



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ

מערערת

נגד

רשות המיסים – מנהל מס ערך מוסף רמלה

משיב

### פסק דין

1

2

#### א. פתח דבר

1. עניינו של ערעור זה הוא בשומת עסקאות שערך המשיב למערערת לשנים 2009-2013, מכוח סמכותו לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). המחלוקת המרכזית בין הצדדים נוגעת לשאלת זכאותה של המערערת לתשלום מס ערך מוסף בשיעור אפס.

2. המערערת היא חברת פרטית שהתאגדה בישראל. במסגרת עיסוקיה, מספקת המערערת שירותים ל-Bank of Georgia International (להלן: "הבנק הגיאורגי" או "הבנק"), שהוא מוסד בנקאי תושב חוץ.

תפקידה העיקרי של המערערת על פי ההסכם שנחתם עם הבנק ביום 12.12.2010 (להלן: "ההסכם" או "ההסכם עם הבנק"), הוא להפנות (To Refer) לקוחות פוטנציאליים לשם התקשרות עם הבנק הגיאורגי.

3. המערערת מגדירה עצמה כחברה העוסקת בשיווק, קידום מכירות, יחסי ציבור ופיתוח עסקי לטובת הבנק הגיאורגי בארץ ובח"ל. שירותיה כוללים ארגון השתתפות נציגי הבנק בכנסים כלכליים שונים וחשיפת הבנק בפני הציבור בישראל ובח"ל על ידי מתן מידע שיווקי - אינפורמטיבי אודות הבנק ושירותיו. כן כוללים שירותי המערערת קידום אינטרסים כלכליים של הבנק בישראל כמו קידום דירוגו ובחינת אפשרויות לגיוס הון.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 למנהלי המערערת קשרים אישיים עם אנשי עסקים והם מנצלים קשרים אלו בארץ  
2 ובחוו"ל כדי לחשוף בפני משקיעים פוטנציאליים את גיאורגיה, מערכת הבנקאות שם  
3 ואת הבנק כמוסד פיננסי מבוסס.
- 4 המערערת איננה גובה תשלום מהלקוחות אותם היא מפנה לשם התקשרות עם הבנק  
5 ואין היא שומרת את פרטיהם. המערערת לא מחתימה את הלקוחות על שום מסמך.  
6 כחלק מתנאי התקשורת של המערערת עם הבנק, היא אינה מורשית לשמור על קשר  
7 עם לקוחות שהופנו על ידה לבנק, והבנק אינו מוסר לה מידע אודות לקוחותיו  
8 שהופנו על ידה.
- 9 4. על פי ההסכם, תשלומי הבנק הגיאורגי למערערת בגין שירותיה, מורכבים משני  
10 רכיבים: האחד, תשלום חודשי קבוע בסך של כ-40,000\$. תשלום זה אינו מותנה  
11 בהשקעתם של לקוחות בבנק; השני, תשלום משתנה המחושב כנגזרת של גובה סך  
12 כל היתרה הכלכלית בחשבונות הבנק של המשקיעים שהופנו על ידי המערערת.
- 13 5. ביום 23.2.2014 ערך המשיב למערערת שומת עסקאות המתייחסת לשנים 2009-  
14 2013, ובמסגרתה חויבה המערערת בסך של 2,132,640 ₪. על פי טענת המשיב  
15 במסגרת השומה, המערערת דיווחה שלא כדין על עסקאותיה בשיעור מס אפס, בעוד  
16 שבפועל אלו אינן חוסות תחת סעיף 30(א)(5) לחוק. המשיב ביסס את נימוקיו על כך  
17 שמלבד הבנק, המערערת מספקת שירותים גם לתושבי ישראל.
- 18 6. המערערת הגישה השגה על שומת העסקאות. השגתה נדחתה ברובה בהחלטת  
19 המשיב מיום 12.3.2015 ובסופו של דבר שומת העסקאות שנערכה למערערת הועמדה  
20 על סך של כ-1,824,585 ₪ (במונחי קרן).
- 21 מכאן הערעור שבפניי.

22

23

24

**ב. טענות הצדדים**

25

**תמצית טענות המערערת**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 המשיב קבע את שומת מס העסקאות בניגוד לדין, שכן על השירותים שסיפקה
- 2 המערערת לבנק הגיאורגי, שהינו תושב חוץ, אמור לחול מע"מ בשיעור אפס מכוח
- 3 הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק או מכוח הוראות 30(א)(7) לחוק.
- 4 המערערת הוכיחה כי לא מתקיימים הסייגים לתחולתו של סעיף 30(א)(5) לחוק
- 5 בקשר לשירותים שסיפקה לבנק הגיאורגי, וכי בניגוד לנטען בשומה, שירותים אלו
- 6 אינם ניתנים גם ל"תושב ישראל" בישראל.
- 7 העובדה שרובו של התשלום למערערת על ידי הבנק קבוע ואינו תלוי בהיווצרותה של
- 8 עסקה, מהווה אינדיקציה לכך שהמערערת אינה מספקת שירות לתושב ישראל, או
- 9 לכל אדם אחר פרט לבנק הגיאורגי.
- 10 במסגרת השירותים פועלת המערערת לשיתופו של הבנק הגיאורגי בכנסים כלכליים
- 11 שונים ולחשיפתו בפני ציבור המשקיעים בישראל ובמדינות אחרות. כל המידע נמסר
- 12 במהלך הכנסים באמצעות נציגי הבנק הגיאורגי ולא על ידי נציגי המערערת, כאשר
- 13 נציגי המערערת מסייעים במידת הצורך לנציגי הבנק בתקשורת מול המשקיעים
- 14 הפוטנציאליים. המדובר אך בעזרה טכנית, כגון במקום בו ישנם קשיי שפה. לנציגי
- 15 המערערת אין כל תפקיד פורמלי בכנסים והם אינם לוקחים בהם חלק פרט לליווי
- 16 נציגי הבנק הגיאורגי. המערערת אינה שותפה לתהליך המו"מ בין מארגני הכנס ונציגי
- 17 הבנק.
- 18 נציגי המערערת אינם מספקים למשקיעים הפוטנציאליים מידע מהותי אודות
- 19 גיאורגיה ואודות הבנק, לא מנהלים עמם כל מו"מ מקצועי על תנאי ההשקעה
- 20 ולמעשה המידע אותו מספקים הוא מידע כללי על הבנק (נסחר בלונדון, ניתן לקבל
- 21 תשואות גבוהות יחסית וכו'). המדובר במידע גלוי המופיע באתר האינטרנט של
- 22 הבנק.
- 23 המשקיעים הפוטנציאליים אינם חותמים על שום מסמך ואינם נדרשים למסור כל
- 24 פרט אודותיהם למי מנציגי המערערת.
- 25 עוד כוללים שירותי המערערת את קידום האינטרסים של הבנק הגיאורגי בישראל
- 26 ובחול"ל, כמו גם דירוגו הפיננסי אל מול חברות הדירוג הישראליות - דוגמת
- 27 "מעלות", שהיא הזרוע הישראלית של חברת הדירוג העולמית S&P



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 הפגישות עם נציגי מעלות נערכו לבקשת הבנק, שיש לו הסכם גלובלי מול S&P ולא  
2 נדרשה התקשרות חדשה מול מעלות. המערערת לא שכנעה את מעלות להעניק דירוג  
3 לבנק, וכל פעילותה הסתכמה לכדי קבלת פרטים בסיסיים ממעלות לגבי מה נדרש  
4 מהבנק, מחד, ומסירת מסמכים בסיסיים מהבנק למעלות, מאידך.
- 5 13. בנוסף פועלת המערערת לתיאום פגישות בין נציגי הבנק הגיאורגי לבין נציגים של  
6 גופים מוסדיים בישראל ובחו"ל לצורך גיוס הון. בפגישות הללו, דנים נציגי הבנק  
7 הגיאורגי עם נציגי הגופים המוסדיים השונים, ללא כל התערבות ולקחת חלק פעיל  
8 מצד נציגי המערערת, וזאת פרט להיותם אמונים על תיאום הפגישות.
- 9 14. לעניין נסיעות עסקיות לגיאורגיה עם לקוחות פוטנציאליים הובהר כי מנהלי  
10 המערערת מוזמנים לגיאורגיה על ידי הבנק הגיאורגי כפי שיתר המשתתפים באותן  
11 נסיעות עסקיות מוזמנים. הם אינם מארגנים את הנסיעות הללו, אינם שותפים  
12 במימון, ואין כל הכרח שיהיו באותן נסיעות לקוחות פוטנציאליים שהופנו על ידם,  
13 כך שלמעשה הגעתם לשם נעשית לבקשת הבנק.
- 14 15. שירותי המערערת מסופקים לבנק הן בקשר של מדינת ישראל והן בקשר למדינות  
15 רבות בעולם. המשיב בחר להתעלם ממסמכים שהציגה המערערת בהקשר זה, כגון –  
16 מכתב מהבנק בו נמנות המדינות בהן פועלת המערערת לטובתו, התכתבויות עם  
17 לקוח באנגליה, עלונים ל- "Road Show" שנערך בחו"ל וכו'.
- 18 16. שירותי השיווק, קידום המכירות ובדיקות ההיתכנות אותם מספקת המערערת לבנק  
19 מסופקים לו רק כדי לקדם את האינטרסים שלו. למערערת אין כל אינטרס אותו  
20 היא מבקשת להגשים עבור תושבי ישראל. המערערת אדישה לאינטרסים של תושבי  
21 ישראל.
- 22 17. המשיב לא הצביע על השירות שניתן כביכול על ידי המערערת לתושב ישראל ולא  
23 הוכיח כיצד מתקיים הסייג לפיו נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל נוסף לתושב  
24 החוץ גם לתושב ישראל בישראל.
- 25 18. לגישת המשיב, סעיף 30(א)(5) לחוק אינו חל ככל שיש צד ישראל מעורב כלשהו. קרי,  
26 לגישת המשיב, הצד הישראלי לא צריך לקבל שירות מסוים או להוות חלק כלשהו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 מההתקשרות, אלא די בכך שישנו צד ישראלי בכדי לקיים את הסייג בסעיף ולשלול  
2 את תחולתו.
- 3 מגישת המשיב עולה כי לגבי כל חברה בינלאומית המפרסמת בשלטי חוצות את  
4 מוצריה תוך שימוש בשירותיו של מפרסם ישראלי, ייחשב מעתה המפרסם הישראלי  
5 כמספק שירותי שיווק לקהל הלקוחות אשר נחשפים לאותו פרסום.
- 6 גישה זו, לפיה כל תושב ישראל שיש לו קשר לשירותים המסופקים לתושב חוץ, שולל  
7 את הטבת המס שבסעיף 30(א)(5) לחוק, מרוקנת את הסעיף הנ"ל מכל תוכן.
- 8 19. עניינה של המערערת שונה מנסיבות עניין ע"מ (מחוזי ת"א) 28288-11-15 טי.בי.סי  
9 אינוסט גיאורגיה בע"מ נ' מע"מ גוף דן (29.1.2017) (להלן: "עניין טיביסי"), שם  
10 דובר על מערערת שמלווה באופן ברור ואקטיבי את הלקוח הפוטנציאלי, עד שזה  
11 פותח חשבון בבנק הזר. בענייננו, המערערת, לא רק שאינה מסייעת למי מהלקוחות  
12 הפוטנציאליים באילו מן הדברים הנדרשים לשם פתיחת חשבון, אלא אף נמנעת מכך  
13 ומפנה אותם לטיפול של נציגות הבנק בישראל. הבדל מהותי נוסף הוא שמהותו של  
14 ההסכם בעניין טיביסי היה מתן עזרה בפתיחת חשבון בנק לתושבי ישראל בישראל,  
15 בעוד שבהסכם המערערת עם הבנק, תפקיד המערערת מוגדר כסיוע לבנק בפיתוח  
16 עסקיו בישראל, בנוסף לעסקיו בעולם.
- 17 20. המערערת מסרה למשיב את כלל המסמכים והמידע אותו דרש, אך המשיב לא עשה  
18 את הפעולה הבסיסית ביותר והיא לשאול את הגופים מולם התנהלה המערערת האם  
19 קיבלו שירות כלשהו מהמערערת. כך למשל המשיב לא טרח לשאול את חברת מעלות  
20 מה היה טיב ההתנהלות מול המערערת, לא את מארגני הכנסים ולמעשה דחה את  
21 טענות המערערת ללא כל בסיס וללא כל בדיקה.
- 22 21. חברת די.סי. פיננס, אשר ארגנה את הכנסים וניהלה את המו"מ מול הבנק, הוציאה  
23 חשבונית עסקה לבנק ולא גבתה מע"מ, וזאת לאור העובדה שאף היא נסמכה על כך  
24 שהיא מספקת שירות לתושב חוץ, והמשיב לא העלה שום טענה בעניין.
- 25
- 26 **תמצית טענות המשיב**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

22. לפי נוסחו הנוכחי של סעיף 30(א)(5) לחוק די בקיומו של נהנה ישראלי מהשירות כדי לשלול את תחולת הטבת המס בשיעור אפס. מכאן שכאשר מדובר בשירות שניתן, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, שהפיק ממנו הנאה ותועלת, והשירות נועד להגשים גם את האינטרסים שלו, אזי מבחינה מהותית אין מדובר בעסקת ייצוא שיש לעודד בדרך של החלת מע"מ בשיעור אפס. ההטבה תישלל, אפוא, מקום שבו קיים גם תושב ישראלי שנהנה מהשירות באופן ממשי, בנוסף לתושב החוץ.
23. המערערת לא הרימה את נטלי הראיה והשכנוע המוטלים עליה לשם הוכחת קיום כל התנאים שבחוק מס ערך מוסף, המזכים אותה בהקלה במס.
24. בנסיבות ענייננו, ממכלול הראיות עולה כי המערערת העניקה שירותי שיווק וסיוע גם לנהנים בישראל. קרי, נוסף על הבנק הגיאורגי, גם תושבי ישראל בישראל קיבלו מהמערערת שירותים, ושירותים אלו מיטיבים באופן ישיר וממשי עם הלקוחות הישראלים.
25. המערערת משמשת כגוף המקשר בין תושבי ישראל, לקוחות פוטנציאליים של הבנק ולקוחות בפועל של הבנק, לבין הבנק, ופעילותה מתמקדת בשיווק ובשכנוע הקהל הישראלי לבצע השקעות בבנק.
- 17 המערערת יוצרת קשר עם לקוחות ישראליים, מוסרת להם נתונים ומידע ומשכנעת אותם לפתוח חשבון בבנק. המערערת פועלת באופן אקטיבי ויזום על ידה.
26. המערערת אף נתנה שירותים לחברת דירוג האשראי הישראלית – "מעלות", לחברות ישראליות דוגמת "מיטב" וחברות "פמילי אופיס" שונות – המאגדות תחתן לקוחות ישראלים שונים, וכן למלונות בישראל בהם קיימה המערערת כנסים והציגה בהם את הבנק הגיאורגי בפני לקוחות ישראליים שונים.
27. עיון בהסכם ההתקשרות של המערערת עם הבנק, מלמד ששירותי המערערת נשכרו לצורך יצירת קשר עם לקוחות שונים ומתן מענה ומידע בדבר אפשרויות ההשקעה השונות בבנק, מתוך מטרה שלקוחות ישראליים ישקיעו בבנק. מדובר, אפוא, במתן שירותים ישירות מול המשקיעים הישראליים, בגדרם עמדה המערערת בקשר שוטף עם גופים ולקוחות ישראליים בנוגע להשקעתם בבנק.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 28. הסיבה שהמערערת נבחרה לספק את השירותים לבנק הייתה הימצאותה בישראל,  
2 זמינותה ונגישותה ללקוחות פוטנציאליים ישראלים.
- 3 29. אמירת מנהל המערערת, כי שירותיה ניתנים לבנק גם באשר למדינות נוספות בעולם,  
4 היא אמירה בעלמא המגובה במסמך חסר תאריך.
- 5 30. מלבד התקשרות הבנק עם המערערת, קיימת שלוחה לבנק הגיאורגי ברמת גן, שם  
6 קיים חומר הסברה של הבנק לצורך השקעות עתידיות. מנתון זה אפשר להבין כי  
7 למערערת ערך מוסף משמעותי בכל הנוגע לקשר עם המשקיעים הישראלים, שהרי  
8 אחרת, היה הבנק מפנה ישירות את כל המשקיעים הפוטנציאליים לשלוחה  
9 הישראלית שלו, בו ניתן לקבל חומר הסברה מפורט לצורך ביצוע השקעות בבנק.
- 10 31. המערערת מוסרת ללקוח הישראלי דפי מידע מוכנים על הבנק וכן דוחות רבעוניים  
11 של הבנק.
- 12 המערערת נפגשת עם בעלי תפקידים בכירים בחברות המתעניינות, ומכאן שהלקוח  
13 הישראלי רואה במערערת נדבך חשוב ומרכזי עבורו בדרך להשקעה העתידית בבנק.
- 14 עבור הלקוחות הישראלים הממשק מול הבנק מתבצע באמצעות המערערת.
- 15 32. למקרא ההסכם מול הבנק עולה כי על המערערת להביא לכך שלקוחות ישראליים  
16 יבצעו השקעות בבנק. דהיינו, נושא ההסכם הוא גיוס הון מלקוחות ישראליים  
17 דווקא והבנק מחויב שלא למנות נציגות אחרת בישראל מלבד המערערת. ככל  
18 שהמערערת מגייסת לקוחות זרים, הרי שחלק זה זניח.
- 19 המערערת לא הוכיחה כי התמורה הורכבה גם מהפניית לקוחות זרים, ואם אכן כך  
20 היה - לא הוכיחה כיצד חולקה בהתאם התמורה שניתנה לה מאת הבנק.
- 21 33. ההסכם היחיד שהוצג על ידי המערערת הוא מיום 12.12.2010, בעוד תקופת  
22 הביקורת היא משנת 2009 ועד 2013. אי הצגת ההסכם לשנת 2009, מחייב את  
23 המסקנה כי ההסכם לרעתה.
- 24 34. יש אף לזקוף לחובת המערערת את אי הצגת ההסכמים לפתיחת חשבון, שלטענתה,  
25 נחתמו בין הלקוח לבין הבנק. משלא הוצגו, המערערת לא הוכיחה את טענותיה, כי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 היא אינה צד להסכמים אלה ואינה מאוזכרת במסמכי ההתקשרות בין הלקוח לבין  
2 הבנק.
- 3 המערערת אף נמנעה מלהציג שמות לקוחות ישראלים אותם הפנתה לבנק, אף  
4 שיכלה להשיגם בנקל מהבנק.
- 5 35. נציג המערערת הודה כי המערערת מעבירה את פרטי המשקיעים לבנק הגיאורגי  
6 עובר להתקשרות בין הצדדים לצורך פתיחת חשבון בנק. פעולה זו נועדה להטיב  
7 ולקדם את האינטרסים של הלקוחות הישראליים, בכך שהמערערת מקלה על  
8 התקשרותם מול הבנק הגיאורגי.
- 9 36. בנוסף, פונה המערערת למשקיעים פוטנציאליים, עמם יש לה היכרות מוקדמת,  
10 ומציגה להם את הבנק. פנייתה של המערערת אל המשקיעים הפוטנציאליים מסייעת  
11 למשקיעים הישראליים לקבל החלטה בדבר התקשרות עם הבנק, הואיל והמערערת  
12 יזמה את הפנייה אליהם, מסרה להם מידע על הבנק ובכך נסכה בהם ביטחון ורוגע,  
13 שספק אם ללא אותה היכרות מוקדמת- היה היקף ההשקעה הישראלית כמו שהוא.
- 14 37. גם אם המערערת בוחרת שלא לשמור את שמות הלקוחות הישראליים, אין הדבר  
15 מעיד על כך שהיא לא נתנה שירות ללקוח פרטני.
- 16 38. המערערת לא הביאה לעדות כל נציג מטעם הבנק שיתמוך בטענותיה וישפוך אור על  
17 היקף השירות המוענק לישראלים על ידה, ועל כן ההנחה היא שככל שהיה מגיע נציג  
18 לעדות, היה מעיד לחובת המערערת.
- 19 39. לעניין הטענה החלופית – משחל על המערערת הסייג בסעיף 30(א)(5) לחוק  
20 והשירותים ניתנו גם לתושבי ישראל בישראל, אין מקום להחיל את סעיף 30(א)(7)  
21 לחוק. מעצם העובדה כי ניתן שירות גם לתושב ישראל בישראל, הרי שאין מדובר  
22 בשירות שבוצע בחו"ל וממלא לא מתקיימת התכלית שביסוד סעיף 30(א)(7) לחוק.  
23 בנוסף, המערערת ממלא לא הוכיחה את התקיימות תנאי הסעיף וניכר כי זנחה טענה  
24 זו.

25

26

**ג. דיון והכרעה**





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 40. סעיף 30(א)(5) לחוק קובע הטבה בדמות מע"מ בשיעור אפס החל על עסקה שמהותה  
2 מתן שירות לתושב חוץ. תכלית ההטבה היא עידוד עוסקים ישראלים להתחרות מול  
3 עסקים זרים במתן שירותים שאינם קשורים לישראל (ראו למשל ע"מ (מחוזי מרכז)  
4 17466-01-12 **עוזר לחקלאי בע"מ נ' מס ערך מוסף רחובות** (28.10.2013)).

5 41. וזו לשון הסעיף:

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

7 ...

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

12 בסעיף קבוע, אפוא, סייג להטבה ולפיו כאשר מדובר במתן השירות בפועל, נוסף על  
13 תושב החוץ גם לתושב ישראל בישראל - לא יחול שיעור מס אפס.

14 42. נוסחו של סייג זה שונה במסגרת תיקון מס' 23 לחוק אשר נכנס לתוקפו ביום  
15 1.7.2002.

16 התיקון נועד להביא שינוי בהלכה שנקבעה בע"א 41/96 **קסוטו נ' מנהל מס ערך**  
17 **מוסף פ"ד נג(1) 862 (1999)**, לפיה אם מקבל השירות העיקר הוא תושב חוץ, גם אם  
18 תושב ישראלי נהנה מהשירות באופן משני, לא יחול הסייג שבסעיף 30(א)(5).

19 הלכה זו באה לעולם על רקע נוסחו הקודם של הסעיף אשר קבע כי "**לא יראו שירות**  
20 **כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל**  
21 **בישראל..."**.

22 בתיקון החוק ביקש, אפוא, המחוקק להרחיב את קשת המקרים בהם תישלל  
23 ההטבה, על מנת שהסייג יחול אף במקרים בהם קיים תושב ישראל שנהנה מהשירות  
24 ביחד עם תושב החוץ. כך, מדברי ההסבר להצעת החוק (ה"ח תשס"ב 3076 עמ' 237)  
25 עולה כי תכלית התיקון לחוק הייתה להימנע מהקושי הכרוך בקביעת הנהנה העיקרי  
26 והנהנה המשני ולקבוע, כי גם אם תושב ישראל הוא הנהנה המשני, עדיין תישלל  
27 מנותן השירות הטבת שיעור מס אפס.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129-בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

43. בהתאם לכך, במספר פסקי דין שניתנו לאחר התיקון, הובהר כי ההבחנה בין הנהנה העיקרי לנהנה המשני שנקבעה בעניין **קסוטו** איננה רלוונטית עוד, וכי די בקיומו של נהנה משני, שהוא תושב ישראל בישראל, כדי שהסייג לסעיף 30(א)(5) לחוק יחול והשירות יחויב במס בשיעור מלא (ראו עניין **טיביסי** והפסיקה שם. כן ראו סקירת המצב המשפטי בסוגיה שבענייננו בע"מ (מחוזי ת"א) 37473-05-12 **אמריקה** - **ישראל קאמפ אקסצ'אנג'** (איי. אי. סי. אי.) **ב נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב** (17.3.2016) (להלן: "**עניין אמריקה ישראל**").
44. המילה "שירות" מוגדרת בסעיף 1 לחוק ככל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר.
- בפסיקה הובהר כי לעניין יסוד התמורה בהגדרת "שירות", אין הכרח שזו תשולם לעוסק במישרין על ידי תושב ישראל, כדי לקבוע שניתן לתושב ישראל "שירות". כלומר אין בעובדה שתושב חוץ בלבד משלם עבור שירות מסוים, כבנסיבות ענייננו, כדי להוביל בהכרח למסקנה כי השירות לא ניתן לתושב ישראל.
- ראו לעניין זה דברי בית המשפט בעניין **טביסי** בפסקה 28:
- "אם העוסק עושה פעולות מסוימות למען תושב ישראל ואת התמורה המגיעה לו בעבור כך הוא מקבל מתושב החוץ, לדוגמה על ידי גילומה בתמורה שמשלם לו תושב החוץ עבור שרותיו, הרי שהתקיים יסוד התמורה שבהגדרת המונח "שירות"."**
45. עוד יש להבהיר כי אין בכך שהשירות ניתן לפי דרישתו של תושב החוץ, כדי להוביל בהכרח למסקנה כי השירות לא ניתן לתושב ישראל. נקודת הכובד תלויה בשאלה איזה אינטרס נועד השירות להגשים, והאם גם מקבל השירות נהנה ממנו ומפיק ממנו תועלת (השוו: עניין **אמריקה ישראל**).
- בעניין **אמריקה ישראל** צוין כי יתכנו מקרים בהם עניין לנו בהושטת סיוע לתושבי ישראל, מבלי שהדבר ייחשב ל"מתן שירות" להם. כך למשל, אם הסיוע לתושב ישראל הוא טפל או נלווה לשירות הניתן לתושב חוץ, המעוניין לשווק ללקוח הישראלי נכס בחו"ל, אין מדובר ב"שירות" לתושב ישראל. ואולם, אם הסיוע איננו טפל או נלווה, ויש בו ערך עצמאי ממש עבור התושב הישראלי, אזי יש לראות בו "מתן שירות לתושב ישראל" ולא יחול שיעור מס אפס.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1

2

3 כך, למשל, המקרה שבו תושב החוץ מעניק שירות לתושב ישראל והוא נעזר לצורך  
4 כך בעוסק הישראלי:

5 "במקרה כגון זה, גם אם כל פועלו של העוסק הישראלי הוא לפי  
6 דרישת תושב חוץ, על חשבונו ולכאורה לטובתו בלבד, הדבר לא  
7 יועיל כי כאמור תושב החוץ עצמו נותן שירות ללקוח ישראלי  
8 והעוסק הישראלי עוזר לו לעשות כן. לפיכך כל סיוע שיתן העוסק  
9 הישראלי ללקוח הישראלי, גם אם הוא טפל ונלווה, ייחשב למתן  
10 שירות מפני שהסיוע מתלווה למתן שירות לאותו לקוח על ידי  
11 תושב החוץ".

12 [פסקה 45 לפסק הדין. ההדגשות אינן במקור]

13 בית המשפט בעניין אמריקה ישראל אומנם הכיר בכך שייתכנו מקרים בהם עוסק  
14 ישראלי משרת את האינטרסים של תושב החוץ בלבד, כאשר הקשר הנוצר בין  
15 העוסק הישראלי ובין הלקוחות הישראליים נעשה במסגרת פעולות "קידום מכירות"  
16 עבור תושב החוץ ולא כמתן שירות ללקוחות הישראליים כפעולה כלכלית בפני  
17 עצמה, אלא שבנסיבות העניין שם מצא כי השירות שניתן ללקוחות הישראליים לא  
18 היה זניח או אגבי.

19 46. אף בעניין טביסי חזר בית המשפט על העמדה שהובעה בעניין אמריקה ישראל לפיה  
20 לא כל מפגש בין עוסק ישראלי, הפועל בשליחותו של תושב חוץ, לבין תושבי ישראל  
21 בישראל, יגרום להחלת הסייג שבסעיף 30(א)(5) לחוק. בית המשפט בעניין טביסי  
22 ציין כדוגמא מצב שבו עוסק ישראל מכנס לקוחות בישראל למפגש, שכל מטרתו  
23 קידום מכירות של מוצר או שירות של תושב החוץ. במצב זה הלקוח הפוטנציאלי  
24 הוא מושא לשכנוע ולמאמצי מכירה ואין לראות בו מקבל שירות מהעוסק הישראלי.

25 47. מכאן לשאלה - מהי התמונה המצטיירת בנסיבות עניינה של המערערת, לאור  
26 העובדות שהוכחו? את האינטרסים של מי בא להגשים השירות שנותנת המערערת  
27 לבנק הגיאורגי - האם רק של הבנק, כטענתה, או שמא קיים גם תושב ישראל שקיבל  
28 שירות מהמערערת שאינו זניח ובלתי ממשי, כטענת המשיב? ובמילים אחרות, האם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 קיים תושב ישראלי שהפיק הנאה, גם אם אגבית, ממתן שירותי המערערת לבנק  
2 הגיאורגי?  
3
- 4 .48. בשאלה עובדתית זו נחלקו, כאמור, הצדדים שלפניי.
- 5 בעוד שלטענת המערערת הוכח על ידה כי כלל השירותים אותם סיפקה לבנק  
6 הגיאורגי סופקו אך ורק לו, ואין כל תושב ישראל המקבל שירות מן המערערת, הרי  
7 שלטענת המשיב, היקף השירותים שמעניקה המערערת ללקוחות הפוטנציאליים  
8 בישראל ופעילותה האקטיבית והיזומה ביחס אליהם, חורגים מסיוע "טפל" או  
9 "נלווה", ויש בהם ערך עצמאי ממשי עבור הלקוחות הישראליים.
- 10 .49. כידוע, בשאלה על מי מוטל נטל ההוכחה בערעורי מע"מ מקובלת ההלכה לפיה נטל  
11 השכנוע הוא על העוסק והוא הדין בנטל הבאת הראיות (ראו ע"א 3886/12 **זאב שרון**  
12 **קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ** (26.8.2014) (להלן: "**עניין זאב שרון**"), כן  
13 ראו פסק דיני בע"מ (מחוזי מרכז) 55647-07-14 **סניור נ' רשות המיסים – מנהל**  
14 **מע"מ** (28.6.2015)).
- 15 בנסיבות העניין נטל ההוכחה בדבר תחולתו של סעיף 30(א)(5) לחוק מוטל על  
16 המערערת. המערערת היא בבחינת "המוציא מחברו", לא כל שכן שעה שהיא טוענת  
17 להטבה בתשלום המס ועליה הנטל להוכיח כי היא אכן זכאית להטבה זו (השוו:  
18 **עניין טביסי**).
- 19 .50. ראיותיה של המערערת מבוססות על תצהירו של מר יובל בנרף (להלן: "**בנרף**"). בנרף  
20 משמש כשותף ומנהל במערערת, ביחד עם מר גיא צדיק (להלן: "**צדיק**"), כאשר על פי  
21 תצהירו של בנרף השניים ממלאים תפקידים זהים בחברה.
- 22 .51. בנרף הצהיר על אודות אופן פעולתה של המערערת, בצינו כי המערערת מפנה  
23 משקיעים פוטנציאליים לנציגי הבנק, אך היא אינה מנהלת כל מו"מ על תנאי  
24 ההשקעה, אינה מספקת להם מידע מהותי אודות גיאורגיה ואודות הבנק אלא מידע  
25 כללי בלבד, כגון היותו נסחר בלונדון, כי הוא מעניק תשואות גבוהות יחסית וכיוצא  
26 באלה (פרוטוקול עמ' 11 ש' 24-27):



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 "אנחנו באים לדוגמא לפמילי אופיס ומספקים להם מידע מאוד  
2 ראשוני, קיים בנק שנסחר בלונדון, הבנק היה צריך מישהו שיעזור  
3 לו בלהבין את המסר " שאני לא איזה גרוזיני". אנחנו באים  
4 ומנסים לספק להם את המידע הכי בסיסי וראשוני, כמו היותו של  
5 הבנק קיים, הוא נסחר בבורסה בלונדון...".
- 6 52. לטענתנו, נציגי המערערת פועלים לקידום האינטרסים של הבנק, הן בישראל והן  
7 בעולם, באמצעות חשיפת הבנק לגופים מוסדיים ובבחינת היתכנות להנפקת  
8 מכשירים פיננסיים, אך תפקידה של המערערת בעניין זה הוא שולי וראשוני  
9 (פרוטוקול עמ' 20 ש' 14-23), כאשר תפקידה של המערערת מסתכם בבחינה ראשונית  
10 ובסיסית של האופציות העומדות בפני הבנק. לאחר מכן, מידע בסיסי זה מועבר  
11 לבנק והטיפול נמשך על ידו ללא כל התערבות מצד המערערת. וכך העיד (פרוטוקול  
12 עמ' 7 ש' 3-15):
- 13 "ש. אתה בעצם מסכים שאת הרוזשאוס שהתקיימו בארץ,  
14 החברה שלך ערכה? מפנה לסעיף 19 לתצהירך.
- 15 ת. החברה שלי אירגנה, כן. אני גם רוצה להרחיב ולומר מה  
16 המשמעות. הבנק עקב זה שמבקש ממני בעצם לעשות לו פיתוח  
17 עסקי ושיווק ולפרסם אותו, אומר לי תשמע, אני אתן גם דוגמא  
18 ספציפית, שהוא מעוניין לבדוק את האופציה לעשות אגרות חוב  
19 בארץ של הבנק. התפקיד שלי זה ללכת ולבדוק את האפשרות, לא  
20 להגיד לאנשים בו תעשה אג"ח, אלא לבדוק אם בכלל יש אפשרות  
21 לבצע בכלל מכירה של אג"ח בישראל ומה המשמעויות שלה.  
22 רוזשאוס, הם רוצים בעצמם לבוא ולהבין, אני דאגתי לארגן חברה  
23 שמוזכרת כמו מיטב ועוד חברות אחרות, שהבנק רוצה לבוא, מגיע  
24 נציג מטעמו, אני רק מלווה אותו כי אני ישראלי, אנחנו מגיעים וזה  
25 השירות שאני נותן לבנק, אני לוקח את הנציג ואומר לו בוא נלך  
26 לעורך דין שמתמחה בדברים האלה, בוא נשמע מה הם אומרים, ואז  
27 יש סוגיות שצריך נאמן וכל מיני דברים. כדרך אגב הבנק לא עשה  
28 עם זה כלום בארץ כי זה לא השתלם לו, העלויות וכל מה שצריך  
29 לעשות לא מעניינים אותם. דרך אגב עשיתי את זה גם בלונדון".
- 30 53. עוד העיד בנרף כי כאשר מגיעים נציגי הבנק הגיאורגי לפגישות בישראל, הם מלווים  
31 בנציגי המערערת, הגם שהאחרונים אינם נוטלים בהן חלק מהותי (פרוטוקול עמ' 8  
32 ש' 13-25). בכל הנוגע להצטרפותם של נציגי המערערת לנסיעות עסקיות לגיאורגיה  
33 יחד עם לקוחות פוטנציאליים של הבנק, העיד בנרף כי הוא וצדיק מוזמנים  
34 לגיאורגיה על ידי הבנק, אך אינם מארגנים את הנסיעות ואין הכרח שיהיו  
35 בנסיעותיהם לקוחות פוטנציאליים שהופנו על ידם, ולמעשה השתתפותם באותן  
36 נסיעות עסקים נעשות לבקשת הבנק (פרוטוקול עמ' 14 ש' 12-31 – עמ' 15 ש' 1-2).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

54. אשר להשתתפות הבנק בכנסים טען בנרף בתצהירו כי המערערת יוצרת קשר ראשוני עם מארגני הכנס על מנת לבחון האם הכנס מתאים לצורכי הבנק, והבהיר כי משעה שנמצא שהכנס אכן עונה על הנדרש, המשך המו"מ וההחלטה הסופית בדבר ההשתתפות בכנס, נתונים לשיקול דעתו הבלעדי של הבנק, כאשר משלב זה ואילך מקיים הבנק קשר ישיר עם מארגני הכנס (ראה גם פרוטוקול, עמ' 4, ש' 19-29). לתמיכה בטענה זו הציגה המערערת דוגמאות לחלופות מיילים בין מארגני הכנסים לנציגי הבנק (נספח ו' לתצהיר).

בנרף הטעים כי אומנם נציגי המערערת מלווים את נציגי הבנק לכנסים, אך תפקידם מסתכם בעזרה טכנית עקב קשיי שפה שעשויים להתעורר בין נציגי הבנק למשקיעים פוטנציאליים, וכי הם אינם נוטלים חלק פעיל ופורמלי בכנסים ואף אינם משיבים לשאלות מקצועיות. כך לדבריו בפרוטוקול עמ' 9 ש' 20-32:

"ת: ברוב הפעמים אנחנו בכלל לא נדרשים לענות על שאלות. אנו נמצאים שם שמגיע מישהו וקורא לי נציג הבנק ואומר לי שקשה לו עם האנגלית, או שהוא שואל שאלה ומשהו בתקשורת לא מובן, אז הוא אומר לי להסביר לו מילים מסוימות. אני לא אומר לו שווה או לא שווה, אלא נותן לו הסבר למה התכוון הנציג. אני מלווה אותם, נמצא איתם מהסיבה שאני עובד עבורם, אבל זה ממש משהו סופר טכני. רוב הזמן אני יכול לשבת ולשתות קפה.

ש. אתה מתורגמן?

ת. מתורגמן מקצועי? לא. אני מבין קצת אנגלית מה לעשות.

ש. יש שאלות בכנס שעולות והמרצה ינסה להתמודד איתן לבד?

ת. בהרצאות אני בכלל לא נמצא אפילו איפה שיושבים המרצים. אני יושב באולם כאחד האנשים, לא עונה ולא אומר כלום. לשאלת בית המשפט, הם עומדים מולם, נותנים כרטיסי ביקור, (לא בהרצאה) יש דוכן, עומדים נציגים של הבנק בגיאורגיה, הם עונים לשאלות, ואם מישהו לא מבין משהו הנציג מבקש ממני לעזור לו להסביר. לא עכשיו מתייעצים איתי על כספים, הם עובדים מולם".

55. בכל הנוגע לפעילות המערערת מול חברת "מעלות" העיד בנרף כי המערערת הופנתה על ידי הבנק למעלות, נציגת S&P בישראל, עמה הבנק קשור בהסכם, כאשר הליך המשא ומתן וההתקשרות בין הבנק ובין "מעלות", נוהל על ידי נציגי הבנק ישירות מול אותם גופים. כתמיכה לעדות זו הוצג, בין היתר, מכתב שנשלח מחברת "מעלות" לבנק (נספח ז' לתצהיר בנרף).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

56. על יסוד תצהירו הנ"ל של מר בנרף ועדותו בבית המשפט טוענת המערערת כי הוכח על ידה שמלבד השירותים אותם היא מספקת לבנק הגיאורגי, אין היא מספקת כל שירות לתושב ישראל בישראל.

57. **איני סבור כי המערערת עמדה בנטל הנדרש.**

התרשמותי מעדותו של בנרף היא כי ניכר שהוא ביקש להמעית, ואף לגמד בתצהירו ובעדותו בבית המשפט, את מידת מעורבותה של המערערת בקשר שבין הבנק ובין הגורמים הישראליים הרלוונטיים – מארגני הכנסים, הלקוחות הפוטנציאליים, חברת מעלות וגופי ההשקעה. זאת, לעומת התמונה השונה המצטיירת לאחר עיון בהודעותיו של בנרף, שניתנו במסגרת הליך הביקורת שבוצע על ידי נציגי המשיב (להלן: "הודעות בנרף"), ואשר צורפו כנספחים לתצהיר המשיב.

58. כאמור, במסגרת תצהירו ועדותו בבית המשפט חזר והדגיש בנרף כי המערערת אינה מעניקה שירות ללקוחות פוטנציאליים כאשר עיסוקה מתמצה אך ורק בקידום האינטרסים של הבנק תוך מסירת מידע כללי ובסיסי בלבד ללקוחות.

עם זאת, מהודעותיו עולה כי מדובר במידע משמעותי יותר:

"אני מעניק למשקיעים את כל המידע הרלוונטי והאופציות להשקעה בבנק הגיאורגי. במידה והבנאדם מתעניין ברמה סבירה אני מפנה אותו לבנק הגיאורגי"  
(הודעה מיום 15.1.2014 עמ' 4 ש' 11-13).

וכן:

"אני אומר למשקיעים שזה מתחיל להיות רלוונטי מ-\$50,000 ומעלה. אני אומר להם שהאחוז הנוכחי הוא 5% ריבית לשנה וככה אני עושה הבחנה מי מתאים ומי לא"  
(שם, בעמ' 4 ש' 16-18).

59. הנה כי כן, לא רק שמדובר במסירת מידע שהוא מעבר למידע "כללי ובסיסי" באופן שתואר על ידי בנרף בתצהירו ובעדותו בבית המשפט, אלא שנראה כי תפקידם של נציגי המערערת הוא אף לדאוג לכך שרק לקוחות "מתאימים" יגיעו אל הבנק. "סינון" מעין זה משרת, מדרך הטבע, אף את האינטרסים של הלקוחות הפוטנציאליים, החוסכים זמן ומשאבים מיותרים. בשונה ממפרסם, שתפקידו מסתכם בחשיפת מושא הפרסום לציבור הרלוונטי, כגון באמצעות חלוקת פליירים,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 הצבת שלט חוצות, עריכת סרטון פרסומת וכיוצ"ב, המערערת מעניקה ללקוחות  
2 הפוטנציאליים של הבנק שיווק בעל מימד אישי-קונקרטי, כאשר ניכר  
3 שהאינטראקציה בין נציגי המערערת ללקוחות הפוטנציאליים - טרם ביצוע ההפניה  
4 לנציגי הבנק - מהווה נדבך משמעותי במערכת היחסים המתהווה שבין בנק ללקוח.  
5 60. כך בנוסף, כשנשאל בנרף בחקירתו הנגדית מה הייתה כוונתו באומרו בהודעתו כי  
6 העביר למשקיעים הפוטנציאליים מידע לגבי אופציות ההשקעה בבנק הגיאורגי, חזר  
7 והדגיש כי חומרי השיווק שניתנים על ידי המערערת ללקוחות הפוטנציאליים,  
8 וההסברים הנמסרים מפיה, הם כלליים (פרוטוקול עמ' 12 ש' 21-26):

9 **"לשאלת בית המשפט, אופציות השקעה אני מתכוון שיש אפשרות**  
10 **להפקדות יותר אטרקטיביות, אפשרות להשקעה מסוגי אגחים**  
11 **כאלה ואחרים, ובמידה זה מעניין אותם להשקיע באגח כזה**  
12 **ואחרים אז זה מתנהל מול הבנק. שפתחי ואמרתי שיש בנק ציבורי**  
13 **שנסחר בבורסה בלונדון, ותוצאות הבנק מדהימות, מכיוון שזה**  
14 **מפורסם בתצורה שמפרסמים בבורסה שבלונדון, זה בעצם המידע**  
15 **שאני נותן, עם זה אני נכנס להציג".**

16 עם זאת, בהמשך הבהיר כי אף שהוא אינו "מייעץ ללקוחות", הוא מוסר להם  
17 ש"המוצר" - חשבון בנק בבנק הגיאורגי - עשוי להיות עבורם "אטרקטיבי ונכון"  
18 בהתחשב בתשואה הצפויה - עד 5% ריבית. כך, בפרוטוקול עמ' 12 ש' 30- עמ' 13 ש'  
19 2:

20 **"לשאלת בית המשפט, זה יכול לנוע מהידיעה שלי עם גיאורגיה**  
21 **בין 0 ל-5 אחוז, מאותו רגע זה תלוי בסוג ההשקעה ומה רוצה אותו**  
22 **משקיע. זה המידע שהבנק מספק, אני יושב עם הנציגים של הבנק**  
23 **אני יודע את זה, אני מדבר איתם. אבל שוב, אני לא מייעץ**  
24 **ללקוחות ואומר להם מה לעשות. אני אומר שזה מוצר שיכול**  
25 **להיות אטרקטיבי ונכון".**

26

27 61. אף ביחס למעורבותה של המערערת בכנסים התרשמותי היא כי בנרף ניסה להקטין  
28 ולגמד את תפקידה של המערערת, בין היתר באמצעות השוואת כל פועלו לסבל  
29 הסוחב עמו חומר פרסומי לכנס (פרוטוקול עמ' 6 ש' 14-12):

30 **"אני זה שממליץ ואומר איזה כנס הוא הנכון לעשות, ואפרופו מה**  
31 **שמדברים על חומר פרסומי, זה שהבנק מגיע לארץ ושולח מחול**





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 **דברים פרסומיים, אנחנו ממש טכנית הסבלים ועוזרים להם**  
2 **להביא חומר פרסומי".**
- 3 62. במקום אחר ציין בנרף, בהתייחס לכנסים, כי כמשתתף מטעם המערערת תפקידו  
4 בשלב השאלות מתמצה בסיוע עם השפה האנגלית וכי בפועל הוא יכול רוב הזמן  
5 "לשבת בקהל ולשתות קפה" (פרוטוקול עמ' 9 ש' 24-16):
- 6 "ש. מתי לא תדרשו לענות על השאלות?  
7 ת. ברוב הפעמים אנחנו בכלל לא נדרשים לענות על שאלות. אנו  
8 נמצאים שם שמגיע מישהו וקורא לי נציג הבנק ואומר לי שקשה  
9 לו עם האנגלית, או שהוא שואל שאלה ומשהו בתקשורת לא מובן,  
10 אז הוא אומר לי להסביר לו מילים מסוימות. אני לא אומר לו שווה  
11 או לא שווה, אלא נותן לו הסבר למה התכוון הנציג. אני מלווה  
12 אותם, נמצא איתם מהסיבה שאני עובד עבורם, אבל זה ממש  
13 משהו סופר טכני. רוב הזמן אני יכול לשבת ולשתות קפה".
- 14 63. לעומת זאת, במסגרת הודעותיו, כשנשאל בנרף על אודות מידת מעורבותם של נציגי  
15 המערערת בכנסים השיב כי "בכנס המרצה מפנה שאלות והתעניינות אלינו" (הודעה  
16 מיום 15.1.2014, שצורפה כנספח 2 לתצהיר המשיב, בעמ' 3 ש' 35), ובהמשך אף  
17 הוסיף כי "אנחנו מסבירים למי שמתעניין שאנחנו נציגים של הבנק ואנחנו נותנים  
18 הסבר שיש לנו הסכם עם הבנק ואנחנו נותנים להם הסברים שיווקיים על הבנק,  
19 למה כדאי להם לעשות השקעת פיננסיות בבנק אופ גיאורגיה" (שם, עמ' 3 ש' 36 –  
20 עמ' 4 ש' 1).
- 21 64. בחקירתו בבית המשפט טען בנרף כי בתמלול הודעותיו נפלו שגיאות תוך שהוא  
22 מצמצם את מידת מעורבותה של המערערת לעניינים טכניים גרידא (פרוטוקול עמ'  
23 10 ש' 22 – 26):
- 24 "ש. דיברנו קודם על השאלות שאתם עונים בכנסים, מפנה אותך  
25 לנספח 2 לתצהיר המשיב, הודעה מיום 15.1.14, דף 3 שורה 35.  
26 אתה אומר כאן "בכנס המרצה מפנה שאלות התעניינות אלינו".
- 27 ת. ממש טעות כתיב, המרצה לא מפנה שאלות אלינו. המשתתפים  
28 אולי מפנים שאלות למרצה ולא אלינו".
- 29 וכך גם בעמ' 11 ש' 3-1:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 "זה ממש לא נכון שההתעניינות היא אלינו, היא אך ורק למרצה.  
2 אמרתי שהסברים היחידים שאני נותן זה אם הנציגה או הנציג  
3 מבקשים סיוע בתרגום".

4 65. ניסיונו של בנרף להציג את פועלה של המערערת כטכני בעיקרו, אינו מתיישב עם  
5 ההיגיון והשכל הישר, בין היתר על רקע הסכום הקבוע המשולם לה על ידי הבנק בגין  
6 שירותיה. אין זה סביר בעיני כי בגין שירותים "סופר טכניים" כפי שמכנה זאת בנרף,  
7 או אף אם המערערת לא תעשה דבר בכל הקשור לישראל (פרוטוקול עמ' 11 ש' 12-  
8 15), ואף אם נציגה "ישבו בים" (סעיף 22 לתצהירו) - ישולם למערערת סך של  
9 \$40,000 בכל חודש (השווה פסקה 46 לפסק הדין בעניין טביסי).

10 66. אף הסכום הבלתי קבוע המשולם למערערת אינו מתיישב עם הטענה לפיה שירותיה  
11 הם טכניים בעיקרם ואין בהם משום תרומה גם ללקוחותיו הפוטנציאליים של  
12 הבנק. סכום משתנה זה נגזר מההיקף ההשקעות ולפיכך ספק אם ניתן לתאר את  
13 המערערת כ"אדישה" לאינטרסים של אותם לקוחות. אכן, גם מי שמספק שירותי  
14 שיווק ופרסום גרידא לתושב חוץ בישראל מצפה כי שירותיו יניבו תועלת וכי לקוחות  
15 ישראלים יתקשרו עם תושב החוץ בעקבות פעולות השיווק והפרסום; המשך שכירת  
16 שירותיו והכנסתו מכך, תלויים בוודאי בהצלחתו בעניין זה. עם זאת, להבדיל  
17 ממפרסם "רגיל", כאשר קיימת זיקה ישירה ומובהקת בין הסכום המשולם בגין מתן  
18 שירותי השיווק, ובין היקף הפעילות הנובעת מאותם שירותים, הנטל על העוסק  
19 להוכיח כי אין בפעילותו כדי לשרת אף את האינטרסים של מושאי השיווק,  
20 הלקוחות – כבד יותר. בנסיבות אלה, ההיגיון מחייב את המסקנה לפיה המערערת  
21 נוקטת בפעולות אקטיביות לצורך שכנוע לקוחות פוטנציאליים להתקשר עם הבנק,  
22 ומוסרת מידע שהיקפו ומהותו רחבים ומשמעותיים יותר ממסירת עלון שיווקי או  
23 מסירת מידע לאקוני בדבר היות הבנק נסחר בבורסה בלונדון – מידע שלא נדרשת  
24 קבלתו דווקא מן המערערת, שכן הוא מצוי באתר האינטרנט של הבנק כאמור לעיל.  
25 ניתן להניח כי פעילותו של עוסק, כדוגמת המערערת המשווקת את הבנק ושירותיו,  
26 משרתת את האינטרסים של כלל הצדדים (הגם שבוודאי שלא באופן שווה): הבנק -  
27 שגייס את הלקוחות, המערערת - ששכרה תלוי בגיוס הלקוחות ובהיקף השקעתם,  
28 והלקוחות - שהשתכנעו שהשקעתם בבנק היא בעלת פוטנציאל להשיא את רווחיהם  
29 וזאת על פני חלופה אחרת.

30 67. המערערת חזרה והדגישה כי הבנק אוסר עליה "לעקוב" אחר מי מהלקוחות  
31 הפוטנציאליים המתעניינים בהשקעה, אלא שאין בכך לשנות מהמסקנה דלעיל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129-05 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ראשית, העובדה שהמערערת אינה מקבלת מידע על אודות זהותם של המשקיעים  
2 הסופיים, אין פירושה שהיא אינה מעניקה להם (כמו גם לאחרים שהתעניינו  
3 באפשרות ההשקעה בבנק אך בחרו בסופו של יום שלא להשקיע) שירותים בשלב  
4 שקדם להשקעתם בפועל. שנית, הטענה בדבר איסור "המעקב" אף הוא אינו ברור  
5 ואף לא הובאה ראיה לכך (למשל, באמצעות תצהיר מגורם מוסמך בבנק), לא כל שכן  
6 בנסיבות בהן חישוב הסכום הבלתי קבוע בתמורה המגיעה למערערת נשען על מספר  
7 לקוחות שהתקשרו עם הבנק. על כן, יש להניח כי לכל הפחות, המערערת "עוקבת"  
8 אחר הלקוחות המתקשרים עם הבנק כתוצאה משירותיה והפנייתם אל הבנק ולו  
9 לצורך קבלת התמורה המגיעה לה בשל כך בהתאם להסכם עם הבנק.
- 10 68. באותה מידה אין לייחס משקל לעובדה כי המערערת לא קיבלה שכר מהלקוחות  
11 הישראליים אלא מהבנק הגיאורגי בלבד, שהרי המשלם עבור שירות איננו בהכרח זה  
12 המקבל את השירות, ובוודאי שאינו בהכרח מקבל השירות הבלעדי (ראו ע"מ (מחוזי  
13 ת"א) 55563-09-14 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א (29.3.2017); עניין  
14 אמריקה ישראל בפסקה 40 ועניין טביסי בפסקה 46).
- 15 69. הניסיון לגמד את תפקידה של המערערת ולהגדירו כמסתכם אך ורק בהצגת מידע  
16 בסיסי אודות הבנק אינו מתיישב עם ההיגיון והשכל הישר אף מן הטעם שמבחינתם  
17 של המשקיעים הפוטנציאליים דומה כי נדרש יותר מאשר מסירת מידע טכני כללי,  
18 הנגיש להם ממילא באמצעים אחרים, כגון, כאמור, באמצעות אתר האינטרנט של  
19 הבנק (השווה עניין טביסי בפסקה 44). מחומר הראיות עולה כי תפקידה של  
20 המערערת הוא "להנגיש" את המידע הרלוונטי הנוגע לבנק הגיאורגי לקהל הלקוחות  
21 הישראליים. כך למשל, בכל הנוגע לכנסים, הרי שגם אם אקבל את טענת המערערת  
22 לפיה השתתפות נציגיה נועדה לסייע בתרגום המידע, הרי שברי כי עצם נוכחותם  
23 בכנס של דוברי השפה העברית, המהווים אף הם את "פניו" של הבנק, נתפסת בעיני  
24 הלקוחות כעניין שיש בו ערך מוסף (השווה עניין טביסי, פסקה 43). יתר על כן, ספק  
25 אם ניתן לתאר את תפקידה של המערערת כ"הפנייה" גרידא של הלקוחות לבנק.  
26 המידע שנמסר בנוגע לבנק ולכדאיות ההשקעה בו כולל, מן הסתם, אלמנט מובהק  
27 של פעולת שכנוע.
- 28 70. ערך נוסף ממשי אני מוצא אף בקשרים הבינאישיים של נציגי המערערת בשוק  
29 הישראלי. המערערת הסבירה כי למנהליה קשרים אישיים עם אנשי עסקים והם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129-05 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 מנצלים קשרים אלו בארץ ובחו"ל כדי לחשוף בפני משקיעים פוטנציאליים את  
2 גיאורגיה, מערכת הבנקאות שם ואת הבנק.

3 כך העיד בנרף (עמ' 18, ש' 22-26):

4 "עם השוק הישראלי יש לי קשרים, שאני מגיע חלק מאותם  
5 פמילי אופיס, גופים מוסדיים. מעיסוקיי גם בעבר אני מכיר לא  
6 מעט גופים, וכנ"ל גם בחו"ל. הרקע הרלוונטי מתחיל מזה  
7 שמינכלתי את אחת החברות של יצחק תשובה, חברה לא קטנה,  
8 שדרכה אני מכיר לא מעט מוסדיים וכדומה, עשינו אני וגיא לא  
9 מעט פיתוח עסקי לחברת אפל בעברנו, ואנו מכירים לא מעט  
10 גופים, וכו'. השוק והגופים זה אנשים שעסקתי איתם וישבתי  
11 איתם".

12 71. אותם קשרים, והיכרויות, מהווים בוודאי ערך מוסף משמעותי עבור הבנק, אך לא  
13 רק עבורו. אין ספק כי אף הלקוחות הפוטנציאליים בישראל מפיקים מכך תועלת,  
14 שהרי הדבר מסייע להם בהחלטה לבצע את ההשקעה. היכרות מוקדמת מעין זו מן  
15 הסתם נוסכת ביטחון אצל המשקיעים החשים שהם נמצאים "בידיים טובות"  
16 ואמינות. המלצות, הסברים, מתן מידע פיננסי ואחר אודות הבנק ללקוחות  
17 פוטנציאליים, על ידי המערערת – באמצעות בנרף וצדיק – אשר לפי דבריהם הינם  
18 "מרושתים" היטב בשוק הישראלי הרלבנטי, הינו שירות שלא ניתן להתבונן בערכיו  
19 ובמשמעויותיו רק בהתבוננות חד צדדית. השוק הישראלי, אשר על פי טענות  
20 המערערת, נותן אמון בה ובהבנתה והכרתה את השוק הפיננסי צורך, אפוא, גם הוא  
21 את שירותיה. לא למותר לציין בהקשר זה כי כשנשאל בנרף בדבר אופיו של השירות  
22 שהוא נותן למשקיעים הפוטנציאליים, מסר, בין היתר, כי הוא נוהג לשוחח עם  
23 הבעלים או סמנכ"ל הכספים בחברות המתעניינות (הודעתו מיום 15.1.2014 עמ' 4 ש'  
24 10-14). ובמקום אחר אמר כי "היתרון שלי זה שאני יודע את השפה הפיננסית  
25 הישראלית" (הודעת בנרף מיום 15.1.2014 עמ' 2, ש' 29). דומני, כי הכרת "השפה  
26 הפיננסית הישראלית", כפי שנטען על ידי בנרף, אינה במשמעות של תרגומה בלבד  
27 לאנגלית. נראה כי העובדה שנציגי המערערת נוהגים לשוחח עם בעלי תפקיד בכירים  
28 בחברות, כמו גם היכרותם עם השוק הישראלי ו"השפה הפיננסית" שלו, מלמדת כי  
29 הלקוח הישראלי רואה במערערת גורם מרכזי, בר סמכא ומשמעותי בדרך להשקעה  
30 עתידית בבנק. אף בכך נבדלת המערערת מעוסק המעניק שירותי פרסום בלבד, או  
31 כזה שתפקידו מתמצה בהפניית לקוחות גרידא.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

72. ואכן, עניינה של המערערת שונה באופן מהותי מהדוגמא שהציגה בסיכומיה, של חברת פרסום ישראלית שנשכרת לנהל עבור חברה בינלאומית קמפיין פרסומי שיווקי ביחס למוצר מסוים אותו משווק התאגיד מחוץ לישראל. בעוד שחברת פרסום מבקשת לשווק מוצר באמצעות שלטי חוצות, חלוקת פליירים או פרסומת בטלוויזיה וברדיו, כאשר קהל היעד אדיש לחלוטין לזהות המפרסם וההתמקדות היא במוצר עצמו, בענייננו מנקודת מבטם של הלקוחות הישראליים הפוטנציאליים, הרי שזהותה של המערערת והאמינות המיוחסת לה על ידם, כמו גם המשקל הניתן על ידי הלקוחות הישראליים להמלצה הניתנת על ידי המערערת - היא גורם ממשי בכל הנוגע למכירת המוצר. פועלה של המערערת - עצם נוכחותה בכנסים, הפנייה האקטיבית ללקוחות ישראלים וטיב המידע הנמסר על ידה, כלל אינו דומה לפועלו של מפרסם "רגיל".

73. אף העובדה שלבנק הגיאורגי קיימת שלוחה בישראל, בה קיים חומר הסברה של הבנק המיועד למשקיעים, מחזקת את הסברה שלמערערת ערך מוסף משמעותי בכל הנוגע לקשר עם משקיעים ישראלים. אלמלא כן, יכול היה הבנק להסתפק באמצעי פרסום שגרתיים שיש בהם כדי להפנות לבנק את כל המשקיעים הפוטנציאליים לשלוחה הישראלית שלו, שם ניתן לקבל חומר הסברה מפורט, ובכך לחסוך את העלויות הכרוכות בשכירת שירותיה של המערערת. ברי, כי שירותי המערערת, כגורם מקומי המעורה היטב בשוק העסקי בישראל, נדרשים על מנת לקיים קשר ישיר ובלתי אמצעי מול לקוחות פוטנציאליים ישראלים. נראה, אפוא, כי תפקידה של המערערת קרוב יותר להיות תפקיד של גורם מתווך, ובעסקת תיווך שני הצדדים יוצאים נשכרים.

74. נתתי דעתי גם לכך שבצד ניסיונותיו של בנרף לגמד ככל הניתן את חלקה של המערערת בקשר שבין קהל הלקוחות הישראליים לבין הבנק, נמנעה המערערת מלהעיד גורמים רלוונטיים שיכלו לתמוך בטענותיה, כאשר עדותו של בנרף עמדה לבדה.

בעניין זה טענה המערערת כי מסרה למשיב את כל המסמכים והמידע אותו דרש, "אך המשיב לא עשה אף את הפעולה הבסיסית ביותר והיא לשאול את הגופים מולם התנהלה המערערת האם קיבלה שירות כלשהו מהמערערת" (סעיף 43 לסיכומים). טענה מעין זו אין בידי לקבל. הנטל המוטל על המערערת להוכיח כי זכאית היא להקלה במס, משמעו כי המערערת היא זו הנדרשת להביא בפני המשיב



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129-בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ובפני בית המשפט כל ראייה שיש בה כדי לתמוך בעמדתה. אכן, עריכת בדיקה מול  
2 הגופים מולם התנהלה המערערת, היא פעולה בסיסית, אך בהתאם לכך, ובשים לב  
3 לנטל הראייה המונח על כתפיה, ניתן היה לצפות מהמערערת כי היא תהא זו שתדאג  
4 לבצעה ולהביא את ממצאיה בפני המשיב ובהמשך לכך בפני בית המשפט באמצעות  
5 זימון עדים או הצגת מסמכים.
- 6 אין זאת אלא, כי הניסיון לגלגל לפתחו של המשיב את בירור העובדות והבנתן  
7 לאשורן – אין בו ממש. אמנם, בסמכות המשיב לבצע בדיקות ולגבות עדויות  
8 במסגרת ההליך השומתי, אך מקום בו המשיב לא הפעיל סמכויותיו אלו, בין אם  
9 משום שסבר כי המידע שהונח בפניו די בו כדי לדחות את עמדת העוסק, ובין אם  
10 משום שחדל – אין בכך כדי לפטור את העוסק מהרמת הנטל המונח על כתפיו.
- 11 75. בהתאם לכך אין להתעלם מהעובדה כי המערערת לא הגישה תצהיר ולא הזמינה  
12 להעיד נציג כלשהו מטעם הבנק הגיאורגי, היכול לשפוך אור על אודות מהות  
13 שירותיה של המערערת והיקפם.
- 14 כנשאל בנרף מדוע לא הגיע נציג הבנק להעיד, השיב כך (פרוטוקול עמ' 17 ש' 5-6):  
15 "ש. למה מנהל הבנק או נציג בכיר שם לא הוזמן לעדות? שלח תצהיר?  
16 ת. אין לי מושג. חבל".
- 17 בהעדר טענה מצד המערערת למניעה כלשהי להבאת נציג מטעם הבנק, המסקנה  
18 המתבקשת היא שככל שהיה מגיע נציג כאמור, הייתה עדותו תומכת דווקא בעמדת  
19 המשיב. הלכה ידועה היא כי כאשר בעל דין נמנע מהבאת ראייה הנמצאת בחזקתו,  
20 קמה חזקה שאילו הובאה הראייה הייתה היא פועלת נגדו (ראו עניין **זאב שרון**; ע"א  
21 7144/14 נתן מכנס נ' מעון רוחמה (3.9.2015)).
- 22 76. עוד יש לזקוף לחובת המערערת את אי הצגת ההסכמים לפתיחת חשבון הנחתמים  
23 על ידי הלקוחות. בהעדר מסמכים אלה, התוצאה היא כי בסופו של יום המערערת  
24 לא הוכיחה את טענתה כי היא אינה צד לאותם הסכמים וכי אינה מוזכרת בהם  
25 כגורם בעל תפקיד בהתקשרות בין הלקוח ובין הבנק (השוו עניין **טביסי**, פסקה 47  
26 לפסק הדין).
- 27 זאת ועוד, המערערת הציגה את ההסכם בינה לבין הבנק, אך היה זה הסכם מיום  
28 12.12.2010, כאשר תקופת השומה היא משנת 2009 ועד שנת 2013. לא זו בלבד



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 שהמערערת לא הציגה את ההסכם המתייחס לשנת 2009, אלא כי הסכם זה, שנערך  
2 בשנה בה החל הקשר בין המערערת ובין הבנק, יכול היה לשפוך ביתר שאת אור על  
3 טיב השירותים שהוענקו על ידי המערערת, אך המערערת נמנעה, כאמור, מלהציגו,  
4 ואף עובדה זו יש לזקוף לחובתה. לא למותר לציין בהקשר זה כי בנרף הודה  
5 בחקירתו הנגדית כי ההסכם כאמור אכן קיים (פרוטוקול עמ' 15, ש' 18).
- 6 77. המערערת טענה כי חלק משירותיה ניתנו בחו"ל, אך גם טענה זו לא הוכחה כדבעי.  
7 בהודעתו מיום 5.1.2014 טען בנרף כי "בחו"ל אני מאתר משקיעים בדך כ דרך  
8 ישראלים או כנסים ייעודיים בחו"ל. זה לא קורה הרבה, זה קורה מעט. הרוב זה  
9 פה כי הכי קל לי" (נספח 2 לתצהיר המשיב, עמ' 3 ש' 23-24). כמו כן, במענה לשאלה  
10 בדבר "פילוח" המשקיעים המופנים על ידי המערערת לבנק הגיאורגי השיב הלה:  
11 "מכיוון שאין לי את הכלים לדעת אני משער שהרוב מישראל" (שם, עמ' 3 ש' 27-  
12 28).
- 13 78. ואכן, אף בעניין זה המערערת לא הביאה לעדות גורמים כלשהם הקשורים לפועלה  
14 בחו"ל, כגון בכל הנוגע לעריכת Road Shows, או גיוס לקוחות זרים, ואף לא  
15 הוכיחה כי התשלום שהיא מקבלת מהבנק מכוח ההסכם כוללת אף מרכיב של  
16 הפניית לקוחות זרים, ובאיזה היקף המדובר מתוך כלל התשלום. המערערת אמנם  
17 הציגה מכתב, חסר תאריך, מאת נציג הבנק בשם Givi Giorgadze (נספח י"ב  
18 לתצהיר בנרף), אך לא הוגש תצהיר מטעמו של הנ"ל והוא לא הובא לעדות ולא  
19 נחקר, ואף לא הובאה כל ראיה של ממש או עדות כדי לחזק האמור בו.
- 20 79. גם נוסחו של הסכם ההתקשרות בין המערערת לבנק עולה בקנה אחד עם האמור  
21 בהודעתו של בנרף ולפיה רובם של הלקוחות אותם מגייסת המערערת הם לקוחות  
22 מישראל. כך, בסעיף 2.2 להסכם מושם דגש על שירותי המערערת בישראל [ההדגשות  
23 אינן במקור]:

24 **"Help the Company in preparing visits and conducting market**  
25 **research for attracting capital in Israel".**

26  
27 ובהמשך:

28  
29 **"Help to set up and run systems, processes and policies for**  
30 **attracting funding from Israeli Clients".**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

כמו כן מתחייבת המערערת:

**"Not to nominate any third party to represent of refer clients  
or the company in the state of Israel without prior written  
consent of the Referee (exclusivity basis in Israel)".**

ובסעיף 5.1 להסכם מחויב הבנק למסור למערערת מדי חודש דו"ח מפורט של סכומי  
ההשקעות של **הלקוחות ישראלים** אשר הופנו על ידי המערערת; אין בסעיף  
התייחסות כלשהי לדו"ח הנוגע להשקעותיהם של לקוחות זרים.

80. אמנם בסעיף 4.2.4 להסכם נאמר כי דמי הפנייה ישולמו - **"on funds attracted  
from any world-wide Clients which was referred to the company by  
the referee"**, אך בהעדר ראיות בעניין זה, אין לדעת האם המערערת אכן פעלה  
בחו"ל והאם שולמו לה דמי הפנייה גם בגין חלק זה של פעילותה.

81. התמקדות בפועלה של המערערת בישראל עוברת, אפוא, כחוט השני בכל ההסכם עם  
הבנק, להבדיל מפועלה בחו"ל. לא מן הנמנע כי מרכיב זה בשירותיה של המערערת  
הוא כה זניח עד אשר הצדדים לא חשבו להגדירו במסגרת ההתקשרות ביניהם  
ומכאן שאף עניין זה עומד לחובת המערערת, אשר בהעדר ראיות מספקות, לא  
הוכיחה כי היא אכן נותנת לבנק שירותים בהיקף ממשי בחו"ל, כפי שנטען על ידה.

82. משקל של ממש אני מייחס אף להחלטתה של המערערת שלא להגיש תצהיר ולא  
להעיד את שותפו של בנרף - צדיק, בפרט בשעה שהוא נחשף לחלק מהותי מהעובדות  
הקשורות לעניין באופן בלבדי ומחזיק בידו מידע שיכול היה, לכאורה, לסייע  
למערערת בהוכחת טענותיה.

כך למשל, כעולה מהראיות צדיק היה הרוח החיה בהתקשרות מול חברת "מעלות"  
(פרוטוקול עמ' 23, ש' 12-25). זאת ועוד, בנרף העיד כי הוא וצדיק אינם נוהגים  
לנסוע יחדיו לחו"ל לצורך פגישות עסקיות בענייני הבנק, אלא בנפרד (פרוטוקול עמ'  
24 ש' 18-19). משמע, כי עדויותיהם היו עשויות להשלים זו את זו.

83. על מידת מעורבותו של שותפו העיד בנרף כך (פרוטוקול עמ' 5 ש' 4-15):





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 "ש. הזכרת בתשובתך את גיא, גיא צדיק?  
2 ת. כן.  
3 ש. מי זה?  
4 ת. השותף שלי, אנחנו שותפים ביחד בחברה. הוא פעיל כמוני.  
5 ש. למה הוא לא הגיש תצהיר מטעמנו שנשמע את עמדתו?  
6 ת. אין לי מושג.  
7 ש. אני עוברת על חלופת המיילים שצירפתם לנספח ו, אני רואה  
8 שלכל המיילים מכותב גיא צדיק, זה נכון?  
9 ת. אם את אומרת אני בטוח שזה נכון. בנספח ו אני רואה שמי  
10 שמדבר איתם זה נציג הועד שנקרא גיבי, הוא עובד הבנק  
11 בגאורגיה. הוא זה שבתכתובות והוא מכתב גם את גיא.  
12 ש. אני רואה שגם המייל של טל גם מכתב את גיא?  
13 ת. כן. זה נורא טכני זה שאני לא מופיע פה, זה טכני לחלוטין, לא  
14 משהו שיש הבדל".
- 15 אציין כי צדיק נכח באולם במהלך כל דיון ההוכחות, ואף נדרש בשלב מסוים,  
16 בהסכמת הצדדים, לסייע לשותפו בנרף בהשלמת פרטים בעדותו (פרוטוקול עמ' 22  
17 ש' 3 – 14; ראה גם הודעת בנרף מיום 4.2.2015, בעמ' 2, ש' 14-17 ממנה עולה כי  
18 במהלך גביית עדותו הוא נדרש ליצור קשר טלפוני עם צדיק ולהסתייע בו כדי לספק  
19 נתונים שונים הנוגעים להתקשרות עם חברת "מעלות"). בנסיבות אלה, אי הגשת  
20 תצהיר מטעם מר צדיק, וכפועל יוצא מכך, העדר הצורך להעמיד את גרסתו למבחן  
21 בחקירת שתי וערב, לרבות תוך אפשרות להשוות את גרסתו לזו של בנרף, ראוי  
22 שייזקף לחובת המערערת.
- 23 84. זאת ועוד: המערערת הדגישה כי פנייתה ל"מעלות" מטעם הבנק נעשתה בהתאם  
24 לסיכום עם חברת S&P העולמית. אך גם אם כך הדבר, איני סבור כי המסקנה העולה  
25 היא שמדובר בשירות שניתן אך ורק לבנק. כך מסר בנרף בעדותו (פרוטוקול עמ' 23,  
26 ש' 12-25):
- 27 "ש. לפני רגע קראנו בשורה 16 באותה חקירה, שהיה צריך להסביר  
28 למעלות מה הבנק עושה, וגיא היה נפגש איתם ומסביר להם מה  
29 הבנק עושה.  
30 ת. חברת מעלות לא יכולה לא לדרג. השאלות היו כל כך טכניות  
31 ומינוריות. אני לא שם, אני נותן שירות לבנק שמבקש ממני לגשת,  
32 כי אני עשיתי את העבודה של לבדוק מה לעשות כדי שיהיה  
33 בישראל. הבנק עובד מול מעלות.  
34 ש. העברתם למעלות מסמכים של הבנק.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ת. אני לא זוכר איזה מסמך. אני אומר שזה מסמכים מינוריים,  
2 אני לא יושבתי שם וניסיתי להגיד להם כדאי לכם תת דירוג.  
3 ש. באותה חקירה מ-2015 אתה אומר בשורה 32 ואילך, ששולחים  
4 נציג של מעלות להסביר את הדירוג של הבנק, ואתה אומר שגיא  
5 ישב עם מעלות. אתה לא חושב שיש כאן מפגש של גיא עם מעלות  
6 כדי להשיג את אותו דירוג לבנק?  
7 ת. אני יודע שבנק גיאורגיה ביקש מאיתנו כאלה שעושים להם את  
8 הפיתוח עסקי. מעלות לא לקוח, אני לא קובע כלום, לא עושה את  
9 זה. אני רק קיבלתי הוראות ממי שאני נותן לו שירות, אני ניגש  
10 לשם ועושה את הדברים הכי טכניים".
- 11 כאמור, צדיק, שהיה אחראי להתנהלות מול "מעלות" לא הגיש תצהיר ולא נחקר,  
12 ואילו בנרף, בדומה לגרסתו בנושאים האחרים, ביקש להקטין את ממדי פעולתה של  
13 המערערת לכדי "דברים הכי טכניים". המערערת אמנם צירפה מכתב מאת "מעלות"  
14 הממוען לבנק (נספח ז' לתצהיר המערערת), אך מכתב זה, הכתוב בשפה העברית,  
15 ואיננו ממוען לגורם ספציפי כלשהו בבנק (אלא ל"בנק אוף גיאורגיה"), מטיל ספק  
16 בטענה בדבר חלקה השולי והקטן של המערערת בקשר זה שבין הבנק ובין "מעלות".  
17 מכל מקום, המערערת לא הציגה נתון כלשהו בדבר היקף השירותים שניתן על ידה  
18 בקשר ל"מעלות" ולפיכך אף לא ניתן לקבוע איזה חלק מהתשלומים שקיבלה  
19 המערערת ניתן לייחס למרכיב זה של שירות.
- 20 85. מכל המקובץ עולה כי המערערת לא הוכיחה את טענתה כי השירות שניתן על ידה  
21 לבנק הגיאורגי לא היה בו אף משום מתן שירות לתושב ישראל.
- 22 86. מסקנתי זו מתחדדת אף לאור תכליתו של סעיף 30(א)(5) לחוק. סעיף זה טומן בחובו  
23 הקלה משמעותית בדמות מס בשיעור אפס בגין עסקאות למתן שירות לתושב חוץ.  
24 מטרתו היא לסייע לעוסקים ישראלים להתחרות מול עסקים זרים במתן שירותים  
25 לתושבי חוץ ושאינם קשורים לישראל. זאת, להבדיל משירותים שממילא צפוי  
26 שיינתנו על ידי עוסק תושב ישראל, ואין כל רבותא בכך שתושב החוץ יפנה דווקא  
27 אליו ולא לתושב חוץ.
- 28 87. דברים ברוח זו נאמרו על ידי בית המשפט בעניין טביסי:
- 29 "עלינו לזכור, שמבחינת תכלית ההטבה שבבסיס סעיף 30(א)(5)  
30 לחוק, הענקת שיעור אפס נועדה להקל על העוסק הישראלי  
31 ולאפשר לו להגדיל את סיכוייו בתחרות מול נותני שירותים זרים  
32 מכל העולם. כאשר מדובר בעוסק שלו יתרון מובהק בהכרת השוק



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129-05 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 הישראלי, ולכן נשכרו שרותיו על ידי תושב החוץ, ספק אם  
2 מתקיימת תחרות בינלאומית אמיתית המצדיקה את מתן ההטבה.  
3 קל וחומר כאשר מדובר, כבענייננו, בעוסק ישראלי שהוא חברת בת  
4 הנשלטת במלואה על ידי תושב החוץ, מזמין השירות".  
5 (פסקה 31 לפסק הדין)
- 6 88. בענייננו, שכירות שירותיה של המערערת על ידי הבנק הגיאורגי אינה מעידה על  
7 הצלחה באיזו תחרות מול תושב חוץ. הדבר נעשה על רקע היתרון המובנה שיש  
8 למערערת, כתושבת ישראל, בשוק המקומי על פני כל מתחרה פוטנציאלי זר, לאמור  
9 קשריה בשוק והיכרותה עם הגורמים הפועלים בו, כמו גם הבנתה את "השפה", הן  
10 השפה העברית, אך בראש ובראשונה "השפה העסקית" בישראל.
- 11 89. עם פתיחת ההליך, טענה המערערת טענה חלופית ולפיה בעניינה חלות הוראות סעיף  
12 30(א)(7) לחוק מס ערך מוסף. סעיף זה קובע כי הטבה בדמות מס בשיעור אפס תינתן  
13 בנסיבות של "מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא  
14 בישראל". ואולם במסגרת סיכומיה דומה כי זנחה טענה חלופית זו.
- 15 90. עם זאת, ולמען הזהירות, אעיר כי אף בסעיף זה לא תמצא המערערת עיגון לטענתה  
16 כי זכאית היא להקלה במס. ענייננו של סעיף 30(א)(7) לחוק בעוסק ישראלי, שלרוב  
17 נותן שירותיו בישראל, ואולם בנסיבות מסוימות נתן שירות בחו"ל, ותכליתו לעודד  
18 עוסקים ישראלים, שברגיל פועלים בישראל, להתחרות בנותני שירותים בחו"ל  
19 כאשר מתן השירות נעשה מחוץ לישראל.
- 20 91. בפסיקה הובעה עמדה לפיה משחל על עוסק הסייג שבסעיף 30(א)(5), ונמצא כי  
21 השירותים ניתנו גם לתושבי ישראל בישראל, אין להחיל את סעיף 30(א)(7) (ראו  
22 אמריקה ישראל; ע"מ (מחוזי ב"ש) 1506/08 א. גמיש שירותי כ"א בע"מ נ' מע"מ  
23 אשדוד (2.8.2012)). ואולם גם אם אניח כי כאשר מדובר בעוסק ישראלי שיש לו שני  
24 מגזרי פעילות – הן בישראל והן בחו"ל, וניתן יהיה, לפחות באופן תאורטי, להחיל  
25 את ההטבה שבסעיף 30(א)(7) לחוק רק לגבי השירותים הניתנים על ידו מחוץ  
26 לישראל (השוו: עניין טביסי בפסקה 54), עדיין לא יהיה בכך כדי לסייע למערערת.  
27 זאת מכיוון שבענייננו, כמובהר, לא הוכח כי לקוחות קיבלו ממנה שירות מחוץ  
28 לישראל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129-בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 92. המערערת צירפה לתצהיר שהוגש מטעמה מכתב שאינו נושא תאריך, החתום על ידי  
2 הבנק ובו מצוין כי המערערת מפנה לקוחות מכל רחבי העולם, ובו מנויות מספר  
3 מדינות, בהן: ארה"ב, אנגליה, אוסטרליה, גרמניה, רומניה, צרפת, הונגריה ובלגיה  
4 (נספח י"א לתצהיר בנרף).

5 כמובהר לעיל, המערערת לא זימנה לעדות את נציג הבנק החתום על מכתב זה, או כל  
6 נציג אחר מטעם הבנק שיבהיר מה היקף פועלה של המערערת במדינות זרות אלו,  
7 ואף לא הציגה כל עדות של איש קשר מקומי מחו"ל, ולא גיבתה טענותיה בעניין זה  
8 בראיות נוספות.

9 93. הנה כי כן, היקף השירותים שמעניקה המערערת מחוץ לישראל לא הובהר, וממילא,  
10 בהתחשב בנטל המוטל על המערערת להוכיח את טענתה, התוצאה היא שהמערערת  
11 לא ביססה כדבעי אף את זכאותה ליהנות מהקלת המס לפי סעיף 30(א)(7) לחוק.

### ד. סוף דבר

12  
13 94. הגעתי למסקנה כי אין לקבל את טענת המערערת כי זכאית היא לשיעור מס "אפס"  
14 על יסוד סעיף 30(א)(5) או סעיף 30(א)(7) לחוק מס ערך מוסף.

15 הערעור, אפוא, נדחה.

16 95. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסכום של 30,000 ש"ח, שישולמו בתוך 30 יום  
17 מהיום, שאם לא כן יישאו בהפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד למועד תשלום  
18 בפועל.

19

20

21

ניתן היום, ז' אב תשע"ז, 30 יולי 2017, בהעדר הצדדים.

22

ד"ר שמואל בורנשטיין, שופט

23

24

25



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1