



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

המערערות: **טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ**
ע"י ב"כ עו"ד דרור יצחק ונאור יפת

נגד

המשיב: **מנהל מס ערך מוסף גוש דן**
ע"י ב"כ עו"ד נגה דגן ומיכל רצ'ולסקי
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6 המערערות מספקת שירותים של איתור וגיוס לקוחות בישראל עבור בנק בגאורגיה בניסיון
7 לשכנעם לפתוח חשבון בבנק. המערערות דיווחה על העמלות שקיבלה מהבנק כעסקה החייבת
8 במס ערך מוסף בשיעור אפס. המשיב בדעה כי עסקאותיה של המערערות חייבות במס
9 בשיעור מלא ולכן הוציא לה שומת עסקאות לתקופה 1/2012-6/2014 בסך של 640,106 ש"ח
10 (קרן).

11 המערערות ניכתה תשומות בגין הוצאות אירוח שלעמדת המשיב נוכו שלא כדין ולכן הוציא
12 לה שומת תשומות לתקופה 3/2011-12/2011 בסך של 8,480 ש"ח (קרן).

13 השגות המערערות נדחו ומכאן הערעור שבפניי.

14

העובדות בתמצית

15 1. המערערות הוקמה ביום 11.1.2011 כחברת בת של TBC BANK המחזיק בכל מניותיה
16 ומושבו בגאורגיה (להלן: "הבנק").

17 2. בדוחות הכספיים של המערערות ליום 31.12.2012 צוין כי היא מהווה נציגות שיווקית
18 של הבנק ושיש לה שני מגזרי פעילות: האחד, חשיפת הבנק ללקוחות פוטנציאלים
19 ישראלים. השני, ביצוע שיתופי פעולה עם גופים המעוניינים להשקיע בגאורגיה תוך
20 העמדת הידע, הניסיון והקשרים של המערערות לרשות אותם גופים (ביאור 1 לדוחות
21 הכספיים, נספח 4 לתצהיר המשיב). עוד צוין כי המערערות מספקת שירותי שיווק
22 וקידום מכירות (שם, ביאור 9).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 הכנסות המערערת, נשוא ערעור זה, נובעות ממגזר הפעילות הראשון.
- 2 3. עובדי המערערת (ארבעה במספר) מקיימים פגישות עם הלקוחות הפוטנציאליים
3 בישראל. בדרך כלל נערכות שלוש פגישות: בפגישה הראשונה המערערת מוסרת
4 מידע על הבנק באופן כללי ופרטים על אפשרויות הפיקדונות, ריביות וכיו"ב. בפגישה
5 השנייה המערערת נותנת הסברים נוספים ומענה לשאלות הלקוחות. בפגישה
6 השלישית המערערת מחתימה את הלקוחות שמעוניינים על מסמכי פתיחת חשבון
7 ושולחת את המסמכים לבנק בגאורגיה.
- 8 4. בסעיף 3.1 להסכם ההתקשרות בין המערערת לבין הבנק מיום 27.12.2013 (להלן:
9 "הסכם ההתקשרות") צוין כי המערערת תספק לבנק "certain services in Israel"
10 ובמיוחד "attracting potential clients" ו-"assisting them in opening the
11 banks account" (נספח א' לתצהיר המערערת).
- 12 5. הכנסות המערערת מהבנק מחושבות על בסיס החזר הוצאות בתוספת 7% רווח
13 (cost+7%). לעובדי המערערת משולם בונוס בסוף השנה, בדרך כלל בשיעור של
14 משכורת אחת או שתיים.
- 15 6. המערערת ערכה אירוע ל- 66 לקוחות במסעדת "מסה" בתל אביב ביום 15.11.2011
16 בגינו דרשה ניכוי מס תשומות, בשל הוצאות אירוח, בסכום של 8,480 ש"ח.

טענות המערערת

- 17
- 18 7. יש לחייב את הכנסותיה מהבנק במס ערך מוסף בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5)
19 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק") הקובע כי המס יהיה בשיעור
20 אפס על "מתן שירות לתושב חוץ".
- 21 המערערת טוענת שהיא נותנת שירותים לבנק בלבד, שהינו תושב חוץ, וגם אם נתנה
22 שירותים לתושבי ישראל בישראל הרי ששירותים אלה זניחים ונלווים לשירות הניתן
23 על ידיה לבנק ואין לשלול ממנה בגינם שיעור מס אפס.
- 24 להלן, טענותיה של המערערת ביתר פירוט:
- 25 8. המערערת נותנת שירותים אך ורק לבנק שהינו תושב חוץ. השירותים הניתנים הינם
26 ליצירת קשר עסקי בין הבנק לבין לקוחות פוטנציאליים בישראל במטרה שבסופו של
27 יום אותם לקוחות יפתחו חשבון בבנק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 9. המערערת הינה הנציגה היחידה של הבנק מחוץ לגאורגיה ולכן מסייעת לו
- 2 בהתקשרות עם לקוחות באירופה, דרום אפריקה וכו'. לאור זאת, שירותי המערערת
- 3 ניתנים הן מישראל והן מחוץ לישראל.
- 4 10. המידע הנמסר ללקוחות הפוטנציאליים אינו מידע חדש שהמערערת חיברה אלא רק
- 5 עריכה ותרגום של מידע המופיע במלואו באתר האינטרנט של הבנק.
- 6 11. כל ההתקשרות בין הבנק לבין הלקוחות הפוטנציאליים נעשית באופן ישיר ביניהם
- 7 וללא כל מעורבות של המערערת. למערערת אין סמכות לשנות פרט כלשהו במסמכי
- 8 ההתקשרות שהוכנו על ידי הבנק.
- 9 12. למערערת אין סמכות לנהל משא ומתן בשם הבנק מול הלקוחות הפוטנציאליים
- 10 ותפקידה מתמצה בסיוע בהעברת מסמכים ובהחתמת הלקוחות. עם העברת המידע
- 11 ללקוחות והחתמתם על מסמכי פתיחת חשבון בנק, מסתיים תפקידה של המערערת.
- 12 13. מרבית הלקוחות שפתחו חשבונות בנק, בעקבות פגישתם עם עובדי המערערת
- 13 במהלך שנות המס 2011-2014, הינם אזרחי חוץ (מסמך מטעם הבנק המצורף כנספח
- 14 ב' לתצהיר המערערת).
- 15 14. התמורה המשולמת למערערת הינה קבועה ואינה תלויה בהיקף ההתקשרות של
- 16 הלקוחות הפוטנציאליים עם הבנק. עובדי המערערת זכאים לבונוסים לפי שיקול
- 17 דעתו הבלעדי של הבנק וללא קשר לתוצאות פעילותם.
- 18 15. הבנק משלם בגין המערערת מס עקיף בגאורגיה reverse charge vat כך שכל
- 19 תשלום מס נוסף שיושת על המערערת יגרום לכפל מס.
- 20 16. לחילופין, טוענת המערערת כי היא זכאית להטבת מס בשיעור אפס מכוח סעיף
- 21 30(א)(7) לחוק בגין שירותיה הניתנים בחוץ לארץ. סעיף זה מעניק שיעור אפס על
- 22 "מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל".
- 23 לטענת המערערת היא מהווה את הנציגות היחידה של הבנק מחוץ לגאורגיה ולכן
- 24 עובדיה נוסעים לחו"ל ומעניקים שם שירותים לתושבי חוץ. לפיכך, יש לייחס את
- 25 השירותים הניתנים על ידה בחו"ל, בהתאם ליחס בין האזרחים הישראלים
- 26 לאזרחים הזרים שפתחו חשבונות בבנק (נספח ב' לתצהיר המערערת), ולהעניק
- 27 להכנסות בגין שירותים אלה הטבת מע"מ בשיעור אפס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

17. בעניין ניכוי מס תשומות על אירוח, המערערת טוענת כי בעסק כדוגמת שלה, העובד
בשיטת הקוסט פלוס, אין המדובר בתשומות בשל אירוח אלא מדובר בתשומות
הנרכשות לצורך מכירתן לבנק ולפיכך הינן מותרות בניכוי למרות המגבלה שבתקנה
16 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: **תקנות מע"מ**) המגבילה את הניכוי
לאירוח אדם מחוץ לישראל.

6 טענות המשיב

18. המערערת נותנת שירותים, נוסף על הבנק, גם לתושבי ישראל בישראל שהם
הלקוחות המאותרים והמגויסים על ידה. לאור זאת, חל הסייג שבסעיף 30(א)(5)
לחוק לפיו, "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן
השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל", ולכן התמורה
המתקבלת בידי המערערת חייבת בשיעור מס מלא ואינה זכאית להטבת המס
בשיעור אפס.

19. השירותים הניתנים על ידי המערערת נועדו להגשים באופן ישיר, ממשי ומהותי גם
את האינטרסים של תושבי ישראל בישראל העתידים להפיק במישרין תועלת והנאה
ממשיים מתשואות הריבית המוצעות להם בחשבונות הבנק בגאורגיה.

20. לא מתקיימת תכלית ההטבה של מע"מ בשיעור אפס, שנועדה לעודד עסקאות יצוא
תוך מתן תמריץ לעוסק הישראלי המתחרה מול נותני שירותים אחרים מחוץ
לישראל. זאת משום שלמערערת יתרונות מובהקים של הכרת השוק הישראלי, הבנת
השפה וכיו"ב ולכן אינה מתמודדת עם תחרות בינלאומית.

21. המערערת אינה זכאית להטבת המס בשיעור אפס אף לפי סעיף 30(א)(7) לחוק שכן
לא השכילה להוכיח מה היקף השירותים הניתנים על ידה מחוץ לישראל, אם בכלל,
ונספח ב' שצורף לתצהיר המערערת לא נותן את המענה הדרוש.

22. למען הסר ספק, מרכיב המע"מ חולץ מתוך התמורה שקיבלה המערערת מהבנק ולא
הוסף עליה.

23. לעניין מס התשומות, תקנה 16 לתקנות מע"מ קובעת הסדר מיוחד לניכוי מס
תשומות בשל אירוח המוגבל אך ורק לאירוח של אדם מחוץ לישראל וזאת גם אם
ההוצאה נועדה לצורכי העסק ולשימוש בו. המערערת לא טוענת, ולכן גם לא
הוכיחה, כי האירוח היה של אורחים מחו"ל ולכן מס התשומות לא הותר בניכוי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

דיון והכרעה

זכאות המערערת למס בשיעור אפס – סעיף 30(א)(5) לחוק

- 1
- 2
- 3 24. סעיף 30(א)(5) לחוק קובע הטבה של שיעור מס אפס בעסקה למתן שירות לתושב
- 4 חוץ. הסעיף קובע סייג למתן ההטבה "כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל,
- 5 נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל".
- 6 אזכיר כי הסיטואציה שבפניי היא מתן שירותים על ידי המערערת לבנק, תושב חוץ,
- 7 לצורך גיוס ואיתור לקוחות תושבי ישראל בישראל. השאלה עמה יש להתמודד היא,
- 8 האם העשייה של המערערת, למען תושבי ישראל בישראל, מצדיקה שלילת הטבת
- 9 המס של שיעור אפס על העמלה שהיא מקבלת מהבנק?
- 10 25. אציין כי ההטבה הניתנת לפי סעיף 30(א)(5) לחוק היא ניכרת, שכן לא רק שהעוסק
- 11 מחויב במס בשיעור אפס על עסקאותיו אלא שהוא רשאי לנכות את מס התשומות בו
- 12 נשא בגין אותן עסקאות (סעיפים 30(ב) ו-41 לחוק). עוסק הזכאי להטבה זו נהנה
- 13 למעשה משני עולמות: מחד גיסא, מקבל החזר של מס התשומות ששולם על ידו
- 14 לספקים ומאידך גיסא, לא משלם מע"מ במכירת תשומות אלה הלאה.
- 15 כך אמר מנהל המערערת, מר שבל, בחקירתו ברשות המיסים ביום 1.6.2014
- 16 "הסיבה שיש תיק המע"מ זה כדי לקבל החזרים... אין לנו שום קשר לישראל אין
- 17 לנו הכנסות מישראל רק הוצאות. בגלל זה יש לנו תיק במע"מ ובגלל זה אנחנו
- 18 מקבלים החזרים במע"מ ולא משלים [צ"ל "לא משלמים" - י.ס.] (נספח 5א
- 19 לתצהיר המשיב, דף 2 שורות 31-34).
- 20 26. ארבעת המילים שבסעיף "נוסף על תושב החוץ גם..." נוספו בתיקון מס' 23 לחוק
- 21 אשר נכנס לתוקף ביום 1.7.2002 (חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 23), התשס"ב-
- 22 2002).
- 23 עובר לתיקון מס' 23, נוסחו של סעיף 30(א)(5) לחוק היה "לא יראו שירות כניתן
- 24 לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל
- 25 בישראל...".
- 26 המחוקק נדרש לתיקון הסעיף על רקע הפסיקה שניתנה בעניין קסוטו (ע"א 41/96
- 27 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מע"מ (18.3.1999)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

1 באותו עניין קבע בית המשפט העליון, כי תכלית חקיקתו של סעיף 30(א)(5) לחוק
2 היא לעודד את היצוא ולא להטיל מס בעסקאות של מתן שירות לתושב חוץ. עם
3 זאת, המחוקק ביקש למנוע ניצול לרעה של הסעיף וביצוע של עסקאות מלאכותיות
4 של מתן שירות לתושב ישראל באצטלא של מתן שירות לתושב חוץ ולכן סייג את
5 ההטבה באותם מקרים בהם השירות ניתן בפועל לתושב ישראל.

6 באותו עניין קבע בית המשפט העליון כי "מקבל השירות העיקרי הוא תושב חוץ. אין
7 זו כסות ואין זו פיקציה. לפיכך, לא יראו את השירות כניתן בפועל לתושב ישראל,
8 גם אם תושב ישראל נהנה מן השירות או שיש לראות בו מקבל שירות משני"
9 (פסקה 15).

10 כאמור, בעקבות פסק הדין בעניין קסוטו תוקן החוק. לאחר תיקון מס' 23 לחוק די
11 בכך שניתן שירות לתושב ישראל בישראל, בנוסף לשירות הניתן לתושב החוץ, כדי
12 לשלול את מתן ההטבה. אין עוד צורך להידרש לקביעה מיהו מקבל השירות העיקרי
13 ומיהו מקבל השירות המשני, שכן גם אם השירות שניתן לתושב ישראל בישראל הוא
14 "שירות משני" די בכך כדי שהסייג בסעיף יחול והטבת המס תישלל (ע"ש 1081/05
15 (מחוזי ת"א) וידאו אינטרנשיונל י.ג. פרסום בע"מ נ' מע"מ ת"א (7.9.2006); ע"א
16 8726/06 וידאו אינטרנשיונל י.ג. פרסום בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א (27.4.2009);
17 ע"א 7142/10 א. גמיש שירותי כוח אדם בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד (24.10.2012)).

18 ואכן, בדברי ההסבר להצעת החוק של תיקון מס' 23 נכתב כי "בעקבות פסק הדין
19 [קסוטו – י.ס.] נוצר קושי בקביעת הנהנה העיקרי משירותים הניתנים לתושב חוץ
20 ולתושב ישראל בשל אותה עסקה".

21 מטרת תיקון החוק הייתה, אפוא, להימנע מהקושי הכרוך בקביעת הנהנה העיקרי
22 והנהנה המשני ולקבוע כי גם אם תושב ישראל הוא הנהנה המשני, עדיין תישלל
23 מנותן השירות הטבת שיעור מס אפס.

24 עם זאת, אין באמור לעיל כדי לקבוע שכל שירות הניתן לתושב ישראל, יהא אשר
25 יהא, יש בו כדי לסייג את ההטבה. ברי לכל, כי אם השירות שניתן לתושב ישראל
26 הוא שירות זניח, אגבי, לא משמעותי וכיו"ב, לא יהיה בו כדי למנוע את הטבת המס
27 לעוסק המעניק את שירותיו לתושב החוץ וזאת כדי לא לפגוע בתכלית ההטבה שהיא
28 עידוד שירותי יצוא מישראל.

29 27. ניתן לסכם ולומר, שלאחר תיקון מס' 23 לחוק אנו נדרשים לשאלה חדשה. לא עוד
30 שאלת זהותם של הנהנה העיקרי והנהנה המשני, אלא האם הפעולות שנעשו על ידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

1 העוסק עבור תושבי ישראל בישראל מהוות "שירות", אם לאו. ככל שהתשובה לכך
2 תהיה בחיוב נצטרך לקבוע עד כמה מהותי הוא השירות שניתן והאם יש בו כדי
3 להצדיק, מבחינת הרציונל שבבסיס ההטבה, את שלילת ההטבה.

4 מקובלים עליי, בהקשר זה, דבריו של השופט קירש בחוות דעתו המקיפה בעניין
5 יישום הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק ב-ע"מ 37473-05-12 אמריקה ישראל קאמפ
6 אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי) בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א (17.3.2016) (להלן: "עניין
7 אמריקה ישראל") –

8 "אולם עתה עוסקים בשאלה האם מה שנעשה עבור התושב
9 הישראלי כלל מהווה 'שירות' או שמא העשייה לטובתו איננה
10 'ממשית וישירה' (כדברי המשיב) כדי להוות שירות. אמנם
11 מרכז הכובד של הסוגיה הועתק בעקבות תיקון 23 אך הקושי
12 באבחנה וביישום לא בהכרח נעלם" (פסקה 38).

13 28. סעיף 1 לחוק מגדיר "שירות" כ"כל עשייה בתמורה למען הזולת שאינה מכר...".

14 יובהר כי לעניין יסוד "התמורה" בהגדרה, אין הכרח שזו תשולם לעוסק במישרין על
15 ידי תושב ישראל כדי לקבוע שניתן לתושב ישראל "שירות".

16 אם העוסק עושה פעולות מסוימות למען תושב ישראל ואת התמורה המגיעה לו
17 בעבור כך הוא מקבל מתושב החוץ, לדוגמה על ידי גילומה בתמורה שמשלם לו תושב
18 החוץ עבור שרותיו, הרי שהתקיים יסוד התמורה שבהגדרת המונח "שירות".

19 29. אך גם אם מתקיימת ההגדרה המילולית של המונח "שירות", עדיין יש לשאול האם
20 נכון וראוי לשלול את ההטבה של שיעור אפס כאשר השירות הניתן לתושב ישראל
21 הינו פועל יוצא של השירות שניתן מלכתחילה לתושב החוץ, אשר הוא שיזם אותו.

22 המערערת טוענת, כי היא חתומה על הסכם שירותים מול הבנק ואין בינה לבין
23 הלקוחות הפוטנציאליים תושבי ישראל כל הסכם למתן שירותים. הפעולות שנעשו על
24 ידה עבור תושבי ישראל לא נועדו אלא כדי להגשים ולהוציא לפועל את השירות
25 הניתן על ידה לבנק, היינו, לגייס עבורו לקוחות תושבי ישראל בישראל, ואין להן ערך
26 כלכלי העומד בפני עצמו. לטענתה, אין הצדקה לשלילת ההטבה אם, אגב הגשמת
27 מטרת הסכם ההתקשרות בינה לבין הבנק, היא נותנת שירותים גם לתושבי ישראל.

28 יתכן והיה בטענה זו ממש לו המקרה שבפניי היה נדון לפי נוסח החוק לפני תיקונו
29 בתיקון מס' 23 לחוק. לו היינו נזקקים לקביעה מיהו מקבל השירות "העיקרי" ומיהו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

1 מקבל השירות "המשני", כפי שהיה בעבר לפני תיקון החוק, יתכן והיה מקום
2 להשמעת הטענה כי תפקידה העיקרי של המערערת הוא לשווק את מרכולתו של
3 הבנק, תושב החוץ, ולמצוא עבורו לקוחות בישראל ולא דווקא לסייע בידם של
4 הלקוחות בישראל לפתוח חשבון בבנק.

5 אולם, כפי שכבר הוסבר, בעידן שלאחר תיקון מס' 23 לחוק, אין נפקות לקביעה
6 שהבנק הוא מקבל השירות העיקרי, אפילו ייקבע שאכן כך. גם אם ימצא שתושבי
7 ישראל אינם אלא מקבלי השירות המשני בנסיבות העניין, לא יהיה בכך כדי לסייע
8 למערערת לקבל את ההטבה.

9 30. זאת ועוד, אפילו נסכים שהסכם ההתקשרות בין המערערת לבנק הוא "הגזע" או
10 "הציר המרכזי" (כדברי השופטת חיות בעניין ע"א 3196/01 גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל
11 המכס ומע"מ 2.2.2004)) שממנו נובעים השירותים שניתנו לתושבי ישראל, אין זה
12 אומר שהשירותים שניתנו בישראל אינם "נושא ההסכם" שבין המערערת לבנק,
13 כנדרש על פי הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק ("...כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות
14 בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל...").

15 עיון בנוסחו של הסכם ההתקשרות מלמד שמטרת ההתקשרות בין המערערת לבנק
16 הייתה לתת שירות לתושבי ישראל בישראל כדי לשכנעם לפתוח חשבון בבנק
17 בגאורגיה – **"The Service Provider shall provide TBC Bank with certain**
18 **services in Israel in particular...assisting them in opening the banks**
19 **account (including deposit account) in TBC Bank..."** (סעיף 3.1 להסכם
20 ההתקשרות, נספח א' לתצהיר המערערת).

21 משמע, "נושא ההסכם" הוא מתן השירות בפועל לתושבי ישראל בישראל. השירות
22 הניתן לבנק תושב החוץ הוא בעצם, הלכה ולמעשה, השירות הניתן לתושבי ישראל
23 בישראל. שירותים אלה - חד הם - ובלתי ניתנים להפרדה. השירות ייחשב "כניתן
24 לתושב חוץ" רק אם וכאשר יינתן לתושבי ישראל בישראל.

25 31. עלינו לזכור, שמבחינת תכלית ההטבה שבבסיס סעיף 30(א)(5) לחוק, הענקת שיעור
26 אפס נועדה להקל על העוסק הישראלי ולאפשר לו להגדיל את סיכוייו בתחרות מול
27 נותני שירותים זהים מכל העולם. כאשר מדובר בעוסק שלו יתרון מובהק בהכרת
28 השוק הישראלי, ולכן נשכרו שרותיו על ידי תושב החוץ, ספק אם מתקיימת תחרות
29 בינלאומית אמיתית המצדיקה את מתן ההטבה. קל וחומר כאשר מדובר, כבענייננו,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 בעוסק ישראלי שהוא חברת בת הנשלטת במלוואה על ידי תושב החוץ, מזמין
2 השירות.
- 3.32 במסגרת הניסיון לתור אחר סממנים שיורונו, מתי עשייה של עוסק למען תושב
4 ישראל תבוא בגדר "מתן שירות לתושב ישראל בישראל", לצורך החלת הסייג
5 שבסעיף 30(א)(5) לחוק, נראה לי כי יש לתת משקל גדול לעסקת הבסיס, היינו,
6 למהותה של עסקת ההתקשרות בין העוסק לבין תושב החוץ, שלצורך הגשמתה
7 ניתנים השירותים לתושב ישראל. זאת משום שהשאלה לרוב תתעורר כאשר תושב
8 החוץ יזמין ויזום את השירותים הניתנים בישראל וגם ישלם במישרין עבורם, כך
9 שאינדיקציות של זהות מזמין ויזום השירות וזהות המשלם, לא יסייעו בידינו.
- 10 ככלל, אם ייקבע שעסקת הבסיס היא מתן שירותים מתושב חוץ לתושבי ישראל
11 בישראל, כי אז יש לקבוע שגם העוסק, הפועל בשליחותו של תושב החוץ, נותן
12 שירותים לאותם תושבי ישראל בישראל. העוסק אינו אלא ידו הארוכה של תושב
13 החוץ ואם תושב החוץ נותן שירותים לתושבי ישראל בישראל, ממילא נותן אותם גם
14 העוסק.
- 15 לתוצאה זהה נגיע גם אם ניישם את סעיף 17 לחוק הקובע כי "עוסק המוכר נכס או
16 נותן שירות לקונה באמצעות שלוח, הפועל בשמו של העוסק, רואים את העוסק
17 כמוכר או כנותן השירות לקונה...", היינו, פועלם של השלוח והשלוח במתן שירות
18 לקונה - חד הוא.
- 19.33 מקובלת עליו עמדתו של השופט קירש בעניין אמריקה ישראל כי לא כל מפגש בין
20 עוסק ישראלי, הפועל בשליחותו של תושב חוץ, לבין תושבי ישראל בישראל יגרום
21 להחלת הסייג שבסעיף 30(א)(5) לחוק. לדוגמא, כאשר העוסק הישראלי מכנס
22 לקוחות בישראל למפגש שכל מטרתו קידום מכירות של מוצר או שירות של תושב
23 החוץ - "הלקוח הפוטנציאלי הוא מושא לשכנוע ולמאמצי מכירה ואין לומר לגביו כי
24 הוא מקבל שירות בשל כך" (שם, פסקה 50).
- 25 השאלה היא, מה התמונה המצטיירת בענייננו, לאור העובדות שהוכחו, והאם
26 המפגשים בין תושבי ישראל לבין המערערת נועדו לשרת את תושב החוץ בלבד או גם
27 את התושבים בישראל ואם ניתן שירות, האם הוא זניח וטפל באופן שאינו שולל את
28 ההטבה.
- 29.34 כאן המקום לציין, כי נוסחו של סעיף 30(א)(5) לחוק מלמד עליו, שאם חל הסייג
30 הקבוע בו (מתן שירות לתושב ישראל בישראל), תישלל ההטבה של מס אפס לחלוטין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 ולא תינתן כלל. הסעיף אינו מאפשר לייחס את התמורה, בין השירות הניתן לתושב
 2 החוץ לבין השירות הניתן לתושב ישראל, באופן שההטבה תיוחס לתמורה בגין
 3 השירות לתושב חוץ. לפי הסעיף, אם ניתן שירות לתושב ישראל בישראל, ושירות זה
 4 אינו טפל או נלווה, "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ" ולא תינתן ההטבה כלל. זהו
 5 כלל בינארי המביא לתוצאה של "שחור או לבן" וספק בעיניי אם הוא מייצג את
 6 התוצאה הראויה כאשר אין עסקינן בנסיבות של פיקציה או מלאכותיות (אינני
 7 מתכוונת למצבים בהם השירות לתושב החוץ הוא בעצם מתן השירות לתושבי
 8 ישראל בישראל).
- 9 לעומת זאת, יישום ההטבה מכוח סעיף 30(א)(7) לחוק ("מתן שירות בחוץ לארץ")
 10 מאפשר פיצול בין השירות שניתן מחוץ לישראל לבין השירות שניתן בישראל, אך
 11 לכך אדרש בהמשך הדברים, במסגרת טענתה החלופית של המערערת.
- 12 35. ניתן לסכם ולומר כי, במקרה של מתן שירות על ידי תושב חוץ לתושבי ישראל
 13 בישראל, באמצעות סוכן או שלוח שהינו עוסק ישראלי, תינתן ההטבה של שיעור
 14 אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק רק במקרים בהם השירות בישראל ייחשב כזניח וכטפל
 15 וכאשר הוא אינו מהווה בעצמו את מתן השירות לתושב החוץ.
- 16 36. למען שלמות התמונה אזכיר שתי הוראות חוק נוספות הקשורות לסעיף 30(א)(5)
 17 לחוק. האחת, תקנה 12א(א) לתקנות מע"מ הקובעת כי "לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק
 18 לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל..." (תקנה זו אינה
 19 רלוונטית לענייננו שכן אין מחלוקת כי חשבונות הבנק מצויים מחוץ לישראל)
 20 והשנייה, תקנה 12א(ג) לתקנות מע"מ הקובעת כי "לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק לא
 21 יחול שיעור אפס על שירות שניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות
 22 לתושב חוץ אחר בעת שהותו בישראל..."
- 23 לתקנה 12א(ג) לתקנות מע"מ החלה בענייננו אדרש בהמשך.

יישום בנסיבות העניין

- 24
- 25 37. המערערת טוענת כי זכאית לשיעור מס אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק.
- 26 יובהר כי נטל ההוכחה והשכנוע להוכחת שיעור אפס מוטל על כתפי המערערת. כלל
 27 ידוע הוא שעוסק הטוען להקלה או לפטור ממס, עליו הנטל להוכיח כי מתקיימים
 28 בעניינו התנאים המזכים אותו להקלת המס (ע"א 852/86 פ"ש ירושלים נ' מ.ל.ל.
 29 חיפה עיבוד נתונים אלקטרוניים בע"מ (17.5.1989)). כפי שנראה, להלן, המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 לא עמדה בנטל השכנוע המוטל עליה ולא השכילה להוכיח כי התקיימו התנאים
2 המזכים אותה בשיעור מס אפס.
- 3 38. המערערת מפרטת בסעיף 50 לסיכומיה את הפעולות הנעשות על ידה מול הלקוחות
4 הישראלים בישראל: עריכת כנסי התעניינות ומתן חסות, תרגום לעברית של אתר
5 האינטרנט של תושב החוץ, קיום פגישות עם לקוחות פוטנציאלים ישראלים וסיוע
6 בהחמת לקוחות ישראלים על טפסי התקשרות עם הבנק לפתיחת חשבון.
- 7 המערערת טוענת כי פעולותיה מסתכמות ב"קידום מכירות", ואם ניתן במסגרתן
8 שירות של סיוע בהחמת לקוחות בישראל, הרי שהוא זניח ושולי.
- 9 39. אני מסכימה עם המערערת, כי אם כל פעולותיה בישראל היו מסתכמות בעריכת
10 כנסים ומפגשי התעניינות (כדוגמת אלו שנערכו במלון דן, מסעדת מסה והכנס מטעם
11 מגזין סיגר), כנראה שלא היה בכך כדי לשלול ממנה את ההטבה.
- 12 גם הצגת מצגת אודות פעילות הבנק באותם כנסים, אף אם תורגמה על ידי
13 המערערת מהשפה הגאורגית לשפה העברית, לא היה בה לשנות במיוחד שכן **פעילות**
14 **כזו אינה מגיעה כדי "מתן שירות" ללקוח אינדיבידואלי והיא במהותה קידום**
15 **מכירות מרכולתו של תושב החוץ בישראל**. אם נאמר אחרת, נצמצם את ההטבה לפי
16 סעיף 30(א)(5) לחוק עד כדי ביטולה מספר החוקים ולא לכך הייתה הכוונה.
- 17 40. אולם לאחר שעיינתי בחומר הראיות שהוצג בפניי, בפרוטוקול הדיון מיום 7.9.2016,
18 בתצהירים ובסיכומים (לרבות סיכומי התשובה מטעם המערערת), הגעתי לכלל
19 מסקנה, כי המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח שהיא זכאית להטבת
20 המס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק.
- 21 מסקנתי היא, אפוא, שהמערערת נותנת שירות לתושבי ישראל בישראל ולא ניתן
22 לראותו כזניח או כנלווה לשירות הניתן על ידה לבנק משום שהשירות בישראל הוא
23 בעצם השירות אותו התחייבה לתת לבנק, לפי הסכם ההתקשרות ביניהם.
- 24 41. נקודת המוצא בדיון להלן תהא, אפוא, הוראות הסכם ההתקשרות בין המערערת
25 לבין הבנק שכן לפי סעיף 30(א)(5) לחוק יש לבדוק את פעולותיה של המערערת
26 בישראל לפי "נושא ההסכם".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 לפי הוראות ההסכם (סעיף 3.1), תפקידה של המערערת מתואר במילים "attract" ו-
2 "assist", היינו, "למשוך, לשכנע, לסייע". יש בכך ללמד על תפקיד של מתן שירות
3 המלווה בפעולות ממשיות ומהותיות ולא בתפקיד טכני זניח.
- 4 המערערת התחייבה כלפי הבנק לבצע פעולות ממשיות של "שכנוע" ו"סיוע", ולא
5 בכדי. הכיצד תוכל אחרת לשכנע לקוחות פוטנציאליים בישראל להשקיע את מיטב
6 ממונם בחשבון בנק במדינת גאורגיה? נדרשים לכך מאמצים של ממש והנחת דעתם
7 של אותם לקוחות בדבר הסיכויים, אל מול הסיכונים, הכרוכים בהשקעה זו.
- 8 צודק המשיב, כי העובדה שהמערערת לא צירפה את ההסכם שנערך בינה לבין הבנק
9 משנת 2011, הרלוונטי לרוב תקופת שומת העסקאות, פועל לחובתה באופן שתחול
10 החזקה הפסיקתית לפיה, אילו צורף ההסכם משנת 2011, היה בו כדי לפעול לרעתה
11 (ע"א 55/89 קופל (נהיגה עצמית) בע"מ נ' טלקאר חב' בע"מ (14.11.1990)).
- 12 מחדל זה ייזקף לחובתה של המערערת ואין בטענתה כי לא התבקשה לצרף את
13 ההסכם כדי לרפא את הכשל. כאשר המערערת מסתמכת בטענותיה על הוראות
14 הסכם ההתקשרות שבינה לבין הבנק, היא מחויבת להגיש כראיה את ההסכם
15 הרלוונטי לתקופת השומה, אף מבלי שנדרשה לכך.
- 16 4.2. מנהל המערערת, מר דורון שבל, העיד בחקירה שכנגד כי נערכות במוצע שלוש
17 פגישות עם הלקוח הפוטנציאלי למסירת מידע, למענה על שאלות ולהחתמה על
18 טפסים (פרוטו' עמ' 9 שורות 9-13).
- 19 המערערת טוענת שמדובר במסירת מידע אותו יכול הלקוח להשיג גם בדרך אחרת,
20 כגון באמצעות אתר האינטרנט של הבנק, ולכן אין לומר שהלקוח מקבל ממנה
21 "שירות".
- 22 אינני מסכימה לכך.
- 23 מר שבל העיד כי עיקר המידע הנמסר ללקוח הוא על הבנק עצמו, וזאת כדי להניח
24 את דעתם של הלקוחות הבוחנים את השקעת כספם בגאורגיה, וכך העיד על המידע
25 שנמסר ללקוחות "זה יותר על הבנק עצמו, על דו"חות כספיים, איך זה מנוהל, איך
26 לתת להם יותר ביטחון במדינה, בבנק עצמו, שזה יציב... להסביר להם מי החברת
27 ביקורת, איך הם עושים את הביקורת שלהם, איך הם עומדים בכל הסטנדרטים
28 הבינלאומיים לגבי ניהול הון, יחסי נזילות וכל זה" (פרוטו' עמ' 12 שורות 11-16).
- 29 קשה להלום כי הלקוח היה מצליח לקבל נתונים על דו"חות הבנק, ניהול ההון ויחסי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 נזילות ללא סיוע והסבר של המערערת. בפרט כשמדובר בלקוח "פאסיבי" שצריך
2 לעניין אותו בשירות ולשכנע אותו בכדאיות פתיחת החשבון בבנק. לכן, הצגת
3 הדברים כאילו מדובר רק במסירת מידע של אחוז הריבית ותנאי הפיקדונות, אותו
4 ניתן היה לקבל בדרכים חלופיות, היא פשטנית ולא מדויקת.
- 5 43. זאת ועוד, גם אם עסקינן רק במסירת מידע זמין ומפורסם לכל, הרי יש חשיבות
6 לאופן הנגשתו ללקוח, נוחות מסירתו, אופן הצגתו וכמובן מתן הסברים עליו. בפרט
7 משום שמשימתה של המערערת היא לשכנע את הלקוח לפתוח חשבון בבנק ועליה
8 לעניין אותו במידע שנמצא באתר הבנק באינטרנט ולפשט אותו עבורו, אחרת לא
9 תעשה תפקידה כראוי ולא תצליח בו. כפי שאמר מנהל המערערת, מר שבל, "תמיד
10 יותר קל כשיש מישהו מבין ומסביר לך על המידע" (פרוטו' עמ' 12 שורות 24-25)
11 ובמקום אחר "אנחנו פשוט מגישים את זה בצורה יותר נכונה..." (שם, עמ' 6 שורות
12 27-28) וכן "למסור להם מידע ולשכנע אותם בעצם לחתום על חשבון" (שם, עמ' 10
13 שורה 25).
- 14 44. המערערת מודה, כי היא כתובת למתן מענה לשאלות הלקוחות ולהסברים טרם
15 ההחלטה על פתיחת חשבון הבנק. לדבריה, מטרת שלוש הפגישות היא לאפשר
16 ללקוח, לאחר קבלת המידע הראשוני, לעשות "שיעורי בית" ולחזור לפגישה נוספת
17 עם המערערת לצורך מתן מענה על שאלות.
- 18 בעיניי, זהו תפקידה העיקרי של המערערת ולשם כך שכר הבנק את שרותיה. אין זה
19 סביר שלקוח ישראלי יסכים לשים את כספו בבנק בגאורגיה מבלי לקבל הסברים
20 ברורים והדוקים על הסיכויים והסיכונים בהשקעת כספו. בדיוק לשם כך הוקמה
21 המערערת וזה הערך המוסף שלה בישראל. לכן, יש לראות את המערערת כנותנת
22 "שירות" ללקוחות בישראל ושירות זה אינו זניח כי אם מהותי והוא עיקר תפקידה.
- 23 מנהל המערערת, מר שבל, השיב - בחיוב - על השאלה שנשאל בחקירה שכנגד
24 "עכשיו, אם יש ללקוח שאלה על החוקים, לפני החתימה על החוזה, אתם מעבירים
25 את השאלה לבנק הגאורגי ולאחר שמתקבלת תשובה אתם מוסרים אותה ללקוח,
26 זה התהליך" (פרוטו' עמ' 7 שורות 22-25).
- 27 באשר לסיוע ללקוח המבקש לשפר את שיעור הריבית שהבנק מציע, העיד מנהל
28 המערערת, כי הוא יכול לסייע לו ביצירת קשר ישיר עם המנהלת (שם, עמ' 10 שורות
29 21-22). ספק אם הלקוח היה מצליח ליצור קשר ישיר עם מנהלת בבנק, טרם פתיחת
30 החשבון, ללא סיוע של המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 באתר האינטרנט של המערערת שתורגם לשפה העברית (תדפיסים מהאתר מצורפים
2 כנספח 6 לתצהיר המשיב) כתוב תחת המילים "השער שלך לגאורגיה" בדף הבית -
3 "צור עימנו קשר ונשמח לעמוד לשירותך". בדף "צור קשר" מופיעים שמותיהם של
4 דורון שבל, דירקטור, שלי פיצחדזה, דירקטור ועדית יונגמן, מנהלת המשרד ובצדו
5 של כל שם מופיעים פרטי ההתקשרות הכוללים מספר טלפון נייד וכן כתובת דואר
6 אלקטרוני. עולה, אפוא, שהמערערת מעמידה את שירותיה ללקוחות בישראל תוך
7 מתן יחס אישי, מזמין ונוח.
- 8 45. המערערת גם מודה (סעיף 50.4 לסיכומים) כי היא נותנת סיוע בהחתמת לקוחות
9 ישראלים על טפסי פתיחת חשבון אלא שלטענתה מדובר ב"שירות זניח ובלתי
10 ממשלי". גם לכך אינני יכולה להסכים.
- 11 לו תפקידה של המערערת היה מתמצה באיתור לקוחות ובבירור כי מדובר בלקוח
12 אמיתי, למניעת פיקציות, יתכן והיה צדק בטענתה. אולם אלו אינם פני הדברים.
- 13 מנהל המערערת, מר שבל, העיד בחקירה שכנגד כי, לאחר שהמערערת מוודאת כי
14 מאחורי שמות הלקוחות נמצאים "בני אדם", היא לא מסתפקת בכך אלא "אנחנו
15 נותנים להם את האופציה לחתום פה בארץ על המסמכים במקום לטוס לגאורגיה.
16 אז בעצם אנחנו עושים את, יותר קל בשביל ויעיל בשביל לקוחות [הנוסח במקור -
17 י"ס]" (פרוטו' עמ' 7 שורות 11-13).
- 18 השירותים שנותנת המערערת כוללים גם הגעה ללקוח עצמו, על מנת להחתימו על
19 הטפסים, וכן מתן מענה על שאלות טרם החתימה הסופית. מענה זה כולל גם משלוח
20 שאלות לגאורגיה וכמובן שליחת טפסי החתימה ומעקב אחר הגעתם ליעדם (פרוטו'
21 עמ' 7; עדות מר שבל בחקירתו ברשות המיסים, נספח 5 לתצהיר המשיב, דף 2
22 שורות 9-18).
- 23 מנהל המערערת, מר שבל, העיד על עצמו כי "ראשית כל, אני בא מהתחום של
24 ההשקעות הרבה שנים לפני, לא היה פעם ראשונה, עבדתי המון פה בארץ וגם
25 בחו"ל אז זה היה אחד מהסיבות שרצו שאני אהיה פה מנהל, אני יש לי כבר 10
26 שנים ניסיון בזה..." (פרוטו' עמ' 6 שורות 6-8).
- 27 לו היה ממש בטענותיה של המערערת כי פעולותיה בישראל הינן טכניות וזניחות,
28 מדוע נזקקה לשירותיו הברוכים של מנהל עתיר ניסיון בתחום ההשקעות?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 46. המערערת מציינת כי אינה מקבלת תמורה מהלקוחות הישראלים ויש בכך ללמד כי
2 אינה נותנת להם "שירות". כמו כן, התמורה לה היא זכאית מהבנק אינה תלויה
3 בשיעור תושבי ישראל הפותחים חשבונות בבנק.
- 4 לעמדת המערערת, היא מקבלת תמורה מהבנק עבור שירותיה במתכונת של COST+,
5 היינו, החזר עלויות בתוספת מרווח של 7%. לפי סעיף 4.1 להסכם ההתקשרות, היא
6 זכאית לעמלה רבעונית קבועה בסכום של 122,000 דולר ואינה זכאית לעמלה נוספת
7 התלויה בהיקף התקשרותם של הלקוחות הפוטנציאלים עם הבנק. כמו כן, כל
8 הכנסתה נובעת ממתן השירותים לבנק וזכאותה לבונוס שנתי בשיעור של עד שתי
9 משכורות היא פועל יוצא של מדיניות התגמול של הבנק ולא של היקף פתיחת
10 החשבונות בבנק.
- 11 כפי שציינתי קודם, העובדה שהמערערת לא מקבלת תמורה ישירה מהלקוחות
12 הישראלים אינה מוכיחה שהיא לא נותנת להם שירותים. תמורה יכולה להינתן גם
13 בעקיפין או על ידי אחר. את אופן תגמול המערערת עבור שירותיה יש להבין על רקע
14 היותה "חברת בת" בשליטתו המלאה של הבנק. מה גם שהמערערת לא הסבירה
15 מהי אותה מדיניות תגמול של הבנק על פיה ניתנו הבונוסים השנתיים לעובדיה ולכן
16 אין לי אלא להסיק, לפי שורת ההיגיון והשכל הישר, שהם ניתנו למערערת על
17 הצלחתה במשימה שהוטלה עליה, היינו, גיוס הלקוחות בישראל (סעיף 3.1 להסכם
18 ההתקשרות).
- 19 47. המערערת מנסה לבסס את טענתה על אינדיקציות נוספות. למשל, שאינה צד להסכם
20 ההתקשרות בין הבנק לבין הלקוחות שהחליטו לבסוף לפתוח חשבון בנק; שאינה
21 רשאית לנהל משא ומתן על תנאי ההתקשרות עם הבנק; שאינה בעלת רישיון לעסוק
22 בתחום יעוץ השקעות ואינה בעלת היתר למתן שירותים בנקאיים.
- 23 מלבד העובדה שטענות אלו נטענו בעלמא ולא נתמכו בראיות מהימנות, כגון צירוף
24 הסכם ההתקשרות בין הלקוח לבנק המעיד כי המערערת אינה צד לו, אין בכך לדעתי
25 כדי לשנות. כפי שכבר קבעתי לעיל, די בשירותים שנתנה המערערת לתושבי ישראל
26 בישראל כדי להצדיק את שלילת ההטבה.
- 27 48. במהלך הדיון בהשגה הוסיפה המערערת טענה לפיה היא מגייסת שלושה סוגי
28 לקוחות: לקוחות זרים בחו"ל; לקוחות ישראלים עם חשבונות בנק זרים; לקוחות
29 ישראלים עם חשבונות בנק ישראלים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 המערערת צרפה מכתב מיום 20.10.2015, חתום על ידי המשנה למנכ"ל הבנק (Paata)
- 2 Gadzadze), המאשר כי שיעור חשבונות הבנק שנפתחו עבור אזרחי ישראל היה נמוך
- 3 מהסך הכולל של החשבונות שנפתחו, כפועל יוצא משירותיה של המערערת בשנים
- 4 2011-2014 (נספח ב' לתצהיר המערערת). המערערת מבקשת ללמוד מכך שמרבית
- 5 הלקוחות איתם נפגשה היו תושבי חוץ.
- 6 המערערת חזרה על נתונים אלו בסעיף 11 לסיכומיה והוסיפה את נתוני הלקוחות
- 7 שאינם אזרחי ישראל.
- 8 אני מוצאת טענה זו פגומה בכמה וכמה היבטים אותם אפרט להלן:
- 9 א. צודק המשיב כי על המסמך, נספח ב' לתצהיר המערערת, חתום אדם שלא הוגש
- 10 תצהיר מטעמו, הוא לא הובא לעדות ולא נחקר ולכן אין לקבל את המסמך
- 11 כראיה במשפט.
- 12 ב. גם לגוף העניין אין ללמוד מהמסמך דבר וחצי דבר התומך בטענת המערערת.
- 13 ג. המסמך מתייחס ל"אזרחות" של הלקוחות בעוד שהמבחן הרלוונטי לפי סעיף
- 14 30(א)(5) לחוק הוא מבחן ה"תושבות". לכן, יתכן ומי שנמנה כ"אזרח לא
- 15 ישראלי" הוא בעצם "תושב ישראל" שפתח חשבון בבנק עם דרכון זר. המערערת
- 16 מציינת כי הנתונים מאומתים על ידי מרשמי חשבונות מוניציפאליים המבוססים
- 17 על כתובת המגורים של הלקוח אולם צודק המשיב כי נתון זה לא הוכח על ידה
- 18 מעולם ואף מהווה הרחבת חזית אסורה.
- 19 ד. המסמך מתייחס רק ללקוחות שפתחו חשבונות בבנק ולא לכל אלו שניתנו להם
- 20 שירותים על ידי המערערת אך בחרו אחרת. אזכיר כי העמלה שקיבלה המערערת
- 21 היא בגין כל שלבי עבודתה בישראל לרבות בגין השירותים שניתנו על ידה ולא
- 22 צלחו. מנהל המערערת גם העיד כי הוא נפגש עם לקוחות רבים שבסופו של יום
- 23 לא חותמים על פתיחת חשבון (פרוטו' עמ' 17 שורות 19-20). משמעות הדברים
- 24 היא שהנתונים במסמך שבנספח ב' אינם משקפים את מכלול השירותים של
- 25 המערערת בישראל.
- 26 ה. המערערת לא הוכיחה כי הלקוחות שאינם אזרחי ישראל קיבלו את השירות
- 27 מחוץ לישראל. אם לקוחות אלו קיבלו את השירות בישראל, הרי גם אם הם
- 28 תושבי חוץ, תחול תקנה 12א לתקנות הקובעת כי ההטבה לפי סעיף 30(א)(5)
- 29 לחוק לא תחול על שירות הניתן לתושב חוץ בעת שהותו בישראל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי היא נתנה את השירותים
2 מחוץ לישראל ובמיוחד את היקפם של שירותים אלו.
- 3 אזכיר כי לפי סעיף 3.1 להסכם השירותים, התחייבותה של המערערת הייתה
4 לתת את השירותים "בישראל" ואם היא טוענת כי נתנה שירותים מחוץ לישראל
5 עליה להתכבד ולהוכיח, בראיות אובייקטיביות ומהימנות, כי כך אכן היה.
6 המערערת לא עמדה בנטל זה, לא לעניין עצם השירותים בחו"ל ולא לעניין
7 היקפם.
- 8 ו. גם לפי המסמך עצמו, בשנים 2011-2012 שיעור האזרחים הישראלים היה גבוה
9 משיעור האזרחים הלא ישראליים.
- 10 ז. בכל מקרה, שיעור החותמים בעלי אזרחות ישראלית נע סביב שיעור של כ-30%,
11 כך שאין מדובר בשיעור זניח וטפל.
- 12 ה. העמלה שקיבלה המערערת מהבנק היא בגין השירותים שניתנו על ידה
13 ב"ישראל" (סעיפים 3.1 ו-4.1 להסכם השירותים), כך שאפילו נכונה טענתה, כי
14 ניתנו על ידה שירותים לאזרחים לא ישראליים ואפילו שירותים אילו ניתנו מחוץ
15 לישראל, התמורה בגינם אינה מגולמת בעמלה זו.
- 16 49. אציין שהמקרה שבפניי אינו מקרה טהור של תושב חוץ המבקש למכור את מרכולתו
17 בישראל וניעזר לשם כך בשירותים של עוסק ישראלי. פתיחת חשבון הבנק לא
18 משרתת רק את האינטרסים של הבנק אלא גם את האינטרסים של הלקוחות
19 הישראליים, אף אם הם לא יזמו את השירות ואף אם לא הזמינו את שירותי
20 המערערת. מקובלים עלי דבריו של מר רוט, המצהיר מטעם המשיב, בהקשר זה:
21 "אם אני צריך לזהות את הצרכים של הישראלי אז בוא נגיד ככה, הריבית הנמוכה
22 במהלך השנים האחרונות והריבית שמציע הבנק, אני חושב שכל ישראלי שיש לו
23 אינטרס לקבל ריבית קצת יותר גדולה על הפיקדונות שלו ואם בא מישהו ומציג לו
24 את הבנק ואומר לו, תשמע, האינטרס שלך ואינטרס שלנו משותף, האינטרס שלך
25 זה להגדיל את החשבון בנק שלך ואינטרס שלנו זה שתהיה בעל פיקדון אצלנו. כן,
26 זה אינטרסים משותפים של הישראלי ושל הבנק ושל החברה" (פרוטו' עמ' 35
27 שורות 20-25).

28 זכאות המערערת למס בשיעור אפס – סעיף 30(א)(7) לחוק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 50. סעיף 30(א)(7) לחוק קובע כי יחול שיעור מס אפס ב"מתן שירות בחוץ לארץ בידי
2 **עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל".**
- 3 עניינו של הסעיף בעוסק ישראלי, שבדרך כלל נותן שירותים בישראל, שנתן בנסיבות
4 מסוימות את השירות מחוץ לישראל. תנאי ברור העולה מהסעיף לקבלת ההטבה
5 הוא שהשירות ניתן ונצרך כולו בחו"ל.
- 6 תכלית הסעיף היא לעודד עוסקים ישראלים, שברגיל פועלים בישראל, להתחרות
7 בנותני שירותים בחו"ל כאשר הם נותנים את השירות מחוץ לישראל.
- 8 51. בע"מ (ב"ש) 1506/08 א. גמיש שירותי כ"א בע"מ נ' מע"מ אשדוד (2.8.2012) נקבע
9 כי אם על שירות מסוים חל הסייג שבסעיף 30(א)(5) לחוק ממילא ברור שמדובר
10 בשירות שניתן בישראל ולכן לא יחול סעיף 30(א)(7) לחוק העוסק במתן השירות
11 מחוץ לישראל.
- 12 52. בעניין **אמריקה ישראל** דחה בית המשפט את תחולת סעיף 30(א)(7) לחוק וקבע כי
13 תפקידה של המערערת התמצה בארגון שלבי הגיוס הקודמים ליציאת המדריכים
14 לחו"ל. בכל שלבי הגיוס המדריכים היו בישראל וצרכו את שירותיה של המערערת
15 בישראל ולכן אין בסיס לטענתה כי נתנה את שירותיה בחו"ל. לאור זאת נדחתה
16 הטענה כי היא זכאית להטבה לפי סעיף 30(א)(7) לחוק.
- 17 53. בע"מ 54886-09-11 **אופקים איחוד עוסקים ואח' נ' מנהל מע"מ אשדוד**
18 (21.10.2013) (להלן: "**עניין אופקים**") קבע בית המשפט כי "**תפקיד המערערת אינו**
19 **מוגבל למתן שירות בחו"ל, שכן כאמור מנהל המערערות העיד שהוא מלווה את**
20 **נציגי המבטחות בעת שהותם בישראל. לכן, אין ממש בטענת המערערות לפיה יש**
21 **להחיל את סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ" (סעיף 10).**
- 22 54. אינני רואה עין בעין עם קביעת בית המשפט בעניין **אופקים**. לטעמי, אין לומר כי בכל
23 מקרה בו חל הסייג שבסעיף 30(א)(5) לחוק, בעקבות מתן השירות בישראל, יש
24 להסיק, מינה וביה, שלא תחול ההטבה לפי סעיף 30(א)(7) לחוק.
- 25 באופן כללי, כאשר מדובר בעוסק ישראלי שיש לו שני מגזרי פעילות, האחד בישראל
26 והשני מחוץ לישראל אין כל מניעה, כי, לגבי השירותים הניתנים על ידו **מחוץ**
27 **לישראל**, תחול ההטבה לפי סעיף 30(א)(7) לחוק. אינני קובעת מסמרות בשאלה מתי
28 נראה שירות כניתן "מחוץ לישראל" ובשאלה כיצד יבוצע הייחוס בין השירותים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

1 השונים. את הדיון בשאלות אלו אשאיר לעת מצוא שכן אינני נדרשת לכך בערעור
2 זה.

3 עם זאת, לגבי השירותים הניתנים על ידי העוסק בישראל, לא תחול ההטבה לא לפי
4 סעיף 30(א) לחוק ולא לפי סעיף 30(א)(7) לחוק. בכך שונה ענייננו מעניין ת"מ 124-
5 08 גווילי יהושע ואח' נ' אגף המכס ומע"מ (21.6.2010), עליו הרחיבה המערערת
6 בסיכומיה, ואיני רואה צורך להידרש לו.

7 יישום בנסיבות העניין

8 55. המערערת טוענת טענה חלופית לפיה היא זכאית להטבה לפי סעיף 30(א)(7) לחוק
9 בגין השירותים הניתנים על ידה מחוץ לישראל.

10 לטענתה, מאחר שהיא הנציגות היחידה של הבנק מחוץ לגאורגיה, עובדיה נוסעים
11 לחו"ל ופוגשים אזרחים זרים שבסופו של יום פותחים חשבונות בבנק.

12 המערערת מפנה למסמך שצורף כנספח ב' לתצהיר מטעמה ומציעה לייחס את
13 השירותים הניתנים על ידה בחו"ל ובישראל לפי היחס בין האזרחים
14 הזרים/האזרחים הישראלים לכלל האזרחים שפתחו חשבונות בבנק שכן לדבריה
15 "ניתן להניח הנחה הגיונית כי שיעורם זהה פחות או יותר ליחס העסקאות השווה
16 ליחס בין האזרחים הישראלים שפתחו חשבון לבין יחס כלל הלקוחות שפתחו
17 חשבון" (סעיף 91 לסיכומים מטעם המערערת).

18 56. חוששני, שאין בסיס לטענה זו ודינה להידחות.

19 57. ראשית, טענה זו נטענה על ידי המערערת לראשונה בסיכומיה ומהווה הרחבת חזית
20 אסורה. ממילא גם לא היה בידי המערערת להוכיח אותה כדבעי.

21 58. המערערת לא הוכיחה את נסיבות נסיעותיה לחו"ל, ככל שהיו כאלה, שכן אין לפנינו
22 אלא את עדות מנהל המערערת בעניין זה (פרוטו' עמ' 19 שורה 28, עמ' 20 שורה 3)
23 והיא אינה נתמכת בראיות אובייקטיביות. כמו כן לא הוברר מה מהות השירותים
24 שניתנו שם ולמי ניתנו. ההפניה למסמך שבנספח ב' לא תסייע למערערת שכן לא
25 הוכח על ידה שהשירותים שניתנו לאזרחים הזרים ניתנו מחוץ לישראל (וראו תקנה
26 12א(ג) לתקנות). כשנשאל מנהל המערערת על היקף השירותים בחו"ל השיב "לא
27 יכול להגיד בדיוק" (פרוטו' עמ' 20 שורה 10).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

- 1 הנחת המערערת, בסעיף 91 לסיכומיה, כי שיעור האזרחים הזרים שפתחו חשבון בנק
2 מעיד על שיעור העסקאות מחוץ לישראל, אין לה על מה לסמוך ואין בינה לבין היגיון
3 ושכל ישר ולא כלום. מדובר בעניין עובדתי שיש להוכיחו. משלא הוכחה הטענה, יש
4 לדחותה.
- 5 59. אפילו אקבל את טענת המערערת, כי השירותים לאזרחים הזרים ניתנו מחוץ
6 לישראל, יש לזכור כי העמלה ששולמה לה, לפחות על פי הסכם ההתקשרות, אינה
7 בגין שירותים אלו. לפי ההסכם, העמלה ניתנה עבור מתן שירותים בישראל (סעיפים
8 3.1 ו- 4.1 להסכם ההתקשרות). אם המערערת טוענת בניגוד לכתוב בהסכם, מוטל
9 עליה נטל מוגבר להוכיח זאת והיא לא עמדה בכך.
- 10 לאור זאת, אין לייחס את העמלה, או חלקה, לשירותים מחוץ לישראל ואין להעניק
11 למערערת את ההטבה מכוח סעיף 30(א)(7) לחוק.
- 12 60. מר רוט, המצהיר מטעם המשיב, העיד כי המשיב היה נכון להעניק למערערת את
13 ההטבה מכוח סעיף 30(א)(7) לחוק אילו הייתה מוכיחה את התשומות בהן עמדה
14 במתן השירותים ללקוחות מחוץ לישראל. לדברי מר רוט: "אני בקשתי את כל
15 ההוצאות שהיו לך לצורך גיוס לקוחות בחו"ל וכל ההוצאות שהיו לך לצורך גיוס
16 לקוחות ישראלים ואם אנחנו נראה שזה לקוחות שגויסו בחו"ל, מה שאנחנו נעשה,
17 הקוסט פלוס שהיה לך כדי לגייס אותם יהיה בשיעור מס אפס" (פרוטו' עמ' 34
18 שורות 6-9).
- 19 המערערת לא נענתה להצעת המשיב ולא סיפקה את הנתונים על שיעור התשומות
20 הזרות (שעל מרווח של 7% מתוכם הייתה זכאית לשיעור אפס) והסתפקה בהנחה
21 עלומה כי שיעור זה זהה לשיעור האזרחים הזרים שפתחו חשבון בנק. לכן אין לה
22 אלא להלין על עצמה.

23 טענת המערערת על כפל מס

- 24 61. המערערת טוענת כי בגין העמלה המשולמת לה על ידי הבנק, משולם מס עקיף
25 בגאורגיה בשם Reverse Charge Vat ולכן הטלת מע"מ על המערערת מהווה כפל
26 מס. לטענתה, תושב חוץ הנותן שירותים בגאורגיה, מבלי שיהיה לו שם מספר רישום
27 לצורכי מס ומוסד קבע, יש לשלם בגינו מס בגאורגיה.
- 28 62. גם טענה זו מעולם לא הוכחה על ידי המערערת ונטענה בעלמא ללא כל ביסוס של
29 הדין הזר והראיות התומכות בטענה ולכן לא ניתן להידרש לה ודינה להידחות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

63. במאמר מוסגר, ומבלי לקבוע מסמרות, אציין כי שמו של המס, בהנחה שאכן הוטל ושולם, מעיד עליו כי הוא דומה במהותו למס המוטל בישראל, בסיטואציה ההפוכה, לפי תקנה 6ד לתקנות מע"מ (חשבונית עצמית שמוציא הקונה). תקנה זו קובעת כי **"נעשתה עסקה בישראל, והמוכר או נותן השירות הוא תושב חוץ, תחול חובת תשלום המס על הקונה, זולת אם ברשותו של הקונה חשבונית בשל העסקה. לעניין זה יחולו הוראות תקנה 6ג(ד) בשינויים המחויבים"**.
משמע, הקונה (הבנק תושב החוץ בענייננו) מחויב בהוצאת חשבונית עצמית (שכן נותן השירותים הוא תושב חוץ, המערערת בענייננו) אך הוא מזדכה על מס התשומות הגלום בה כך שאין מדובר בכפל מס אמיתי,

10 שומת התשומות

64. המשיב הוציא למערערת שומת מס תשומות בסכום של 8,480 ש"ח (קרן) לאור העובדה שהמערערת דרשה בניכוי מס תשומות בסכום זה בגין אירוח של 66 אורחים במסעדת "מסה" בתל-אביב וזאת בניגוד לקבוע בתקנה 16 לתקנות מע"מ.
65. תקנה 16 לתקנות מע"מ קובעת **"לא יהא ניתן לניכוי מס תשומות בשל הוצאות אירוח, פרט לניכוי מס תשומות על הוצאות לאירוח אדם מחוץ לארץ"**.
66. לטענת המשיב, תקנה 16 קובעת הסדר מיוחד לפיו אין לנכות מס תשומות בשל הוצאות אירוח אלא אם מדובר באירוח של אדם מחו"ל וזאת גם בהנחה שההוצאה הוצאה לצורכי העסק ולשימוש בו. לעמדת המשיב, המערערת לא טענה ולא הוכיחה כי מדובר באירוח של אנשים מחו"ל ולכן אינה זכאית לניכוי מס התשומות.
67. המערערת טוענת כי כל תשומותיה נמכרות באופן ספציפי לבנק תושב החוץ והיא משמשת אך "צינור". לאור הקשר החד ערכי בין תשומותיה לעסקאותיה של המערערת יש לקבוע כי אצל עוסק כדוגמת המערערת, העובד בשיטת הקוסט פלוס, אין מדובר בתשומות בשל אירוח אלא מדובר בתשומות הנרכשות לצורך מכירתן ולפיכך הן מותרות בניכוי ואינן מוגבלות על ידי תקנה 16 לתקנות מע"מ.
68. סעיף 38 לחוק קובע כי **"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין..."**.
סעיף 41 לחוק קובע כי **"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס"**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

1 סעיף 30(ב) לחוק קובע כי "מי שחל עליו מס בשיעור אפס, דינו לעניין חוק זה
2 והתקנות על פיו כדין חייב במס".

3 69. גם אם אקבל את טענת המערערת, לפיה מכרה לבנק את תשומת האירוח שכן
4 תשומה זו כלולה בתקציב הרבעוני שהיא מקבלת מהבנק המחושב לפי שיטת
5 ה"קוסט פלוס", לא יהיה בכך לסייע לה.

6 זכאותה העקרונית של המערערת לניכוי התשומה כפופה למגבלות הרגילות שבחוק
7 ובתקנות ובפרט להסדר המיוחד שמציבה תקנה 16 לתקנות לפיה הניכוי ינתן רק
8 בגין אירוח של אדם מחו"ל.

9 המערערת לא הוכיחה שהאירוח במסעדת "מסה" היה של אורחים מחו"ל.

10 70. מכאן, ששומת התשומות הוצאה למערערת לא בגלל העדר חשבונית על מכירת
11 התשומה לבנק וגם לא בגלל חיובה בשיעור אפס על עסקאותיה אלא משום שלא
12 הוכיחה שהתשומה הייתה בגין אירוח של אורחים מחו"ל, בהתאם לדרישה
13 הספציפית שבתקנה 16 לתקנות מע"מ. (וראו עדות המצהיר מטעם המשיב, פרוטו'
14 עמ' 29 שורות 18-19). אשר על כן אני קובעת כי שומת התשומות הוצאה כדין.

15 **סוף דבר**

16 הערעור נדחה.

17 המערערת תישא בהוצאות המשיב בסכום של 25,000 ש"ח. סכום זה יצבור הצמדה וריבית
18 אם לא ישולם תוך 30 ימים מהיום.

19

20

21

22 ניתן היום, ב' שבט תשע"ז, 29 ינואר 2017, בהעדר הצדדים.

23

י'רדנה סרוסי, שופטת

24

25

26

27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ינואר 2017

ע"מ 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' ממונה מע"מ אזורי גבעתי

1

2

3