הכנסת לקריאה שנייה ושלישית ביום 6.2.1979 (ראו דברי הכנסת, כרך 85, תשל"ט, עמודים 1341-1342).

<sup>3</sup> התייחסות לתמורת שירות כחלק מהמחיר המקובל לפי סעיף 131 לפקודת המכס כן נמצאת בהצעת החוק בקשר לסעיף 30(א)(6) לחוק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

עם זאת, עיון בדיוני ועדת הכספים של הכנסת מגלה כי סעיף 30(א)(5) החדש נדון במספר ישיבות בין חודש יולי 1978 ובין חודש ינואר 1979, כאשר החריג לסייג זכה להתייחסות בדיון מיום 15.1.1979 (פרוטוקול מס' 227, עמודים 15-16). שם מצויים הדברים הבאים:

**"היו"ר ש. לורינץ: אנו עוברים לסעיף 13(1)(5) בטופס הלבן.  
מ. ברקת [סגן מנהל המכס דאז]: סעיף זה ענינו מתן שירות לתושב חוץ.  
לפי הנוסח הקיים, אדם שבונה בית בישראל וכותב לדודתו באמריקה  
שהיא תזמין את הארכיטקטורה הפנימית מארכיטקט בישראל, זה היה  
פטור ממס, כי זה שירות שניתן לתושב חוץ. היום, בעידן הליברליזציה,  
כאשר אין פיקוח על מטבע חוץ, אפשר... בקלות לעקוף סעיף זה.  
לכן אנו מציעים, שאם פרי השירות נשאר בארץ, יהיה חייב במס..."**

אנו קבלנו הערת לשכת המסחר לסעיף זה.  
לשכת המסחר טוענת, שיש בארץ סוכנים של חברות חוץ, כמו  
'פיליפס'. סוכן כזה נותן שירות לתושבי חוץ אבל כל הפעילות שלו  
בישראל, כי הוא זה שלוקח את ההזמנות מתושבים ישראלים. לא היתה  
כוונה למנוע שיעור אפס מפעילות זו, כי היא בבחינת ייצוא שירותים.  
בכל השנתיים ורבע מאז הופעל החוק, כך היה ואנו רוצים שכך ישאר.  
כיוון שעתה אנו מציעים שעל פרי השירות הנשאר בארץ יחול מס, נוסף  
פסקה בה ייאמר: מתן שירות לתושב חוץ, כאשר התמורה נכללת בערך  
לצורך המכס."

כפי שניתן להיווכח, באותה הזדמנות לפחות לא נאמר דבר על מניעת כפל מס והדגש הושם על שימור העידוד בגין ייצוא השירותים חרף הכנסת הסייג השולל את שיעור האפס כאשר השירות ניתן גם לתושב ישראל. אמנם חברי הכנסת רצו לסגור פרצה בחוק הקיים (שימוש בתושב חוץ כמסווה למתן שירות למעשה לתושב ישראל), אך דומה כי הם גם חששו כי הוספת הסייג עלולה לאיין את ההקלה שהתכוונו לתת מלכתחילה לייצוא שירותים לגיטימי.

כלומר, בתולדות החקיקה לא מצויה ראייה חותכת לכך שמניעת תשלום כפול עמדה במוקד התכלית, וייתכן שיש בכך כדי להסביר את נוסח התיקון שהתקבל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

26. רביעית: נושא החריג לסייג נדון בהרחבה בהוראת פרשנות 2/96 שהוצאה על ידי אגף המכס והמע"מ ביום 15.10.1996. שם הוסבר:

"הוראות הסיפא של סעיף 30(א)(5) ותקנה 12א(א) נועדו למנוע כפל מס כלכלי (למנוע מצב בו ישולם פעמיים מס סופי על אותו מרכיב של שירות)".

בהמשך ההוראה מובאות דוגמאות של "שירותים נפוצים הנלווים ליבוא של טובין לישראל":

"א. שירותי פרסום – עוסק ישראלי נותן שירותי פרסום לתושב החוץ (היצרן) שמוצריו מיובאים לארץ.

מצב א' תושב החוץ מתקשר ישירות עם המפרסם הישראלי ומשלם לו את התמורה עבור השירות.

מצב ב' היבואן מתקשר עם המפרסם הישראלי ומקבל מהיצרן בחו"ל השתתפות בפרסום המוצר המיובא (במט"ח).

במצב א' ההנחה היא, כי מחיר שירות הפרסום כלול בערך לצורך המכס של הטובין המיובאים, ולפיכך השירות יחויב במס בשיעור אפס.

במצב ב' המפרסם הישראלי יוציא ליבואן חשבונית מס בגין השירות (אשר תשמש את היבואן כאסמכתא לעניין ניכוי מס התשומות) ומאידך - סכום ההשתתפות היצרן בהוצאות הפרסום בהם נשא היבואן – בסכום שלא יעלה על גובה הוצאות הפרסום בפועל – יחויב אצל היבואן במס בשיעור אפס.

ב. שירות של קידום מכירות – 'עמלת סוכן'

עוסק ישראלי פועל בארץ לקידום המכירות של המוצר המיובא ומקבל עמלה במט"ח מהיצרן תושב החוץ (עמלת סוכן ביבוא).

ההנחה היא, כי מחיר השירות האמור מהווה חלק מהמחיר המקובל לפי סעיף 131 לפקודת המכס ולפיכך על השירות יחול מס בשיעור אפס..."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

והנה למרות שעל פי הוראת הפרשנות יעד החריג לסייג הוא מניעת כפל מס כלכלי בייבוא טובין, לא נאמר בה דבר לגבי חובת תשלום מס בפועל **כתנאי** ליישום הסיפא.

27. חמישית: הספרות המקצועית בנושא איננה תומכת בעמדת המשיב.

המלומד פוטשבוזקי כתב בספרו **חוק מס ערך מוסף**, בעמוד 265, כי:

"הכוונה [של החריג לסייג – ה"ק] היא, למשל, למתן שירותי פרסום וקידום מכירות ע"י עוסק ישראלי לצורך שיווק מוצר מיובא, שאז חזקה היא, שעלות שירותים אלו כלולה במחיר המוצר לצורך החבות במע"מ בעת יבואו, להובלה ע"י מוביל ישראלי ממפעל בחו"ל לנמל יצוא בחו"ל, כשהסחורה מיועדת ליבוא לישראל עבור מזמין שהוא חברה תושבת ישראל. במקרה זה נושא ההסכם בין העוסק הישראלי לתושב החוץ הוא מתן שירות בפועל לחברה תושבת ישראל ובכל זאת לא יחול הסייג לתחולת הפיסקה שכן מחיר ההובלה יכלל בין מרכיבי המחיר לצורך הטלת המע"מ ביבוא (ס' 11 לחוק). מזוית ראייה אחרת ניתן לומר שמיצא השירות יהיה זכאי לשיעור המס של אפס רק אם ייצא את השירותים בפועל ואפילו אם יובאו חזרה ובלבד שיבוא כזה היה כפוף להטלת מע"מ על היבוא. כפוף ולא חייב, שכן סיוג הסייג יחול גם אם יבוא הטובין (שמחיר השירות כלול במחירם המקובל) יהיה פטור ממע"מ מסיבה כלשהי או אם השירות יהיה כלול במחיר של שירות מיובא, שכלל אינו חייב במס".

(קו ההדגשה איננו במקור)

גם בספרו של א. פרידמן, **מס ערך מוסף: החוק וההלכה**, לא מוזכר תשלום מס בפועל כתנאי להחלת החריג לסייג, והמחבר מביע את דעתו כי:

"סעיף זה עולה בקנה אחד עם שאיפתו של המחוקק, כי חוק מע"מ יחליף את המסים העקיפים האחרים. ההנחה המקופלת בבסיס הסייג האמור היא הקלה במס על ידי מניעת תשלום מכס + מע"מ בגין אותו נכס. לדוגמה: שירות של יעוץ בתחום המחשבים, שניתן לחברה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

בישראל אך מומן על ידי חברה זרה ולכן, משפטית, ניתן לתושב חוץ, יהא חייב במע"מ בשיעור אפס בתנאי שהערך לעניין מכס של המחשב המיובא כלל בתוכו גם את עלות השירות שניתן בפועל לחברה המייבאת ומומן על ידי היצרן, שהינו חברה זרה תושבת חוץ.

פרופ' נמדר בספרו **מס ערך מוסף** מסתפק בהערת שוליים בעמוד 594 כדי להסביר את החריג לסייג בהקשרו של סעיף 30(א)(5):

"הכוונה למקרה שתושב חוץ מוכר נכס לתושב ישראל והוא מתחייב גם להגיש שירותי אחזקה, או שירותים אחרים, שהינם חלק מהמחיר המקובל של הנכס, על ידי סוכנות שלו המנהלת עסק בישראל או על ידי עוסק אחר המבצע בעבורו שירות זה. ראה סעיף 131 לפקודת המכס הכולל במחיר המקובל דמי הובלה, ביטוח, עמלה ושאר יציאות והיטלים הכרוכים בעשיית חוזה המכר ובמסירת הטובין בנמל היבוא. במקרים אלה אין לחייב במס בפעם נוספת לאחר שהעיסקה מחויבת במס עם הייבוא."

בהקשר של תקנה 12א(א), מפנה פרופ' נמדר להוראות פרשנות 2/96 ומוסיף (בעמוד 601):

"כוונתה של התקנה הינה להעניק שיעור אפס לשירותים הניתנים לנכס המצוי בישראל אם הם כלולים במחיר היבוא של הנכס, כגון שירותי פרסום וקידום מכירות של מוצרי יבוא משום שעל היבוא יוטל מס ואין להטיל מס נוסף גם על היצוא."

28. שישית: במקרה הנוכחי אכן מתקיימת עסקה **חייבת** במס, ולא רק עסקאות פטורות ממס. אמנם עצם הגעת המוצרים לחנות איננה מפעילה אירוע מס (בשל הוראות סעיף 26(א) לחוק, כמוסבר לעיל), אולם מכירת המוצרים לנוסעים היוצאים היא עסקה מסוג מכר ומהווה אירוע מס לפי החוק.

המס המוטל על עסקה זו הוא בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(4) לחוק. וכפי מובהר היטב בסעיף 30(ב) לחוק, "מי שחל עליו מס בשיעור אפס, דינו לעניין חוק זה והתקנות על פיו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

**כדין חייב במס**. דהיינו, אם צודקים הגורסים כי לשם תחולתו של החרוג לסייג די בכך שייבוא הטובין ומכירתם יהיו כפופים או נתונים למיסוי על פי החוק (וכי לא נדרש תשלום מס בפועל), אזי כבר בעת מכירת המוצרים לנוסעים בחנות תנאי זה מתמלא.

יתרה מזו, במסלול "הפטור ושמור", עם שובם של הנוסעים מחו"ל ואיסוף המוצרים מידי ריצ'רדסון, מוצרים העולים בשווים על תקרת הפטור מתחייבים **במס בשיעור מלא** בעקבות מעשה הייבוא.

29. שביעית: כאמור, בהליך זה לא הייתה מחלוקת כי **לכאורה** הזכאות לשיעור מס אפס נשללת – כלומר חל "סייג" – והדיון כולו נסוב סביב קיום "החרוג לסייג" כמוסבר. אולם, דומה כי בנסיבות העניין הסייג הרלבנטי הוא זה שקבוע בתקנה 12א(א) דווקא – שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל – ולא זה שקבוע בסעיף 30א(5) עצמו – שירות שניתן בפועל גם לתושב ישראל בנוסף על תושב החוץ.

אין ספק כי שירות אספקת הדיילות ניתן "לגבי" נכסים המצויים בישראל - מוצרי הקוסמטיקה הנמצאים על מדפי החנות. לעומת זאת התרשמתי על פי הראיות כי השירות ניתן רק ליצרנים הזרים ולא לקוחות הישראליים הפוקדים את החנות שהם יעד לשיווק המוצרים (וראו את הדברים שכתבתי בע"מ 12-05-37473 **אמריקה-ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי.אי.סי.אי) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב**, ניתן ביום 17.3.2016, בסעיף 45 לפסק הדין). כמו כן, נראה כי אף ריצ'רדסון הישראלית איננה בבחינת מקבלת השירות.

שוב, אינני נדרש להכריע בשאלות אלו אבל הדברים מצויינים על מנת לחדד את ההיבט הבא: כאן לא מדובר בשירות שניתן לגבי נכסים המצויים **ממילא** בישראל כך שניתן לטעון שתכלית עידוד התחרות הבינלאומית הגלומה בסעיף 30א(5) לא תקודם על ידי הענקת שיעור מס אפס, מפני שבכל מקרה תושב החוץ זקוק לנותן שירותים מקומי כדי לסייע לו בקשר לאותם נכסים. כאן, המוצרים נמצאים בישראל **בזכות** יבואם מידי היצרנים הזרים ולנוכח הביקוש לאותם מוצרים, ואגב היבוא האמור ערך הטובין ייקבע לפי סעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס וערך זה עשוי לשקף, בין היתר, שווי השירות שנותנת המערערת ליצרנים הזרים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

30. שמינית: אפשר להשוות, בהיבט המע"מ, בין השירות שניתן על ידי המערערת ליצרנים הזרים לבין שירות דומה שניתן לעיתים על ידי המערערת לידי ריצ'רדסון, (שהיא נחשבת עוסק ישראלי לצורך החוק). כאשר במיעוט המקרים שירות אספקת דיילות ניתן לריצ'רדסון, אזי המערערת חייבת במס ערך מוסף בשיעור מלא וסכום המע"מ נוסף לתמורת השירות הנגבית מריצ'רדסון. מאידך, ריצ'רדסון זכאית לנכות את המס האמור כמס תשומות – ויוזכר כי ריצ'רדסון עורכת עסקאות חייבות במס מול לקוחותיה, אם כי בשיעור מס אפס מכוח סעיף 30(א) לחוק. משמע, החיוב במע"מ על השירות שניתן על ידי המערערת לריצ'רדסון – שהיא תושבת ישראל – איננו צפוי לייקר את המוצר לצרכן הסופי כי השירות ניתן בין שני עוסקים, והערך המוסף של ריצ'רדסון ממילא חייב במע"מ בשיעור אפס.

לעומת זאת, קבלת עמדת המשיב צפויה להוביל לייקור המוצרים כי הרי היצרנים הזרים אינם יכולים לתבוע בניכוי את מס התשומות הישראלי (המס על שירותי המערערת, המגיע לפי עמדת המשיב) והם, מן הסתם, יגלגלו את העלות הנוספת על ריצ'רדסון ובעקיפין על הצרכנים, רוכשי המוצרים. ייצא אפוא כי נטל המע"מ יוחמר דווקא במקום שהשירות הנדון יינתן לתושב חוץ.<sup>4</sup> ברור כי אפשרות ייקור המוצרים אף עומדת בסתירה למטרת הסדרי הדיוטי פרי שנועדו, בין היתר, לתמרץ את רכישת המוצרים בישראל ולא בחו"ל (וראו סעיף 18 לפסק הדין סופרפארם).

31. אשר לטיעונו של המשיב כי לצורך ההכרעה בסוגיה אין להיזקק לדרכי פעולה חלופיות שלא נבחרו על ידי המערערת (סעיף 67 לסיכומי המשיב), ניתן להשיב כי (א) לעתים המערערת אכן מספקת שירותים לריצ'רדסון באופן המתואר לעיל כך שהתרחיש איננו היפותטי, והעובדה שמרבית שירותיה מסופקים ליצרנים הזרים הוא פועל יוצא מההסדרים המסחריים שנקבעים בין היצרנים הזרים לבין ריצ'רדסון, שהמערערת איננה צד להם; ו- (ב) נראה כי השוואה כזו נעשית על ידי רשות המסים עצמה בהוראת פרשנות 2/96, במסגרת הדיון במצב ב' המתואר שם (וראו סעיף 26 לעיל).

<sup>4</sup> אפשרות אחרת היא כי המערערת ודומיה יצטרכו לספוג את החבות במע"מ וכדאיות עיסוקם במתן שירות לתושבי החוץ תיפגע.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

32. כפי שמדגיש המשיב, הפרשנות לפיה נדרש **תשלום מס בפועל** לשם הפעלת החריג לסייג אומצה על ידי בית המשפט המחוזי במחוז המרכז בעניין **אפלאוז** (פסק דין שניתן כאשר הערעור הנוכחי נמצא בשלב הגשת התצהירים).

שם הוטעם, בין היתר:

**"עוד יש להוכיח [כדי להחיל את החריג לסייג – ה"ק] כי המע"מ בגין השירותים המיובאים שולם על ידי יבואן הטובין. עניין זה לא נאמר מפורשות, אולם הוא עולה מההפניה לפקודת המכס שכן, על טובין אשר מיובאים לארץ משולם מס בעת היבוא באמצעות רשימון יבוא במועד ההתרה מהמכס...**

**עניין זה עולה אף מתקנות 6(ג) ותקנה 6ד והוטמע בהחלטת מיסים 7/11, לעיל.**

**ברי כי אם היבואן לא שילם מס ביבוא, הרי שאין כל מקום לטענת כפל מס ולבקשת הטבה, ולכן נדרשת הוכחת תשלום המס ממבקש הטבה.**

...

**זאת ועוד, משמעות העובדה כי הלקוחות הישראלים לא שילמו מס (אם בהנפקת חשבונית עצמית – לעוסק או באמצעות דיווח על עסקת אקראי – תקנה 6(ד)(1)(2)) היא שאין כל בסיס לטענת המערערת כי היא זכאית להטבה בשיעור מע"מ אפס.**

**תמים דעים אני עם המשיב כי מדובר בעניין מהותי שיש בו כדי להכריע את הכף, שכן אם לא שולם המס ביבוא על ידי הלקוחות הישראליים, המערערת אינה יכולה לטעון להתקיימות החריג לסייג שבסיפא 30(א)(5) לחוק בעניינה."**

(מתוך סעיפים 65, 104 ו-105 לפסק דינו של סגן הנשיא סטולר)

33. אינני יכול להסכים עם קביעה זו, לנוכח לשון החוק הברורה ובהעדר עיגון כלשהו לפירוש המצמצם. אף לא מצאתי תימוכין לעמדת המשיב בהוראות תקנה 6(ד) ובתקנה 6ד, שעוסקות בהוצאת חשבונית עצמית בנסיבות מוגדרות; הוראות אלו אמנם מזכירות את עניין תשלום המס ("**... וישלם את המס המגיע..."**); "**... תחול חובת תשלום המס..."**) אך הדברים כפופים לתחולתם של הוראות אחרות הקובעות שיעור מס אפס או פטור.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

34. אוסיף כי אמנם האמור בסעיף 2(א)2 לעמדת רשות המסים בהחלטת מיסוי 7/11 ("חבות במע"מ של שירותים הניתנים לתושב חוץ ולתושב ישראל") מתיישב עם עמדת המשיב בתיק זה, לפיה יש להוכיח תשלום מע"מ בשיעור מלא כתנאי לתחולת החריג לסייג. אולם מדובר כאמור בעמדתה של רשות המסים עצמה, ואילו בסוגיה זו, כמנומק לעיל, אינני תמים דעים עמה, ולטעמי הדרישה בסעיף האמור בהחלטת המיסוי איננה נתמכת בהוראת חוק.

35. עוד אציין כי לנוכח מסקנתי, לפיה די בכך שעסקת יבוא הטובין או מכירתם נתונה להטלת מע"מ (אף אם העסקה חייבת בשיעור מס אפס או פטורה), אזי אין נפקות לעובדה שהמערער וריצ'רדסון אינן יכולות לדעת איזה מן הנוסעים בהסדר ה"פטור ושמור", שקנו בסכום מעל הפטור, עוברים כנדרש במסלול האדום ואיזה מהם נמנעים מכך.

36. לסיכום סוגיה זו, אינני סבור כי ניתן לפרש את לשון החריג לסייג – שהוא **הדין המצוי** – כמכילה דרישה לתשלום מס בפועל בייבוא או במכירת הטובין. יתרה מזו, במקרה הנוכחי המחוקק ומחוקק המשנה עיצבו הסדרים מיטיבים לענף הדיוטי פרי (לרבות **חיוב** במס בשיעור אפס) וזאת כדי לעודד קניית המוצרים השונים בעוד הנוסעים נמצאים בישראל ולא בעת שהותם בחוץ לארץ. קבלת עמדת המשיב הייתה מכרסמת בעידוד האמור, ולו בעקיפין, ללא עיגון בנוסח החוק.

### **ד. האם במקרה דנן תמורת השירות מתומחרת במחיר המוצרים?**

37. הטיעון השני של המשיב הוא שבמקרה הנוכחי לא הוכח כי עלות השירות שניתן על ידי המערער ליצרנים הזרים אכן כלולה במחיר מוצריהם. מכיוון שכך, אין החריג לסייג מתקיים, יהיה פירושו המשפטי הנכון אשר יהיה.

גם בעניין זה אינני יכול להסכים עם המשיב. לדעתי, המערער עמדה בנטל השכנוע המוטל עליה והביאה די ראיות כדי להצדיק את הפעלת החריג לסייג.

38. לגבי החריג לסייג קיימת שאלה כללית האם מותר **להסיק מן הנסיבות** כי תמורת השירות מתומחרת במחירי הטובין שמוכר תושב החוץ (מקבל השירות). דהיינו, האם די בהבנת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

48. הדברים מתחברים להוראות פרק שמיני לפקודת המכס: כאמור, לא מדובר כאן ב"תוספות" למחיר העסקה מושא סעיף 133, אלא בערך הטובין האינהרנטי, מושא סעיף 130(1) וסעיף 132(א). בהקשר זה שוכנעתי כי מחירי המוצרים משקפים בין היתר, הוצאות דיול לצורך מכירת הסחורה, גם אם הנושאים נדונים בנפרד במסגרת משא ומתן פרטני, כטענת המשיב. היצרנים הזרים הם בעלי שנים רבות מאוד של נסיון בענף, ומן הסתם יודעים להעריך את עלויות השיווק, ואינם זקוקים למספר הדיילים המדויק על מנת לתמחר את מוצריהם.

49. יוער כי הטעון שנטען על ידי המשיב לצורך ערעור זה, לפיו ניתן להפריד ולהבדיל בין מחירים של טובין מחד ובין תנאים מסחריים נוספים מאידך, על ידי תמרון בסדר ניהול המשא ומתן לקראת רכישת הטובין, עלול לפתוח פתח נוח להתחמקות מתשלום מכס (כל עוד התנאים הנוספים אינם נמנים עם ה"תוספות" המפורטות ברשימה הסגורה שבסעיף 133 לפקודת המכס).

50. לאור האמור לעיל, אני מקבל את טענת המערערת כי מחירי המוצרים מגלמים, בין היתר, את עלויות הדיול.

### ה. סיכום

51. לנוכח מסקנותיי בחלקים ג' ו- ד' לעיל, דין הערעור להתקבל. על המשיב לערוך שומות מתוקנות בהתאם.

52. המשיב ישלם למערערת סכום כולל של הוצאות משפט בסך 36,000 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים. לטעמי היה מקום במקרה דנן לצמצם את הדיון לשאלה המשפטית שנדונה בחלק ג' לעיל – לגביה ייתכנו דעות לכאן ולכאן – ולייתר את הדיון בשאלה העובדתית שהתייחסתי אליה בחלק ד' לעיל.

53. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לידי ב"כ הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

חברות וחברים שלום רב,

להלן ההנחיות שהוצאו ע"י הנהלת רשות המיסים למשרדי מע"מ בנדון:

### הנושא: השכרות לטווח קצר

ההתדיינות בנושא נערכה בהנהלה בשיתוף המחלקה המשפטית והמחלקה המקצועית. בכל הקשור לרישום של עוסקים בהשכרות ל"טווח קצר" להלן הבהרות בנושא:

1. מי שמשכיר דירת מגורים לטווח קצר מקיים פעילות עיסקית והדבר מחייב רישומו כעוסק.
2. השכרת מגורים לטווח קצר אינה "נופלת" בתקנה 13(5) לתקנות הרישום, וזאת מאחר ומדובר ב"שירותי אירוח" ולא בהשכרה רגילה כמשמעותה בתקנה. המשמעות לכך הינה כי המשכיר דירת מגורים לטווח קצר יירשם כעוסק פטור או מורשה בהתאם למחזור עסקאותיו.
3. בכוונתנו לתקן את תקנה 15 לתקנות מע"מ, כך שרכישת דירת מגורים לשם השכרה לטווח קצר לא יותר בניכוי בעת הרכישה והרישום במע"מ עסקאות (מכוח סעיף 31(4)).

בשלב ביניים עד לסיום הליך חקיקה:

- מפעילי צימרים ומשכירי "איי בי אנד בי" בוקינג (השכרות לטווח קצר) - יירשמו כעוסק פטור.
- עוסקים כאמור שבמהלך השנה יעברו את מחזור העסקאות של "עוסק פטור" (ס.ת. 20) ישונה סיווגם ל"עוסק מורשה" (ס.ת. 48).

בנוגע לניכוי מס תשומות על רכישת דירה הרי שאנו מגבשים מספר קריטריונים שאם העוסק יעמוד בהם יותר לו ניכוי מס התשומות בגין רכישת הדירה (כגון: תשלום מס רכישה נכס עסקי/תשלום ארנונה/היתר מהעיריה וכד').

לידיעתכם.