



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 27791-10-18 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ (אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ

המערער

באמצעות ב"כ עו"ד תמיר סולומון ועו"ד מני מדר

נגד

מע"מ גוש דן

המשיב

באמצעות ב"כ עו"ד ליאנא חירי נג'אר
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

- 1 לפניי ערעור על שומת עסקאות שהוציא מנהל מס ערך מוסף גוש דן (להלן: "המשיב") לחברת מדס
- 2 תעשיות חימום (1991) בע"מ (להלן: "המערער") ביום 15.7.2018, ביחס לתקופה שבין 07/2013 -
- 3 06/2017, בסך של 194,082 ₪ (קרן מס), מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 82 לחוק מס ערך מוסף,
- 4 התשל"ו-1976 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ").
- 5 השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא האם המערער זכאית לכך שתחויב במע"מ בשיעור אפס,
- 6 וזאת מכוח הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק ומכוח הוראת 30(א)(7) לחוק.

7

8

עיקרי העובדות והרקע הנדרש

- 9 1. המערערת הוקמה בשנת 1991. בעל מניות המערערת ומנהלה היחיד, הוא מר שמחה דסלר (להלן:
- 10 "דסלר").
- 11 2. לדברי המערערת (בסעיף 1.1.3 להודעת הערעור), היא עוסקת בייצור כבלים לחימום ריצפתי עבור
- 12 לקוחות ישראלים וזרים, וכן במתן שירותי שיווק, ייעוץ ושירותים טכניים בהתאם להסכם מיום
- 13 17.12.2009 (להלן: "ההסכם"), והכל בקשר עם מכירת מוצרי חברת Maxford Holding LTD



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 (להלן: "מקספורד"), המאוגדת בהונג קונג וממוקמת בסין, ללקוחות ברחבי העולם ובכלל זה
- 2 בישראל.
- 3 .3. בהתאם להסכם, שהוא הסכם קצר המתפרס על עמ' וחצי, על המערערת להעמיד לרשות מקספורד
- 4 נציג, אשר יבצע בסין את הפעולות הבאות:
- 5 "להשתתף בירידי סחר רלוונטיים;
- 6 לתת תמיכה טכנית לעובדי המשרד בסין לגבי הזמנות פתוחות;
- 7 לבקר בקווי הייצור של המפעלים;
- 8 לבצע Q.C (בקרת איכות) טכני עבור הזמנות רלוונטיות;
- 9 להיות אחראי על איסוף תשלומים מקונים בינלאומיים;
- 10 לקבל, לתרגם ולעקוב אחר הזמנות חדשות וקימות."
- 11 [ציטוט מתוך נוסח מתורגם שהגישה המערערת להסכם, אשר צורף כנספח 1 לתצהירו של דסלר
- 12 (אוסף, כי ההסכם נחתם בין מקספורד למערערת, בשמה הקודם של המערערת – מדס שעונים
- 13 בע"מ)].
- 14 לדברי המערערת, שירותיה ניתנים למקספורד באמצעות דסלר.
- 15 .4. לדברי המערערת (בסעיף 1.1.5 להודעת הערעור), בפועל, שירותי המערערת למקספורד מתבצעים
- 16 באופן הבא: השירותים המסופקים בזיקה ללקוחות ישראלים ניתנים למקספורד הן בארץ והן מחוצה
- 17 לה, ואילו השירותים המסופקים בזיקה ללקוחות מקספורד מחו"ל, ניתנים למקספורד אך ורק בחו"ל
- 18 ובהיות דסלר בחו"ל.
- 19 .5. בהתאם להסכם, תמורת שירותיה תקבל מקספורד \$ 5000 לחודש, וכן החזר של 80% מהוצאות
- 20 הנסיעה של הנציג שלה בסין ושהותו שם. כמו כן צוין בהסכם כי למערערת קיים חוב למקספורד
- 21 (שאינו מפורט בהסכם), ולכן עד תשלום החוב, נקבע כי שכרה של המערערת יעמוד על \$ 2500
- 22 לחודש והיא תהא זכאית רק ל- 70% מהחזר ההוצאות.
- 23 בסיפא של ההסכם נקבע כי התשלומים הנזכרים לעיל יישארו על כנם כל עוד סך המכירות השנתיות
- 24 של מקספורד לקונים המיוצגים על ידי המערערת, לא יפחת מסך של \$ 1,500,000. אם סך המכירות
- 25 לקונים שמייצגת המערערת יפחת מהסך האמור, ההסכם ישתנה בהתאם לירידה בסך המכירות.
- 26 .6. בתקופה שבין 07/2013 ל- 06/2017 (להלן: "התקופה שבמחלוקת") הוציאה מקספורד למערערת 8
- 27 חשבונות, כל אחת על סך \$ 30,000 (להלן: "החשבונות"). כל שמצוין על גבי החשבונות הוא שהן
- 28 עבור "שירותי ייעוץ", וכן את פרק הזמן (החודשים) בו ניתן השירות ושאליו מתייחסת החשבונות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 המע"מ בחשבוניות חושב בשיעור אפס, וחשבוניות אלו, אשר צורפו במסגרת נספח 12 לתצהיר
- 2 המשיב, הן המשקפות את העסקאות אשר המס בהן שנוי במחלוקת בין הצדדים.
- 3 בתקופה שבמחלוקת שהה דסלר בחו"ל, במצטבר, קצת פחות ממחצית מהתקופה.
- 4 8. המשיב ערך ביקורת למערערת, במסגרתה דרש הסבר לכך שהמע"מ בחשבוניות חושב בשיעור אפס.
- 5 תשובתה של המערערת הייתה כי על העסקאות שביצעה חל סעיף 30(א)(5) לחוק. בתמצית –
- 6 והרחבה כמובן תובא בהמשך, סעיף 30(א)(5) לחוק עוסק בשירותים שמוענקים מישראל לתושב
- 7 חוץ.
- 8 9. במסגרת הביקורת שערך המשיב, נגבו מספר הודעות מאת דסלר, וכן נגבתה הודעה ממר רון בן חיים
- 9 (להלן: "בן חיים"), מנכ"ל חברת אגרוטופ בע"מ (להלן: "אגרוטופ"), חברה תושבת ישראל
- 10 שהתקשרה עם מקספורד והייתה עמה בקשר, בין השאר, באמצעות דסלר.
- 11 10. בשומת העסקאות קבע המשיב כי לא חל בעניינה של המערערת סעיף 30(א)(5) לחוק, שכן סעיף זה
- 12 קובע כי הוראותיו לא יחולו כאשר השירות ניתן בפועל, נוסף על תושב חוץ, גם לתושב ישראל
- 13 בישראל. לדברי המשיב בשומה שהוציא, מהתמונה שהתגלתה לו עלה כי התשלומים שקיבלה
- 14 המערערת היו בגין שירותי תיווך בין מקספורד לבין לקוחות ישראליים.
- 15 11. ביום 26.11.2017 הגישה המערערת השגה, בה נטען כי המערערת זכאית לתחולתו של סעיף
- 16 30(א)(5) לחוק, מנימוקים שונים. אין חולק על כך שבהשגה כלל לא נזכרה הטענה כי השירותים
- 17 חבים במע"מ בשיעור אפס, מכוח הוראות סעיף 30(א)(7) לחוק [העוסק, בתמצית, בשירותים
- 18 שמוענקים בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל].
- 19 כבר כעת אבהיר כי סעיפים 30(א)(5) ו-30(א)(7) חלים על מצבים עובדתיים שונים.
- 20 12. בין הצדדים התקיימו מספר דיונים בהשגה, וביום 15.7.2018 הוציא המשיב את החלטתו הדוחה את
- 21 ההשגה. כנגד החלטה זו הוגש הערעור שלפניי.
- 22 13. במסגרת הערעור הועלתה לראשונה על הכתב הטענה כי חלק ניכר מהעסקאות צריכות לחוב במע"מ
- 23 בשיעור אפס, מכוח הוראות סעיף 30(א)(7) לחוק [והחלק האחר, כפי שפורט בהשגה, צריך לטענת
- 24 המערערת לחוב במע"מ בשיעור אפס, מכוח הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק]. לטענת המערערת, טיעון
- 25 זה עלה אף בשלב הדיונים בהשגה, על אף שלא מצא את ביטויו בהשגה עצמה או במסמך כתוב
- 26 אחר. עמדת המשיב בשאלה זו לא הייתה נחרצת, ומדבריו עולה כי על אף שלא יכולה להיות מחלוקת
- 27 כי טענה זו לא עמדה במוקד הדיונים ולא נזכרה כלל בהשגה, ייתכן כי היא עלתה בשולי הדברים
- 28 ובמסגרת טענה בעל-פה, ולכן המשיב לא עמד על הטענה כי מדובר בהרחבת חזית אסורה (עמ' 46
- 29 לפרוטוקול, ש' 2 ו-7).
- 30 14. הצדדים הגישו את ראיותיהם בתצהירים. מטעם המערערת העידו דסלר וגב' יאן יאלין, מנהלת
- 31 ובעלת המניות של מקספורד (להלן: "יאלין" – כפי שנקראה בסיכומי המערערת). מטעם המשיב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

העיד מר צחי דעבול, אשר שימש במועדים הרלוונטיים כמנהל תחום ביקורת חשבונות אצל המשיב
(להלן: "דעבול").

עיקרי טענות הצדדים

עיקרי טענות המערערת

15. המערערת הציגה די ראיות כדי להוכיח כי כל העסקאות שביצעה עם מקספורד, צריכות לחוב במע"מ בשיעור אפס: חלקן מכוח הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק וחלקן מכוח הוראות סעיף 30(א)(7) לחוק. 16. מקספורד עוסקת בשיווק ומכירת מוצרים שונים בהתאמה אישית, ובהתאם להזמנות מהעולם ולרבות מישראל. בין המוצרים שנמכרו ושוקו על-ידי מקספורד ניתן למנות: קונסטרוקציות ברזל, מכלי נירוסטה, אריזות פלסטיק שונות, ועוד.

17. המערערת סיפקה למקספורד שירותים משני סוגים: שירותים שניתנו למקספורד בזיקה ללקוחות ישראלים (שירותים אלה כונו על-ידי המערערת: "שירותי מוצרי יבוא"), ושירותים שניתנו למקספורד בזיקה ללקוחות מקספורד מחו"ל (שירותים אלה כונו על-ידי המערערת: "שירותי מוצרי חו"ל"). שני סוגי השירותים צריכים לחוב במע"מ בשיעור אפס – כמפורט להלן:

א. שירותים אשר ניתנו למקספורד בזיקה ללקוחות הישראליים - "שירותי מוצרי יבוא", יש לחייב במע"מ בשיעור אפס - בהתאם להוראות סעיף 30(א)(5) לחוק, וזאת משני טעמים חלופיים: 1. השירותים מסופקים בלעדית למקספורד, שהינה תושבת חוץ, ואילו לקוחותיה של מקספורד שהם תושבי ישראל - לא קיבלו מהמערערת שירות מהותי כלשהו, אלא שירות אגבי וטפל לזה שניתן למקספורד.

2. לחילופין, אף אם יקבע כי השירותים שניתנו לתושבי ישראל בישראל אינם טפלים לשירות שניתן למקספורד, הרי שמחיר שירותים אלה, אותו שילמה מקספורד למערערת, נלקח בחשבון כחלק מערך הטובין, ולכן שולם עליו מכס על-ידי תושבי ישראל בעת שייבאו לארץ את המוצרים שרכשו ממקספורד. הוגש לבית המשפט מסמך מאת מקספורד (נספח ד' להודעת הערעור), המאשר כי התשלום ששולם למערערת, כלול במחיר המוצרים שמכרה מקספורד ללקוחות הישראליים. לאור זאת, בהתאם לחריג הקבוע בסיפא של סעיף 30(א)(5) לחוק, השירות מהווה חלק מערך הטובין אשר חויב כבר במכס, ולכן אין לחייבו שוב במע"מ. המערערת טוענת כי גישתה בעניין הכללת שירותיה בערך הטובין שיובאו ארצה, עולה בקנה אחד עם הנחיות שפרסמה רשות המסים [כגון הנחיה מס' 2/96], לפיהן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 ההנחה היא כי שירותים שונים הניתנים אגב שיווק טובין וייבואם לארץ, כלולים בערך
- 2 הטובין.
- 3 ב. שירותים אשר ניתנו למקספורד מחוץ לישראל עבור לקוחות תושבי חוץ - "שירותי מוצרי
- 4 חו"ל": שירות זה כולל פיקוח טכני שמספק דסלר, בשם המערערת, למקספורד, במפעלים
- 5 (בעיקר בסין) בהם מיוצרים המוצרים אותם משווקת מקספורד ברחבי העולם. שירות זה ניתן
- 6 כולו בחו"ל, ולכן מכוח הוראות סעיף 30(א)(7) לחוק יש לחייבו במע"מ בשיעור אפס. רכיב זה
- 7 של השירות הוכח לבית המשפט באמצעות עדותה המהימנה של גב' יאלין וכן באמצעות
- 8 מסמכים שצורפו לתצהירו של דסלר, המלמדים על עבודות הפיקוח שביצע עבור מקספורד
- 9 ברחבי העולם.
- 10 18. לטענת המערערת, את החלוקה בין שני סוגי השירותים שסיפקה המערערת למקספורד – אלה שניתנו
- 11 למקספורד ביחס לתושבי ישראל ואלה שניתנו למקספורד ביחס לתושבי חוץ, יש לאתר באמצעות
- 12 הצהרה של חברת מקספורד שהוגשה לבית המשפט, ממנה ניתן ללמוד כי 64.3% ממכירותיה היו
- 13 ללקוחות חו"ל והיתרה לתושבי ישראל (נספח ב' להודעת הערעור).
- 14 19. המערערת הביאה לעדות את הבעלים והמנהלת של מקספורד – גב' יאלין, וזו אישרה בעדותה
- 15 המפורטת את כל טענות המערערת וכן את נכונותן של המסמכים השונים מאת מקספורד שהוגשו
- 16 לבית המשפט במסגרת הערעור.
- 17 20. דסלר העיד בבית המשפט על מכלול הדברים, ובין השאר על עבודות הפיקוח ההנדסי שהוא מספק
- 18 בשם המערערת למקספורד בחו"ל. לחיזוק טענותיו צירף דסלר לתצהירו אף תמונות מעבודתו, וכן
- 19 דוגמאות לדפי פיקוח שהוא ממלא במהלך עבודות הפיקוח שהוא מבצע עבור מקספורד בסין.
- 20 21. דסלר טען כי בעת שמסר את הודעותיו במשרדי המשיב, היה נתון לצעקות ולאיומים מצד מי שחקר
- 21 אותו, דבר אשר כלשונו – "הוציא אותו מאיזון" וגרם לו לנסח את תשובותיו באופן שאינו מיטבי.
- 22 כמו כן לטענתו, חלק ניכר מהדברים שאמר בעת שנגבתה הודעתו, כלל לא נרשמו (עמ' 49
- 23 לפרוטוקול, ש' 7-8, 33 ואילך). בדרך זו מסביר דסלר מדוע אין בחקירותיו אמירה ברורה, לפיה רוב
- 24 השירות שהוא נותן למקספורד, ניתן בחו"ל ולחברות תושבות חוץ.
- 25 כדי להוכיח כי לא כל מה שאירע בחקירה אצל המשיב תועד, המערערת הציגה בפני העד מטעם
- 26 המשיב – מר דעבול, מסמך אותו הציג בפני מר דסלר בחקירה, ואשר לא נערך כל תיעוד לעניין זה.
- 27 דעבול אישר את הדברים, גם אם לא בפה מלא (פרוטוקול עמ' 71 ש' 17-28).
- 28 על אף בקשת המשיב, המערערת סירבה להגיש את המסמך בו דובר לתיק בית המשפט (עמ' 73
- 29 לפרוטוקול), שכן לדבריה, כל שביקשה להוכיח באמצעותו הוא כי חקירת דסלר אצל המשיב, לא
- 30 כללה תיעוד מלא של כל שנעשה או נאמר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

22. הודעתו של מר בן חיים, מנכ"ל אגרוטופ – לקוחה של מקספורד, מחזקת את טענת המערערת כי השירותים שניתנו היו פיקוח על איכות ייצור המוצרים בסין. המשיב הוא שהגיש לבית המשפט עדות זו, אלא שהוא מתעלם מהאמור בה.
23. המערערת ערה לכך כי בתביעה שהגישה מקספורד בשנת 2013 לבית משפט השלום בעפולה (ת"א 15394-01-13) כנגד מספר תושבי ישראל (להלן: "התביעה"), טען דסלר כי הוא הבעלים והמנהל של מקספורד. לטענת המערערת, מפי דסלר, מדובר בייעוץ מוטעה שקיבל מעורך הדין שייצג את מקספורד באותה תביעה, ובכל מקרה אין בכך כדי להשפיע על שאלת החבות במס בעסקאות נושא הערעור, אותן סבורה המערערת כי יש לחייב במע"מ בשיעור אפס.

עיקר טענות המשיב

24. המערערת לא הוכיחה כי היא זכאית להקלה הקבועה בסעיפים 30(א)(5) ו-7(7) לחוק (להלן: "סעיפי ההקלה" או "ההוראות המקלות"). אי העמידה בנטל הרובץ לפתחה של המערערת, בא לידי ביטוי בין השאר בכך שלא עלה בידי המערערת להוכיח את היסודות הנדרשים לשני סעיפי ההקלה שהיא מבקשת כי יחולו עליה:
- א. סעיף 30(א)(5) לחוק: המשיב סבור כי המערערת לא הוכיחה את תחולת הסעיף, במספר עניינים:

1. השירותים שסיפקה המערערת כוללים גם שירותים לתושבי ישראל, ולכן לא חל הסעיף.
2. המערערת לא הוכיחה כי עלות השירותים שסיפקה למקספורד, כלולה בערך הטובין. אין די בטענות בעלמא בעניין זה, אלא היה על המערערת להציג תחשיב המוכיח את טענתה.
3. בסעיף 30(ג) לחוק ישנה הגדרה למונח "תושב חוץ" – הגדרה ספציפית לצורך סעיף 30 בכללותו. בהתאם להגדרה זו:

"תושב חוץ" – תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו

עסקים או פעילות בישראל.

- המשיב סבור כי התביעה שניהלה מקספורד בישראל, מעוררת סימן שאלה של ממש בשאלה האם אין למקספורד "עסקים או פעילות בישראל" במידה כזו, שאין לראות בה לצורך הוראות סעיף זה, כתושבת חוץ. לאור זאת, סעיף 30(א)(5) לחוק המתייחס לשירות הניתן לתושב חוץ, אינו חל ביחס לשירותים שסיפקה המערערת למקספורד.
- ב. סעיף 30(א)(7) לחוק: המערערת לא הוכיחה כי אכן נתנה שירותים מחוץ לישראל, בהתאם לדרישות הסעיף. מסמכים וצילומים שצירפה המערערת לתצהירו של דסלר, אינם ברורים כל עיקר, ויותר משהם שופכים אור על שעשה לדבריו בשם המערערת בחו"ל, מותירים הם סימני שאלה בכל הנוגע לפעילות זו, תוכנה והיקפה. טענת המערערת לתחולתה של ההקלה הקבועה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 בסעיף 30(א)(7) לחוק, עומדת בסתירה לגרסתה המקורית בהשגה שהגישה ולדברים שמסר
- 2 דסלר בהודעתו.
- 3 25. הבקיעים והסתירות שהתגלו בגרסת המערערת, מובילים לכך שכלל לא הוכח מה השירות שניתן
- 4 למקספורד ולכן לא עלה בידה לעמוד בנטל ההוכחה המוטל על כתפיה.
- 5 26. לא ניתן לתת אמון בעדי המערערת ובמסמכים שהגישה, שכן נראה כי אלה אינם מהססים לשנות את
- 6 גרסאותיהם ולעצב את דרך התנהלותם, בהתאם לתוצאה שהם מקווים להשיג. המשיב מצביע
- 7 בהקשר זה על מספר עניינים:
- 8 א. לא ברור הקשר האמתי בין דסלר לבין מקספורד, וזאת בשים לב לעניינים שיפורטו להלן.
- 9 ב. אחיו של מר דרסלר, מרק דסלר, החזיק ב-50% ממניות מקספורד עד לסוף שנת 2016.
- 10 ג. ההסכם משנת 2009 בין המערערת למקספורד, חסר פירוט ומעורר תמיהות.
- 11 ד. טענתו של דסלר בפני בית המשפט בעפולה, במסגרת תביעתה של מקספורד, כי הוא מנהלה
- 12 ובעל מניותיה.
- 13 ה. העובדה כי לדברי דסלר, בתקופה שבין 15.11.2016 לאפריל 2018, החזיק הוא ב-50% ממניות
- 14 מקספורד ושימש כדירקטור במקספורד, לבקשתה של גב' יאלין, ללא תמורה וללא שהדבר
- 15 הוסדר בחוזה כתוב, מעוררת תמיהה. לדברי יאלין בעדותה, החזקת המניות בידי דסלר נעשתה
- 16 משיקולי מס – דבר המדבר בעד עצמו אודות נכונותם של המעורבים להציג מצג שאינו נכון
- 17 (וזאת בלשון עדינה), משיקולי מס.
- 18 ו. אין לתת אמון בעדותה של יאלין, אשר נתפסה באופן ברור באי אמירת אמת בבית המשפט,
- 19 שעה שטענה בתוקף כי היא זו שניסחה את התצהיר שהגישה ללא עזרת ב"כ המערערת (עמ'
- 20 28-29 לפרוטוקול), דבר אשר לאור ההתאמה המילולית בינו לבין תצהירו של דסלר, אינו נכון
- 21 בעליל.
- 22 ז. טענותיה המשתנות של המערערת אודות אופי השירות שנתנה למקספורד ומיקומו של שירות
- 23 זה. שינויי גרסאות אלה באים לידי ביטוי בפער בין מה שטען דסלר בחקירות ונטען אף בהשגה,
- 24 לבין מה שנטען בערעור, וכן כתוצאה מעדותה של יאלין, אשר טענה כי כלל לא ניתנו שירותים
- 25 למקספורד בישראל.
- 26 ח. מסמכים שהציגה המערערת מטעם מקספורד, הוצגו ללא כל תימוכין (דוחות כספיים וכדומה),
- 27 ולכן, לאור דרך התנהלותה של המערערת ושל מקספורד – אשר אינן בוחלות באי אמירת אמת
- 28 בבתי משפט או בפני רשויות שונות (כגון, בהצגת דסלר כבעלים של מקספורד) - אין לתת בהם
- 29 אמון.
- 30 ט. למקספורד אין אתר אינטרנט, וכאשר עורכים חיפוש אודותיה במרשתת, מגיעים למסמך בו
- 31 הכתובת ליצירת קשר היא כתובת המייל של דסלר בישראל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

27. מצבור נקודות אלה ועוד אחרות, מביאים את המשיב למסקנה כי אין לדעת מה מערכת היחסים האמיתית בין דסלר למקספורד ובגין מה בדיוק שילמה מקספורד את התשלומים למערערת. במצב דברים זה, כך טוען המשיב, יש לקבוע כי המערערת לא עמדה בנוטל ההוכחה הרובץ לפתחה להוכחת זכאותה להקלות המס.

דיון והכרעה

רקע משפטי

28. סעיף 2 לחוק מע"מ קובע, כי:

"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."
בחלופה הראשונה להגדרת המונח "עסקה" בסעיף 1 לחוק מע"מ, נקבע כי יראו כעסקה:
"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו ...".
אין מחלוקת בין הצדדים כי השירותים אותם סיפקה המערערת היו בבחינת עסקה.
29. המערערת מבקשת כי יחולו עליה הוראות מקלות הקבועות בסעיף 30(א) לחוק, הפותח במילים:
"אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס" – ולאחריו קובע הוא רשימה של סעיפים קטנים, אשר בהתקיים כל אחד מהם, יחול על העסקאות מס בשיעור אפס.
כידוע, תחולת מס בשיעור אפס, נוחה יותר לעוסק מאשר פטור ממס, שכן במקרה הראשון, לצד אי חבות העסקה במס, זכאי העוסק אף לנכות מס תשומות בגין פעילותו.
מבין הסעיפים הקטנים הקבועים בסעיף 30(א) לחוק, רלוונטיים לנו פסקאות (5) ו-(7), שהן לטענת המערערת חלות בעניינה. אפנה לבחון בנפרד ובקצרה, כל אחת מפסקאות אלה – וזאת במידה הנדרשת לערעור זה.

30. סעיף 30(א)(5) לחוק:

הסעיף קובע כי מס בשיעור אפס יחול, על:

"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, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס, לפי העניין."
סעיף 30(א)(5) לחוק נועד לסייע לעוסקים ישראלים לייצא שירותים לחו"ל, עבור תושבי חוץ. לאור זאת, הסעיף מבהיר כי הוראתו המקלה לא תחול במקרה בו השירות ניתן בפועל, גם לתושב ישראל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 בעבר, בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון בע"א 41/96, קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
- 2 מוסף (18.3.1999) (להלן: "עניין קסוטו"), נקבעו מבחנים שנועדו לזהות האם השירות שניתן לתושב
- 3 ישראל הנו בבחינת טפל לשירות לתושב החוץ – שאז יחול הסעיף, או שמא שירות זה שניתן לתושב
- 4 ישראל הוא בבחינת עיקר – שאז לא יחול הסעיף. דעתו של המחוקק לא הייתה נוחה מהספקות
- 5 שמבחן זה עורר, ולכן, במסגרת תיקון 23 לחוק, אשר נכנס לתוקף ביום 1.7.2002 [חוק מס ערך
- 6 מוסף (תיקון מס' 23), התשס"ב-2002 (להלן: "תיקון 23")], נקבע הנוסח שלפנינו – לפיו כאשר ניתן
- 7 השירות אף לתושב ישראל – לא יחול הסעיף, מבלי שיהיה צורך להידרש למבחן הטפל והעיקר.
- 8 על אף שאין חולק אודות השינוי שחל בעקבות תיקון 23, הרי שלצד זה, גם בהתאם לנוסחו הנוכחי
- 9 של הסעיף, נקבע כי לא כל שירות שולי זניח שניתן לתושב ישראל יביא לשלילת תחולתו של
- 10 הסעיף. כך קבע בעניין זה כבוד השופט א' שטיין בע"א 8272/16, י.מ.ש. השקעות בע"מ נ' מדינת
- 11 ישראל - מנהל מע"מ (20.2.2019) (להלן: "עניין י.מ.ש"), פסקה 40:
- 12 **"... שירות שהינו זניח או בלתי משמעותי איננו בגדר "שירות" אשר מצדיק את שלילת**
- 13 **ההטבה של מס אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק ...".**
- 14 כפי שעולה מהוראות הסיפא של הסעיף, גם כאשר השירות שניתן לתושב ישראל (אגב השירות
- 15 שניתן לתושב חוץ) אינו זניח, יש מקרה בו כן תחול ההוראה המקלה שבסעיף – וזאת:
- 16 **"... אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד**
- 17 **133 לפקודת המכס, לפי העניין."**
- 18 סעיפים 129 – 133 ט לפקודת המכס, עוסקים בקביעת ערך טובין. כאשר השירות שניתן לתושב
- 19 ישראל כלול בערך הטובין המיובאים לארץ ואשר שולם עליהם מכס, הרי שבגין רכיב זה של השירות
- 20 שולם כבר מס עקיף ולכן, על-מנת למנוע כפל מס, קבע המחוקק כי יחול שיעור מס אפס על עסקת
- 21 השירות, על אף שהשירות ניתן גם לתושב ישראל בישראל. כדי שתחול הוראה מקלה זו, על העוסק
- 22 להוכיח את שני יסודות ההוראה: ראשית, כי השירות מהווה חלק מערך הטובין, ושנית – כי שולם
- 23 מכס בגין הטובין (ראו גם את הוראות תקנות 12 ו-12א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976).
- 24 סעיף 30(ג) לחוק, קובע הגדרות החלות על סעיף 30 בכללותו. לעניינו של סעיף 30(א)(5),
- 25 רלוונטית ההגדרה הבאה:
- 26 **" "תושב חוץ" – תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים**
- 27 **או פעילות בישראל, ...".**
- 28 הוראה זו מהווה הגבלה החלה על כלל הוראות הסעיף, והעולה ממנה הוא כי הסעיף לא יחול במקרה
- 29 בו השירות ניתן לתושב חוץ, הנמצא בישראל ואשר יש לו עסקים או פעילות בישראל, וזאת אף אם
- 30 תמורת השירות כלולה בערך הטובין [להרחבה אודות סעיף 30(א)(5), ראו: אהרן נמדר מס ערך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

1 מוסף חלק ראשון (מהדורה חמישית, 2013), (להלן: "נמדר"), עמ' 591-602; אבי פרידמן מס ערך
2 מוסף: החוק וההלכה (מהדורה שלישית, 2018), (להלן: "פרידמן"), עמ' 561-593.
3 31. סעיף 30(א)(7) לחוק:
4 הסעיף קובע כי מס בשיעור אפס יחול, על:
5 מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל.
6 גם סעיף זה נועד לעודד ייצוא שירותים לחו"ל, והוא חל כאשר השירות ניתן בחו"ל. הצורך בחקיקת
7 הסעיף נובע מהוראתו הרחבה של סעיף 15(א) לחוק, ממנו עולה כי כאשר נותן השירות מקיים עסק
8 בישראל, השירות ייחשב כאילו ניתן מישראל – על אף שניתן בפועל מחו"ל.
9 בהתאם לפסיקה ולפרשנות המקובלת, מקבל השירות צריך אף הוא להיות בחו"ל בעת מתן השירות
10 [ראו: ת"מ 124-08, גוילי יהושע ואח' נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ (21.6.2010), פסקאות 32-
11 29; ע"מ 15-11-28788, טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (29.1.2017)
12 פסקה 50; להרחבה אודות הסעיף, ראו: נמדר- עמ' 603-604; פרידמן – עמ' 595-598].
13 32. נטל ההוכחה מוטל, במלוא כובד משקלו, על כתפי המערערת. ראשית, כך מצב הדברים הרגיל
14 בערעורי מס, ודאי כאשר המדובר בשאלה שהיא לבר-פנקסית [ראו: 3646/99, כ.ו.ע לבניין בע"מ נ'
15 מנהל מע"מ (1.7.2003)]. שנית, עסקינן בבקשת המערערת לזכותה בהקלת מס – מס בשיעור אפס,
16 ובכגון זה כלל ידוע הוא כי מוטל מלוא נטל ההוכחה על כתפי המבקש לבוא בשערי ההוראה המקלה
17 [ע"א 852/86 פ"ש ירושלים נ' מ.ל.ל. חיפה עיבוד נתונים אלקטרוניים בע"מ (17.5.1989), פסקה 4; ע"א
18 8265/03, עו"ד אברמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין (17.1.2005), פסקה 7].

מן הכלל אל הפרט

21 33. עוסק, הוא היודע יותר מכל גורם אחר, אודות פרטי פעילותו. מטעם זה, הוא שעליו החובה לשפוך
22 אור אודות פעילות זו. כאשר עוסק מוסר גרסאות סותרות או כאשר גרסאות אלה סותרות מסמכים
23 שמציג העוסק, נותרים אנו עם אי ידיעה המכרסמת תחת האפשרות לקבוע כי עלה בידי העוסק להרים
24 את נטל הראיה ולהוכיח כי הוא זכאי להקלת מס.
25 34. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים ושכתי ובחנתי את הראיות שהוצגו לפניי, הגעתי למסקנה כי על אף
26 שבעניין מסוים אני מקבל טענה עקרונית שהעלתה המערערת, הרי שביישום הדברים - אין בכך די
27 כדי לקבל את הערעור שהגישה.
28 כפי שאפרט בהמשך, ככלל ובאופן עקרוני, מקובלת עליי טענת המערערת בנוגע לאופן בו ניתן
29 להוכיח כי מחירו של שירות המוענק ליבואן, כלול בערך הטובין. אך בנסיבות כאן אין בכך די, שכן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

1 כפי שאפרט, יש בדברי המערערות סתירות כה משמעותיות, עד כי לא ניתן לקבוע מה השירות אותו
2 נתנה ולמי (וממילא אף אין לדעת, בין השאר, האם שירות זה, כולו או חלקו, כלול בערך טובין
3 שיובאו ארצה) ולכן - בשים לב לכך שנטל ההוכחה רובץ במלואו לפתחה - דין הערעור להידחות.
4 אחלק אפוא את דבריי בהמשך לשלושה חלקים: ראשית - החלק בו מצאתי, מבחינה עקרונית, לקבל
5 טענה שהעלתה המערערת, שנית - החלק העיקרי בו אנמק מדוע בנסיבות דנן, אין בכך די – וזאת
6 לאור החסר הראיתי שהותירה המערערת, ושלישית ולסיכום הדברים – אראה כיצד חסר זה גורם
7 לכך שלא ניתן להחיל בעניינה את הוראות החוק המקלות שביקשה כי יחולו.

8

9 **א. הוכחה כי עלות שירותים נלווים כלולה בערך הטובין**

10 35. כאמור לעיל, סעיף 30(א)(5) סיפא קובע, כי עוסק יהיה זכאי להתחייב במס בשיעור אפס, גם אם
11 השירות ניתן מלבד לתושב חוץ, אף לתושב ישראל, וזאת אם מדובר בשירות שתמורתו היא חלק
12 מערך הטובין שיובאו לישראל וחויבו במכס.

13 36. לאור הוראה זו, מתעוררת השאלה כיצד יש להוכיח כי השירות אכן נכלל בערך הטובין?

14 דרך מובהקת להוכחת טענה זו תהא באמצעות הצגת תחשיב מפורט, מאת מוכר הטובין, ממנו ניתן
15 ללמוד כי השירות אכן כלול בערך הטובין אשר נקבע לצורך דיני המכס. השאלה מתעוררת במקרה
16 בו לא מוצג תחשיב מפורט שכזה, אולם חלף זאת נמסרת עדות המלמדת כי כל העלויות נלקחות
17 בחשבון בעת חישוב ערך הטובין, ובכלל זה עלות השירות. האם די בכך או שיש לעמוד על דרישת
18 הצגת התחשיב המפורט אשר עמד ביסוד קביעת ערך הטובין?

19 אכן, כל מקרה ונסיבותיו, אולם דומה כי יש ממש בדבריו של המלומד א' פרידמן, בעמ' 567-568,
20 לפיהם:

21 "... הדעת נותנת, שבדרך כלל, עוסק, גובה מלקוחותיו את מלוא העלויות, לרבות השירותים

22 שקיבלת מהעוסק הישראלי, בתוספת הרווח שהוא מעוניין להפיק מהמכירה".

23 37. בהוראת פרשנות, 2/96 – "מתן שירות לתושב חוץ – חבות במע"מ" (15.10.1996), אימצה רשות
24 המסים גישה מקלה וקבעה לגבי שירותים מסוימים שניתנים אגב שירותי יבוא, כי חזקה שאלה
25 כלולים במחיר הטובין. כך לדוגמה, בסעיף 2 להנחיה זו נקבע:

26 "הוראות הסיפא של סעיף 30(א)(5) ותקנה 12א(א) נועדו למנוע כפל מס כלכלי (למנוע מצב

27 בו ישולם פעמיים מס סופי על אותו מרכיב של שירות). להלן יפורטו שירותים נפוצים

28 הנלווים ליבוא של טובין לארץ:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 א. שירותי פרסום - עוסק ישראלי נותן שירותי פרסום לתושב החוץ (היצרן) שמוצרי
- 2 מיובאים לארץ.
- 3 מצב א' תושב החוץ מתקשר ישירות עם המפרסם הישראלי ומשלם לו את התמורה עבור
- 4 השירות.
- 5 מצב ב' היבואן מתקשר עם המפרסם הישראלי ומקבל מהיצרן בחו"ל השתתפות בפרסום
- 6 המוצר המיובא (במט"ח).
- 7 במצב א' ההנחה היא, כי מחיר שירות הפרסום כלול בערך לצורך המכס של הטובין
- 8 המיובאים, ולפיכך השירות יחוייב במס בשיעור אפס...".
- 9 ככלל, נראית לי גישה זו נכונה וראויה ליישום, לא רק בדוגמאות שניתנו באותו הוראת פרשנות. כפי
- 10 שקבע בעניין דומה כבוד השופט א' סטולר ע"מ 18-02-15803, אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ נ' רשות
- 11 המיסים - מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (7.9.2020), פסקאות 73-76, ישנה חזקה כלכלית המעוגנת
- 12 במבחן השכל הישר, כי העלויות כלולות במחיר הטובין, וודאי שניתן לקבוע כאמור שעה שגורם
- 13 רלוונטי אצל מוכר הטובין מעיד כי כך הם פני הדברים (אף מבלי שיוצג תחשיב מפורט).
- 14 38. המשיב טען כי יש להציג תחשיב עלויות מפורט של ערך הטובין שיובאו, המוכיח כי עלות השירותים
- 15 שהעניקה המערערת כלולה בו. טענה זו, כטענה עקרונית, אינה מקובלת עליי, שכן יש לדעתי ככלל
- 16 לנקוט בגישה מקלה יותר הנותנת משקל למבחן השכל הישר וניסיון החיים – כאמור לעיל.
- 17 39. אלא שכפי שכבר אמרתי, אין באמור לעיל די כדי להביא לקבלת הערעור שלפניי, וזאת לאור דרך
- 18 התנהלותה של המערערת, אשר הותירה ספקות של ממש אודות מהות השירות שניתן. ממילא, לא
- 19 ניתן לקבוע כי שירות זה כולו, כלול בערך טובין שיובאו לישראל. כפי שאבאר בהמשך, החסר
- 20 הראיתי שהותירה אחריה המערערת, הנו רחב ואינו נוגע רק לשאלת ערך הטובין, ולכן הוא אינו
- 21 מאפשר לקבוע כי המערערת עמדה בנטל ההוכחה המוטל עליה להוכיח את זכאותה לתחולת של
- 22 הוראות החוק המקלות שביקשה להחיל.
- 23
- 24 **ב. התשתית הראייתית החסרה שהותירה המערערת**
- 25 40. כדי לקבוע האם המערערת זכאית להקלת המס בה היא חפצה, בין אם מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק
- 26 ובין אם מכוח סעיף 30(א)(7) לחוק, יש לדעת מה השירות שניתן, למי ניתן השירות והיכן הוא ניתן.
- 27 אלה הם שאלות עובדתיות בסיסיות, בלעדיות לא ניתן לבחון את תחולתן של ההוראות המקלות
- 28 אשר מבקשת המערערת להחיל על עצמה. אלא שכפי שאראה, המערערת מסרה גרסאות שונות
- 29 וסותרות בעניינים מהותיים אלה. על סתירות ותמיהות שהתעוררו, ניתן היה אולי לגשר באמצעות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-18-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ (אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

עדים רלוונטיים ושאלת האובייקטיביות שלהם אינה מתעוררת, אלא שהמערערת נמנעה מלהביא עדים אלה כמו גם מהצגת ראיות אחרות אשר היה מקום לצפות כי יוצגו. אפנה לעמוד בפירוט על הדברים.

41. כאשר נשאל דסלר בחקירותיו אצל המשיב, בגין מה התשלומים שקיבלה המערערת, השיב הוא כך:

בחקירתו מיום 26.7.2017 (עמ' 1 ש' 30-32):

"בנוסף לעבודה של המפעל, יש חשבוניות שאני מוציא כבר במשך כמה שנים לחברה בסין, שאני מארגן לה לקוחות בארץ, לקוחות כמו תנובה, אגרוטופ, רשת טריאם, בסין יש כל מיני "קומבינות", אני מקבל עמלות מהחברה בסין, מקספורד. (ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

ובחקירתו מיום 7.9.2017 (עמ' 1 ש' 6-7):

"... עבודה שמתבצעת בסין לחברה סינית ואני מקבל לחשבון הבנק של מדס מהחברה הסינית תשלום בהתאם ועבור לקוחות ישראלים שהבאתי להם."

ובהמשך של אותה חקירה (ש' 21-24):

"שאלה: אם הבנתי נכון – כל ההכנסות שלך מהחברה הסינית זה בגין הלקוחות הישראלים שסיפקת לסין?"

תשובה: כן. החברה הסינית צריכה אותי כי אני מספק להם לקוחות ישראלים והחברות שבישראל רוצות מישהו ישראלי שהם יכולים לסמוך עליו."

ובחקירה מיום 1.5.2018 (עמ' 2 ש' 32-33):

"אני מאתר לקוחות בארץ לחברה הסינית שיקנו מהם סחורות ובגין זה החברה הסינית משלמת לי עמלה."

בכל שלושת החקירות, הרחוקות זו מזו בפער של מספר חודשים, דסלר מוסר כי התשלומים שקיבל ממקספורד, הם תשלומים הנובעים אך ורק מעסקאות הנוגעות לחברות ישראליות שהוא מארגן למקספורד. אין בחקירות תיאור של עבודות פיקוח הניתנות למקספורד בחו"ל ביחס ללקוחות תושבי חוץ של מקספורד.

42. באופן דומה לדברי דסלר בחקירותיו, גם בהשגה שהגיש עבור המערערת משרד רואי חשבון קסלמן וקסלמן, השירותים בגינם מקבלת המערערת את העמלות, הם אך ורק שירותים הניתנים למקספורד ביחס ללקוחות בישראל (סעיפים 1.4.2 ו- 4.4 להשגה, אשר צורפה כנספח 9 לתצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

43. דא עקא, בהודעת הערעור שהגישה המערערת, נטען לפתע כי רוב השירות שהעניקה המערערת למקספורד, הוא בכלל שירות שאינו קשור כל עיקר לתושבי ישראל, אלא שירותים הניתנים למקספורד בסין ביחס ללקוחות של מקספורד ברחבי העולם, לקוחות שכלל אינם תושבי ישראל. כך, לטענת המערערת, מעל 64% מהשירותים שסיפקה המערערת למקספורד, אינם נוגעים כלל לתושבי ישראל (ראו לדוגמה בסעיף 1.1.6 להודעת הערעור ובמקומות נוספים שם, סעיף 16 לתצהיר דסלר וסעיפים 12 ו-13 לתצהירה של יאלין).
- אין מדובר בעניין זניח, אלא בתיאור עובדתי שונה של השירותים שנתנה המערערת: עד הודעת הערעור, בהודעות שמסר דסלר במסגרת חקירותיו ובכתב ההשגה – השירות המתואר נוגע לחברות ישראליות בלבד, ואילו מהודעת הערעור ואילך, טוענת המערערת כי למעשה רוב השירות שנתנה אינו קשור כלל לתושבי ישראל.
44. לפנינו סתירה משמעותית, בעניין מהותי, השירותים בגינם יצאו החשבוניות – מה תוכנם? – אין בידנו לכך תשובה ברורה. האם מדובר בתשלומים הנובעים מעסקאות עם חברות תושבות ישראל (כפי שטען דסלר בחקירותיו וכפי שנטען בהשגה), או שמא תשלומים שרובם עבור שירותים שאינם נוגעים כלל לחברות ישראליות אלא ללקוחות אחרים של מקספורד ברחבי העולם (כפי שנטען בערעור ובעדויות לפניי)? – גם אחרי שמיעת הראיות ועיון בראיות שהציגה המערערת, אודה כי אין בפי תשובה לשאלה מרכזית זו.
45. באופן דומה, אין בידנו תשובה לשאלה האם מספקת המערערת שירותים בישראל ללקוחות של מקספורד, או שאין היא מספקת בישראל שירותים כל עיקר?
- מחד, בהודעת הערעור נכתב במפורש כי שירותיה של המערערת כוללים גם שירותים הניתנים בישראל, ללקוחות של מקספורד שהם תושבי ישראל. כך לדוגמה, בסעיף 1.1.5 להודעת הערעור, נכתב:
- “שירותי המערערת עבור חברת מקספורד נעשים באופן בלעדי על ידי דסלר, כאשר השירותים המסופקים בזיקה ללקוחות הישראליים (...) ניתנים לחברת מקספורד הן בארץ והן מחוצה לה, ...”.
- באופן דומה, עיון בהודעה שנגבתה מבן חיים, מנכ"ל אגרוטופ (נספח 6 לתצהיר המשיב), אינו מותיר ספק כי חלק מהשירות ניתן בישראל. כך, לדוגמה, מסר מר בן חיים בהודעתו, ביחס לדסלר:
- “אני נפגש איתו בארץ בערך אחת לחודשיים. אם יש לנו צורך במוצרים חדשים למשל או שיש לי צורך כי הולכים להיות לנו כל מיני פרויקטים בזמן הקרוב או שיש טענות או בעיות אז קוראים לו. אני לא אסע לסין אם יש בעיה או מחלוקת ...”.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

1 גם עיון בכתבי הטענות שהוגשו על-ידי מקספורד בתביעה שהוגשה לבית משפט השלום בעפולה,
2 מלמד על פעילות ממשית של דסלר עבור מקספורד בישראל (נספחים 7א – 7ד לתצהיר המשיב).
3 אך מאידך, בעדותה לפני העידה יאלין, שוב ושוב, כי שירותיה של המערערת באמצעות דסלר,
4 ניתנים אך ורק בסין ולא בישראל:

5 "העדה, גב' יאן: אני חתמתי על חוזה עם MDS. אני מקבלת שירותים ממנו כשהוא בסין. (עמ' 7
6 ש' 31)
7

8 העדה, גב' יאן: אני לא צריכה את MDS או שמחה בישראל, אני צריכה אותו רק בסין. הוא חופשי
9 לגמרי כשהוא בישראל. (עמ' 21 ש' 4-5)
10

11 עו"ד בן דוד: אנחנו יכולים לדעת מה היקף השירות ששמחה מספק מחוץ לישראל ובישראל?
12 שהוא מספק למקספורד.

13 העדה, גב' יאן: שמחה, בישראל, הוא חופשי לגמרי. הוא רק עובד בשבילי כשהוא בסין. (עמ' 28
14 ש' 2-4)
15

16 יוצא אפוא שלפנינו גרסאות סותרות בשאלה העובדתית – האם נתנה המערערת שירותים למקספורד
17 בישראל, או לא?

18 46. אסכם את תמונת הדברים עד כה: קיימת אי בהירות אודות השירותים שסיפקה המערערת, וזאת בשל
19 גרסאות סותרות שהיא ועדיה סיפקו:

20 א. במספר חקירות שנערכו לדסלר, הזכיר הוא אך ורק שירותים הניתנים למקספורד ביחס ללקוחות
21 ישראליים. זאת גם הייתה הגרסה שהושמעה מפי המערערת בכתב ההשגה שהגישה. מנגד,
22 בכתב הערעור ובמהלך הדיונים לפניי, טענה המערערת כי עיקר שירותיה למקספורד נוגעים
23 ללקוחות זרים ולא ישראליים.

24 ב. המערערת טענה כי היא מספקת שירותים גם ללקוחות ישראליים בישראל, אך העדה מטעם
25 המערערת, גב' יאלין, הכחישה זאת בתוקף.

26 [המערערת, בסעיף 20 לסיכומי תגובה שהגישה, ניסתה ליישב סתירה זו, על ידי כך שהצביעה
27 על מקומות בעדותה של גב' יאלין, מהם עולה כי יאלין מודעת לשירותים שנותן דסלר ללקוחות
28 בעניינים הנדסיים, ומכאן ביקשה היא לטשטש את האמירות הברורות של יאלין בדבר העדר
29 שירותים בישראל. איני מקבל טענה זו, שכן דבריה של יאלין בעניין זה היו ברורים לחלוטין
30 והם צוטטו לעיל, ועולה מהם תמונה שונה מזו שהציגה המערערת (הדברים אף נאמרו על ידי
גב' יאלין בבית המשפט בנחרצות רבה וביותר מהזדמנות אחת בה נשאלה בעניין זה)]



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 47. הקושי בהבנת טיב השירותים שסיפקה המערערת למקספורד, מתחדד נוכח קושי אחר הקיים בתיק,
- 2 והוא נוגע להבנת מערכת היחסים האמתית שבין מקספורד לדסלר. בתביעה שהגישה מקספורד בבית
- 3 משפט השלום בעפולה, טענה מקספורד וטען דסלר, שוב ושוב בכתבי טענות שונים, כי דסלר הוא
- 4 בעל מניות מקספורד וכי הוא המנהל את מקספורד. כך לדוגמה, בסעיף 1 לתצהיר שהגיש דסלר
- 5 במהלך התביעה (צורף כנספח 7 לתצהיר המשיב), הצהיר הוא:
- 6 **"אני משמש בחברה כבעלים וכמנהלה ובאמצעותי, בין היתר, התרחשו האירועים נשוא**
- 7 **התובענה המתוארים להלן."**
- 8 (ובאופן דומה הוצג דסלר גם בסעיף 3 לכתב התביעה – נספח 7 לתצהיר המשיב, וכן בפתיח
- 9 לתצהיר אחר – המצוי בנספח 7 לתצהיר המשיב, וכך תואר דסלר בפסקה 2 לפסק הדין באותה
- 10 תביעה – נספח 7 לתצהיר המשיב)
- 11 תיאור זה, שונה לחלוטין מהתיאור שהציג דסלר לפני המשיב ולפניי, כאילו הוא נתן שירותים
- 12 למקספורד, בתנאים שהוכתבו על ידי מקספורד (לדוגמה, כי יושבו לו רק חלק מהוצאות הנסיעה
- 13 לסין).
- 14 דסלר טען לפניי כי הצגתו כבעלים ומנהל מקספורד, נבעה מכך שהיה לו ייפוי כוח לייצג את
- 15 מקספורד בהליך המשפטי, מהרצון לייתר את הצורך להביא את יאלין לישראל, וכי הדבר נעשה
- 16 בידיעת עורך הדין שייצג את מקספורד באותה התביעה ובעצתו (ראו עמ' 38 לפרוטוקול ש' 15-18,
- 17 ו-29). אין בידי לקבל הסבר זה, וזאת מכמה טעמים:
- 18 א. יש להניח כי עורך הדין כתב את מה שנמסר לו, וקשה להניח כי הוא על דעת עצמו ומבלי שיהיה
- 19 לו כל אינטרס לעשות כן, מסר מידע שאינו נכון לבית המשפט.
- 20 ב. הדברים נמסרו, בין השאר, במסגרת שני תצהירים עליהם חתם דסלר עצמו, כך שהוא אחראי
- 21 לתוכן הדברים.
- 22 זאת ועוד, עיון בכתבי הטענות שהגישה מקספורד באותה תביעה ושהמשיב צירף לתצהירו, מלמד
- 23 על פעילות משמעותית של דסלר בישראל בשמה של מקספורד – תוך שהוא מציג את עצמו כגורם
- 24 שמקבל את ההחלטות, מה שעולה בקנה אחד עם דבריו של דסלר באותה תביעה, לפיהם הוא
- 25 למעשה בעל מניות מקספורד ומנהלה [כך לדוגמה, בתצהיר שהגיש דסלר באותה תביעה (ושצורף
- 26 כנספח 7 לתצהיר המשיב), נעשה באופן שכיח שימוש בביטויים כגון: "סירבתי מזה זמן רב לספק
- 27 סחורה..." (סעיף 10), "בפגישות שקיימה הנתבעת 1 באמצעות נציגיה עמי..." (סעיף 11), "נוכח
- 28 מצגי הנתבעת 1, הסכמתי לספק סחורות ...", תיאור פגישות שנערכו בישראל בין דסלר לבין מנהלי
- 29 כספים של לקוח של מקספורד (סעיפים 17-18), תיאור התכתבויות בין דסלר לבין הלקוח אודות
- 30 פרטי ההתקשרות ותנאיה (סעיפים 24-33), תיאור השתתפות של דסלר באסיפת בעלי מניות של אותו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 לקוח (סעיף 42) – ועוד התבטאויות רבות ותיאורים שונים מהם נראה כי דסלר מקבל החלטות עבור
2 מקספורד ופועל בשמה מישראל].
- 3 נותרנו אפוא עם חוסר ידיעה אודות מערכת היחסים האמתית שבין דסלר, מקספורד ויאלין. מי
4 הבעלים והמנהל של מקספורד – דסלר או יאלין? – התשובה לכך השתנתה בין ההליכים המשפטיים
5 השונים שניהלו הצדדים. יש כמובן משמעות לעניין זה, בין השאר כדי להעריך ולשקול את מידת
6 האובייקטיביות שיש לייחס ליאלין, ויותר מכך – כדי להבין את תוכנם האמתי של השירותים שנתנה
7 המערערת למקספורד.
- 8 48. החשד כי במסגרת ערעור זה, לא הוצגה תמונת הדברים לאשורה וכי בפועל היחסים בין דסלר
9 למקספורד שונים מהאופן בו הוצגו לפניי, מקבל חיזוק מכמה עניינים נוספים:
- 10 א. העובדה כי בהסכם בין מקספורד למערערת נקבע כי מקספורד תישא רק בחלק מהוצאות הטיסה
11 והשהייה של דסלר בסין, אינה מתיישבת עם הצגתו כמי שכל פועלו הוא מתן שירותים טכניים
12 בסין. מי שנותן שירותים מסוג זה, אין לצפות כי יישא בעצמו בעלויות מתן אותו שירות.
- 13 ב. ההסכם הלאקוני בין מקספורד למערערת, אשר אינו כולל התייחסות לפרק הזמן בו דסלר יידרש
14 לשהות בסין – נתון מרכזי ומהותי, וזאת בהסכם בו התמורה אינה גבוהה במיוחד, מתיישב טוב
15 יותר עם ההנחה כי מדובר בהסכם בין צדדים קשורים ולא בין צדדים שאינם קשורים.
- 16 ג. העובדה, עליה לא חלקה המערערת, כי חיפוש אחר מקספורד במרשתת ובפייסבוק, מוביל אל
17 כתובת maxford.co.il וכן אל כתובת מייל של המערערת – בישראל. המערערת אמנם ניסתה
18 להסביר עובדה זו בכך שהיא סייעה למקספורד על-ידי זה שאפשרה לגורמים מ-"המערב"
19 להתקשר עם דסלר, וכך לחוש בטוחים יותר, אלא שאין בכך כדי לטשטש את תמונת הדברים
20 המתקבלת, ממנה עולה כי יחסיהם של דסלר והמערערת עם מקספורד משמעותיים יותר ממה
21 שתואר לפניי.
- 22 ד. ושוב להסכם שבין מקספורד והמערערת: עיון בהתחייבויותיה של המערערת כלפי מקספורד,
23 כפי שאלה צוטטו לעיל בסעיף 3, מלמד כי התחייבויות אלה חורגות משירותים טכניים של
24 בקרת איכות גרידא – כפי שהציגה את הדברים המערערת. כך לדוגמה, בין השאר התחייבה
25 המערערת:
- 26 • "להיות אחראי על איסוף תשלומים מקונים בינלאומיים;
 - 27 • לקבל, לתרגם ולעקוב אחר הזמנות חדשות וקומות."
- 28 אין צריך להרחיב בדברים, כי איסוף תשלומים מקונים בינלאומיים ומעקב אחר הזמנות – אלה
29 הם פעולות השונות באופן מהותי מהשירותים אותם תיארה המערערת כי היא מספקת. מדובר
30 בשירותים בעלי אופי שונה, החורג מאלה הניתנים על-ידי גורם שתפקידו טכני גרידא.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

ה. יאלין ודסלר מסרו בתצהיריהם כי בתקופה שבין 11/2016 – 4/2018 הוחזקה "במשמורת" מחצית ממניות מקספורד בידי דסלר. גם נתון זה, אינו מתיישב בנקל עם תיאור מערכת היחסים שבין מקספורד למערערת, כפי שהציגה המערערת (מדוע נותן שירותים מחזיק 50% מהמניות?).

49. כהסבר להעברת מחצית ממניות מקספורד לידי דסלר, טענה יאלין כי הדבר נעשה משיקולי מס. וכך העידה (עמ' 19 לפרוטוקול, ש' 19-20):

"זה קצת ארוך. יש לי כמה סיבות שביקשתי להחזיק את המניות בשבילי. רציתי שהחברה שלי תיחשב לישות זרה, כדי שאני אוכל לקבל הנחות במיסים."

משמעות הדבר היא כי בשביל לקבל הנחות מס, דסלר ויאלין, לא היססו, לדברי יאלין, להציג מצג כאילו המניות שייכות לדסלר. מעבר לכך שמדובר בהתנהלות מוזרה מצד מי שהציג עצמו כנותן שירותים הנדסאיים למקספורד בלבד – המוכן לפתע להחזיק במחצית ממניות מקספורד, הרי שיש בכך כדי ללמד כי דסלר ויאלין עשויים להציג מצג שאינו נכון, אם הם סבורים כי הדבר יביא להנחות במסים.

להשלמת התמונה אציין כי לדברי יאלין, במהלך שנת 2018 הושבו המניות שהוחזקו על ידי דסלר לידיה. יתכן כי השבת המניות נבעה מהחקירה שניהל המשיב ומכך שדסלר הבין, כך לדבריו (בסוף חקירתו מיום 1.5.2018; נספח 5 לתצהיר המשיב) כי "הנושא בעייתי".

50. מהאמור עד כאן עולה כי התשתית הראייתית בכל הנוגע לעובדות לאשורן, לוקה בחסר. ישנן סתירות לגבי מהות העבודות שבוצעו ומקומן – עניינים הניצבים במרכז התשתית העובדתית של סעיפי ההקלה אותם מבקשת המערערת להחיל על עסקאותיה עם מקספורד.

51. דסלר טען כי לא ציין בחקירותיו אצל המשיב כי עיקר השירותים שהוא נתן בשם המערערת למקספורד ניתנו בחו"ל ועבור לקוחות תושבי חוץ, בשל לחץ שהיה נתון בחקירתו.

איני מקבל הסבר זה, שכן מדובר בטענה כבושה אשר אינה נתמכת בכל בראיה, מה גם שיש ראיות המלמדות כי לא כך היו פני הדברים. מדובר בשלוש חקירות שונות, המרוחקות זו מזו, ובשעה שדסלר היה מיוצג. דסלר אישר את תוכן החקירות בחתימתו, מבלי להביע כל מחאה או הסתייגות. יתירה מזו, אין בטענות אלה כדי להסביר את החזרה על אותן טענות עובדתיות שהעלה דסלר בחקירותיו, על-ידי מייצגיה המלומדים של המערערת בהליך ההשגה [אשר אף הם כזכור כלל לא הזכירו שירותים הניתנים למקספורד בחו"ל ועבור תושבי חוץ, ולכן אף לא ביקשו את החלתו של סעיף 30(א)(7) לחוק]. בנוסף, הטענה בדבר מצבו של דסלר בחקירותיו, הושמעה לראשונה בחקירתו הנגדית – כך שמדובר בטענה כבושה. מכל טעמים אלה, אין בידי לקבל את דבריו של דסלר כהסבר לשינוי הגרסה – הכיצד לפתע עיקר השירותים הפכו להיות שירותים בחו"ל ללקוחות תושבי חוץ – בניגוד לגרסה המקורית שהוצגה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

52. אלא שגם אם לצורך העניין אניח כי יש ממש בטענותיו של דסלר כי היה נתון ללחץ ולכן שגה
בתיאור העובדות, הרי שבהינתן טעות זו, לשיטת המערערת, חובה היה על המערערת לכפר על כך
על ידי הצגת תשתית עובדתית ברורה ורחבה במסגרת הערעור. דבר זה לא נעשה.
המערערת לא זימנה לעדות איש מהלקוחות של מקספורד בישראל, להם, כך נראה, נתנה המערערת
שירותים. מדובר, לדברי המערערת, בלקוחות שונים וביניהם אף חברות גדולות ומוכרות, כגון חברת
תנובה וחברות אחרות (כמפורט בסעיף 1.1.4 להודעת הערעור). המערערת יכולה להביא לעדות
גורמים אובייקטיביים אלה, ובכך לשפוך אור על העובדות לאשורן, אלא שהיא נמנעה מכך.
53. כשנחקרה גב' יאלין בבית המשפט, נשאלה והשיבה כך (עמ' 28, ש' 28-31):

9 "עו"ד בן דוד: למה לא הצגת חשבוניות על מנת שנוכל לדעת על היקף המכירות לישראל
10 ולחו"ל.

11 העדה, גב' יאן: אני רק עדה כאן. מדוע אני צריכה לפתוח את כל עסקיי בישראל? זה גם לא
12 נורמלי שאני מספרת, מודיעה לכם, את שמות הלקוחות שלי."

13 במצב רגיל, יש אכן לכאורה לקבל טענה זו: גב' יאלין הגדילה לעשות בעצם זה שבאה למסור עדות
14 בבית משפט בישראל אודות ספק של מקספורד, ואין לצפות כי היא תחשוף פרטים אודות לקוחותיה
15 של מקספורד, שאינה "בעל דין" בערעור שלפניי. אלא שבמקרה כאן, התמונה מורכבת יותר. כזכור,
16 מקספורד ודסלר טענו שוב ושוב במסגרת התביעה שהגישה מקספורד בבית המשפט בעפולה, כי
17 דסלר הוא "הבעלים והמנהל" של מקספורד (לדוגמה, בסעיף 3 לכתב התביעה).

18 הצהרה זו משנה את פני הדברים, בכל הנוגע לראיות שיש לצפות כי המערערת תציג בנוגע לפעילות
19 של מקספורד, בה המערערת הייתה לטענתה מעורבת. בעוד שאם ניתן היה להניח כי מקספורד
20 והמערערת הם חברות זרות זו לזו, במובן זה שהן בבעלות ובניהול שונה, היה מקום לנקוט בגישה
21 מקלה יותר, הרי משהציגו דסלר ומקספורד בפני בית משפט השלום בעפולה מצג שונה – ממנו עולה
22 כי שתיהן בבעלותו ובניהולו של דסלר, הרי שהן מושתקות מלטעון בהליך שלפניי אחרת – ודאי
23 מבלי שיציגו הסבר משכנע לדברים [על השתק שיפוטי זה, ראו: ע"א 732/15, פקיד שומה נ' בגלי טל
24 ואח' (21.3.2016), פסקה 7].

25 במצב דברים זה, אין די בדבריה של יאלין ובטענה כי אין היא נדרשת להציג ראיות לאישוש
26 העובדות. היה אפוא מקום לצפות, בייתר שאת לאור הסתירות והספקות שהתעוררו, כי המערערת
27 תביא לעדות בבית המשפט את אותם לקוחות ישראליים של מקספורד אשר היו עשויים לשפוך אור
28 על הדברים, אלא שכאמור המערערת נמנעה מכך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 הלכה ידועה היא כי בעל דין שלא הביא ראיות נדרשות, חזקה היא כי נמנע מכך מטעמים של ממש.
- 2 חזקה כי אם היו באים עדים אלה לבית המשפט, תמונת הדברים הייתה מתגלה הייתה שונה מזו
- 3 שהציגה המערערת [על חזקה זו, ראו: ע"א 256/17, הרשקוביץ שי ואח' נ' מדינת ישראל - רשות המיסים,
- 4 אגף המכס והמע"מ ואח' (18.8.2019), פסקה 15].
- 5 54. ער אני לכך כי בפי המערערת טענה, לפיה סברה היא כי די בהודעה של מר בן חיים – מנכ"ל
- 6 אגרוטופ, שהגיש המשיב (נספח 6 לתצהיר המשיב) ואשר לא זומן לעדות בבית המשפט, כדי לחזק
- 7 את טענות המערערת אודות השירותים שנתנה המערערת בסין. עיון בהודעה זו מלמד כי אכן מר בן
- 8 חיים מסר, בין השאר, כי דסלר סיפק לו שירותים בסין - בדיקת איכות המוצרים שרכש ממקספורד.
- 9 רכיב זה בהודעה של בן חיים אכן עולה בקנה אחד עם טענות המערערת. לאור זאת, כך טוענת
- 10 המערערת, די מבחינתה בהודעה זו (אותה הגיש המשיב – מה שמלמד כי תוכנה מקובל עליו), כדי
- 11 לבסס את טענותיה, והיא לא נדרשה אפוא להביא עדים נוספים.
- 12 אכן, אין ספק כי מערער רשאי להסתמך על ראייה שמגיש המשיב, אלא ששוב, בנסיבות כאן ולאור
- 13 סימני השאלה הרבים שנותרו והסתירות הרבות להן לא ניתן הסבר המניח את הדעת – אין בהודעה
- 14 זו די.
- 15 כיצד נוכל להתבסס על הודעה זו, במסגרתה מתואר באופן ברור אף שירות ממשי וקבוע שנתנה
- 16 המערערת לאגרוטופ בישראל, שעה שיאלין טענה לפניי בנחרצות רבה, שוב ושוב, כי המערערת לא
- 17 נותנת שום שירותים בישראל?
- 18 במצב בו מצויות בתיק, ביותר מעניין אחד, טענות עובדתיות משתנות וסותרות, הרי שאין די בהודעה
- 19 של מר בן חיים, אשר ממילא אף היא נסתרה בעדותה של יאלין – כאמור לעיל. במצב דברים זה,
- 20 חובה היה על המערערת להציג תשתית עובדתית אשר תספק את התמונה לאשורה, ואת זה לא
- 21 עשתה.
- 22 55. המערערת צירפה במסגרת נספחים 52-57 לתצהירו של דסלר, מספר מועט של רישומי יבוא
- 23 חלקיים, של כמה מלקוחות מקספורד בישראל. אין בכך די, שכן בהעדר תשתית ראייתית ברורה,
- 24 אותה יכלה והייתה צריכה כאמור המערערת לספק באמצעות העדת העדים המתאימים, אין בידי
- 25 לקבוע כי כל התשלומים ששולמו למערערת נעשו אגב ייבוא הטובין הללו וממילא כי כל התשלומים
- 26 שקיבלה כלולים בערך הטובין.
- 27 56. עייתי במסמכים שצירף דסלר לתצהירו, באמצעותם ביקש להוכיח כי ביצע עבודות למקספורד
- 28 בחו"ל. אכן, חלק (קטן) מהמסמכים תומכים במסקנה זו. כך לדוגמה צורף מסמך הנחזה כמתעד
- 29 הליך של ביקורת שביצע דסלר עבור מקספורד בחו"ל. אלא ששוב, מדובר במסמכים בודדים,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 המלמדים באופן מאוד חלקי, על עבודה כלשהי שבוצעה בחו"ל. במסמכים בודדים אלה, בנסיבות
2 כאן, אין די.
- 3 ראשית, אין במסמכים אלה כדי ללמד בדרך כלשהי על היקף העבודה שבוצעה בחו"ל. שנית, רוב
4 המסמכים שצורפו אינם מלמדים דבר. כך לדוגמה, רואים בהם תמונות של עובדים הנחזים ממוצא
5 אסיאתי עובדים במפעל – וכיוצא בזה תמונות שאינן יכולות ללמד דבר על שביצעה המעוררת
6 בפועל (דסלר נשאל בחקירתו, מה ניתן ללמוד מתמונות אלה, ובפיו לא היה מענה מניח את הדעת).
7 באופן דומה, לגבי מסמכים המציגים ביקורת שנערכה למוצרים שרכשה ככל הנראה מקספורד, מבלי
8 ששמו של דסלר או של המעוררת נזכר על-גבי מסמכים אלה (אלא על שני מסמכים בלבד – עמ' 3
9 ועמ' 6 בתוך נספחים שסומנו מע 45-50 לתצהירו של דסלר). אם אכן כדברי המעוררת, סיפקה היא
10 שירותים בחו"ל למקספורד פרק זמן כה ממושך מידי שנה, ניתן היה לצפות לתיעוד ממשי יותר לכך
11 מאשר זה שהוצג לפניי (במסגרת חקירת העדים, המעוררת כמעט ולא הראתה מה לשיטתה ניתן
12 ללמוד ממסמכים אלה ולא עימתה את המשיב עם העולה מהם – וכנראה שלא בכדי). בצדק כתב
13 המשיב בסיכומיו כי היה מקום לצפות כי לעבודה בהיקף כה גדול כפי שטען דסלר שביצע עבור
14 לקוחות מקספורד בחו"ל, יהיה תיעוד ממשי הרבה יותר (כגון בתכתובת מייל בין מקספורד
15 למעוררת, וכיוצא בזה).
- 16 57. אוסיף כי כפי שעולה מתיאור עיסוקיה של המעוררת בסעיף 1.1.3.1 להודעת הערעור, וכפי שציננה
17 יאלין בעדותה – עמ' 28 לפרוטוקול ש' 8, יש לדסלר פעילות כלכלית נוספת, שאינה קשורה
18 למקספורד, המתבצעת בחו"ל וככל הנראה גם בסין (כך כאמור עולה מדברי יאלין). בנסיבות אלה,
19 אין כמובן די בעצם שהותו של דסלר בחו"ל פרקי זמן משמעותיים, כדי ללמד כי העניק בחו"ל את
20 השירותים שהוא טוען כי העניק למקספורד וכי בגין כך שולמו לו התשלומים.
- 21 58. אכן, ככל הנראה, דסלר פועל ועובד גם בחו"ל – בין השאר עבור/באמצעות מקספורד, אלא שבכך
22 אין די כדי להוכיח כי החשבוניות הלאקוניות נשוא ערעור זה, משקפות עסקאות הזכאיות להתחייב
23 במס בשיעור אפס. כדי להוכיח זאת היה על המעוררת, בראש ובראשונה, להוכיח פרטים אודות
24 השירותים שניתנו בתמורה לתשלומים אלה. אלא שתמונה עובדתית בסיסית זו, נותרה חסרה וריוית
25 סתירות.
- 26 59. היקף הראיות הנדרש להוכחת עובדות, משתנה ממקרה למקרה. כאשר עסקינן בבקשה להקלת מס,
27 אין ספק כי מלוא הנטל הראייתי מוטל על כתפי מבקש ההקלה. אלא שגם בכגון זה, לא כל המקרים
28 זהים.
- 29 באופן טבעי - מתבקש ומתחייב, כי כאשר בטיעוני העובדתיים של נישום או עד מטעמו, יש סתירות,
30 וכאשר סתירות אלה מצטרפות לתמיהות אחרות הקיימות בתיק, יהיה נדרש כי כדי להוכיח את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 הדברים, יוצגו ראיות משכנעות יותר מאלה בהן ייתכן כי ניתן היה להסתפק בנסיבות אחרות. כך
- 2 הדבר במקרה כאן. במקרה דנן קיימות סתירות ותמיהות עליהם כבר עמדתי, ואזכירם בתמצית:
- 3 א. סתירה באשר למהות השירות שניתן: בחקירותיו של דסלר ובהשגה שהוגשה – רק שירות
- 4 לתושבי ישראל, ואילו בהודעת הערעור – עיקר השירות מיוחס לשירות הניתן ביחס לחברות
- 5 זרות בחו"ל;
- 6 ב. האם ניתן שירות בארץ – כפי שעולה מעדותו של מר בן חיים ומדבריו של דסלר בהודעתו, או
- 7 שמא לא ניתן כל שירות בישראל – כפי שהעידה יאלין?
- 8 ג. מה סעיף ההקלה המבוקש: סעיף 30(א)(5) לחוק (כפי שנטען בהשגה) או שמא אף הקלה מכוח
- 9 סעיף 30(א)(7) – כפי שנטען בערעור בייחס לרוב הסכום שבמחלוקת? (עניין זה קשור לשינויי
- 10 הגרסה בין מה שנטען בהשגה ובחקירות של דסלר, לבין מה שנטען בערעור).
- 11 ד. האם מקספורד היא בבעלותה של יאלין (אשר טענה לפני כי קיבלה את המניות במתנה)
- 12 ובניהולה של יאלין, או שמא בבעלותו ובניהולו של דסלר (כפי שטענה מקספורד והצהיר דסלר
- 13 בתביעה שהוגשה בבית משפט השלום בעפולה)?
- 14 ה. ועוד עניינים נוספים שנזכרו לעיל (כגון: התמיהות בייחס להסכם בין מקספורד למערערת;
- 15 החזקת מחצית ממניות מקספורד בידי דסלר).
- 16 לכל אלה נוסיף את הודאתה של יאלין, כי כדי להשיג הטבות מס, מקספורד ודסלר, אינם מהססים
- 17 לטעון בפני רשויות זרות כי מקספורד בבעלות דסלר. דברים אלה אינם מאפשרים לתת אמון מלא
- 18 במצגי דסלר ויאלין, שעה שאנו דנים במתן הקלות מס למערערת.
- 19 במצב דברים זה ונוכח בחירתה של המערערת שלא להביא עדים רלוונטיים ונטולי אינטרס, כמו גם
- 20 ההימנעות מהצגת מערכת מסמכים המתעדת את פעילותה, הרי שלא נותר אלא לקבוע כי אין די
- 21 בראיות שהציגה המערערת, כדי לספק את התשתית העובדתית הנדרשת לשם קביעה כי היא
- 22 עומדת בתנאי ההוראות המקלות שהיא מבקשת כי יחולו עליה.
- 23
- 24 יישום תמונת הדברים החסרה, ביחס לשתי ההוראות המקלות שביקשה המערערת להחיל
- 25 60. דין הערעור להידחות, וזאת משום שלא עלה בידי המערערת להציג תשתית ראיתית משכנעת אודות
- 26 השירותים שסיפקה למקספורד. בסופו של דבר, לא ניתן לדעת מהו השירות האמתי שנתנה
- 27 המערערת למקספורד. די בכך כדי לדחות את הערעור, שכן ללא הצגת תמונה ברורה ואמינה בייחס
- 28 לשירות שניתן, הרי שלא הוכחה הזכות לתחולתן של הקלות המס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 כאשר עוסק מציג בבתי משפט עובדות שונות (מי הבעלים של מקספורד ומנהלה) וכאשר משנה הוא
- 2 את גרסאותיו ביחס לאופי השירות שניתן (לתושבי ישראל – כפי שנטען בחקירות ובהשגה, או
- 3 בעיקר לחברות תושבות חוץ – כפי שנטען בערעור), הצורך בתשתית עובדתית ברורה מתחזק
- 4 שבעתיים. משזו לא הוצגה, דין הערעור להידחות.
- 5 61. מעבר לאמור לעיל הרי שביחס לשני הסעיפים שביקשה המערערת כי יוחלו בעניינה, לא עלה בידי
- 6 המערערת להוכיח כי עמדה בדרישות סעיפים אלה וכי הם חלים בעניינה. אפרט את הדברים ביחס
- 7 לכל אחד מהסעיפים.
- 8 א. סעיף 30(א)(7) לחוק: המערערת ביקשה להחיל את הוראת סעיף זה, ביחס לשירותים שנתנה
- 9 לדבריה בחו"ל למקספורד ביחס לחברות תושבות חוץ. לדברי המערערת, שירות זה מהווה קצת
- 10 יותר מ- 64% מהשירות שנתנה למקספורד. בפועל, לא עלה בידי המערערת להוכיח שירות זה.
- 11 שירות זה לא נזכר כלל בחקירותיו של דסלר אצל המשיב, והוא אף לא נזכר בהשגה. במצב
- 12 דברים שכזה, כדי להוכיח שירות בהיקף כה נרחב, היה על המערערת להציג ראיות של ממש,
- 13 ואלה לא הוצגו. הקושי לתת אמון בעדותה של גב' יאילין, כמו גם העדר מסמכים המתעדים
- 14 שירות נרחב נטען זה, עומדים למערערת לרועץ ומביאים למסקנה כי לא עלה בידה להרים את
- 15 נטל ההוכחה.
- 16 ב. סעיף 30(א)(5) לחוק - הוא הסעיף אשר מכוחו דרשה מלכתחילה המערערת את ההקלה ביחס
- 17 לכלל התשלומים:
- 18 לסעיף זה יש מספר רכיבים, עליהם עמדתי בפרק בו הוצב הרקע המשפטי. אעמוד להלן על
- 19 יישום רכיבים אלה, תוך שאבאר מדוע לא עלה בידי המערערת להוכיח כי היא זכאית לתחולת
- 20 הסעיף.
- 21 1. מתן שירותים לתושבי ישראל בישראל: כאמור לעיל, סעיף 30(א)(5) לחוק אינו חל כאשר
- 22 חלק שאינו זניח מהשירות, ניתן אף לתושבי ישראל בישראל. מהדברים שתיאר מר בן חיים
- 23 בהודעתו ומהתמונה שעלתה מהמסמכים שצירף המשיב לתצהירו בכל הנוגע לתביעה
- 24 שהוגשה בבית משפט השלום בעפולה, משתקפת תמונה ממנה עולה כי ניתנו שירותים
- 25 ממשיים ומשמעותיים לתושבי ישראל בישראל. המערערת, אשר נמנעה מהבאת עדים
- 26 רלוונטיים, לא הוכיחה כי לא כך הם פני הדברים.
- 27 2. אי הוכחת החריג לפיו כל התשלומים ששולמו למערערת כלולים בערך הטובין: כאמור
- 28 לעיל, אף כאשר ניתן שירות גם לתושבי ישראל, נקבע בסעיף 30(א)(5) חריג, לפיו
- 29 העסקאות עדיין יחויבו במס בשיעור אפס, וזאת כאשר ערך הטובין המיובאים כלל כבר את
- 30 עלות השירות. אלא שבמקרה דנן, לא הוכח כי התשלום ששולם למערערת, ניתן כולו בגין
- 31 השירותים שניתנו לחברות ישראליות אגב ייבוא המוצרים לישראל. העובדה כי אכן היה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 גם שירות מסוג כזה, אינה מאפשרת לקבוע כי כלל העסקאות (אף לא אלה עם תושבי
- 2 ישראל) ראויות להחלת הטבות המס שמבקשת המערערת כי יחולו בעניינה. להחלת
- 3 ההקלות על חלק מהעסקאות – אפשרות שהעלתה המערערת בסיכומיה – לא הוצגה
- 4 תשתית עובדתית משכנעת ולכן דינה להידחות. אין גם די במסמך קצר שהציגה המערערת
- 5 (נספח ד' להודעת הערעור), בו טענה מקספורד לאופן חלוקת הכנסותיה, בין ישראל לשאר
- 6 העולם (הקושי להתבסס על מסמכי מקספורד, נובע גם ממערכת היחסים הבלתי ברורה בין
- 7 מקספורד ודסלר, ומנכונתם הברורה של המעורבים להציג מצגים שאינם נכונים – כאמור
- 8 לעיל). כדי להוכיח את תמונת הדברים לאשורה, היה על המערערת להביא לעדות את אותם
- 9 תושבי ישראל להם לטענתה סיפקה (עבור מקספורד) את השירותים, או לכל הפחות מי
- 10 מהם. בהעדר עדים כאמור ובשים לב לנסיבות עליהן עמדת לעיל, לא עלה בידי המערערת
- 11 להוכיח את תחולת החריג הנ"ל.
- 12 3. המערערת לא הוכיחה כי לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק, מקספורד אכן נחשבת כ- "תושב
- 13 חוץ": גם אם הייתי קובע כי חל החריג הנ"ל בסעיף הקודם, כך שכל התשלומים ששולמו
- 14 למערערת בייחס ללקוחות תושבי ישראל כלולים כולם בערך הטובין (וזה כאמור, לדברי
- 15 המערערת, רק כ- 36% מהתשלומים בלבד), הרי שתנאי לתחולת הסעיף, הוא כי השירות
- 16 בכללותו ניתן ל- "תושב חוץ". המשיב טען לאורך כל הדרך, כי בהתאם להוראה המרחיבה
- 17 את הגדרת "תושב חוץ" המצויה בסעיף 30(ג) לחוק והמחריגה ממנה את מי שנמצא
- 18 בישראל ושיש לו עסקים או פעילות בישראל, יש לראות את מקספורד, לעניין סעיף
- 19 30(א)(5) לחוק – כמי שאינה בבחינת "תושב חוץ". המשיב טען כאמור, לאור הטענה
- 20 הברורה של מקספורד ושל דסלר במסגרת התביעה שהוגשה בבית משפט השלום בעפולה
- 21 כי מקספורד היא בבעלות דסלר ובניהולו. כמו כן ציין המשיב את הראיות בדבר פעילות
- 22 ממשית של מקספורד בישראל – כפי שאלה משתקפות בתצהירים ובכתבי הטענות שהגישו
- 23 מקספורד ודסלר באותה תביעה (ראו לעיל בסעיף 47), וכן לאור דברי מר בן חיים, אשר
- 24 תיארו פעילות של ממש בישראל. כפי שכבר ציינתי, המערערת יכולה בנקל, להביא לעדות
- 25 תושבי ישראל להם לשיטתה העניקה שירותים אגב ייבא טובין שנרכשו ממקספורד.
- 26 הימנעותה של המערערת מכך, בנסיבות כאן – להן היה עליה להיות ערה (שהרי הייתה
- 27 מודעת למצג הסותר שהציגה בבית המשפט שם), מדברת בעד עצמה ומקימה חזקה כי לא
- 28 לחינם לא הובאו עדים אלה. חזקה כי אם הם היו מגיעים - היה כנראה עולה מדבריהם כי
- 29 למקספורד באמצעות דסלר היו עסקים ופעילות של ממש בישראל. לאור האמור, הרי שאף
- 30 לא עלה בידי המערערת להוכיח כי מקספורד עומדת בהגדרת "תושב חוץ" כנדרש לשם
- 31 החלת ההקלה הקבועה בסעיף 30(א)(5) לחוק [חוסר התשתית הראייתית, מצב בו בחרה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-27791 מדס תעשיות חימום (1991) בע"מ(אחר/נוסף) נ' מע"מ גוש דן

תיק חיצוני:

- 1 המערערת, אינו מותיר את האפשרות לבחון כדבעי ביחס לעובדות לאשורן (שאינן ידועות),
- 2 האם יש מקום להחיל את הוראות סעיף 30(ג) לחוק אם לאו, ואין לנו אלא להסתמך על
- 3 חזקה מהסוג שהזכרתי].
- 4 62. עוסק, הוא היודע את הפרטים העובדתיים האמתיים הניצבים בבסיס עסקאותיו. עליו מוטל הנטל
- 5 להוכיח תשתית זו, ולהציגה בפני המשיב ובפני בית המשפט באופן מלא. חובה זו מתחזקת, כאשר
- 6 מבקש העוסק כי תוחלנה לגביו הקלות מס. כאשר עוסק בוחר, משיקוליו הוא, שלא להציג תשתית
- 7 ראייתית נחוצה זו, ובפרט כאשר הדבר נעשה במקום בו מתעוררים בצדק חשדות אצל המשיב, לא
- 8 נותר אלא לקבוע כי הוא אינו עומד בנטל המוטל עליו להוכיח כי הוא זכאי להקלות המס
- 9 המתבקשות.

סוף דבר

- 11
- 12
- 13 63. הערעור נדחה.
- 14 64. המערערת תישא בהוצאותיו של המשיב, בסך של 30,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם
- 15 לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

- 16
- 17
- 18
- 19 ניתן לפרסם את פסק הדין.

- 20
- 21 ניתן היום, י"ח שבט תשפ"א, 31 ינואר 2021, בהעדר הצדדים.

אבי גורמן, שופט

21
22