



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 19-02-66208 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערים

1. או אם שירותים כלכליים בע"מ
 2. עופר מנירב
 3. פנינה של אומנות בע"מ
- ע"י ב"כ עו"ד אבי פרידמן ופנינה זיידנברג

נגד

משיב

מנהל מע"מ תל אביב והמרכז
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 בפניי ערעור על החלטת המשיב לדחות את השגת המערערים על שומות שנקבעו להם לפי
6 חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק").

7

המערערים כלולים באיחוד עוסקים והערעור דן עוסק בשלוש סוגיות שונות:

8

ערעור של המערערת 1, או. אם. שירותים כלכליים בע"מ (להלן: "או. אם. שירותים"),

9

בטענה כי תשלום ששולם לה חייב במע"מ בשיעור אפס בהתאם לחלופות שונות לפי סעיף

10

30(א) לחוק מע"מ;

11

ערעור של המערער 2, רו"ח עופר מנירב (להלן: "רו"ח מנירב") בטענה כי גמול שנפסק לו

12

כתובע מייצג בתובענה ייצוגית אינו חייב במע"מ;

13

ערעור זה מציג שאלה עקרונית, שלמיטב הידיעה טרם לובנה בפסיקה, הנוגעת לחיוב גמול

14

ששולם לתובע מייצג במס עסקאות (במובדל מחיוב הגמול במס הכנסה לגביו קיימת הלכה

15

מחייבת של בית המשפט העליון).

16

ערעור של המערערת 3, פנינה של אומנות בע"מ (להלן: "פנינה של אומנות") בטענה כי מלאי

17

של יצירות אומנות שנמכר על ידה לעוסק אחר, שכלול עמה באיחוד עוסקים, אינו חייב

18

במע"מ. בערעור זה קיימת מחלוקת גם על מחיר העסקה.

19

אדון בערעורים אלו כסדרם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1

2

השומה שהוצאה למערערת 1 - או. אם. שירותים

3

הרקע הרלוונטי לעניין

4

1. המערערת 1 הינה חברה בבעלות רו"ח מנירב והיא עוסקת בייעוץ כלכלי.

5

2. רו"ח מנירב מחזיק, בין היתר, ברישיון לראיית חשבון לפי הדין הרומני והוא שותף

6

במשרד רואי חשבון ברומניה.

7

3. בין רו"ח מנירב, באמצעות המערערת 1, ובין שתי חברות הרשומות ברומניה – S.C.

8

Dagesh Invest Group srl ו- S.C. Dagesh Rom srl (להלן יחדיו: "חברות דגש"

9

ו/או "החברות הרומניות") נחתמו שני הסכמי ייעוץ (נספח 30 לתצהיר המשיב)

10

(להלן: "הסכמי הייעוץ" ו/או "שירותי הייעוץ"). יצוין כי בעלי המניות של חברות

11

דגש הינם אזרחים ישראלים – מר שלמה אביקסיס ומר צוחר גבריאלי (להלן יחדיו:

12

"בעלי המניות הישראלים").

13

4. עבור הייעוץ, על פי הסכמי הייעוץ, קיבלה המערערת 1 מחברות דגש תמורה בסך של

14

500,000 אירו (להלן: "התמורה בגין הייעוץ").

15

5. במקביל, התנהל בישראל הליך בוררות בין אזרח טורקי בשם Ahmet Selcuk

16

Sayinsoy (להלן: "אחמט") ובין אבינועם הראל וחברה בשם Emphasis Holding

17

Ltd (להלן, בהתאמה: "אמפסיס" ו-"הליך הבוררות"; פסק הבוררות צורף כנספח

18

י"ג לתצהיר המערערים). יצוין כי אמפסיס מצויה בשליטת בעלי המניות הישראלים,

19

והם היו ערבים באופן אישי לתשלום חובותיה. הליך הבוררות עסק בעיקרו בשאלת

20

דינם של כספים שהעמיד אחמט למימון פרויקטים ברומניה והאם שולמו במסגרת

21

מערכת יחסים של שותפות בין הצדדים או במסגרת יחסים של מלווה ולווה.

22

לשאלת ההשלכה של ההכרעה בבוררות על עסקי חברות דגש ועל בעלי מניותיהן

23

אתייחס בהמשך.

24

6. אין חולק כי רו"ח מנירב נתן שירות מסוים לבעלי המניות הישראלים בקשר להליך

25

הבוררות והוציא להם חשבונית מס על סך של 81,000 ש"ח (נספח י"ד לתצהיר

26

המערערים).

27

7. לעניין התמורה בסך של 500,000 אירו, נחלקו הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 בעוד המערערת 1 גורסת כי התמורה בסך 500,000 אירו שולמה לה מחברות דגש
2 בגין ייעוץ בקשר להשקעות וליוזמות פיתוח נכסי נדל"ן ברומניה, ועל כן היא חייבת
3 בגינה במס בשיעור אפס, סובר המשיב כי התמורה שולמה גם עבור שירותי ייעוץ
4 שניתנו לבעלי המניות הישראלים בקשר להליך הבוררות שהתנהל בישראל ובקשר
5 להליכים משפטיים נוספים שהתנהלו בישראל.

6 8. המשיב חייב את המערערת 1 בגין התמורה עבור הייעוץ במס עסקאות בסך של
7 330,069 ש"ח. המערערת 1 הגישה את ערעורה כנגד חיוב זה.

8 עיקר טענות המערערת 1 – או.אם. שירותים

9 9. התמורה בגין הייעוץ חייבת במס עסקאות בשיעור אפס, שכן היא ניתנה עבור
10 "שירות לתושב חוץ" לפי סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. מקבלות השירות הן שתי
11 חברות רומניות, תושבות חוץ, והשירות ניתן לגבי נדל"ן ברומניה, ועל כן היא זכאית
12 ליהנות מהטבה של שיעור אפס.

13 10. השומה הוצאה בטעות לאור ייחוס מוטעה של התמורה, ששולמה על ידי חברות דגש
14 הזרות, להליך הבוררות שהתנהל בישראל.

15 רו"ח מנירב הוציא חשבונית מס לבעלי המניות הישראלים, עבור ייעוץ שניתן להם
16 באופן אישי בגין מעורבותם בהליך הבוררות, ואין מחלוקת בין הצדדים כי המס
17 בגין אותו ייעוץ שולם. סמיכות הוצאת חשבונית המס למועד מתן פסק הבוררות
18 מלמדת כי התמונה העובדתית שהוצגה בפני בית המשפט היא מהימנה.

19 11. ניסיון להטיל מס על שירות שניתן לחברות תושבות חוץ, בטענה שגויה כי השירות
20 ניתן בקשר להליך בוררות שהתנהל בישראל, אינו נכון עובדתית ואף מקומם. רו"ח
21 מנירב הבהיר בחקירתו בבית המשפט כי ניתנו שני שירותים שונים: האחד, לחברות
22 דגש והשני, בקשר לבוררות בישראל.

23 12. הטענה כי שירותי הייעוץ ניתנו בקשר עם הליך הבוררות נסתרת נוכח העובדה
24 שחברות דגש ובעלי מניותיהן הישראלים לא היו צד לבוררות. הסכם הבוררות נחתם
25 והתנהל בין צדדים אחרים לחלוטין, אחמט ואמפסיס, ולמערערת 1 לא היה לה קשר
26 לצדדים אלה. יצוין כי הסיבה בשלה הוזמן רו"ח מנירב לבוררות היא לצורך מסירת
27 עדות בקשר לנכסים ברומניה שבקשר אליהם נתן ייעוץ לחברות דגש.

28 13. בהתאם למבחני הפסיקה יש להחיל בענייננו מס בשיעור אפס: שירותי הייעוץ ניתנו
29 לחברות דגש שהן תושבות חוץ והן גם שילמו את התמורה; הנכס מושא השירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 הוא מקרקעין המצוי מחוץ לישראל ולחברות דגש לא הייתה זכות תביעה בישראל
- 2 המהווה נכס בישראל שלגביו ניתנו שירותי הייעוץ.
- 3 14. לא רק שחברות דגש היו הצד היחידי להסכם שירותי הייעוץ, אלא שנושא ההסכם
- 4 היה מתן שירותי ייעוץ בפועל ברומניה, כאשר חברות דגש לא נזקקו ליועץ ישראלי
- 5 דווקא, שכן השירות ניתן על ידי רו"ח מנירב בכובעו כמחזיק ברישיון ראיית חשבון
- 6 רומני.
- 7 15. ייחוס התמורה בגין שירותי הייעוץ להליך הבוררות אינו הגיוני גם מן הבחינה
- 8 הכלכלית לאור היחס בין גובה התמורה להיקף הבוררות: תשלום תמורה בסך של
- 9 500,000 אירו מהווה כ-16% מהיקף התביעה על פי פסק הבוררות שעמד על כ-3
- 10 מיליון אירו. תוצאה זו היא נטולת כל היגיון כלכלי. לעומת זאת, ייחוס התמורה
- 11 לשירותי הייעוץ, שניתנו לחברות דגש במשך שנים רבות בגין נכסי מקרקעין מחוץ
- 12 לישראל בהיקף של כ-120 מיליון ש"ח, עומד על כ-2% מהיקף פעילות החברות,
- 13 תוצאה שהיא סבירה ומקובלת.
- 14 16. יש ליישם בנסיבות המקרה גם את הוראת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ הקובעת כי
- 15 ב"מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל", יינתן
- 16 שיעור מע"מ אפס.
- 17 17. ניתן לראות בשירותי הייעוץ שניתנו גם משום מכירת "ידע", הכלול בהגדרת
- 18 "טובין" שבהגדרת "נכס" בסעיף 1 לחוק מע"מ, באופן המחיל על נסיבות המקרה
- 19 גם את סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ (וללא תחולת תקנה 12א לתקנות מס ערך מוסף,
- 20 תשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ")).

עיקר טענות המשיב

- 22 18. שירותי הייעוץ ניתנו גם לשני בעלי המניות הישראלים וזאת בנוגע להליכים
- 23 משפטיים שהתנהלו בישראל בקשר לרכישת השליטה בחברות דגש. בנוסף, הייעוץ
- 24 ניתן גם ליועצים משפטיים ישראלים שייצגו באותם הליכים משפטיים, וביניהם
- 25 עו"ד בנימין ברץ (להלן: "עו"ד ברץ").
- 26 19. לעניין נטל ההוכחה בערעור, יש לזכור כי נטל ההוכחה בערעורי מס ובכלל זה
- 27 בערעורי מע"מ, מוטל על המערער. הלכה פסוקה היא כי יש לבחון את התנאים
- 28 להענקתה של הטבת מס באופן דווקני משום חריגותה לעקרון השוויון. שיעור מס
- 29 אפס הוא בגדר זכות יתר ("פריבילגיה") להבדיל מזכות "רגילה". יש הבדל מהותי





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 בין עסקאות שהמס עליהן הוא בשיעור אפס לבין עסקאות שפטורות ממס : בעוד
2 שמס על תשומות ששימשו לעסקאות מהסוג הראשון ניתן לניכוי, המס על תשומות
3 ששימשו לעסקאות מהסוג השני אינו בר ניכוי. תשלום מס בשיעור אפס מהווה אפוא
4 הטבה משמעותית ביותר ומכאן הצורך בהגברת הנטל הרובץ ממילא על כתפי
5 המערער.
- 6 20. עמדת המשיב מבוססת בראש ובראשונה על לשון שני ההסכמים שנחתמו בין
7 המערערות 1 לבין חברות דגש, שבהם פורטו : זהות מקבלי השירות, מהות השירות,
8 תקופת השירות והתמורה. יש להקנות להסכמים בכתב בכורה ראייתית, וכך בפרט
9 לעניין בחינת הזכאות להטבה מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, המציב במרכז
10 הבחינה את "נושא ההסכם" שמכוחו ניתן השירות.
- 11 21. בהסכמים נקבע במפורש כי שירותי הייעוץ יינתנו בקשר עם תביעות להשתלט על
12 החברה וכן כי השירותים ניתנו לבעלי מניותיה הישראלים של החברה וליועציה
13 המשפטיים. כך עולה גם מחשבוניות הפרופורמה שנלוו לחשבוניות המס שהוצאו
14 בקשר לשירותי הייעוץ (מש/3). די בכך כדי לדחות את טענות המערערות 1 ביחס
15 למיחות מקבלי השירות והנושא שבגינם ניתנו שירותי הייעוץ.
- 16 אשר למקום מתן השירות, עולה מעדויות בעלי המניות הישראלים כי השירות ניתן
17 להם בישראל.
- 18 22. בהתאם לפסיקה, יש לראות בזכות לניהול הליך משפטי בישראל, בין אם כתובע
19 ובין אם כנתבע, כזכות בעלת ערך כלכלי ולפיכך כ"נכס" לעניין תקנה 12א(א)
20 לתקנות מע"מ.
- 21 הליכים משפטיים רבים התנהלו בישראל בין אחמט ובין אמפסיס ובעלי המניות
22 הישראלים. הליכים משפטיים אלו נוהלו בישראל, לרבות הליכי הבוררות שנוהלו
23 בישראל ובהתאם להוראות הדין הישראלי, עורכי הדין שייצגו בהליך הבוררות היו
24 ישראלים, פסק הבוררות ניתן בשפה העברית, כתובתו של הבורר היא בישראל ופסק
25 הבוררות אף אושר בישראל. אומנם, המערערות 1 טענה בתחילה כי הבורר הוא תושב
26 חוץ, אולם בהמשך חזרה בה מטענתה זו ובכל מקרה הטענה לא הוכחה.
- 27 לפיכך, מתקיים הסייג שבתקנה 12א(א) לתקנות מע"מ, השולל מהמערערות את
28 ההטבה הגלומה בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, "לגבי נכס המצוי בישראל".
- 29 23. המערערות 1 נמנעה מלהעיד עדים רלוונטיים, וזאת מבלי לספק לכך טעם טוב,
30 ומחדל זה יש לזקוף לחובתה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 כמו כן, המערערת 1 לא הגישה דבר מתוצרי הייעוץ שלטענתה סיפקה, תוך שהיא
- 2 משנה את גרסתה בעניין זה. לפיכך, יש לזקוף לחובתה הן את אי הגשת תוצרי
- 3 הייעוץ והן את שינוי הגרסה.
- 4 מצד המערערת 1 מונחת אפוא עדות יחידה של בעל דין, מטעם רו"ח מנירב, נעדרת
- 5 כל סיוע, ולכן לא ניתן לקבוע על פיה ממצאים במשפט.
- 6 24. אין לקבל את טענת המערערת 1 כי הבוררות התנהלה בין צדדים שאינם קשורים
- 7 אליה. שאלת היקף סמכותו של הבורר איננה רלוונטית לענייננו. השאלה הרלוונטית
- 8 היא האם התמורה שולמה עבור ייעוץ שניתן בקשר עם הליכים משפטיים שנוהלו
- 9 בישראל, לרבות הליכי הבוררות.
- 10 הן מההסכמים והן מהודעותיהם של בעלי המניות הישראלים עולה כי השניים
- 11 התייעצו עם רו"ח מנירב, באמצעות המערערת 1, לגבי אותם הליכים משפטיים.
- 12 25. אין מקום להחיל על נסיבות המקרה את סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ המחיל שיעור
- 13 אפס על מתן שירות בחוץ לארץ. **ראשית**, טענה זו נטענה לראשונה בשלב הסיכומים,
- 14 ולכן מדובר בהרחבת חזית אסורה. **שנית**, המערערת 1 לא הוכיחה מהו היקף
- 15 השירות שניתן על ידה מחוץ לישראל, אם בכלל. **שלישית**, תנאי להחלת ההטבה
- 16 שבסעיף 30(א)(7) לחוק הוא שהשירות ניתן ונצרך כולו בחו"ל. בענייננו, לפחות חלק
- 17 מהשירות ניתן בישראל, בקשר להליכים המשפטיים שהתנהלו בישראל.
- 18 26. אין לקבל את טענת המערערת 1, כי משמעות קבלת טענות המשיב היא תשלום שכר
- 19 טרחה אבסורדי ביחס להיקף השירות הנטען. זאת משום שבעלי המניות הישראלים
- 20 ניצבו בפני סיכון ממשי שאחמט ייכנס כשותף לעסקיהם, דבר שהיה גורם להם
- 21 להפסד של עשרות מיליוני ש"ח.
- 22 27. יש לדחות את טענת המערערת 1, כי מתן ייעוץ מהווה מכירת "נכס בלתי מוחשי"
- 23 מסוג "ידע" ולכן חלה עליו ההטבה לפי סעיף 30(א)(2) לחוק. **ראשית**, הטענה נטענה
- 24 לראשונה בשלב הסיכומים ולכן מהווה הרחבת חזית אסורה. **שנית**, רו"ח מנירב לא
- 25 מכר את הידע שלו אלא רק השתמש בו, באמצעות המערערת 1, לצורך מתן שירותי
- 26 הייעוץ.
- 27 28. טענת המערערת 1, כי חשבונית המס שהוצאה על ידי רו"ח מנירב (נספח י"ד לתצהיר
- 28 המערערים) ממצה את שירותי הייעוץ בנוגע להליך הבוררות, לא הוכחה. לא הוכח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 כי לא שולמו סכומים נוספים בקשר עם המחלוקת העסקית משפטית שניהלו בעלי
2 המניות בישראל.

3 29. התמורה ששולמה לפי ההסכמים למתן שירותי ייעוץ חייבת במע"מ בשיעור מלא
4 מכיוון שהשירותים ניתנו גם לתושבי ישראל בישראל ובקשר לנכס שנמצא בישראל.

5 דיון והכרעה

6 30. סעיף 30(א) לחוק מע"מ קובע שורה של עסקאות של מכירת טובין או של מתן שירות
7 שהמע"מ עליהן יהיה בשיעור אפס.

8 מסיכומי המעוררת 1 עולה כי טענתה העיקרית היא כי במקרה דנן חל סעיף 30(א)(5)
9 לחוק מע"מ, ולחלופין כי חלים סעיפים 30(א)(2) ו-30(א)(7) לחוק.

10 אפתח אפוא את הדיון בטענתה העיקרית של המערערת 1, כי היא זכאית להטבת
11 שיעור מס אפס מכוח הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק.

12 סעיף 30(א)(5) לחוק

13 31. סעיף 30(א)(5) לחוק קובע כי על עסקה המהווה מתן שירות לתושב חוץ יחול מע"מ
14 בשיעור אפס: "אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס: [...] מתן שירות
15 לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין זה; לא יראו שירות כניתן
16 לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם
17 לתושב ישראל בישראל [...]".

18 32. כפי שכבר חזר ונשנה בפסיקה, תכלית סעיף 30(א)(5) לחוק היא לעודד עוסקים
19 ישראלים לייצא את שירותיהם אל מחוץ לגבולות ישראל. שיעור מע"מ אפס מסייע
20 לעוסק הישראלי להתחרות בעוסקים זרים המספקים שירותים לתושבי חוץ וזאת
21 באמצעות הוזלת מחיר השירות (ע"א 8272/16 י.מ.ש. השקעות בע"מ נ' מדינת
22 ישראל מנהל מע"מ, פס' 35 (20.2.2019) (להלן: "עניין י.מ.ש. השקעות")).

23 33. בהתאם לעיקרון זה, הסעיף קובע סייג להטבה של שיעור אפס כאשר נושא ההסכם
24 הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל.

25 הוספת הסייג נעשתה במסגרת תיקון מס' 23 לחוק מע"מ (חוק מס ערך מוסף (תיקון
26 מס' 23), התשס"ב-2002). לאחר תיקון מס' 23, די בכך שניתן שירות לתושב ישראל
27 בישראל, בנוסף לשירות שניתן לתושב החוץ, כדי לשלול את מתן ההטבה, אלא אם
28 השירות שניתן לתושב ישראל הוא שולי וזניח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 19-02-66208 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

34. תיקון החוק שלל אפוא את הזכאות לשיעור מס אפס מכל שירות מעורב שניתן
לתושב חוץ ולתושב ישראל יחדיו, גם אם מדובר בשירות שהנהנה הדומיננטי שלו
הוא תושב החוץ.

לצד זאת, מקובל לומר כי אם השירות שניתן לתושב ישראל בישראל הוא שירות
זניח, אגבי, לא משמעותי וכיו"ב, לא יהיה בו כדי למנוע את הטבת המס של שיעור
אפס לעוסק הישראלי.

35. משמעות הדברים היא, שלאחר תיקון החוק אין עוד צורך להידרש לקביעה מיהו
מקבל השירות "העיקרי" ומיהו מקבל השירות "המשני" (ע"א 41/96 קסוטו
סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862 (1999)). שכן, גם אם
השירות שניתן לתושב ישראל בישראל הוא שירות "משני", יחול הסייג שבסעיף
והקלת המס תישלל במלואה (להרחבה ראו פסקי דיני בעניין ע"מ (מחוזי ת"א)
9136-04-18 אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל
אביב, פס' 9 – 17 (26.11.2019) (להלן: "עניין אדמונד דה רוטשילד") (הוגש ערעור
לבית המשפט העליון) וכן בעניין ע"מ (מחוזי ת"א) 28788-11-15 טיביסי אינווסט -
גאורגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, פס' 24 – 27 (29.1.2017) (להלן: "עניין
טיביסי אינווסט"); כן ראו ע"מ (מחוזי מרכז) 20129-05-15 בי. זד. יזמות ופיתוח
עסקי בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה (30.7.2017) (ערעור על פסקי הדין נדחה
בגדר ע"א 3712/17 חברת טי בי סי אינווסט גאורגיה נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן
(21.2.2019)); כן ראו ע"מ (מחוזי ת"א) 37473-05-12 אמריקה-ישראל קאמפ
אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל
אביב (17.3.2016)).

36. השאלה המרכזית בענייננו, אם כן, היא עובדתית בעיקרה: האם שירותי הייעוץ
שניתנו על פי ההסכמים, ניתנו אך ורק לחברות דגש הרומניות בקשר לנדל"ן המצוי
ברומניה, או שמא ניתנו גם לבעלי המניות הישראלים בקשר להליכים משפטיים
שהתנהלו בישראל.

37. אזכיר בהקשר זה כי הנטל להוכיח את תחולת ההטבה של שיעור מס אפס רובץ על
המערער (ע"א 8673/06 אורו ישראל (2000) אחזקות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
גוש דן, פס' 11 (8.7.2008); עניין אדמונד דה רוטשילד, פס' 18; עניין טיביסי
אינווסט, פס' 37).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 בהקשר זה יצוין, כי הנטל לזמן ולחקור עדים שהודעותיהם מתקבלות כראיה מכוח
2 תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976,
3 מוטל על הנישום: "נישום המעוניין לערער את אמינות ההודעות שנמסרו, עליו לזמן
4 את מוסרי ההודעות לעדות, ובמצבים המתאימים – לבקש מבית המשפט לחקור
5 אותם בחקירה נגדית. לא עשה כן – אין הוא יכול לבוא בטרוניה על כך שבית
6 המשפט נסמך על ההודעות שנמסרו" (רע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ'
7 גני ירושלים בע"מ, פס' 24 (2.5.2018)).

8 38. כן ראוי להזכיר בענייננו הוראת חוק נוספת שהיא תקנה 12א(א) לתקנות מע"מ אשר
9 קובעת סייג נוסף למתן ההטבה לפי סעיף 30(א)(5) לחוק ולפיה "לעניין סעיף
10 30(א)(5) לחוק לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל..."
11 (ההדגשה שלי – י"ס).

12 39. לאחר ששקלתי היטב את עמדות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי מערערת 1 אינה
13 זכאית להטבה של שיעור מס אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק.

14 זאת משום, שמלשון ההסכמים עולה כי התמורה בגין שירותי הייעוץ שולמה גם
15 עבור שירותי ייעוץ שניתנו לבעלי המניות הישראלים עבור מה שנראה כסיוע
16 בהליכים משפטיים שנוהלו בישראל; כמו כן, המערערת 1 לא הצליחה להרים את
17 הנטל המוטל עליה להוכיח כי הייעוץ ניתן אך ורק לחברות דגש הרומניות וביחס
18 לנכסים הנמצאים ברומניה.

19 השירות ניתן לבעלי המניות הישראלים

20 40. כפי שנקבע בעניין י.מ.ש. השקעות, "על מהות השירות ועל זהות מקבלו יש ללמוד,
21 בראש ובראשונה, מההסכמים אשר מסדירים את מתן השירות והתשלום שישולם
22 תמורתו" (שם, פס' 32).

23 בין המערערת 1 לבין חברות דגש נחתמו שני הסכמים, אשר נוסחם כמעט זהה
24 (למעט שם החברה שהיא צד להסכם ומשך תקופתו).

25 רו"ח מנירב אישר בחקירתו כי הסכמים אלו הם היחידים הרלוונטיים (עמ' 41 ש'
26 11-13 לפרוטוקול).

27 בסעיפים 2.2 ו-2.3 להסכמים נקבע כדלקמן:

28 "2.2. The Consultant was providing consultancy services with
29 relation to claims to take over the control over the company.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 **2.3. The consultancy services were given as a support to the**
2 **legal advisors of the company and to the shareholders of the**
3 **company".**

4 41. כזכור, בעלי המניות של חברות דגש הם תושבי ישראל. נוסף על כך, רו"ח מנירב
5 אישר בחקירתו כי אותם יועצים משפטיים המאוזכרים בהסכם כוללים, בין היתר,
6 את עו"ד ברץ שהוא תושב ישראל (עמ' 41, ש' 28 – 32 לפרוטוקול).

7 משנקבע בהסכמים (בתרגום חופשי) כי **"שירותי הייעוץ ניתנו כתמיכה ליועצים**
8 **המשפטיים של החברה ולבעלי המניות בחברה"**, שכאמור הם תושבי ישראל, ברי
9 כי שירותי הייעוץ ניתנו גם לתושבי ישראל. כל מסקנה אחרת תעמוד בניגוד ללשונם
10 המפורשת של ההסכמים.

11 42. למסקנה דומה נגיע גם מנוסח חשבונות הפרופורמה שנלוו לחשבוניות המס שהוצאו
12 בקשר לשירותי הייעוץ (מש/3). בחשבונות אלו צוין במפורש, בדומה ללשון
13 ההסכמים, כי השירותים ניתנו בגין:

14 **"Consultancy services to the Legal advisors and the**
15 **shareholders Of the company ...".**

16 43. אם לא די בכך, רו"ח מנירב אישר בחקירתו כי שירותי הייעוץ ניתנו גם לבעלי
17 המניות הישראלים:

18 **"ש: כן, אבל בסופו של יום, זה גם עולה מההסכם, מי שהיה לו אינטרס**
19 **לגבי השליטה בחברות זה ה-shareholder, מי שמופיע,**

20 **ת: אין ספק שיש גם אינטרס של ה-shareholder, ואני לא רואה שום**
21 **בעיה במתן שירות ל-shareholders, גם כשהם ישראלים, לקבל נכסים**
22 **שהם כולם אך ורק בחו"ל, ולגבי אותם נכסים בלבד"** (עמ' 46, ש' 20 – 24
23 לפרוטוקול).

24 44. המסקנה כי שירותי הייעוץ ניתנו לתושבי ישראל מקבלת חיזוק גם מהודעותיהם
25 של בעלי המניות הישראלים עצמם (הודעות בעלי המניות צורפו כנספח 31 לתצהיר
26 המשיב).

27 כך, מר אביקסיס, אחד מבעלי המניות הישראלים, ציין בעדותו כי פנה לרו"ח
28 מנירב מכיוון ש"היתה לנו בעיה עם משקיע תורכי שהלווה לנו כספים, בגלל
29 המשבר הוא רצה את כספו חזרה או להכנס כשותף (50% מניות לפחות) על כל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 החברות ברומניה" (עמ' 1, ש' 13 – 15 להודעת אביקסיס). כאשר נשאל מר אביקסיס
2 בקשר לאילו נושאים קיבלו בעלי המניות שירותי ייעוץ השיב כי "זה היה קרב על
3 השליטה בחברות ולכן היעוץ ניתן לבעלי המניות שהם מנהלים בחברה ... המאבק
4 היה על החוב של החברה וכפועל יוצא על השליטה על החברות" (עמ' 2, ש' 33 ו-57
5 להודעת אביקסיס). בהמשך, כאשר נשאל אביקסיס האם השירות שקיבל סייע לו
6 להגיע להסדר מול אחמט כבעל מניות בחברה השיב: "כן – לקחתי על עצמי את
7 החוב של החברה" (עמ' 4, ש' 106 להודעת אביקסיס).

8 45. מהאמור לעיל עולה, כי שירותי הייעוץ ניתנו גם לבעלי המניות הישראלים וזאת
9 במטרה לסייע להם במניעת ניסיון השתלטות על חברות דגש, ניסיון שלו היה
10 מתמש היה פוגע בראש ובראשונה בבעלי המניות הישראלים של החברה.
11 לפיכך, יש לקבוע כי ניתן שירות "גם לתושב ישראל" לפי הריג שבסעיף 30(א)(5)
12 לחוק.

13 אמת, ההסכמים נחתמו עם חברות דגש ולא עם בעלי המניות. ברם, תוכן ההסכמים
14 מעיד עליהם כי חלק מהותי מההתקשרות היה בגין מתן שירותי ייעוץ לבעלי המניות
15 הישראלים של חברות דגש והם גם אלו שנהנו ממנו באופן ישיר וממשי, כפי שקורה
16 מטבע הדברים כאשר מתנהל מאבק על שליטה בחברה.

17 שעה שסעיף 30(א)(5) לחוק מציב במרכז הבמה את נושא ההסכם "בפועל" יש לתת
18 משקל משמעותי לבחינת זהות הגורם שלו ניתן השירות "בפועל".

19 46. יובהר, כי גם אם המערערת 1 הייתה מוכיחה את חלק התמורה שניתן לייחס למתן
20 שירותי הייעוץ לחברות הרומניות ובקשר לנכסי נדל"ן ברומניה, לא היה בכך לסייע
21 לה בקבלת שיעור מס אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק בגין אותו חלק תמורה. שכן, לפי
22 הוראת הסעיף, די בכך שהשירות ניתן "גם" לתושב ישראל כדי לשלול את ההטבה
23 בכללותה, גם ביחס לחלק התמורה שניתן היה לייחס לשירות שניתן לתושבי חוץ,
24 אף אם היה מוכח (וראו עניין אדמונד דה רוטשילד, בפס' 70 – 76 שם צוין "כי
25 בעקבות תיקון החוק, נקודת האיזון למניעת העיוות שבצביעת כל השירות כחייב
26 במע"מ בשיעור מלא, הועתקה למישור בחינת השאלה עד כמה השירות שניתן
27 לתושב ישראל הוא זניח, טפל או אגבי").

השירות ניתן בישראל

28
29 47. מחומר הראיות עולה כי השירות ניתן בישראל. בעלי המניות הישראלים שקיבלו
30 את שירותי הייעוץ אישרו זאת במפורש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 מר אביקסיס ציין בהודעתו כי "היעוץ ניתן גם בארץ וגם ברומניה" (עמ' 1, ש' 31
2 להודעת אביקסיס, נספח 31 לתצהיר המשיב) וכי "רוב השיחות שלנו עם מנירב היו
3 בטלפון, נפגשנו ברומניה מספר פעמים ... אנו נפגשים איתו בארץ על נושאים
4 אחרים וחלק קטן מהשיחות שדיברנו היו גם על זה" (עמ' 2, ש' 40 – 42 להודעת
5 אביקסיס).
6 מר גבריאלי ציין כי הם נפגשו עם רו"ח מנירב "ברומניה טורקיה וישראל" (עמ' 1,
7 ש' 34 להודעת גבריאלי, נספח 31 לתצהיר המשיב).
8 לאור זאת, יש לקבוע כי השירות שניתן לתושבי ישראל ניתן גם "בישראל", באופן
9 הממלא אחר דרישות הסייג שבסעיף 30(א)(5) לחוק ושולל את ההטבה של שיעור
10 אפס.
11 48. המערערת 1 אמנם כפרה בטענה כי השירות ניתן בישראל והחזיקה בטענתה כי
12 השירות ניתן אך ורק מחוץ לישראל, אולם היא לא הביאה כל ראיה להוכחת טענתה
13 זו והיא נותרה ללא כל ביסוס ראיתי.
14 49. כאן המקום להעיר כי אם היה עולה בידי המערערת להוכיח כי השירות לתושבי
15 ישראל ניתן "אך ורק" מחוץ לישראל, כי אז לא היה במתן שירות זה כדי לשלול את
16 ההטבה לשירות שניתן לתושבי חוץ (ראו הסייג שבסיפא לסעיף 30(א)(5) לחוק וראו
17 גם את סעיף 30(א)(7) לחוק). ברם, מאחר שהמערערת לא הוכיחה כי השירות שניתן
18 לתושבי ישראל ניתן כולו מחוץ לישראל, ימשיך לחול החריג שבסעיף 30(א)(5) לחוק
19 לגבי מלוא ההטבה. בהערת אגב אציין, כי אף אם היה עולה בידי המערערת לייחס
20 חלק מהתמורה לשירות שניתן לתושבי ישראל בישראל, ספק אם היה ניתן לצמצם
21 את החריג שבסעיף לגבי אותו חלק תמורה בלבד, לאור העובדה שהשירותים שניתנו
22 על ידה, הן בישראל ומחוץ לישראל, הן לחברות דגש והן לבעלי המניות והיועצים
23 הישראליים, היו שלובים וכרוכים זה בזה ופיצול התמורה בנסיבות אלו היה עשוי
24 להיחשב מלאכותי.

השירות ניתן בקשר לנכס בישראל

25
26 50. תקנה 12א(א) קובעת סייג נוסף למתן ההטבה של שיעור אפס (בנוסף לתנאי החריג
27 שבסיפא לסעיף 30(א)(5) לחוק):
28 "לענין סעיף 30(א)(5) לחוק, לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי
29 בישראל [...]".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

51. עולה מכך, שאף אם היה מוכח כי השירות ניתן אך ורק לתושבי חוץ, ו/או לתושבי ישראל מחוץ לישראל, וכאמור אין זה המצב בענייננו, לא קמה הזכאות להטבה של שיעור אפס, ככל שהשירות ניתן לגבי נכס המצוי בישראל.
- במאמר מוסגר יוער, כי בנסיבות בהן השירות ניתן אך ורק לתושבי חוץ (ו/או לתושבי ישראל מחוץ לישראל) וניתן לפצל את התמורה, באופן שאינו מלאכותי, בין החלק המיוחס לשירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל ובין החלק המיוחס לשירות שניתן לגבי נכס המצוי מחוץ לישראל, אינני רואה מניעה עקרונית להחיל את ההטבה של שיעור אפס לגבי חלק התמורה שניתן לייחס לנכס שנמצא מחוץ לישראל. זאת בתנאי שלא מדובר בשירותים כרוכים או שלובים שלא ניתנים להפרדה או שההפרדה ביניהם היא מלאכותית.
52. בפסיקה נקבע כי יש לראות בזכות לניהול הליך משפטי בישראל כזכות בעלת ערך כלכלי ולפיכך כ"נכס" לעניין תקנה 12א(א) לתקנות (ע"א 9303/03 מוסל נ' מנהל מס ערך מוסף פתח-תקווה, פ"ד נט(2) 952, 958 (2004) (להלן: "עניין מוסל"); ע"א 418/86 רוזין נ' מנהל המכס ומס ערך מוסף תל-אביב, פ"ד מג(1) 837, 848 (1989)).
- כפי שיפורט להלן, מחומר הראיות עולה כי הייעוץ ניתן גם בקשר להליכים משפטיים שהתנהלו בישראל.
53. כאמור לעיל, בסעיף 2.2 להסכמים נכתב כי "היעוץ העניק שירותי ייעוץ ביחס לטענות להשתלטות על השליטה בחברה" (בתרגום חופשי).
- מהודעותיהם של בעלי המניות הישראלים עולה כי ההליכים, שעסקו בטענות על השתלטות על החברה, נוהלו גם בישראל.
- כך ציין מר אביקסיס בעדותו: "היו דיונים משפטיים לגבי התביעה של התורכי, היתה גם בוררות מול התורכי (אחמט) הוא [רו"ח מנירב – י"ס] עזר לנו בכל התהליך ברומניה הוא נתן לנו יעוץ משפטי ופיננסי, יש לו ראש משפטי – היו הרבה נסיונות גישור והוא היה שם לסייע לנו בכל התהליך ... היעוץ ניתן במשך 3-4 שנים- שזה היה הליך בוררות שבמקביל התנהלו הליכים משפטיים וכן לאחר מכן דיונים משפטיים" (עמ' 1, ש' 24 – 29 להודעת אביקסיס, נספח 31 לתצהיר המשיב).
- כאשר נשאל היכן התנהל הליך הבוררות השיב מר אביקסיס "ברומניה בישראל ובתורכיה" – אולם לא יכול היה להעריך איזה חלק מההליך התנהל בישראל (עמ' 3, ש' 72 – 74 להודעת אביקסיס).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

54. גם מר גבריאל ציין בהודעתו דברים דומים. כך למשל, ציין כי רו"ח מנירב **"נתן לנו ייעוץ פיננסי בנוגע למחלוקת עם אחמט"** (עמ' 1, ש' 26 להודעת גבריאל, נספח 31 לתצהיר המשיב) ושההליכים המשפטיים היו **"בטורקיה ברומניה פה"** (עמ' 1, ש' 30 להודעת גבריאל).

עו"ד ברץ, שלקח חלק בייצוג בהליך הבוררות בישראל, ציין אף הוא דברים ברוח דומה, כאשר העיד כי רו"ח מנירב **"סייע לנו בכל ניהול ההיבטים הכלכליים והעסקיים של הסכסוך. הוא הכיר את התמונה העסקית כולה"** וכי **"הוא קיבל שב"ט על ליווי ההיבטים הכלכליים והעסקיים של הסכסוך"** (מענה לשאלון מיום 7.11.2017, נספח 31 לתצהיר המשיב).

55. המערערת 1 טענה כי השירות ניתן על ידה אך ורק בקשר לנכסים בחו"ל.

חוששני כי אין בידי לקבל טענה זו.

המערערת 1 לא הציגה, ולו ראשית ראיה, לקיומו של הליך משפטי אחר – שאינו קשור לבוררות או להליכים המשפטיים האחרים שהתנהלו בישראל – שעסק בניסיונות ההשתלטות על החברה, באופן העולה עם תוכן ההסכמים. גם בחקירתו בבית המשפט, לא סיפק רו"ח מנירב הסבר לכך וציין כי מדובר בסיפור מורכב שהוא אינו זוכר את פרטיו (עמ' 44 – 46 לפרוטוקול). כן ציין כי היו הליכים משפטיים ברומניה, אולם אין לו תיעוד לכך (עמ' 59 – 60 לפרוטוקול).

יוצא אפוא כי בפני בית המשפט מונחים, לעניין ההליכים שעסקו בניסיון השתלטות על החברה והתואמים את תוכן ההסכמים, רק ההליכים המשפטיים שהתנהלו בישראל.

56. המערערת 1 חזרה וטענה כי חברות דגש ובעלי המניות הישראלים לא היו צד להסכם הבוררות, כך שלא ייתכן שהתמורה מייצגת ייעוץ שניתן בקשר להליך משפטי שנוהל בישראל.

אין בידי לקבל את הטענה.

כפי שצוין לעיל, לו הייתה מתקבלת טענתו של אחמט בהליך הבוררות על זכאותו לשותפות בחברות, הוא היה הופך לשותף ב**"כל החברות ברומניה"** (ראו גם סעיף 125 לתצהיר המערערים).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 מכאן שלבעלי המניות הישראלים היה אינטרס ממשי בתוצאות הליך הבוררות
2 והשירות שניתן לחברות דגש ולבעלי המניות הישראלים היה קשור גם להליכי
3 הבוררות שהתנהלו בישראל.
- 4 גם טענתו של רו"ח מנירב, לפיה שולם לו סכום של 81,000 ש"ח על ידי בעלי המניות
5 הישראלים וחברות דגש בתמורה למתן ייעוץ בהליך הבוררות (ראו למשל סעיפים
6 129 ו-135 ונספח י"ד לתצהיר המערערים), מלמדת כי היה להם עניין בתוצאות הליך
7 זה.
- 8 לא למותר לציין כי המערערת 1 לא סיפקה גרסה אחידה בעניין התשלום של 81,000
9 ש"ח. בעוד שבמקומות מסוימים טענה המערערת 1 כי התשלום בסך 81,000 ש"ח
10 התקבל אך ורק בגין מתן עדות בבוררות, תוך הדגשה כי לא ניתן שירות לצדדים
11 לבוררות (ראו למשל סעיפים 126, 131 ו-137 לתצהיר המערערים), במקומות אחרים
12 טענה כי התשלום התקבל עבור מתן ייעוץ בבוררות (למשל, סעיפים 129 ו-135
13 לתצהיר המערערים).
- 14 57. כמו כן, לא מצאתי לקבל את טענת המערערת 1, כי גובה התמורה עבור שירותי
15 הייעוץ אינו מתיישב, מבחינה כלכלית, עם היקף הליך הבוררות.
- 16 כעולה מחומר הראיות וכאמור לעיל, הליך הבוררות עסק בשאלת השותפות של
17 אחמט בחברות דגש, עניין שהוא בעל ערך כלכלי רב. מסקנה זו מתחזקת נוכח
18 האמור בהודעתו של מר אביקסיס: "ש. שילמתם לו הרבה כסף. ת. לא רצינו את
19 התורכי כשותף, היתה מלחמה אחת ב-2008, ושניה ב-2010 ... הערך של הפעילות
20 היה גבוה מאוד ולפיכך השכ"ט נגזר מערך הגבוה של הפעילות ... אם הוא היה
21 זוכה בתביעה החברות היו צריכות להעביר לו כסף או לחילופין היינו צריכים
22 להעביר לו מניות" (עמ' 2 ש' 39-59 להודעת אביקסיס, נספח 31 לתצהיר המשיב).
- 23 58. מהאמור לעיל עולה, כי חל בענייננו הסייג שמופיע בתקנה 12א(א) לתקנות הקובע
24 כי "לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל", וגם משום כך
25 המערערת 1 לא זכאית להטבה של שיעור אפס.
- 26 59. סיכומם של דברים עד כה, המערערת 1 אינה זכאית להטבה של שיעור אפס, הן מן
27 הטעם שהתמורה בגין שירותי הייעוץ ניתנה גם עבור שירות שניתן בישראל לבעלי
28 המניות ולמייצגים שהם תושבי ישראל, שירות שלא היה זניח או טפל, והן מן הטעם
29 ששירות זה ניתן לגבי הליכים משפטיים שהתקיימו בישראל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 כהערה כללית ולמעלה מן הצורך אציין, כי נוכח העובדה ששירותי הייעוץ ניתנו גם
2 לתושבי ישראל בישראל, ונוכח לשון סעיף 30(א)(5) לחוק, קשה יהיה לקבל פיצול
3 של התמורה, אף אם היה מוכח, באופן שהחלק המייצג שירות שניתן רק לתושבי
4 חוץ (חברות דגש) ורק בקשר לנכסי חוץ (נכסים ברומניה) היה זכאי לשיעור אפס,
5 בפרט כאשר מדובר בשירותים הכרוכים זה בזה ופיצולם עשוי להיחשב מלאכותי
6 (ראו בהקשר זה הערתי בעניין אדמונד דה רוטשילד, פס' ח').

7 המערערת לא הוכיחה כי מתקיימים תנאי סעיף 30(א)(5) לחוק

8 60. כאמור לעיל, הנטל להוכיח את הזכאות לשיעור אפס רובץ על המערערת 1.
9 המערערת 1 לא עמדה בנטל זה ולא הציגה ראיות כי ההליכים המשפטיים שבקשר
10 אליהם ניתנו שירותי הייעוץ ניתנו רק לחברות הרומניות והתנהלו רק ברומניה:

11 "ש: יש לך ראיה להציג לי לגבי הליך אחד שהתנהל ברומניה, משפטי?
12 המשיב הציג בתצהיר שלו סאגה, מסכת שלמה של הליכים
13 משפטיים. יש לך משהו להציג לי?"

14 ת: אין לי את המסמכים של החברות האלה. אני לא רואה את החשבון
15 של החברות האלה. אני, יש רואה חשבון מקומי שם, שזה לא
16 השותף שלי במשרד ברומניה, שהוא מייצג את החברות האלה. אני
17 לא רואה מה קורה שם. הם התייעצו איתי בכל מיני בדברים, נתתי
18 להם תשובות, ייעצתי להם במשך 6 שנים או משהו כזה שם, נדמה
19 מ-2007 עד 2012, כשזה הסכום ש, זה מה שיש פה, וכל המסמכים
20 נמצאים אצלם. אתם דיברתם איתם, אתם לקחתם עדות שלהם.
21 חזקה שאתם יודעים, אחרת הייתם מזמינים אותם לפה" (עמ' 42,
22 ש' 1 – 10 לפרוטוקול).

23 קשה לקבל כי לא היה לאל ידה של המערערת 1 להציג אף לא תוצר אחד של עבודתה
24 שנעשתה במשך כשש שנים.

25 61. המערערת 1 לא הביאה עדים שיתמכו בגרסתה. כאשר נשאל רוי"ח מנירב מדוע לא
26 זימן את בעלי המניות הישראלים ואת עו"ד ברץ למתן עדות בבית המשפט, השיב כי
27 היה משוכנע שהמשיב יזמן אותם לעדות (עמ' 42 – 43 לפרוטוקול).
28 אי הבאת עדים אלו על ידי מערערת 1, על מנת שיתמכו בגרסתה על זהות מקבלי
29 השירות ומקום נתינתו, נזקף לחובתה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 למעשה, מלבד עדותו של רו"ח מנירב, המערערת 1 לא הציגה ראיות התומכות
2 בגרסתה.

3 אין מקום למתן שיעור מס אפס מכוח סעיפים 30(א)(2) ו-30(א)(7) לחוק מע"מ

4 62. סעיף 30(א)(2) לחוק קובע כי "מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ" היא עסקה
5 שהמס עליה יהיה בשיעור אפס.

6 המערערת 1 טוענת כי יש לראות במתן שירותי הייעוץ משום מכירת ידע המהווה
7 "נכס בלתי מוחשי".

8 לא מצאתי ממש בטענה זו.

9 נסיבות העניין מלמדות כי התמורה שולמה בגין שירותי ייעוץ שהתפרסו על פני
10 מספר שנים (ראו למשל עמ' 2, ש' 4 להודעת אביקסיס, נספח 31 לתצהיר המשיב),
11 ואינה מייצגת מכירת ידע, שמעצם טיבה אמורה להיות מוגדרת וחד פעמית, כגון
12 מכירה של פטנט, סוד מסחרי, שיטת עבודה וכדומה. מה גם שלא מתקיים יסוד
13 "המכירה" שכן רו"ח מנירב לא נפרד מהידע שלו אלא אך עשה בו שימוש.

14 מסקנה זו מתחזקת נוכח העובדה כי רו"ח מנירב לא הציג חוות דעת כתובה (וראו
15 למשל עמ' 1, ש' 22 להודעת אביקסיס). לו אכן נמכר ידע, היינו מצפים למכירתו
16 כתוצר מוגמר (וראו אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 305 (מהדורה
17 שלישית, 2018) (להלן: "פרידמן")). קבלת טענתה של המערערת 1, תביא לכך שכל
18 מתן שירות, ובוודאי שירות ייעוץ, עשוי להיחשב כמכירת ידע באופן שעלול לרוקן
19 מתוכן את הוראת החוק המקבילה המתייחסת באופן ספציפי למתן שירותים.

20 נוסף על כך, המערערת לא הוכיחה כי היא עומדת בתנאי להטבה לפי סעיף זה
21 המחייב כי התמורה ניתנה בגין מכירת ידע "לתושב חוץ" בלבד.

22 63. לא מצאתי ממש גם בטענת המערערת על זכאותה לשיעור מס אפס מכוח סעיף
23 30(א)(7) לחוק שעניינו "שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא
24 בישראל". תנאי ברור הקבוע בסעיף לקבלת ההטבה הוא שהשירות ניתן ונצרך כולו
25 בחו"ל (עניין טיביסי אינווסט, פס' 50). כאמור בסעיף 53 לעיל, מחומר הראיות עולה
26 כי לפחות חלק מהשירות ניתן גם בישראל.

27 כהערה כללית אציין, כי גם אם באופן עקרוני ניתן היה לפצל בין התמורה ששולמה
28 עבור שירותי הייעוץ שניתנו ברומניה ובטורקיה ובין התמורה ששולמה עבור
29 השירותים שניתנו בישראל, כך ששיעור מס אפס יוענק רק כגלחלק התמורה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 המייצג את השירותים שניתנו מחוץ לישראל (בכפוף לכך שפיצול התמורה אינו
2 מלאכותי והשירותים ניתנים להפרדה ואינם כרוכים זה בזה), המערערת 1 לא טענה
3 ולא הניחה תשתית עובדתית להוכחת חלק התמורה המייצג את מתן השירותים
4 בחו"ל (וראו עניין **טיביסי אינווסט**, פס' 58; ע"א 3196/01 גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל
5 המכס ומע"מ, פס' 5 לדעת המיעוט של השופט ברק (2.2.2004)).
- 6 64. לא למותר לציין כי אף התכליות העומדות בבסיס סעיף 30(א) לחוק מע"מ תומכות
7 במסקנה אליה הגעתי. בענייננו קיימת זיקה משמעותית בין מקבלי השירות (תושבי
8 ישראל), מקום השירות (ישראל) ורו"ח מנירב (וראו למשל עמ' 1, ש' 13 להודעת
9 אביקסיס ועמ' 1, ש' 22 להודעת גבריאלי, נספח 31 לתצהיר המשיב). במקרה כגון
10 זה הנחת המחוקק היא כי מקבל השירות ממילא יפנה לנותן השירות הישראלי ולכן
11 "אין צורך לעודד אותו לכך על-ידי תמריץ בדמות הפטור ממס. במקרים אלה אין
12 תחולה לסעיף 30(א)" (עניין מוסל, פס' 10).
- 13 65. התוצאה היא שערעורה של המערערת 1 נדחה והיא אינה זכאית לשיעור מס אפס
14 בגין התמורה עבור שירותי הייעוץ.

השומה שהוצאה למערער 2 (רו"ח מנירב) (להלן: "המערער")

הרקע הרלוונטי לעניין

- 17 66. המערער הוא בעל משרד רואי חשבון ותיק. בשנים 2000 – 2006 שימש המערער
18 כנשיא לשכת רואי החשבון. כמו כן, שימש המערער כיושב ראש ועדת המיסים
19 והקשר עם רשות המיסים בלשכת רואי החשבון. במהלך כהונתו גילה המערער כי
20 רשות המיסים ושע"מ מטילים חיובים שאינם כדין על ציבור המייצגים.
- 21 67. ביום 12.2.2007, בסמוך לאחר שסיים את כהונתו כנשיא לשכת רואי החשבון, הגיש
22 המערער בקשה לאישור תובענה ייצוגית נגד רשות המיסים בטענה לגביית כספים
23 שלא כדין ממייצגים בקשר עם שימוש במערכת שע"מ (ת"צ (מינהליים ת"א) 115-
24 07 מנירב נ' רשות המיסים).
- 25 68. ביום 7.1.2008 ניתן פסק דין שדחה את הבקשה לאישור התובענה הייצוגית תוך
26 חיוב המערער בהוצאות בסך של 50,000 ש"ח (בש"א (מינהליים ת"א) 30289/07
27 מנירב נ' רשות המיסים (7.1.2008)).
- 28 ערעור על פסק הדין שהוגש לבית המשפט העליון על ידי המערער התקבל, ונפסק כי
29 על בית המשפט המחוזי לדון מחדש בבקשה לאישור התובענה כייצוגית בהתאם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 לעקרונות שהותוו בפסק הדין בערעור (ע"מ 980/08 מנירב נ' רשות המיסים
- 2 ((6.9.2011)).
- 3 69. ביום 11.8.2015 ניתן פסק דין חלקי בתביעה גופה (להלן: "פסק הדין החלקי"),
- 4 שבגדרו קיבל בית המשפט המחוזי את עיקר התביעה, קבע כי גביית התשלומים
- 5 נעשתה שלא כדין והורה למשיב להשיב לחברי הקבוצה סכום של כ-40 מיליון ש"ח
- 6 (לא משוערך).
- 7 על פסק הדין החלקי הגישו שני הצדדים ערעורים לבית המשפט העליון (ע"מ
- 8 7762/15 מטעם המשיב וע"מ 7741/15 מטעם המערער). יצוין כי בערעור המשיב,
- 9 לא השיג המשיב על עצם חבותו בהשבה אלא רק על גובה ההשבה.
- 10 70. ביום 5.1.2016 ניתן פסק דינו המשלים של בית המשפט המחוזי, שעניינו בפסיקת
- 11 גמול ושכר טרחת עו"ד לתובע המייצג ולבא כוחו (להלן: "פסק הדין המשלים").
- 12 בית המשפט קיבל את התחשיב שערך המשיב ולפיו סכום ההשבה המשוערך עומד
- 13 על כ-53 מיליון ש"ח. מסכום זה גזר בית המשפט את גובה הגמול ושכר הטרחה
- 14 בהתאם למנגנון שנקבע בע"מ 2046/10 שמש נ' רייכרט (23.5.2012). יישום המנגנון
- 15 הוביל לקביעה כי הגמול ושכר הטרחה עומדים על סך של 8.7 מיליון ש"ח, כאשר 2
- 16 מיליון ש"ח ישולמו כגמול למערער ו-6.7 מיליון ש"ח ישולמו כשכר טרחה לבא כוחו.
- 17 גם ביחס לפסק הדין המשלים הוגשו ערעורים (ע"מ 1034/16 מטעם המשיב וערעור
- 18 שכנגד מטעם המערער).
- 19 71. במסגרת הערעור שכנגד, שהגיש המערער, התבקשה הגדלת גמול המערער בכמיליון
- 20 ש"ח (כך שיעמוד על סך כולל של כ-3 מיליון ש"ח) והגדלת שכר טרחת בא כוחו
- 21 בכחמישה מיליון ש"ח (כך שיעמוד על סך כולל של כ-11.7 מיליון ש"ח).
- 22 72. בצד הערעור, עתר המשיב לעיכוב ביצועו של פסק הדין המשלים. במסגרת ע"מ
- 23 1034/16 רשות המיסים נ' מנירב (31.3.2016) התקבלה באופן חלקי הבקשה לעיכוב
- 24 ביצוע שהגיש המשיב, ונפסק כי בשלב זה ישולמו מחצית שכר הטרחה והגמול
- 25 שנפסקו. כלומר, כי ישולם למערער גמול בסך מיליון ש"ח. מסכום זה חולץ המע"מ
- 26 מושא הערעור בסך של 145,299 ש"ח (קרן מס).
- 27 73. ערעורה של רשות המיסים על פסק הדין החלקי בתובענה הייצוגית התקבל (ע"מ
- 28 7741/15 מנירב נ' רשות המיסים (22.10.2017)).
- 29 בתמצית, בית המשפט העליון קיבל את עמדת המדינה כי בהתאם לסעיף 21 לחוק
- 30 תובענות ייצוגיות התשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות"), תקופת ההשבה
- 31 המרבית בתובענה ייצוגית נגד הרשות היא 24 חודשים שקדמו להגשת התובענה.
- 32 כלומר, תקופת ההשבה איננה כוללת גם את התקופה שחלפה מהגשת התובענה ועד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 לקבלתה. כתוצאה מכך סכום ההשבה הפוטנציאלי קטן באופן משמעותי. בשל
- 2 קבלת ערעור רשות המיסים, קבע בית המשפט העליון, בנוגע לערעורים על פסק הדין
- 3 המשלים, כי הדיון יושב לבית המשפט המחוזי שיקבע את סכום ההשבה העדכני
- 4 וכפועל יוצא גם את סכום הגמול ושכר הטרחה שיש לפסוק.
- 5 74. המערער הגיש עתירה לקיום דיון נוסף בפסק הדין בערעור. בית המשפט העליון
- 6 קיבל את העתירה והורה על קיום דיון נוסף בשאלה, האם במקרה שבו מתקבלת
- 7 בקשה לאישור תובענה ייצוגית נגד רשות בגין גבייה שלא כדין, והרשות לא חדלה
- 8 מהגבייה לאחר הגשתה של בקשת האישור, ניתן לכלול בקבוצה המיוצגת את מי
- 9 שעילת תביעתו נולדה לאחר מועד הגשת הבקשה (דנ"מ 8626/17 **מנירב נ' רשות**
- 10 **המיסים** (20.3.2018)). לקראת סיום מלאכת כתיבת פסק הדין, פורסם בתאריך
- 11 11.11.2020 פסק הדין של בית המשפט העליון בו הוחלט לקבל את הדיון הנוסף).
- 12 75. בהסכמת הצדדים עוכב הדיון בבית המשפט המחוזי בעניין סכומי ההשבה ותשלום
- 13 הגמול ושכר טרחת בא כוח המערער עד לאחר הכרעת בית המשפט העליון בדיון
- 14 הנוסף.
- 15 76. כאמור, המערער חויב במס עסקאות בגין הגמול שקיבל. לעמדת המשיב, גמול
- 16 לתובע מייצג מהווה תמורה עבור שירות אקראי בעל אופי מסחרי לפי החלופה
- 17 הראשונה להגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק מע"מ. המשיב ביסס החלטתו על
- 18 ע"א 1834/07 **קרן נ' פקיד שומה גוש דן**, פ"ד סה(3) 636 (2012) (להלן: "עניין קרן")
- 19 בו נפסק כי גמול שקיבל תובע מייצג מהווה תקבול שמקורו בעסקת אקראי בעלת
- 20 אופי מסחרי כאמור בסעיף 1(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "**פקודת מס**
- 21 **הכנסה**" או "**הפקודה**").
- 22 77. המערער חולק על האמור וטוען כי הגמול אינו עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי,
- 23 ולחלופין, ככל שיימצא כי הוא חייב בתשלום מס עסקאות בגין הגמול, כי אז יש
- 24 לדחות את טענת המשיב כי סכום הגמול כולל בתוכו את רכיב המע"מ ולהורות
- 25 למשיב להוסיף את רכיב המע"מ.
- 26 מכאן ערעור זה.
- 27 **טענות המערער**
- 28 78. אין לקבל את טענת המשיב כי הגמול התקבל במסגרת עסקת אקראי. לטענת
- 29 המערער, עוד בתפקידו כנשיא לשכת רואי החשבון, הוא ניסה לפעול בכל דרך
- 30 אפשרית לשכנע את רשות המיסים לחזור בה מהחיובים. משסיים את כהונתו כנשיא
- 31 הלשכה ורשות המיסים לא עשתה דבר, לא נותרה בידו ברירה אלא להמשיך ולפעול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 באופן אישי, בין היתר, באמצעות הגשת התובענה הייצוגית. מאחר שמחליפו
2 בתפקיד נשיא לשכת רואי החשבון, והוועד המרכזי של לשכת רואי החשבון, סירבו
3 ליטול על עצמם את המשך הפעילות, נאלץ לפעול באופן אישי לתיקון המעוות.
- 4 79. מטרת התביעה הייצוגית לא הייתה עשיית רווח ובוודאי שלא מתן שירות או ביצוע
5 עסקה. בשונה מתובע שמטרתו עשיית רווח, הרי הוא המשיך בניסיונות בלתי
6 פוסקים לשכנע את רשויות המס לבצע תיקון, לרבות באמצעות מתן האפשרות לבצע
7 חדילה. כך היה עובר להגשת התובענה וגם לאחר הגשתה, ואף לאחר החלטת בית
8 המשפט העליון להחזיר את הדיון לבית המשפט המחוזי. לטענתו, הוא הציע לוותר
9 על הגמול המגיע לו אולם המשיב סירב להצעתו.
- 10 80. מאמציו לתקן את הטעון תיקון שלא בדרך של הגשת תובענה באו לידי ביטוי גם
11 במקרים נוספים. כך, עקב בעיית קישוריות של מחשוב בין רשות המיסים ובין רשם
12 החברות, חויבו אלפי נישומים בקנס פיגור בהגשת דוח. ברם, בעקבות פעילותו, שלא
13 באמצעות תביעה ייצוגית וללא קבלת תמורה, שונתה המערכת והושבו למייצגים
14 מיליוני שקלים (נספח ה לתצהיר המערערים). נוסף על כך, שינוי שערכה רשות
15 המיסים בשיטת חישוב הריבית וההצמדה, בגין דוחות מתקנים למע"מ גרם לחיובי
16 יתר ולעיוותים. גם במקרה זה, דרך הפעולה הייתה שלא באמצעות הגשת תביעה
17 ייצוגית כאשר בסופו של דבר הושבו מיליוני שקלים לעוסקים.
- 18 81. לא ניתן ללמוד מעניין קרן לענייננו. עניין קרן דן בהכנסה לצרכי מס הכנסה ואינו
19 רלוונטי לחיוב במע"מ המבוסס על מתן "שירות".
- 20 82. אף רשות המיסים עמדה על הבעייתיות בחיוב הגמול במע"מ. שכן, הרשות החליטה
21 לחזור בה מכוונתה לפרסם עמדה חייבת בדיווח בעניין גמול לתובע מייצג והותירה
22 רק את חובת הדיווח הנוגעת לשכר הטרחה של בא כוח התובע הייצוגי, תוך
23 הסתמכות על ת"צ (מחוזי מרכז) 4263-03-11 **אשל היאור בע"מ נ' פרטנר תקשורת**
24 **בע"מ** (16.4.2012) (להלן: "עניין אשל היאור").
- 25 כך, בחודש ספטמבר 2017 הפיצה רשות המיסים טיוטה בה נתנה ביטוי לעמדתה
26 לפיה, בהליך של תובענה ייצוגית חייבים במע"מ הן התובע המייצג והן בא כוחו.
27 אולם לאחר מכן בוטלה העמדה לפיה קיימת חובת דיווח במקרה של גמול לתובע
28 מייצג. השמטת חובת הדיווח לגבי תובע מייצג נעשתה בכוונת מכוון ואין לקבל את
29 טענת המשיב כי היא נעוצה בשיעורו הנמוך של הגמול ובהלכה המחייבת בעניין קרן.
30 הא ראייה, ששיעור הגמול והעיקרון שנקבע בעניין **אשל היאור** לא מנעו מהמשיב
31 לפרסם עמדה חייבת בדיווח לעניין שכר הטרחה שקיבל בא כוחו של התובע המייצג.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 מכך יש להסיק כי מעצבי המדיניות של המשיב הגיעו למסקנה כי אין להחיל חיוב
2 במע"מ על גמול שקיבל תובע מייצג.
- 3 83. המשיב גיבש את עמדתו על חיוב הגמול במע"מ רק בעקבות פניה יזומה שלו לאחר
4 מתן פסק הדין בתובענה הייצוגית. החלטת המשיב ניתנה כשנה לאחר פנייה זו
5 וממנה עולה כי הגמול שקיבל כתובע מייצג חייב במע"מ שכן הוא מהווה תמורה
6 שנתקבלה במסגרת "עסקת אקראי".
- 7 84. אף אם הגמול חייב במע"מ, טענה המוכחשת, אין לקבל את טענת המשיב כי הגמול
8 כבר כולל בתוכו את רכיב המע"מ. אמנם, ההלכה הפסוקה היא כי, בהיעדר הוראה
9 אחרת בחוזה, קמה חזקה לפיה יש לראות את מחיר העסקה כמגלם את רכיב
10 המע"מ. ברם, כאשר הגמול לתובע המייצג נקבע בהתאם לקריטריונים שקבע בית
11 המשפט בהחלטתו, ולא בהסכם בין צדדים, אין להחיל חזקה זו. מה גם, שההלכה
12 הפסוקה קובעת כי החזקה לעניין הכללת מע"מ במחיר העסקה ניתנת לסתירה
13 בהתחשב בנסיבות שבהן נערכה העסקה ובהתחשב באומד דעת הצדדים. חזקה זו
14 אכן נסתרת בנסיבות העניין.
- 15 85. זאת ועוד, המשיב מעולם לא טען, קודם לפניה היזומה אליו, כי הגמול חייב במע"מ
16 ובית המשפט לא נדרש לסוגיה זו. המערער לא ידע ולא היה עליו לדעת כי לטענת
17 המשיב הגמול חייב במע"מ ולכן נמנעה ממנו האפשרות לתבוע בבית המשפט את
18 חיוב המשיב בהוספת רכיב המע"מ. יתירה מכך, המשיב הסתיר מבית המשפט
19 במכוון את כוונתו לחייב את הגמול במע"מ.
- 20 לפיכך, ככל שהמשיב בדעה כי יש לחייב במע"מ את הגמול המשתלם לתובע מייצג,
21 בהיותו תמורה המשתלמת במסגרת "עסקת אקראי", יתכבד ויוסיף את רכיב
22 המע"מ לתשלום הגמול.
- 23 יש להפנות לעניין שנדון ב-ת"צ (מינהליים ת"א) 54231-01-17 **חוסטצקי נ' רשות**
24 **המיסים** (24.1.2017) (להלן: "עניין חוסטצקי"), שם בחר המשיב להוסיף מיוזמתו
25 את רכיב המע"מ לגמול שהשתלם לתובע המייצג. אולם דווקא בעניינו פועל המשיב
26 מתוך אפליה ואכיפה בררנית פסולה ועומד על טענתו, כי סכום הגמול כולל בתוכו
27 את רכיב המע"מ, באופן המקטין את הסכום נטו של הגמול.
- 28 על כן, ככל שייקבע כי הגמול חייב במע"מ, יש להורות למשיב להוסיף את רכיב
29 המע"מ.
- 30 86. בכל מקרה, בהיבט של תוצאת המס, אין נפקות לקיומה של עסקת אקראי בנסיבות
31 העניין, שכן תוצאת המס היא "אפס". זאת לאור העובדה שחברי הקבוצה הם כולם
32 עוסקים ולכן היו רשאים לקזז את מס התשומות הגלום בחשבונית המונפקת להם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

87. יתירה מכך, נסיבות המקרה אינן מצביעות על קיומה של עסקת אקראי ולכן הוצאת
חשבונית על ידו עלולה לסכן אותו בהוצאת חשבונית שלא כדין. זאת משום, שלא
ניתן לומר כי מתקיימים בנסיבות העניין יסודותיה של "עסקת אקראי" לפי חוק
מע"מ, שכן לא ניתן לסווג את פעילותו של תובע מייצג כמתן "שירות" ואין לומר כי
היא נעשתה בעיקר "למען הזולת".
- בהתאם להגדרה בחוק מע"מ (סעיף 1 לחוק), על השירות להיות "עשיה בתמורה
למען הזולת", אולם בנסיבות דנן, אין כל "עשייה". לא נעשה דבר עבור חברי
הקבוצה ומבחינתם הפיצוי הוא בבחינת מתנת שמיי, windfall. כמו כן, לא הייתה
התקשרות עם חברי הקבוצה בהסכם, לא הייתה פנייה אליהם, לא נעשו פעולות
לארגון הקבוצה ולא נתקבלה הסכמה מאיש. יסוד ה"עשייה" שבהגדרת "שירות"
(בסעיף 1 לחוק מע"מ) יכול להתקיים רק לגבי בא כוח התובע המייצג, אולם לא
כלפי התובע המייצג עצמו, שהתנאי לפעילותו הוא היותו נפגע בשל מעשה הנתבעת.
88. לא רק זאת, אלא שבהיעדר "תמורה" שהתקבלה מהקבוצה, לא ניתן לומר שניתן
להם "שירות". הקבוצה לא שילמה למערער עבור מתן שירות והגמול לא נוכה
מהסכום ששולם על ידי הנתבעת כפיצוי לקבוצה, וזאת במובדל מהנסיבות בעניין
קרן.
- אכן, גם עשייה לטובת צד שלישי עשויה להיכנס לגדר המונח "עשייה", אך זאת רק
אם ניתן לראות בצד השני להסכם כמקבל השירות. במקרה דנן לא רק שלא היה
הסכם בין הצדדים להליך, אלא שהם היו מנוגדים בעמדותיהם.
89. יש לדחות את טענת המשיב, כי יש לראות בפעילותו כבעלת מאפיינים עסקיים
מהטעם שהוגשו על ידו כמה בקשות לאישור תובענות ייצוגיות. שכן, בשנת 2007
הייתה זו בקשתו הראשונה והיחידה לאישור תובענה ייצוגית.
90. זאת ועוד, אין לחייב במע"מ פיצוי שניתן בגין נזק כלכלי שנגרם למשתמשים
במערכת שע"מ של המשיב. רשות המיסים לא גבתה מע"מ מהמייצגים בשל
השימוש במערכת שע"מ, לא אפשרה קיזוז תשומות, לא הוציאה הודעת זיכוי ואף
לא אפשרה הוצאת חשבונית עצמית. בכל אלה היה כדי להביא את האדם הסביר
להניח, שהשירות שסופק בידי שע"מ אינו חב במע"מ ומכאן להוביל למסקנה כי גם
הפיצוי אינו חב במע"מ. מאחר שהפיצוי אינו חייב במע"מ, אין לקבל כי הגמול
שקיבל התובע המייצג יהיה חייב במע"מ.
91. התנהלות המשיב כלפי המערער עולה כדי "סגירת חשבון" עקב מאבקיו העיקשים
כנגד רשויות המס במהלך פעילותו הציבורית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

טענות המשיב

1

2 92. יש לפרש את חוק מע"מ על רקע תכליתו: להטיל מס על בסיס רחב ככל האפשר.
3 באספקלריא זו יש לבחון את טענות המשיב בערעור.

4 93. בית המשפט העליון קבע בעניין **קרון** כי יש למסות גמול לתובע מייצג בהתאם
5 לחלופה של עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, בין היתר, בשל המאפיינים
6 המסחריים של פעילותו של מי שמשמש כתובע מייצג. **ראשית**, התובע המייצג פועל
7 כמעין יזם. הוא מקדם את ענייני חברי הקבוצה ומקבל בשל כך גמול, במובדל
8 מהפיצוי המגיע לו בגין עילת תביעתו האישית. התובע המייצג פועל תוך השקעת זמן
9 וטרחה. בענייננו, למשל, המערער מנהל הליך משפטי שתחילתו בשנת 2007 ושטרם
10 הסתיים. **שנית**, התובע המייצג נוטל על עצמו סיכון. כך למשל בענייננו נדרש
11 המערער לשלם סכום בלתי מבוטל של 50,000 ש"ח שנפסק לחובתו במסגרת פסק
12 הדין הראשון (שלאחר מכן בוטל). הגמול נועד לפצות את התובע על הסיכון שהוא
13 נוטל. **שלישית**, אחד השיקולים ששוקל תובע שבוחר להגיש תובענה ייצוגית הוא
14 השיקול המסחרי של קבלת הגמול. בהקשר זה יצוין כי השיקולים במתן גמול לתובע
15 מייצג דומים לשיקולים בפסיקת שכר טרחה לבא כוחו של התובע המייצג. על אף
16 שבמקרה הרגיל בא כוחו של התובע המייצג אמון על הפן המקצועי של ניהול
17 התובענה, אין בכך כדי לשנות את האופי המסחרי שבפעילותו של התובע המייצג.

18 94. המאפיינים העסקיים עליהם הצביע בית המשפט העליון בעניין **קרון** מתקיימים גם
19 בענייננו.

20 הדברים נלמדים בין היתר מאופי התובענה הייצוגית שהוגשה. המערער אישר כי
21 מתוקף תפקידו בלשכת רואי החשבון, היו לו מידע ובקיאות בקשר למערכת שע"מ,
22 שאינם נחלתו של כלל ציבור המייצגים.

23 95. כך גם בסיכומים שהוגשו בתובענה הייצוגית (נספח 14 לתצהיר המשיב) נטען כי יש
24 לפסוק לזכות המערער גמול על הצד הגבוה מאחר שהוא תרם תרומה גדולה
25 להצלחת התובענה וכי הוא "נטל חלק פעיל בניהול התובענה ותרומתו הייתה
26 מהותית". כן נטען כי הוא "נשא בסיכון לא מבוטל" בעצם הגשת התביעה וכן
27 בסיכון, שהתממש, כי יושתו עליו הוצאות. ואכן, במסגרת פסק הדין המשלים נפסק
28 לו גמול של 2 מיליון ש"ח, שהוא על הצד הגבוה.
29 אף על פי כן, בערעור שהגיש המערער ובסיכומים שהוגשו מטעמו הוא טען כי הגמול
30 שנפסק לו מקפח אותו וכי יש לפסוק לו גמול גבוה יותר, בסך של 3 מיליון ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 המערער גם טען כי השקיע שעות עבודה רבות בניהול התביעה על כלל
2 הסתעפויותיה.
- 3 96. המערער הגיש ארבע בקשות נוספות לאישור תובענות ייצוגיות. יש בכך משום חיזוק
4 לטענה כי פעילותו היא בעלת מאפיינים עסקיים.
- 5 97. המערער לא הוכיח כי פעל בכל דרך אפשרית להפסקת החיובים בגין השימוש
6 במערכת שע"מ והפניות למשיב נעשו מחודש מאי 2000 ועד ינואר 2002.
- 7 גם טענת המערער כי פעל על מנת להביא לסיום המחלוקת, ללא צורך בהכרעה
8 שיפוטית, לרבות בדרך של חדילה, לא הוכחה. בית המשפט קיבל את עמדת רשות
9 המיסים בפסק הדין הראשון, כך שעמדתה הייתה סבירה.
- 10 מכל מקום, הגם שהגשת הודעת חדילה מקטינה את סכום הגמול, אין בהודעת
11 חדילה כדי לשלול את פסיקת הגמול לגמרי ובכל מקרה יש בה כדי להקטין את
12 הסיכון בו נושא התובע המייצג ואת ההשקעה הנדרשת מצדו.
- 13 98. אין לקבל את הטענה כי התובענה הייצוגית לא נועדה להפקת רווח. **ראשית**, טענה
14 זו לא הוכחה. המערער נמנע מלהעיד את בא כוחו בתובענה הייצוגית והוא גם לא
15 הציג התכתבויות כלשהן שמבססות טענה זו. בחקירתו הנגדית, השיב המערער כי
16 אינו זוכר מה ביקש מבא כוחו בהקשר של סוגיית הגמול. **שנית**, טענה זו גם אינה
17 מסתברת שעה שניצבות מול העיניים עתירות המערער לפסיקת גמול גבוה במיוחד.
18 גם בעצם ניהולו של הליך זה יש כדי ללמד כי המערער אינו אדיש לשאלת הרווח
19 שלו.
- 20 99. ביחס לטענת המערער, כי לא מתקיים היסוד של מתן "שירות" המבסס קיומה של
21 "עסקת אקראי" (סעיף 1 לחוק), שכן לא שולמה **"תמורה"** על ידי חברי הקבוצה, יש
22 להשיב, כי אין חובה שהזולת שמקבל את השירות ונהנה ממנו הוא שישלם את
23 התמורה. די בכך שמדובר בעשיה למען הזולת גם כאשר התמורה משתלמת על ידי
24 צד אחר (הנתבע) עבור חברי הקבוצה. כך למשל, בא כוחו של התובע המייצג הוציא
25 חשבונית מרכזת לחברי הקבוצה וחייב בתשלום מע"מ בגין שכר טרחתו, למרות
26 ששכר הטרחה שולם לו על ידי הנתבע ולא על ידי חברי הקבוצה.
- 27 100. יש לדחות את טענת המערער כי בינו לבין חברי הקבוצה לא נערך **הסכם** ולכן לא
28 מתקיים "מתן שירות" שהוא מיסודותיה של עסקת אקראי. יש גם לדחות את
29 הטענה כי עשיה למען צד שלישי תיחשב "עשיה למען הזולת" רק בתנאי שהוא צד
30 להסכם. **ראשית**, בפסק הדין עליו מסתמך המערער אין את שהוא מבקש למצוא בו.
31 **שנית**, בחוק תובענות ייצוגיות נקבעו מנגנונים שנועדו להבטיח כי עניינם של חברי
32 הקבוצה ייוצג על ידי התובע המייצג בתום לב ובאופן הולם וראוי. לכן, יש לראות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 בהתקשרות ביניהם משום הסכם, ולו מכללא, שחל מכוח הדין, ושעליו חל, בנוסף,
- 2 גם חוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973, המצוי תחת פיקוחו של בית המשפט.
- 3 101. יש לדחות את הטענה, כי מאחר שחברי הקבוצה הם עוסקים לעניין מע"מ, ממילא
- 4 תוצאת המס האפקטיבית היא אפס.
- 5 בהתאם לחוק מע"מ, עסקאות בין עוסקים אינן פטורות ממס. לכן, אין בזכותו של
- 6 עוסק לנכות מס תשומות כדי לגרוע מחובתו של עוסק להוציא חשבונית ולשלם את
- 7 המע"מ שכלול בה.
- 8 כמו כן, לא כל חברי הקבוצה הם עוסקים: חלק מחברי הקבוצה נפטרו ונקבע
- 9 שהסכומים שנגבו מהם יושבו ליורשיהם החוקיים. וחלק אחר הם משרדי ממשלה
- 10 וגופים ציבוריים.
- 11 102. יש לדחות את הטענה כי אי פרסומה של עמדה חייבת בדיווח מלמד, כי לעמדת
- 12 רשות המיסים הגמול לתובע מייצג אינו חייב במע"מ. עמדה חייבת בדיווח אינה
- 13 יוצרת את החבות במס. כמו כן, הפסיקה בעניין קרן ברורה וברור המקרים, חבות
- 14 המס בגין הגמול שנפסק אינה עולה על 2 מיליון ש"ח. בכל הנוגע לפרסום חובת
- 15 הדיווח בעניינו של בא כוח התובע המייצג, הרי שאין עניינה בעצם החבות במע"מ,
- 16 אלא בזהות הגורם שלו צריך להוציא את חשבונית מס.
- 17 103. אין קשר בין סכום הפיצוי שנפסק לחברי הקבוצה, בגין הסכומים שנגבו מהם שלא
- 18 כדין על ידי מערכת שע"מ, לבין הגמול ששולם למערער כתובע מייצג. יש בכך עירוב
- 19 של מין בשאינו מינו. המערער לא חויב במע"מ בגין הסכום שנגבה ממנו שלא כדין
- 20 ואשר הושב לו, אלא מוסה במע"מ בגין הגמול אותו קיבל כתובע מייצג.
- 21 104. יש לדחות את הטענה כי היה על המשיב לגלות לבית המשפט את חיובו הצפוי של
- 22 הגמול במע"מ ובכך לאפשר למערער לתבוע את תשלום המע"מ בבית המשפט.
- 23 ראשית, המערער יכול היה לטעון בסיכומיו כי בית המשפט מתבקש להוסיף מע"מ
- 24 לגמול שייפסק לו, ככל שקיימת חבות במע"מ. המשיב מפנה בהקשר זה לת"צ
- 25 (מינהליים ת"א) 4152-08-17 מחאג'נה נ' מדינת ישראל, פס' 19.ב. (7.2.2019)
- 26 (להלן: "עניין מחאג'נה"). מאחר שהמערער פנה ביוזמתו למע"מ בעניין זה, הוא
- 27 יכול היה לערוך את הבירור גם טרם הגשת סיכומיו. שנית, רשות המיסים לא טענה
- 28 בתובענה הייצוגית לקיומה או להיעדרה של חבות במע"מ אלא רק לעניין הסכומים
- 29 שלעמדתה ראוי שייפסקו. המערער אינו מפנה לאסמכתא כלשהי לפיה על בית
- 30 המשפט לשקול מהו סכום הנטו שיוותר לאחר תשלום מיסים. יתרה מכך, חבות
- 31 במס נקבעת מכוח הדין. פסק הדין בעניין קרן ניתן עוד בשנת 2012 כך שניתן היה
- 32 לדעת, כי לעמדת רשות המיסים יש לראות בגמול ששולם לתובע מייצג כעסקת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 אקראי. **שלישית**, בטענת המערער גלומה ההנחה כי נקודת המוצא בפסיקת גמול
- 2 ושכר הטרחה היא כי אלו אינם חייבים במע"מ. קו טיעון זה אינו אלא בגדר הנחת
- 3 המבוקש. לא בית המשפט המחוזי ולא בית המשפט העליון הורו להוסיף מע"מ
- 4 לשכר הטרחה שנפסק לב"כ התובע המייצג. מכך יש ללמוד שכוונת בתי המשפט
- 5 הייתה לפסוק סכום כולל שמגלם בתוכו גם רכיב המע"מ, הן לעניין שכר הטרחה
- 6 והן לעניין הגמול.
- 7 105. יש לדחות את הטענה כי היה עליו להוסיף מע"מ לגמול שנפסק וכי יש בהחלטה
- 8 למסות את המערער משום אפלייתו לרעה. הן בעניין **חוסטצקי** והן בעניין **מחאג'נה**,
- 9 עלה מלשון ההחלטה כי יש להוסיף מע"מ לסכומים שנפסקו. השאלה אם יש להוסיף
- 10 מע"מ לסכומים שנפסקו בתובענה ייצוגית, כגמול וכשכר טרחה, תלויה בלשון
- 11 החלטת בית המשפט. המערער לא מתמודד עם הפער בין לשון החלטות בית המשפט
- 12 בעניינים הנ"ל ובין לשון החלטת בית המשפט בעניינו.
- 13 106. טענת המערער על אכיפה בררנית לא הוכחה. לא הוכח כי המשיב מיישם **מדיניות**
- 14 של אי חיוב הגמול במע"מ, ממנה חרג במקרה של המערער. מכל מקום, בפסיקת
- 15 בתי המשפט נקבע כי טענת אכיפה בררנית תתקבל רק במקרים חריגים.
- 16 נוסף על כך, אין בעובדה שהמשיב לא אכף על חברי הקבוצה את הדרישה כי תוצא
- 17 להם חשבונית על ידי התובע המייצג, כדי לשנות. אין עניינו של ערעור זה בדרישת
- 18 מיוצג כי התובע המייצג יוציא לו חשבונית מס. מה גם, שהאינטרס הציבורי באכיפה
- 19 זו אינו גבוה שעה שנאכפת החובה על הגורם שעליו להוציא חשבונית מס.
- 20 107. אין שחר לטענת המערער כי רשות המיסים ביקשה לבוא עמו חשבון. המערער היה
- 21 זה שפנה מיוזמתו לרשות המס על מנת לברר את חבותו במע"מ בגין הגמול.

דיון והכרעה

האם הגמול מהווה תמורה ל"שירות"?

- 24 108. כאמור לעיל, שולם למערער, רו"ח מנירב, גמול בסך של מיליון ש"ח כתובע מייצג.
- 25 המשיב בדעה כי סכום זה חייב במע"מ. מאחר שבתי המשפט, שדנו בתובענה
- 26 הייצוגית, לא הורו בהחלטתם על הוספת רכיב המע"מ, לא לסכום הגמול שנפסק
- 27 לתובע המייצג ולא לשכר הטרחה שנפסק לבא כוחו, חולץ רכיב המע"מ מסכום של
- 28 מיליון ש"ח ובגינו הוצאה למערער שומת מס עסקאות.
- 29 109. השאלה שנשאלת בחלק זה של פסק הדין היא, האם יש לקבל את טענת המערער
- 30 כי הגמול אינו "עסקת אקראי", כמשמעותה בסעיף 1 לחוק מע"מ, ומשום כך אינו
- 31 חייב במע"מ. כן יש לדון בטענתו החילופית של המערער, כי בהנחה שייפסק כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 הגמול לתובע מייצג חייב במע"מ, כי אז יש להורות למשיב להוסיף את המע"מ
2 לסכום הגמול.

3 110. בתמצית, המשיב טוען כי הגמול חייב במע"מ משום שהוא מהווה תקבול בגין
4 "עסקת אקראי", בהתאם לקביעה בעניין **קרן**. מנגד, טוען המערער כי לא ניתן
5 להסיק מעניין **קרן**, שעניינו ב"עסקת אקראי" לצרכי החיוב במס הכנסה, לעניין
6 החיוב במע"מ. עיקר הדגש מושם על ידי המערער בטענה כי לא מתקיימים יסודות
7 הגדרת "עסקת אקראי" לפי סעיף 1 לחוק, שכן לא ניתן לראות בתפקיד שממלא
8 תובע מייצג משום "עשייה בתמורה למען הזולת".

9 111. לפי גישה המצדדת בטענת המערער, לפיה לא ניתן "שירות" לחברי הקבוצה ולכן
10 הגמול אינו חייב במע"מ, יש לראות בגמול כתשלום עבור "תפקיד" או "פוזיציה"
11 שמילא התובע המייצג במסגרת התביעה הייצוגית ולא עבור "שירות" שהעניק
12 לחברי הקבוצה.

13 גישה זו מניחה בבסיסה כי הגמול שולם לתובע בשל הסטאטוס שלו כמייצג ולא בגין
14 "שירות" שהעניק. תימוכין מסוימים לכך ניתן אולי למצוא בטרמינולוגיה של בית
15 המשפט העליון בעניין **קרן** לפיה מקורו של הגמול הוא "בפועלו של תובע מייצג"
16 (שם, פס' 48) וכן כי "הגמול איננו אלא תמורה בגין התפקיד שנטל על עצמו התובע
17 המייצג, על השלכות הכרוכות בכך" (שם, פס' 50), וכן: "החשוב לעניין השאלה
18 המיסויית שעל הפרק הוא כי התובע המייצג ממלא תפקיד שמחייבו לשאת
19 בטרחה מסוימת וליטול סיכונים הכרחיים. בגין זאת זוכה התובע המייצג לגמול.
20 בכך סגיי" (שם, פס' 55) [ההדגשות אינן במקור].

21 לפי גישה זו, בהעדר "שירות", המהווה יסוד מיסודותיה של עסקת אקראי, אין
22 הגמול חייב במע"מ.

23 זאת ועוד, גישה המצדדת בטענת המערער, רואה בגמול תמורה לסיכון שנטל על
24 עצמו התובע המייצג במסגרת התובענה. גישה זו רואה בתובע המייצג כ"מעין יזם"
25 הנוטל סיכון למטרות רווח כאשר את עיקר "השירות" מעניק בפועל בא כוחו.

26 לפי גישה זו, גם אם במסגרת התפקיד או הפוזיציה שמילא התובע המייצג הוא
27 העניק שירות לחברי הקבוצה, עדיין רכיב הסיכון הוא הרכיב הדומיננטי בסכום
28 הגמול, כאשר נותן השירות העיקרי לקבוצה הוא בא כוחו של המייצג. לא בכדי,
29 קיים פער ניכר בין סכום הגמול שמשולם לתובע המייצג לבין סכום שכר הטרחה
30 המשולם לבא כוחו (דוגמא למקרה בו רכיב השירות עשוי להיות המרכיב הדומיננטי
31 בגמול יהיה כאשר התובע המייצג מארגן קבוצה, למשל, לצורך הוכחת עילת תביעה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

בתביעות לנזקים בריאותיים למשל בגין זיהום סביבתי, וחברי הקבוצה ממנים אותו
לתובע מטעמם כאשר הוא נדרש להשקעה מרובה שבגינה קיבל פיצוי מיוחד).
ראו בעניין קרן, בפס' 21 :

**"אכן, חלוקת העבודה בין התובע המייצג לבין בא הכוח המייצג,
ותרומתם היחסית לניהול התובענה ולהצלחתה, תשתנה ממקרה
למקרה ... הניסיון מלמד כי במרבית המקרים חלקו הארי של ניהול
התובענה יעשה על ידי בא כוח התובע המייצג".**

112. זאת ועוד, יש מקום לשאול, האם ראוי ונכון להחיל את ההלכה בעניין קרן, לפיה
גמול לתובע מייצג היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לפי פקודת מס הכנסה, גם
לעניין חיוב הגמול במע"מ? מילים אחרות, האם יש להחיל על המונח "עסקת
אקראי" בחוק מע"מ, לצורך חיוב הגמול במע"מ, את הקריטריונים שנקבעו לעניין
חיוב הגמול במס הכנסה והאם העובדה שעסקת אקראי לפי חוק מע"מ מחייבת
"עשיה בתמורה למען הזולת" מחייבת את אבחון ההלכה בעניין קרן בעת יישומה
בענייננו?

גדר הספק מתעורר בעקבות טענת המערער כי הוא לא נתן "שירות" לחברי הקבוצה
וכי המניע העיקרי של תובע מייצג בעשייתו, המזכה בתגמול, היא קידום האינטרס
הפרטי שלו.

113. בספרות ובפסיקה הובעו דעות לכאן ולכאן לעניין החלת פרשנות דומה על מונחים
זהים המוגדרים בפקודת מס הכנסה ובחוק מע"מ.
עם זאת, עדיין הכלל המנחה הוא כי יש לשאוף לפרש מונחים זהים באופן זהה, וכך
בפרט לעניין המונח "עסקת אקראי". ראו למשל דעת המלומד פרידמן בספרו על מס
ערך מוסף: **"רצוי לפרש שתי הגדרות אלה** [הכוונה ל"עסקת אקראי" בחוק מע"מ
ובפקודת מס הכנסה – **"ס' בדרך זהה" (פרידמן, בעמ' 169 ו-238 והאסמכתאות
שם).**

עקרון זה בדבר הצורך בקיומה של הרמוניה חקיקתית מן הראוי שישמש נר לרגלינו
בהכרעה בערעור זה.

114. ראשית נשאל, האם יש מקום ליצור אבחנה בין הגדרת "עסקת אקראי" לעניין מס
הכנסה ובין ההגדרה לעניין החיוב במע"מ?
פקודת מס הכנסה מבקשת **"להטיל מס על התוספת לעושר הנובעת מההכנסה,
אשר משקפת את הכנסתו האמיתית של הנישום"** (דנ"א 2308/15 פקיד השומה
רחובות נ' דמארי, עמ' 12 (12.9.2017)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 בפסק הדין שניתן אך לאחרונה בעניין ע"א 3159/19 אבוהצירא נ' פקיד שומה -
2 היחידה הארצית לשומה פס' 17 (18.10.2020), צוין כי "חקיקת סעיף העוללות -
3 לצד תיקונים נוספים לפקודה, כגון הוספת סעיף 2א המטיל מס על הגרלות,
4 הימורים ופרסים, וסעיף 3 המחייב במס 'הכנסות אחרות' – אכן שומטים מרכיב
5 מרכזי מתורת המקור ומקרבים את שיטת המיסוי בישראל לשיטה של מס כולל
6 הנהוגה בארצות הברית, לפיה כל 'התעשרות' נחשבת להכנסה החייבת במס, אלא
7 אם זכתה לפטור".
- 8 הנה כי כן, בעוד החיוב במס הכנסה מבוסס על תוספת לעושר הנובעת מהכנסה,
9 כאשר הצורך בייחוס ההכנסה ל"מקור" מסוים הולך ומתעמעם, החיוב במע"מ
10 במסגרת עסקת אקראי מבוסס על מתן שירות המוגדר כ"עשיה בתמורה למען
11 הזולת". ככל שלא ניתן לזהות מתן "שירות" בפעילות התובע המייצג, יישמט
12 הבסיס לחיוב הגמול במע"מ.
- 13 115. עם זאת, משעמד בית המשפט העליון בעניין קרן על מאפייניו העסקיים-מסחריים
14 של גמול המשולם לתובע מייצג וקבע כי הוא הופק במסגרת מקור הכנסה של
15 "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" לפי פקודת מס הכנסה, מן הראוי כי כך ייקבע
16 אף לעניין חבות הגמול במע"מ.
- 17 116. כפי שנקבע בעניין קרן, פעילותו של התובע המייצג היא בעלת אוריינטציה מסחרית
18 כלכלית שיש לה פוטנציאל להישנות.
- 19 בעניין קרן עמד בית המשפט העליון בהרחבה על פועלו של התובע המייצג וקבע כי
20 היא מגיעה לכדי "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי":
- 21 "סבורני כי עיון בסקירה לעיל בהתייחס לתכליותיה של התובענה
22 הייצוגית ולמאפייני פועלו של התובע המייצג, ובשים לב לכך
23 שהגמול לתובע, הנפסק לו בעיקר בגין עמלו והסיכונים שנטל עצמו
24 בבחינת (quid pro quo), מכתוב היווצרותו של אינטרס עסקי-
25 כלכלי מובהק, מלמד כי את הגמול המוענק לתובע המייצג יש לייחס
26 לפעולה או לשירות המתאפיינים באוריינטציה עסקית-מסחרית....
27 מהניתוח שערכתי עד כה, אשר נסמך (בשינויים המחויבים) על
28 המבחנים שהתוו בפסיקה רבת שנים, יוצא כי נוכח מאפייניו
29 המסחריים של התקבול (כפי שהוסבר) יסווג הגמול כהכנסה
30 מעסקת אקראי" (שם, פס' 43, 48).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 19-02-66208 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 משנקבע בהלכה מחייבת של בית המשפט העליון בעניין קרן, כי החלופה המתאימה
- 2 ביותר לכלול במסגרתה גמול לתובע מייצג היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי,
- 3 אין מקום להחיל דין שונה לעניין מע"מ.
- 4 117. תוצאה זו עולה בקנה אחד גם עם תכליתו של חוק מע"מ, להטיל מס על בסיס רחב
- 5 ככל האפשר: "חוק מע"מ ביקש ליצור בסיס רחב להטלת מס ערך מוסף על
- 6 הפעילות הכלכלי בישראל, כך שהוא יושת על כל סוגי הפעילות במשק, ובכללם
- 7 מתן שירותים" (ע"א 5206/15 אכטילאת נ' פקיד שומה נצרת, פס' 3 (26.12.2016)).
- 8 118. עדיין, נוכח טענת המערער לפיה הוא לא נתן "שירות" לחברי הקבוצה, שכן הם
- 9 אינם ידועים לו, וכי פעילותו לא הייתה "למען הזולת" אלא עבור עצמו ועל מנת
- 10 להגשים את האינטרס הפרטי שלו בעשיית רווח, יש מקום לקיים דיון בטענות אלו
- 11 של המערער, ועל כך ייסוב הדיון להלן.
- 12 119. כאמור, לטענת המערער, משלא נתקיימו יסודות הגדרת "שירות" שבסעיף 1 לחוק
- 13 מע"מ, לא ניתן לחייב את הגמול במע"מ במסגרת "עסקת אקראי".
- 14 "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ "כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר
- 15 [...]".
- 16 על מאפייניו המיוחדים של הגמול לתובע מייצג עמד בית המשפט העליון בעניין קרן,
- 17 בפס' 27:
- 18 "הגמול לתובע המייצג נושא אופי מיוחד. הגמול נועד לתמרץ
- 19 תובעים להגיש תובענות ייצוגיות במקרים המתאימים לכך, כאשר
- 20 הגמול ניתן מצד אחד בגין הוצאות להן נחשף התובע המייצג (בכוח
- 21 או בפועל) ומן הצד השני בגין תרומתו של התובע המייצג לאינטרס
- 22 הציבורי ולקבוצה המיוצגת".
- 23 120. לטעמי, אין מניעה לראות בפועלו של התובע המייצג משום מתן "שירות" לחברי
- 24 הקבוצה.
- 25 כפי שנקבע בעניין י.מ.ש. השקעות המושג "שירות" בחוק מע"מ הוא רחב ביותר:
- 26 "בפנינו הגדרה רחבה מאד אשר חורגת מעבר למשמעות הביטוי 'שירות' בשפה
- 27 של יומיום ... לפי הגדרה זו, כל פעולה שנעשית בתמורה למען הזולת, והיא איננה
- 28 בגדר מכר, מהווה 'שירות'. הגדרה זו מקשה לעתים בקביעת זהותו של מקבל
- 29 השירות, אך קושי מעשי זה אינו משנה את ההגדרה" (שם, פס' 29; כן ראו ע"א
- 30 10252/05 קרית שדה התעופה בע"מ נ' מנהל מע"מ, פס' 16 (3.3.2008) (להלן:
- 31 "עניין קרית שדה התעופה").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 המערער פעל לניהולה ולקידומה של התובענה הייצוגית ולכן יש לראותו כמי שנתן
- 2 "שירות" לחברי הקבוצה אותם ייצג בתביעה.
- 3 121. בעניין קרן צוין כי:
- 4 "קשה לכחד כי התובע המייצג פועל ועובד בשם ולטובתה של
- 5 הקבוצה כולה, ומבחינה זו מהווה הגמול מעין 'שכר' על פועלו זה ...
- 6 דרך נוספת להשקיף על פועלו של התובע המייצג היא כעל מתווך,
- 7 כאשר התובע המייצג מהווה גורם מקשר בין קבוצת התובעים לבין
- 8 הגוף הנתבע" (שם, פס' 43).
- 9 ההשקפה על תובע מייצג כעל "מתווך", שביסוד פעילותו מתן שירות לצדדים
- 10 (ולמצער לאחד מהם), אף היא תומכת בעמדה כי התובע המייצג נתן "שירות" לחברי
- 11 קבוצה.
- 12 עמדתי על כך, בהקשר אחר, בעניין אדמונד דה רוטשילד: "מכלול הראיות מלמד כי
- 13 המערערות פעלה כגורם מתווך עבור שני צדי העסקה, הן הקבוצה בחו"ל והן
- 14 הלקוחות המוסדיים בישראל, כאשר לצורך הגשמת המטרה של ביצוע רכישת
- 15 הקרנות הזרות היא נתנה שירותים לשני הצדדים ושניהם יצאו נשכרים
- 16 משירותיה" (שם, פס' 10).
- 17 נראה כי זו גם עמדת ב"כ המערער בספרו (פרידמן, בעמ' 241: "בעניין חיים קרן
- 18 קבע בית המשפט כי הגשת תביעה ייצוגית כנגד גוף כלשהו מהווה מתן שירות
- 19 באקראי בעל אופי מסחרי לכל הגורמים שנפגעו מההתנהלות של אותו גוף").
- 20 122. המערער טוען כי העשייה צריכה להיות "למען הזולת", על מנת שתענה על הגדרת
- 21 "שירות", וזאת להבדיל מעשייה שהיא, לפחות בעיקרה, לצורך עצמי. לטענתו,
- 22 המוטיבציה העיקרית של התובע המייצג בהגשת התביעה הייצוגית היא עשיית רווח
- 23 אישי.
- 24 אין בידי לקבל טענה זאת.
- 25 אין דרישה בהגדרת "שירות" כי העשייה תהיה כולה למען זולת ספציפי ואין בעובדה
- 26 שהיא נעשתה בחלקה לצרכים עצמיים כדי לשלול את אופייה כשירות שניתן למען
- 27 חברי הקבוצה (אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך א' 214 (מהדורה חמישית, 2013)).
- 28 וראו דברי בית המשפט העליון בעניין קרית שדה התעופה, בפס' 20 – 21:
- 29 "ברי, כי למערערות 1 היה אינטרס כלכלי בביצוע עבודות הפיתוח
- 30 והיא חפצה בהן לצורך קידום הפרויקט ... אולם, בכל אלה אין כדי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

לשמוט את הבסיס תחת הקביעה כי בבסיסן בוצעו עבודות הפיתוח
גם עבור המועצה. יפים לעניין דבריו של השופט ריבלין:
...המדובר בעסקאות אשר לשני הצדדים עניין בביצוען, ואין בכך
כדי לשלול מהן את אופיין כשירות 'למען הזולת'... ודוק: אף אם לצד
עבודות הפיתוח ה'ציבוריות', ביצעו המערערות גם עבודות פיתוח
'פנימיות-עצמיות' - אין בכך כדי להעלות או להוריד. השאלה היא,
האם עבודות הפיתוח הציבוריות - אלה שביצוען מוטל על העירייה
ואשר בגינן מוטלת חובת התשלום של ההיטלים והאגרות - אכן
בוצעו על-ידי המערערות כשירות לעירייה' (עניין חוף הכרמל, בעמ'
610).

...

העובדה כי [המועצה - י"ס] חפצה בביצוען והעובדה כי המערערות
נטלו על עצמן את ביצוע המשימה מספיקות על מנת לקבוע כי
השירות היה 'למען הזולת'."

ראו גם ע"א 1306/99 חוף הכרמל 88 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה, פ"ד נח(2)
610, 602 (2004):

"כפי שציין השופט ביין בפסק-הדין בעניין חוף הכרמל, מדובר
בעסקאות אשר לשני הצדדים עניין בביצוען, ואין בכך כדי לשלול
מהן את אופיין כשירות 'למען הזולת'."

וראו גם בעניין ע"א 8119/06 יבולי גליל בע"מ נ' אגף המכס ומס ערך מוסף, פס' 40
(31.3.2013) (להלן: "עניין יבולי גליל"):

"כשם שלמדנו מעניין חוף הכרמל שכאשר יש לנישום אינטרס
עצמי במעשה שאותו הוא עושה למען זולתו - אין בכך כדי לשלול
מהמעשה את אופיו כ'שירות למען הזולת', כך יש לעשות גם במקרה
ההפוך - כאשר לזולת יש אינטרס במעשה שעושה נישום למען
עצמו".

123. אף אם ייאמר כי פעולותיו של התובע המייצג, במסגרת התובענה, נעשות בראש
ובראשונה למען עצמו "במטרה להיטיב את נזקו ולזכות בגמול עבור פועלו" (עניין
קרן, פס' 19), וחברי הקבוצה אינם אלא "נהנים מן ההפקר", ואף אם יימצא מי
שיאמר כי התובע המייצג מנצל את האינטרס הציבורי על מנת לזכות בפיצויים
מוגדלים על נזקו הפעוט (עניין קרן פס' 22), עדיין לא ניתן להתעלם מכך, כי אופי
פעילותו של התובע המייצג במסגרת התובענה הוא "שירות למען חברי הקבוצה"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 19-02-66208 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ובגין כך הוא זכאי לתמורה. המוטיבציה של התובע המייצג וציפייתו לקבלת הגמול, אינם שוללים את אופי פעילותו כשירות למען חברי הקבוצה.

124. זאת ועוד, גם אם "התגמול הזה הוא הדלק שמניע את כל המנגנון" (כדבריו של חבר הכנסת רשף חן בעת הדיון בהצעת חוק תובענות ייצוגיות במליאת הכנסת), כלומר גם אם האינטרס הפרטי של התובע הייצוגי בקבלת התגמול הוא זה שמניע את כל התהליך, עדיין מנגנוני הפיקוח והבקרה השזורים בחוק תובענות ייצוגיות נועדו להבטיח כי עניינם של חברי הקבוצה ייוצג וינוהל "לטובת הקבוצה שבשמה הוגשה הבקשה לאישור או הקבוצה שבשמה מנוהל התובענה הייצוגית" (סעיף 17 לחוק תובענות ייצוגיות), להבדיל מטובתו האישית של התובע הייצוגי /או בא כוחו. כך, למשל, מורה לנו סעיף 16(א) לחוק תובענות ייצוגיות כי: "מבקש, תובע מייצג או בא כוח מייצג, לא יסתלק מבקשה לאישור או מתובענה ייצוגית, אלא באישור בית המשפט, וכן לא יקבל, במישרין או בעקיפין, טובת הנאה מהנתבע או מאדם אחר בקשר להסתלקותו כאמור, אלא באישור בית המשפט", וזאת רק לאחר הגשת בקשה מתאימה לבית המשפט, שבגדרה על מבקש ההסתלקות לצרף תצהיר ולגלות בו "בגילוי נאות, את כל הפרטים המהותיים הנוגעים להסתלקות" (סעיף 16(ב) לחוק). הוראות דומות נקבעו גם ביחס להגעה ל"הסכם ליישוב הסכסוך שבעניינו הוגשה בקשה לאישור או שבעניינו אושרה תובענה ייצוגית", המחייב את אישור בית המשפט (סעיפים 18(א) ו-18(ב) לחוק תובענות ייצוגיות) ולא יינתן "אלא אם כן מצא [בית המשפט], כי ההסדר ראוי, הוגן וסביר בהתחשב בעניינם של חברי הקבוצה..." (סעיף 19(א) לחוק). כן נקבע בחוק תובענות ייצוגיות כי הסדר פשרה "לא יכלול הוראה בדבר תשלום גמול למבקש או לתובע המייצג, או שכר טרחה לבא כוח מייצג..." (סעיף 18(ז)(2) לחוק), ובהמשך הוסדרו הוראות מפורטות בנוגע לפסיקת הגמול לתובע המייצג ולפסיקת שכר טרחה לבא כוחו ולשיקולים שעל בית המשפט לשקול בקביעתם (סעיפים 22 ו-23 לחוק) (ראו גם ע"א 8037/06 ברזילי נ' פרינר (הדס 1987) בע"מ, פ"ד סז(1) 410, 494 (2014); רע"א 3698/11 שלמה תחבורה (2007) בע"מ נ' ש.א.מ.ג.ר. שירותי אכיפה בע"מ (6.9.2017)).

כן נקבע בסעיפים 8(א)(3) ו-8(א)(4) לחוק תובענות ייצוגיות כי בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית אם "קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בתום לב".

הנה כי כן, מנגנונים אלו הקבועים בחוק תובענות ייצוגיות והמצויים תחת פיקוחו של בית המשפט, נועדו להבטיח כי התובע המייצג ובא כוחו לא ינצלו את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 הפלטפורמה של התביעה הייצוגית לקידום ענייניהם הפרטיים, אלא יפעלו "למען"
- 2 האינטרסים של חברי הקבוצה ובאופן תם לב וראוי.
- 3 125. ומכאן לעניין הבא.
- 4 סעיף 17 לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי: **"במילוי תפקידיו, יפעל בא כוח מייצג**
- 5 **בנאמנות ובמסירות לטובת הקבוצה שבשמה הוגשה הבקשה לאישור או הקבוצה**
- 6 **שבשמה מנוהלת התובענה הייצוגית, לפי הענין, כאילו היתה שולחתו, בשינויים**
- 7 **המחויבים מכך שההליך הוא הליך ייצוגי"** [ההדגשה אינה במקור].
- 8 נשאלת השאלה, האם סעיף זה משמיענו כי חובת הנאמנות "למען הקבוצה" מוטלת
- 9 דווקא על בא כוחו של התובע המייצג ולא על התובע המייצג עצמו? האם מכלל ההן
- 10 שומעים אנו את הלאו? והאם יש בכך לתמוך בטענת המערער כי פעילותו כתובע
- 11 מייצג לא הייתה בעיקרה "למען ולטובת" הקבוצה?
- 12 לדעתי התשובה על כך היא בשלילה.
- 13 126. סקירת ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 17 לחוק תובענות ייצוגיות מלמדת, כי
- 14 המחוקק לא התכוון להסיר מעל התובע המייצג את חובתו לפעול בתום הלב למען
- 15 הקבוצה ולצורך קידום ענייניה במסגרת התביעה.
- 16 בנוסח המקורי של הצעת חוק תובענות ייצוגיות הוחלה חובת הנאמנות הן על התובע
- 17 המייצג והן על בא כוחו.
- 18 בדברי ההסבר לסעיף 17 לחוק (הצעת חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ה-2005, ה"ח
- 19 הכנסת 93, 239), הוסברה התכלית שביסוד הסעיף:
- 20 **"בתובענה ייצוגית משמשים התובע המייצג ועורך הדין המייצג**
- 21 **נציגי ציבור המביאים את דברם של כלל חברי הקבוצה בפני בית**
- 22 **המשפט, ומייצגים את עניינם בפניו. התובע המייצג ועורך הדין**
- 23 **המייצג נוטלים אחריות לרכושם של אחרים והם עושים זאת על פי**
- 24 **רוב בשל התמריץ הכלכלי הקיים בצד תובענות אלה. האחריות**
- 25 **המוגברת מחד, והחשש לניגוד עניינים ולניצול לרעה מאידך,**
- 26 **מצדיקים קביעת חובות נאמנות ומסירות מוגברות שיחולו הן על**
- 27 **עורך הדין והן על התובע המייצג."**
- 28 במסגרת הדיון בהצעת החוק בוועדת המשנה הוחלט לייחד את חובת הנאמנות לבא
- 29 כוח התובע המייצג, אולם הודגש כי אין בכך לשנות מחובת תום הלב ומהחובה
- 30 לפעול במסירות למען האינטרסים של חברי הקבוצה, הממשיכים לחול על התובע
- 31 המייצג:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 "...אני חושב שאנחנו צריכים לשקול לפרק את הסעיף הזה בעצם
2 לשניים. שאומר, התובע יפעל בתום לב, ועורך הדין המייצג יפעל
3 בנאמנות ובמסירות ובשקידה ראויה וכו'. כי האמת היא שהתובע,
4 שוב, יכול להיות שזה התינוק בן השנתיים, ששתה רמדיה, הוא לא
5 שקידה ולא שום דבר, הדבר היחיד שהוא צריך, זה לא להיות במצב
6 של חוסר תום לב...

7 הרעיון הוא שהתובע מייצג מהשנייה שהוא מופיע בבית המשפט,
8 חלה עליו חובת תום לב ... חובת תום לב בניהול ההליך, נקודה.
9 מפני שיש חובת תום לב כלפיו, ויש חובת תום לב כלפי הקבוצה,
10 הוא כל פעולותיו במסגרת הזאת הוא בתום לב" (ניו"ר הוועדה ח"כ
11 רשף חן, פרוטוקול ישיבה מס' 6 של ועדת המשנה (של ועדת החוקה,
12 חוק ומשפט) לעניין הצעת חוק תובענות ייצוגיות התשס"ג-2003,
13 הכנסת ה-16, 85 ו-112 (17.8.2005)).

ובהמשך :

15 "עוד דבר שדיברנו עליו זה חובת הנאמנות. היה סעיף בהצעת החוק
16 שדיבר על חובת הנאמנות של עורך הדין המייצג והתובע המייצג.
17 בדיון הקודם בעצם הייתה החלטה שלגבי התובע החובה צריכה
18 להיות מופחתת ובעצם חובת תום הלב שרק נציין אותה אבל היא
19 קיימת ממילא, והיא קיימת משלב הגשת הבקשה. חובה על התובע
20 המייצג לפעול בתום לב בניהול ההליך, אבל הוא לא – הוא צריך
21 לנהוג במסירות, נאמנות, סך הכול התפקיד שלו הוא יותר קטן,
22 בדרך כלל. לגבי עורך הדין אנחנו רק התחלנו את הדיון ולא סיימנו
23 אותו ופה הכנסנו כבר איזה שהוא כיוון שדיברנו עליו אחר כך,
24 שפשוט מה שעלה בדיון זה שבעצם רואים את הקבוצה כלקוח של
25 עורך הדין, לתביעה ייצוגית ובעצם מה שמפריע לנו, הדבר שתמרץ
26 אותנו לכתוב סעיף של נאמנות, זה שחובת הנאמנות לפי חוק לשכת
27 עורכי הדין ולפי הכללים של האתיקה בין הלקוח לעורך הדין ואין
28 איזה משהו שאומר פה בחוק שהקבוצה היא הלקוח" (תמי סלע,
29 פרוטוקול ישיבה מס' 7 של ועדת המשנה (של ועדת החוקה, חוק
30 ומשפט) לעניין הצעת חוק תובענות ייצוגיות התשס"ג-2003, הכנסת
31 ה-16, 26 (13.9.2005)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 הנה כי כן, אין בהוראת סעיף 17 לחוק כדי לשנות מחובת תום הלב החלה על תובע
- 2 מייצג ומהמסקנה כי עליו לפעול למען ולטובת הקבוצה ועבור קידום ענייניה
- 3 במסגרת התובענה.
- 4 127. המערער טוען כי אין לראותו כמי שנתן "שירות" לקבוצה משום שהוא לא קיבל
- 5 ממנה כל "תמורה", שכן הגמול שולם לו מהנתבעת.
- 6 להווי ידוע, כי אין חובה כי הזולת שמקבל את השירות ומי שנהנה ממנו יהיה זה
- 7 שישלם את התמורה עבורו, כפי שאין חובה כי מי שמשלם את התמורה יהיה זה
- 8 שבהכרח יקבל את השירות (למשל, הנתבע שנדרש לשלם גמול לתובע המייצג לא
- 9 קיבל ממנו "שירות"). לעיתים אדם נהנה מן השירות מבלי לשלם תמורתו או שצד
- 10 אחר משלם את התמורה עבורו. בנסיבות ענייננו, ניתן לראות את הנתבע כמי ששילם
- 11 את הגמול ואת שכר הטרחה, בשם ועבור חברי הקבוצה, לתובע המייצג ולבא כוחו.
- 12 וראו הדברים שנכתבו בהקשר זה בעניין אדמונד דה רוטשילד (פס' 93):
- 13 "בעניין טיביסי כתבתי, כי אין הכרח כי יסוד 'התמורה' ישולם לעוסק במישרין
- 14 על ידי תושב ישראל כדי לקבוע שניתן לתושב ישראל 'שירות': 'אם העוסק עושה
- 15 פעולות מסוימות למען תושב ישראל ואת התמורה המגיעה לו בעבור כך הוא מקבל
- 16 מתושב החוץ, לדוגמה על ידי גילומה בתמורה שמשלם לו תושב החוץ עבור
- 17 שירותיו, הרי שהתקיים יסוד התמורה שבהגדרת המונח 'שירות' (עניין טיביסי
- 18 פס' 28, עניין בי זד פס' 68)".
- 19 128. זאת ועוד, ניתן להקיש לעניין הגמול המשולם לתובע המייצג משכר הטרחה
- 20 המשולם לבא כוחו: כשם שאין מחלוקת כי בא כוח התובע המייצג מעניק שירות
- 21 לקבוצה ופועל למענה, על אף האינטרס האישי שיש לו בהשאת רווחיו ועל אף ששכר
- 22 הטרחה משולם לו על ידי הנתבע ולא על ידי חברי הקבוצה, כך הדין עם הגמול
- 23 המשולם לתובע המייצג. עמד על כך בית המשפט בעניין קרן (פס' 43):
- 24
- 25 "נוסף על כך, יושם אל לב כי האינטרס של התובע המייצג בקבלת
- 26 הגמול דומה למדי לאינטרס של בא כוח התובע המייצג לקבלת שכר
- 27 טרחה ... כמו כן ובאותו הקשר, יוטעם כי השיקולים המנחים את
- 28 בית המשפט בקביעת שיעור הגמול המוענק לתובע המייצג דומים
- 29 (ואף כמעט זהים) לשיקולים המנחים את בית המשפט בקביעת
- 30 שכר הטרחה עבור פועלו של בא הכוח המייצג [ראו והשוו: סעיפים
- 31 22(ב) ו-23(ב) לחוק]. עובדה זו מצביעה אף היא על אופיו המסחרי
- 32 של השירות המוענק על ידי התובע המייצג, שכן היא מלמדת כי
- 33 מנגנון התובענה הייצוגית מייחס אינטרסים דומים ואף פעולות
- 34 דומות הן לתובע המייצג והן לבא כוח המייצג ... באשר לבא הכוח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 המייצג אין מחלוקת על כך שמטרתו הינה להשיא את רווחיו וכי
2 שכר טרחתו הינו 'פרי' על עמלו המהווה 'הכנסה' המתאפיינת אף
3 היא בזיקה לעולם העסקי-מסחרי. כן אין חולק כי בא הכוח המייצג
4 מעניק שירות וטורח רבות לשם הצלחת התביעה. דומני
5 שההתייחסות המקבילה אל שני התפקידים מלמדת כי ניכר דמיון
6 משמעותי ביניהם, ולו במובן זה ששניהם ממלאים יחד פונקציה
7 בעלת מאפיינים משותפים. בהקשר זה מעניין להעיר כי הן פסיקות
8 של בית משפט זה והן הספרות האקדמית הדנה בתובענות ייצוגיות
9 מתייחסות לתובע המייצג ולבא כוחו כאל מקשה אחת".
- 10 129. ממשיך המערער וטוען כי, מכיוון שלא נקשר "הסכם" בינו לבין חברי הקבוצה,
11 לא התממש היסוד ההסכמי הנדרש לצורך ביסוסה של הגדרת "שירות".
12 חוששני כי אין בידי לקבל את הטענה.
- 13 כאמור לעיל, בין חברי הקבוצה לבין התובע המייצג מתקיימת מערכת יחסים
14 מוסדרת ומפוקחת בחוק תובענות ייצוגיות, שבמסגרתה ניתן השירות ושולם הגמול.
15 כך, למשל, חברי הקבוצה, שאינם מעוניינים לקחת חלק בהליך, יכולים לפרוש ממנו
16 (סעיף 11 לחוק תובענות ייצוגיות) וכאשר הצדדים מגיעים להסדר פשרה נתונה
17 לחברי הקבוצה הזכות להתנגד לו (סעיף 18(ד) לחוק תובענות ייצוגיות). בכך יש
18 ללמד על מעין הסכמה מכללא מצד חברי הקבוצה לקבלת השירות ולניהול ההליך
19 בידי התובע המייצג, שאם לא כן, וודאי היו מתנגדים לו ופורשים ממנו.
20 בעניין קריית שדה התעופה נקבע (פס' 18):
- 21 "אין חולק כי הסכם פורמאלי לא נחתם בין המועצה למערערת 1 בו
22 הסכימה מערערת 1 לבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה. אולם,
23 אין בדבר כדי להעלות או להוריד, וכידוע הסכמה כאמור יכולה
24 להילמד אף מנסיבות המקרה וממסמכים שהוחלפו בין הצדדים –
25 הסכמה מכללא".
- 26 130. כפועל יוצא מהאמור לעיל, יש לקבוע כי הגמול שולם למערער בגין "שירות"
27 שהעניק לחברי הקבוצה במסגרת ניהולה וקידומה של התובענה הייצוגית.
28 נותר אפוא לדון בשאלה, אם שירות זה היה בעל "אופי מסחרי" באופן המביא
29 לכינונה של "עסקת אקראי", במסגרתה שולם הגמול.
30 תשובה חיובית לשאלה זו תגרום לחיוב הגמול במע"מ, כעסקת אקראי בעלת אופי
31 מסחרי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

המאפיינים המסחריים שבפעילות המערער כתובע מייצג

131. בית המשפט העליון בעניין קרן הצביע על הסממנים המסחריים המאפיינים את פעילותו של התובע המייצג המשמש מעין יזם לניהולה וקידומה של התובענה הייצוגית.

ככלל, העובדה שפעילות המייצג מבוססת על נטילת סיכון, מחייבת השקעה של זמן וטרחה ושהמניע העיקרי שלה הוא קבלת הגמול, מצביעה על האוריינטציה המסחרית-עסקית של פעילות התובע המייצג:

"לצורך בחינת הקונטקסט המסחרי-עסקי של פעולה או של שירות,

החשוב הוא כי התובע המייצג מילא פוזיציה אשר שכרה בצידה"

(עניין קרן, פס' 44).

132. אם בעניין קרן, שם דובר על תובע מייצג שגילה באופן מקרי טעות בחשבון הטלפון הנייד שלו, קבע בית המשפט העליון כי עליו להיות ממוסה בגין הגמול שקיבל לפי החלופה של עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, קל וחומר בענייננו.

המערער היה נשיא לשכת רואי החשבון ויושב ראש ועדת המיסים והקשר עם רשות המיסים בלשכת רואי החשבון. מתוקף תפקידו זה הייתה לו נגישות וחשיפה למידע בעניין השימוש במערכת שע"מ (עמ' 27, ש' 23 – 26 לפרוטוקול). נחלת כלל ציבור המייצגים (עמ' 27, ש' 23 – 26 לפרוטוקול).

בסיכומים שהגיש המערער בתובענה הייצוגית לצורך קביעת שיעור הגמול, הוא כתב כי השקיע שעות עבודה רבות בניהול התביעה שנמשכה למעלה מ-9 שנים. כן ציין כי סייע לבא כוחו בקידום התביעה וביקש לאור זאת לפסוק לו גמול בעין יפה: **"נטל**

חלק פעיל בניהול התובענה ותרומתו הייתה מהותית" (נספח 14 לתצהיר המשיב,

ראו גם נספחים 17 ו-19 לתצהיר המשיב). כן טען כי נשא בסיכון לא מבוטל בניהול

התביעה, סיכון שהתממש בבית המשפט המחוזי (אזכיר כי המערער נדרש לשלם

סכום של 50,000 ש"ח שנפסק לחובתו בהליך הראשון בבית המשפט המחוזי שדחה

את הבקשה לאישור התובענה. הוצאות אלו בוטלו בהחלטת בית המשפט העליון).

יתירה מזו, המערער לא השלים עם סכום הגמול שנפסק לו, למרות שהיה על הצד

הגבוה בסך של 2 מיליון ש"ח, וטען כי סכום זה מקפח את המגיע לו על תרומתו

המשמעותית להליך. המערער טען כי יש לפסוק לו גמול בסך של 3 מיליון ש"ח.

בכל אלה, כמו גם מאופי התובענה עצמה שעניינה חיוב מייצגים בגין שימוש

במערכת שע"מ, יש כדי ללמד על האוריינטציה המסחרית-עסקית שאפיינה את

פעילות המערער כתובע מייצג.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 טענת המערער, כי התביעה הייצוגית לא נועדה להפקת רווח על ידו אלא לתיקון
2 המעוות לטובת המשתמשים במערכת שע"מ (טענה שאינה מתיישבת עם טענתו
3 הקודמת לפיה לא פעל "למען" הקבוצה ולכן לא נתן להם "שירות"), אינה מסתברת
4 שעה שעומדת מולה עתירתו לפסיקת גמול גבוה יותר (3 מיליון ש"ח) ושעה שמטרתו
5 בהליך זה היא להגדיל את הסכום נטו שיוותר בכיסו. כלומר, המערער אינו אדיש
6 לשאלת הרווח שלו. התנהלות זו מלמדת על סממן מסחרי מובהק. גם טענתו כי פעל
7 בכל דרך אפשרית כדי לסיים את המחלוקת בדרך של חדילה, אינה יכולה לשנות את
8 המסקנה נוכח הנסיבות המצטברות ובכל מקרה לא היה בה לשלול בהכרח את
9 קבלת הגמול.

10 יובהר, כי אין באמור לעיל כדי להפחית כהוא זה מפועלו וממאמציו של המערער
11 כתובע מייצג במסגרת התובענה. אלא, משהמסקנה העולה מכלל המפורט לעיל היא
12 כי הגמול שולם לו במסגרת עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, אין מנוס מן המסקנה
13 כי סכום זה חייב בתשלום מע"מ.

14 הטענה על השתת החיוב במע"מ על המשיב

15 133. לפי טענתו החילונית של המערער, ככל שייקבע כי הגמול חייב במע"מ, כי אז אין
16 לקבל את עמדת המשיב כי המע"מ מגולם בסכום הגמול ויש להורות לו להוסיף את
17 רכיב המע"מ לתשלום.
18 טענה זו אין בידי לקבל. אסביר.

19 134. ראשית, כידוע, כאשר הצדדים קובעים ביניהם מחיר מוסכם לעסקה ולא מורים
20 על צירוף מרכיב המע"מ על ידי המשלם, נקודת המוצא היא כי מחיר העסקה מגלם
21 את רכיב המע"מ (ע"א 1113/09 כהן נ' המשביר לצרכן החדש בע"מ, פס' 7
22 (27.1.2011); ע"א 6182/14 אינבסטלום הולדינגס בע"מ נ' ספריית יפת בע"מ, פס'
23 10 (3.5.2016)).

24 העובדה שבענייננו אין חוזה בין התובע המייצג לנתבע בתובענה הייצוגית, ובית
25 המשפט הוא זה שקובע את סכום הגמול, אין בה לשנות. סעיף 9א לחוק מע"מ קובע
26 כי מחירה של עסקת שירות שמשתלמת עבורה תמורה אחרת "על פי דין" הוא
27 התמורה האחרת, הווה אומר, הגמול המשולם בתובענה הייצוגית הוא "תמורה
28 אחרת על פי דין" (וראו סעיף 16 לחוק מע"מ הקובע כי החייב בתשלום מע"מ
29 בשירות הוא נותן השירות).

30 135. שנית, השאלה אם יש להוסיף או אין להוסיף מע"מ לסכומים שנפסקו כגמול
31 תלויה בלשון החלטת בית המשפט. לא בית המשפט המחוזי ולא בית המשפט העליון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 הורו בהחלטתם להוסיף מע"מ לגמול שנפסק לתובע המייצג. מכאן המסקנה כי
2 הסכום מגלם בתוכו את המע"מ.
- 3 136. **שלישית**, אין לקבל את טענת המערער כי יש בהחלטה למסותו משום אפלייתו
4 לרעה. המערער מפנה לפסקי הדין בעניין **חוסטצקי** ובעניין **מחאג'נה**. אולם, בשני
5 המקרים ניתן היה להבין מלשון החלטת בית המשפט כי יש להוסיף מע"מ לגמול,
6 ואילו בעניינו לא עולה כך מלשון החלטת בית המשפט.
- 7 137. **רביעית**, נקודת המוצא של המערער, לפיה בית המשפט שפסק את הגמול התכוון
8 לפסוק לו סכום "נטו" לאחר תשלום המיסים, וכי בית המשפט לא היה ער לכך
9 שהגמול חייב במע"מ, אחרת היה מורה למשיב להוסיף את רכיב המע"מ לתשלום,
10 לא הוכחה ויש בה משום הנחת המבוקש. אין סיבה להניח כי זו הייתה נקודת
11 המוצא של בית המשפט. שהרי, בית המשפט לא הורה להוסיף מע"מ לשכר טרחת
12 עורך דינו של המערער, לגביו לא יכולה להיות מחלוקת כי הוא חייב במע"מ, ומכך
13 ניתן ללמוד שכוונת בית המשפט הייתה לפסוק סכום שמגלם בתוכו את המע"מ.
- 14 138. **חמישית**, אף אחד לא מנע מהמערער, שהוא רואה חשבון ותיק, לברר את חבותו
15 במע"מ ולטעון בסיכומיו כי בית המשפט מתבקש להוסיף מע"מ לגמול שייפסק לו,
16 ככל שקיימת חבות במע"מ. הא ראייה, שהיה זה המערער שפנה למשיב בקשר לבירור
17 חבותו במע"מ (נספח ז' לתצהיר המערער). מה גם, שפסק הדין בעניין **קרון**, שקבע
18 כי הגמול הוא עסקת אקראי לעניין מס הכנסה, ניתן כבר בשנת 2012 וניתן היה
19 לדעת על פיו את עמדת רשות המיסים.
- 20 139. **שישית**, אין ללמוד מעניין **חוסטצקי** את מה שהמערער מבקש ללמוד ממנו. באותו
21 עניין עלתה השאלה איך לפרש את לשון החלטת בית המשפט שפסק גמול ושכר
22 טרחה לתובע המייצג ולבא כוחו, כאשר הייתה אפשרות לפרש את לשון החלטת בית
23 המשפט בשני אופנים. רשות המיסים החליטה, באותו עניין, לפרש את החלטת בית
24 המשפט באופן המחייב להוסיף מע"מ לגמול שנפסק. ברם, בעניינו, אין בלשון
25 החלטת בית המשפט כדי לתמוך בפרשנות לפיה על המשיב להוסיף מע"מ. אדרבא,
26 העובדה שהחלטת בית המשפט שתקה לעניין הוספת מרכיב המע"מ לשכר טרחת
27 עורך דינו של התובע המייצג, מלמדת כי נקודת המוצא של בית המשפט הייתה כי
28 הסכומים שנפסקו כבר מגלמים בתוכם את המע"מ.
- 29 140. לסיום, מן הראוי להביא מדברי בית המשפט בעניין **יבולי גליל** (פס' 46):
30 **"מעבר לתוצאה המוצעת, הנזכרת לעיל, ראוי שמקרה זה ישמש**
31 **לקח לבעלי הסכמים ומנסחיהם, כמו גם למנהלי הליכים**
32 **משפטיים, בדבר הצורך להיות מודעים לעניין המע"מ ולהסדיר**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 נושא זה מראש באופן מוסכם ובהיר, או להעלותו – בזמן – בעת קיום
2 ההליכים המשפטיים, והמהדר בכך תבוא עליו ברכה, כדברי חברי,
3 השופט א' רובינשטיין ב-ע"א 1113/09 עו"ד אבנר כהן נ' המשביר
4 לצרכן בע"מ (27.1.2011).
5

ביקורת על התנהלות המשיב

6 141. לאחר הדברים האלה, אני מוצאת להעיר למשיב כי, על אף שהיה זה מתפקידו של
7 המערער לתבוע בבית המשפט את הוספת המע"מ לגמול, היה מצופה ממנו, במעמדו
8 כרשות מנהלית המחויבת בחובת הגינות מוגברת, להתנהל בשקיפות וליידע את בית
9 המשפט, טרם פסיקת הגמול, כי לעמדתו הגמול חייב במע"מ, בדומה לחבות במס
10 הכנסה לפי הלכת קרן, וכי יש לקחת נתון זה בחשבון בעת פסיקת סכום הגמול
11 למערער. כך ביתר שאת, שעה שהמשיב היה הנתבע בתובענה הייצוגית.
12 או אז ניתן היה לערוך בירור בשאלת החבות במע"מ טרם הגשת הסיכומים ובית
13 המשפט היה ער למחלוקת ולכימות הסכום נטו של הגמול לאחר תשלום המע"מ. לו
14 היה נעשה כן, לא היה צורך לנסות ולשער למה התכוון בית המשפט והאם הגמול
15 כולל מע"מ, אם לאו.
16 גם לא ברור מה הייתה עמדתו של המשיב בתיקים אחרים לעניין חיוב הגמול
17 במע"מ, בתקופה שמאז ניתנה הלכת קרן בשנת 2012 ועד שנת 2017, אז פנה המערער
18 למשיב לצורך בירור חבותו במע"מ.
19 עוד היה מצופה כי המשיב יפרסם בפומבי את עמדתו בדבר חיוב הגמול במע"מ
20 (נספחים ט' – י' לתצהיר המערער).
21 בנסיבות אלו מתקבל הרושם כי לולא פנה המערער מיוזמתו למשיב, ספק אם היה
22 מחויב במע"מ.
23 דברים אלו מקבלים משנה תוקף נוכח הספק בדבר האפקטיביות שבגביית המע"מ
24 בנסיבות העניין, שעה שנראה כי חברי הקבוצה הם מייצגים המוגדרים כעוסקים
25 ויכולים לנכות את המע"מ כמס תשומות (המשיב אישר זאת בחקירתו, עמ' 85, ש'
26 25 – 29 לפרוטוקול), כך שבפועל יועבר הסכום מכיסו של המערער לכיסם של חברי
27 הקבוצה, וספק אם קופת המדינה תצא נשכרת. ברם, מאחר שלפי טענת המשיב
28 בסיכומיו, חלק מחברי הקבוצה נפטרו וחלק אחר הוא מוסדות מדינה, ומאחר ולא
29 ברור אם חברי הקבוצה עומדים במבחנים לניכוי מס תשומות, אינני קובעת
30 מסמרות בעניין זה.
31 לאור האמור, אתן ביטוי בפסיקת ההוצאות לביקורת שנמתחה על התנהלות
32 המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 19-02-66208 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

השומה שהוצאה למערערת 3 – פנינה של אומנות

הרקע הרלוונטי לעניין

142. המערערת 3 היא חברה שעסקה במכירת יצירות אמנות. בעלת המניות ומנהלת החברה היא רעייתו של רו"ח מנירב. לצורכי מס הכנסה מסווגת החברה כחברה משפחתית כאשר המערער משמש כנישום המייצג.

143. לטענת המערערת 3, בשנים האחרונות היא צברה חובות והפסדים ניכרים. עיקר חובותיה היו לאו. אם. שירותים ולרו"ח מנירב, ובחודש נובמבר 2017 נתקבלה החלטה על הפסקת פעילותה.

144. ביום 31.12.2017 הוצאה למערערת 3 שומת עסקאות בקשר עם מכירת מלאי יצירות האמנות שלה בדרך של "שימוש לצורך עצמי" לפי סעיף 137 לחוק מע"מ, בזיקה להפסקת פעילותה העסקית.

המשיב חייב את המערערת 3 בשומת עסקאות בסך של 188,785 ש"ח (קרון מס) בגין מכירת מלאי יצירות לפי שווי של 1,110,500 ש"ח, כפי ערכו במאזן החברה נכון ליום 31.12.2015.

145. ביום 29.1.2018 הגישה המערערת 3 השגה (נספח 5 לתצהיר המשיב) במסגרתה טענה כי, לצורך החזר חלק החוב, היא מכרה בנובמבר 2017 את מלאי היצירות מושא השומה לאו. אם. שירותים בתמורה ל-700,000 ש"ח, סכום המייצג בקירוב את ערכו של המלאי במאזן החברה ליום 31.12.2016 שעמד על 709,555 ש"ח.

146. עם זאת, במסגרת הדיון בהשגה, ביום 24.12.2018, הציגה המערערת 3 חשבונית מס מיום 29.11.2017 (חשבונית מס' 0501) שבה הופיע רו"ח מנירב כרוכש מלאי התמונות. שמו של רו"ח מנירב הופיע מעל שמה של או. אם. שירותים אשר היה מחוק בקו (נספח 8 לתצהיר המשיב). המערערת 3 הסבירה כי השינוי בזהות הרוכש חל זמן קצר לאחר הוצאת החשבונית לאור העובדה שחברת או. אם. שירותים הפסיקה את פעילותה העסקית והחל משנת 2018 כל הכנסותיה הן מדמי שכירות.

147. ביום 27.1.2019 ניתנה החלטת המשיב בהשגה (נספח 1 לתצהיר המשיב) ובה נדחו טענות המערערת 3.

טענות המערערת 3 בתמצית

148. לפי תקנה 23ב(ב) לתקנות מע"מ, עוסקים המצויים באיחוד עוסקים רשאים שלא לדווח לרשות המיסים על חשבוניות המס שהוציאו אחד לשני, בהנחה שהמס הכלול בהן מותר לניכוי כמס תשומות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 בענייננו מדובר במכירה בתוך איחוד עוסקים שהמס עבורה שולם לכאורה ותוצאתו
2 אפס.
3 149. המשיב מנסה לייצר הפרדה מלאכותית של "העוסקים השותפים" וקובע כי יש לראות
4 את אחד מיחיד האיחוד כמי שביצע רכישה לצורך עצמי. בכך, פעל המשיב בניגוד
5 לכוונת המחוקק כפי שעולה מסעיף 56 לחוק מע"מ ומתקנה 10 לתקנות מע"מ.
6 150. מחיר העסקה נקבע על פי הדוחות הכספיים של מערערת 3, שהיו מצויים בידי המשיב
7 ושעל פיהם נקבעה שומת מס הכנסה סופית לשנת 2016. די בכך כדי לדחות את טענת
8 המשיב על קביעת המחיר בגין "יחסים מיוחדים".

טענות המשיב בתמצית

- 9
10 151. המערערת 3 לא פעלה בהתאם להוראות סעיפים 9, 9א ו-23א להוראות מס הכנסה
11 (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 בשילוב תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי
12 חשבוניות), התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות ניהול ספרים").
13 המערערת שינתה את שם הרוכש בחשבונית שלא בהתאם לנוהל תיקון חשבונית הקבוע
14 בתקנה 23א לתקנות ניהול ספרים. החשבונית שהוצאה גם אינה מפורטת ולא ניתן לדעת
15 כמה יצירות נמכרו ומה מחירה של כל אחת מהיצירות שנמכרו. לפיכך, לא ניתן לקבל
16 את טענת המערערים כי יש לראות את המכירה כאילו בוצעה למערער ולא למערערת 1.
17 152. מבלי לגרוע מהטענה לעיל, לא הוכח כי היצירות נרכשו לצורך עסקה חייבת במס,
18 ולפיכך לא ניתן היה לנכות את מס התשומות בגין רכישתן.
19 בתקנה 23ב(ג) לתקנות מע"מ נקבע סייג לתקנה 23ב(ב) שמשמעותו היא, כי אם לא הוכח
20 שהיצירות נרכשו לצורך עסקה חייבת במס, לא ניתן לנכות את מס התשומות בגין
21 רכישת היצירות, וכפועל יוצא יש לשלם מס עסקאות בגין העסקה למכירת היצירות.
22 153. המערערת 3 לא הוכיחה כי מחיר העסקה בו מכרה את המלאי לא הושפע מיחסים
23 מיוחדים הקיימים בין שלושת המערערים המצויים באיחוד עוסקים. די בכך כדי לפסול
24 את מחיר העסקה שבחשבונית.
25 154. המערערת 3 לא הוכיחה כי החלטת המשיב לאמץ את שווי המלאי במאזן שלה עצמה
26 לתאריך 31.12.2015 אינה סבירה וכי יש מקום להתערב בה. ממילא המערערת לא
27 הציגה שווי אחר מטעמה, שנתמך בראיה, שיש לאמצו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 19-02-66208 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

דיון והכרעה

1

2 155. שתי שאלות עולות בעניינה של מערערת 3: האחת, האם נדרש לשלם מס עסקאות בגין
3 העסקה למכירת היצירות? השנייה, בהנחה שהתשובה על כך היא בחיוב, מה יהיה מחיר
4 העסקה למכירת היצירות?

5 156. יצוין, כי את מרבית טענותיה בסיכומיה הקדישה המערערת 3 לשאלת ה"שימוש לצורך
6 עצמי". אומר כבר עתה כי לא מצאתי לדון בטענות אלו, שכן כעולה מההחלטה בהשגה
7 (נספח 1 לתצהיר המשיב), חיוב המערערת 3 במס עסקאות נבע מהעובדה שהמערערים
8 לא הוכיחו כי יצירות האומנות נרכשו לצורך שימוש בעסקה חייבת במס (סעיף 41 לחוק
9 מע"מ) ולכן חל הסייג שבתקנה 23ב(ג) לתקנות מע"מ שמשמעותו היא שיש לשלם מס
10 עסקאות בגין המכירה. על כך ייסוב הדיון להלן.

האם נדרש לשלם מס עסקאות בגין מכירת יצירות האומנות?

12 157. תקנה 23ב לתקנות מע"מ קובעת:

13 "(א) עוסקים שנרשמו כעוסק אחד יגישו דו"ח תקופתי אחד על כל עסקאותיהם
14 וכך יגישו גם כל דו"ח אחר שיידרשו, אלא אם נקבע או הורה המנהל אחרת.
15 (ב) דו"ח תקופתי כאמור לא יכלול עסקאות שעשו עוסקים בינם לבין עצמם.
16 (ג) הוראות תקנת משנה (ב) לא יחולו על עסקה אשר הקונה לא רשאי על פי דין
17 לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית המס שהוצאה בגינה".

18 158. תקנה 23ב(ב) בתקנות מע"מ, שקובעת כי דוח תקופתי שמגיש איחוד עוסקים אינו צריך
19 לכלול עסקאות שעשו העוסקים בינם לבין עצמם, יוצרת מעין "קיצור דרך" שמגלם חיוב
20 במס עסקאות וניכוי מס תשומות על ידי עוסקים הכלולים באותו איחוד עוסקים שעשו
21 עסקה ביניהם.

22 ברם, אין בתקנה 23ב(ב) בתקנות מע"מ כדי לאיין את עצם קיומה של עסקה חייבת במס
23 עסקאות בגין המכירה ואת החובה להוציא בגינה חשבונית מס.

24 159. בתקנה 23ב(ג) לתקנות מע"מ נקבע סייג לפיו, לא תחול תקנה 23ב(ב), הקובעת פטור
25 מדיווח, כאשר הקונה אינו רשאי לנכות את מס התשומות שכלול בחשבונית שהוצאה.
26 אחד המקרים בהם עוסק אינו רשאי לנכות מס תשומות שכלול בחשבונית מס שהוצאה
27 לו הוא כאשר לא הוכח על ידו כי התשומות נרכשו לשם שימוש בעסקה חייבת במס
28 (סעיף 41 לחוק מע"מ).

29 160. מסקנתי להלן היא כי לא המערערת 1 ולא המערער הצליחו להוכיח כי היצירות נרכשו
30 לצורך עסקה חייבת במס ולפיכך לא ניתן לנכות את מס התשומות בגין רכישת היצירות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 19-02-66208 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 כפועל יוצא, יחול החריג שבתקנה 23ב(ג) לתקנות מע"מ ומעוררת 3 תיכרש לשלם מס
2 עסקאות בגין העסקה למכירת היצירות. אסביר.

3 161. סעיף 41 לחוק מע"מ קובע כי "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה
4 החייבת במס".

5 בע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה, פס' 5 (3.7.2014) (להלן:
6 "עניין סימקו") התייחס כב' השופט עמית לתכלית הוראת חוק זו: "סעיף 41 לחוק
7 מבטא את עיקרון ההקבלה, עיקרון מרכזי בחוק מס ערך מוסף, לפיו זכות העוסק לנכות
8 מס תשומות מותנית בחובה לשלם מס ערך מוסף. כשהעסקה אינה חייבת במס, אזי
9 העוסק בעצמו נחשב כצרכן הסופי והוא לא רשאי לנכות את מס התשומות ששילם".

10 162. מטבע הדברים, פעמים רבות ניכוי מס התשומות נעשה לפני ביצוע העסקה החייבת
11 במס, שלשמה נרכשו התשומות. בהקשר זה עולות שלוש שאלות: הראשונה, מהי רמת
12 ההסתברות הנדרשת כי אכן תתבצע בעתיד עסקה חייבת במס באופן המאפשר את ניכוי
13 התשומות ששימשו לה; השנייה, מהי נקודת המבט הראויה לבחינה זו, האם בעיניו
14 הסובייקטיביות של העוסק, או שמא בעיניים אובייקטיביות-חיזוניות; השלישית,
15 מהם הכלים שבאמצעותם ניתן לבחון את ההסתברות לקיומה של עסקה עתידית חייבת
16 במס (ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן (4.5.2010) (להלן: "עניין צביון");
17 ע"א 891/08 די. אר. איטום ובניה 1992 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פתח-תקוה
18 (13.7.2010) (להלן: "עניין איטום ובניה").

19 163. לעניין השאלה הראשונה בעניין רמת ההסתברות הנדרשת לקיומה של עסקה החייבת
20 במס, הפסיקה נקטה שני מבחנים עיקריים: האחד, "הסתברות גבוהה או סיכוי טוב"
21 והשני, "סיכוי סביר" או "צפייה סבירה" (עניין צביון, פס' 15; עניין איטום ובניה, פס'
22 11).

23 בעניין איטום ובניה בית המשפט העליון נמנע מלהכריע בנושא, אולם הביע את עמדתו
24 כי "המבחן המבטא את נקודת האיזון הראויה, הינו המבחן הדורש רף הסתברותי גבוה.
25 דהיינו, עוסק המבקש לנכות מס בגין תשומות אשר ישמשו בעסקה עתידית חייבת,
26 עליו להראות כי קיימת הסתברות גבוהה לקיומה של העסקה" (שם, פס' 15). גם בעניין
27 צביון, נטה בית המשפט לכיוון עמדה זו (שם, פס' 18). עם זאת, בית המשפט העליון לא
28 הכריע בין שני המבחנים האפשריים לניכוי מס תשומות בעסקה עתידית: "הסתברות
29 גבוהה להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס" או "סיכוי סביר לקיומה של עסקה
30 עתידית".

31 164. לעניין השאלה השנייה, נקבע בעניין צביון כי נקודת המבט הראויה היא ב"מבחן
32 הסתברותי מנקודת מבט אובייקטיבית. על המבחן להתמקד בסיכויי יציאתה של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 19-02-66208 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 העסקה העתידית אל הפועל ולא בכוונותיו או הערכותיו של העוסק. זאת משום
2 שאפשרות אחרונה זו נושאת פוטנציאל גבוה יותר לחריגה מעקרון ההקבלה" (שם, פס'
3 14).
- 4 165. לעניין השאלה השלישית, בעניין צביון נקבעו גם מבחני עזר, שאינם ממצים, שנועדו
5 לסייע בבחינת ההסתברות לקיומה של עסקה עתידית חייבת. כך, בתמצית, צוינו
6 המבחנים הבאים: "קיומה של תכנית עסקית סבירה שאיננה ספקולטיבית בעיקרה
7 להבדיל מרעיונות היוליים וערטילאיים ... קיומה של תשתית ארגונית לפעילות
8 עסקית ... שיקול נוסף הוא מהות העסק או אופי העיסוק ... שיקול רלוונטי נוסף אשר
9 הוזכר בפסיקה הוא מרכיב הזמן ... עוד יש לבחון את מידת מקצועיותו ובקיאיותו של
10 מבקש הניכוי בתחום העיסוק הרלוונטי ... שיקול אחר אשר עשוי לסייע ביד הגורם
11 המכריע, הוא היכולת התזרימית (הון עצמי או מימון חיצוני) של העוסק בהשוואה
12 לעלויות הנדרשות ליציאת העסקה אל הפועל ... עוד אינדיקציה שעשויה לסייע היא
13 מידת ההתקדמות הקיימת בתהליך לקראת ביצועה של עסקה עתידית; במסגרת זאת
14 ראוי גם לבחון את כמות התשומות אשר כבר נרכשו לצורך העסקה העתידית החייבת
15 במס. בראש כל אלה יש להציב את מבחן העל, הוא מבחן מכלול הנסיבות של כל מקרה
16 ומקרה, שממנו יכולה רשות המס ללמוד על ההסתברות הריאלית והאובייקטיבית
17 להתממשות העסקה החייבת" (שם, פס' 19).
- 18 166. לא למותר לציין, כי כאשר יש מחלוקת בשאלה, אם ניתן לנכות את מס התשומות,
19 הנטל לשכנע ולהביא ראיות מוטל על המערער: "ככלל, בערעורי מע"מ בדבר ניכוי
20 תשומות, על העוסק המבקש לנכות את המס רובץ נטל השכנוע בדבר זכאותו לניכוי ...
21 לצד נטל השכנוע, שנותר קבוע לאורך המשפט, מוטל על פי רוב גם נטל הבאת הראיות"
22 (עניין סימקו, פס' 6 והאסמכתאות שם).
- 23 כלומר, הנטל רובץ על המערערים להוכיח כי רכישת יצירות האומנות הייתה לשם
24 שימוש בעסקה חייבת במס.
- 25 167. בהקשר זה יצוין כי שינוי שם הרוכשת על גבי חשבונית המס (מס' 0501 מתאריך
26 29.11.2017) משמה של המערערת 1 לשמו של המערער לא נעשה בהתאם להוראת תקנה
27 23א בהוראות ניהול ספרים ודי בכך כדי לדחות את טענת מערערת 3 כי המכירה בוצעה
28 למערער ולא למערערת 1. מאחר שהמערערת 1 חדלה מפעילות עסקית בתחילת שנת
29 2018, מובן כי רכישת יצירות האומנות לא הייתה לשם שימוש בעסקה חייבת במס
30 ולפיכך לא ניתן לנכות את מס התשומות בגין רכישת היצירות. כפועל יוצא יחול הסייג
31 שבתקנה 23ב(ג) לתקנות מע"מ ומערערת 3 תידרש לשלם מס עסקאות בגין העסקה
32 למכירת היצירות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 19-02-66208 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

1 אין לקבל את טענת מערערת 3 כי לא פעלה בהתאם להוראות מאחר שמדובר בחשבונית
2 שהוציא עוסק אחד לעוסק אחר שכלול עמה באותו איחוד עוסקים.
3 168. גם תחת ההנחה שהמלאי נמכר לרו"ח מנירב כדין, מחומר הראיות שמונח בפניי עולה,
4 כי רמת ההסתברות שהיצירות ישמשו לעסקה חייבת במס איננה גבוהה ואף לא סבירה.
5 כך, לא הוצגה בפני בית המשפט תכנית כלשהי למכירת היצירות כגון התקשרות עם בתי
6 מכירה פומבית, גלריות, הקמת אתר אינטרנט וכדומה; מעדותו של רו"ח מנירב עולה
7 כי היצירות מונחות במחסן (עמ' 67, ש' 3 – 4 לפרוטוקול), לא הוצגו ראיות לניסיון שלו
8 למכור, לשווק או לפרסם אותן (עמ' 66, ש' 33 – 34 לפרוטוקול; עמ' 67, ש' 13 – 14
9 לפרוטוקול); משלב מכירת מלאי היצירות ועד להגשת הסיכומים לא נטען כי איזה מבין
10 היצירות נמכרה (עמ' 67, ש' 2 לפרוטוקול; עמ' 69, ש' 5 – 7 לפרוטוקול), כן עולה מעדותו
11 של רו"ח מנירב כי הסיכוי שיצירה תימכר הוא נמוך מאוד לאור מצב השוק (עמ' 65
12 לפרוטוקול). כמו כן צוין בתצהירו: **"לנוכח העובדה הבלתי שנויה במחלוקת של 'שוק**
13 **מת' זה תקופה מתמשכת ושל נפילת ערך עד ל'שווי אפס' בהעדר קונים במשך מספר**
14 **שנים"** (סעיף 221) ובמכתב ב"כ המערערת 3 מיום 27.1.2019 (נספח 9 לתצהיר המשיב)
15 צוין כי: **"שווי התמונות הופחת משום שאין לתמונות כל סחירות ואי אפשר למכור**
16 **אותן"**; כמו כן, אין גם כל מחלוקת שרו"ח מנירב אינו עוסק ברגיל במכירת ציורים ואין
17 זה תחום עיסוקו.

18 169. אף אם נאמר כי מכירת יצירות אומנות אינה דורשת תשתית עסקית מורכבת במיוחד
19 וניתן למכור את היצירות גם ללא תכנית עסקית מוגדרת, עדיין בשקלול כלל הנסיבות
20 ובהתחשב בכך שלא הוכחה יכולת מעשית למכירת היצירות במשך תקופה ארוכה, נראה
21 כי המערער אינו עומד אף לא במבחן המקל של "סיכוי סביר" לקיומה של עסקה עתידית
22 חייבת במס, בוודאי שלא בנוגע לכלל מלאי היצירות.

23 170. לאור זאת, לא מערערת 1 ולא המערער הצליחו להוכיח כי יצירות האומנות נרכשו
24 לצורך שימוש בעסקה חייבת במס ולפיכך חל הסייג שבתקנה 223ב(ג) לתקנות מע"מ
25 שמשמעותו היא שיש לשלם מס עסקאות בגין מכירת היצירות.

26 **מהו מחיר העסקה?**

27 171. המערערת 3 מכרה את מלאי הציורים ב-700,000 ש"ח, בהתבסס על ערכם במאזן נכון
28 ליום 31.12.2016 שעמד על 709,555 ש"ח. המשיב מיאן לקבל את מחיר העסקה המוצהר
29 והחליט לאמץ את שווי המלאי במאזן נכון ליום 31.12.2015 שעמד על סך של 1,110,500
30 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

172. בדוח הכספי של המערערת 3 לשנת 2016 צוין כי שווי המלאי במאזן, נכון לתאריך 31.12.2016, הוא 709,555 ש"ח (נספח 28 לתצהיר המשיב).
- עיון במאזן המערערת 3 לשנת 2015 מעלה כי ביום 31.12.2015 שווי המלאי עמד על סך של 1,110,500 ש"ח.
- ירידה חדה זו בערך המלאי, בשיעור של כ-35% מערכו שנה אחת קודם לכן, מחייבת הסבר משכנע הנתמך בביסוס ראיתי מצד המערערת 3.
- ברם, המערערת 3 לא עמדה בכך.
173. לא רק זאת, אלא מתברר כי שווי המלאי היה יציב יחסית בשנים שקדמו למכירה. למשל, בדוח הכספי לשנת 2011 שווי המלאי היה 1,356,610 ש"ח; לשנת 2012 – 1,208,150 ש"ח; לשנת 2013 – 1,085,100 ש"ח; לשנת 2014 – 1,124,500 ש"ח; ולשנים 2015 ו-2016, כאמור – 1,110,500 ש"ח ו-709,555 ש"ח, בהתאמה (נספחים 24 – 28 לתצהיר המשיב).
- לאור זאת, ובהינתן ירידת ערך של למעלה מ-35% בשנה שלפני מכירת המלאי על סמך הכתוב במאזן המערערת 3, מבלי שהובאה ראיה חיזונית לכך ששווי המלאי צנח בשוק, הצדק עם המשיב כי הדבר מעורר באופן טבעי תמיהה.
174. המערערת 3 לא הוכיחה כי הירידה החדה בשווי המלאי היא פועל יוצא של מכירת חלק מהיצירות בשנת 2016. אדרבא, המערערת העידה כי לא מכרה יצירות בשנת 2016 (עמ' 69, ש' 5 – 7 לפרוטוקול).
- זאת ועוד, בדוח הכספי לשנת 2016 מדווחות הכנסות בסך של 38,462 ש"ח. כך שגם אם היו מכירות של יצירות אומנות בשנה זו, מדובר בהיקף קטן שאינו מסביר את הירידה בשווי המלאי בסך של כ-400,000 ש"ח.
- גם עצם מכירת המלאי במחיר "עגול", הנמוך אף מהקבוע בשווי המאזן לשנת 2016, מעיד על שרירותיות קביעת מחיר העסקה.
175. זאת ועוד, המערערת יכולה להציג את דוח רשימת המלאי שלה לתאריך 31.12.2016 על מנת לברר, בהשוואה לדוח המלאי לשנת 2015 (מש/6), אם אכן בוצעו מכירות של יצירות בשנת 2016. על אף שבחקירתו הנגדית התחייב רו"ח מנירב לשלוח את רשימת המלאי נכון ליום 31.12.2016, רשימת המלאי לא הוצגה (עמ' 68, ש' 9 – עמ' 69, ש' 4 לפרוטוקול).
176. יתירה מכך, למערערת 3 ניתנה ההזדמנות, הן במהלך הדיון בהשגה והן במסגרת ניהול ההליך, להעמיד את המלאי לבדיקה של שמאית מטעם המשיב, וזאת מבלי שתוצאות השמאות יחייבו אותה (נספחים 9 ו-29 לתצהיר המשיב). המערערת לא נענתה להצעה





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 נובמבר 2020

ע"מ 66208-02-19 או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

182. בשולי הדברים אציין, כי לא ניתן לקבל את טענת המערערת 3 כי מאחר שיש לה שומת
מס הכנסה סופית לשנת 2016, כי אז יש לקבל את השווי המופיע במאזן שלה לשנה זו
גם לצרכי ההליך דנן. מבלי להרחיב, לא המאזן של המערערת הוא העומד לביקורת
בענייננו, אלא מחירה של העסקה, כאשר המערערת 3 היא שמבקשת להתבסס על המאזן
לצורך קביעתו, וזאת מבלי לתמוך את קביעת המחיר בנתונים אובייקטיביים.
183. עם זאת, על מנת להבטיח כי המס יוטל על "המחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים
רגילים", כהוראת סעיף 10 לחוק, אתן בידי הצדדים סיפק לאפשר לשמאי שמוסכם על
שניהם לשום את שווי המלאי ולהגיע להסכמות בעניין "מחיר העסקה", וזאת תוך 60
ימים מיום מתן פסק הדין. היה ולא יסתייע, ולא יגיעו הצדדים להסכמות על שווי
המלאי בפרק הזמן האמור, תיוותר על כנה ההחלטה לאמץ את שווי המלאי המופיע
במאזן של המערערת 3 לתאריך 31.12.2015.

סוף דבר

- הערעורים מטעם המערערת 1, המערער והמערערת 3 נדחים במלואם.
תשומת הלב להערת בית המשפט בסעיף 183 לפסק הדין.
לאור הביקורת שנמתחה על התנהלות המשיב, כמפורט בסעיף 141 לעיל, המערערים
יחויבו בהוצאות המשיב, ביחד ולחוד, בסך של 10,000 ש"ח בלבד.
ניתן היום, כ"ד חשוון תשפ"א, 11 נובמבר 2020, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת