

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

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

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

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

נגד

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

ספרות:

[א' ברק, פרשנות במשפט, כרך א, תורת הפרשנות הכללית \(1992\)](#)
[אהרן נמדר, מס ערך מוסף \(חלק ראשון, מהד' חמישית, חושן למשפט, 2013\)](#)

חקיקה שאוזכרה:

[חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975: סע' 1, 2, 30, 30\(א\), 30\(א\)\(1\), 30\(א\)\(2\), 30\(א\)\(3\), 30\(א\)\(4\), 30\(א\)\(5\), 30\(א\)\(6\), 51, 116, פרק ט' לחוק](#)

[פקודת המכס \[נוסח חדש\]](#)

[פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\] - לא מרובד](#)

[תקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976: סע' 1, 2, 6, 7, 12\(א\), 12\(א\), 12\(א\), 12\(א\), 12\(א\)](#)

[תקנות מס ערך מוסף \(רישום\), תשל"ו-1976](#)

[תקנות המכס, תשכ"ו-1965: סע' 6](#)

מיני-רציו:

* המעוררת אינה זכאית להטבות המס שבסעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף בגין תקבולים שהתקבלו מתושבת חוץ, ודווחו למע"מ בשיעור אפס. פסק הדין עוסק בפרשנות ההטבה של מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף למי שמייצא לתושב חוץ.

* מסים – מס ערך מוסף – שיעור המס

* מסים – מס ערך מוסף – פטור ממס

* מסים – מס ערך מוסף – חבות במס

המערערת הגישה ערעור שעניינו בהחלטת המשיב בהשגה להטיל מס על תקבולים שקיבלה המערערת מתאגיד זר, אשר לטענת המערערת חל עליהם מס ערך מוסף בשיעור אפס, בהתאם להוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף. המדובר בחיוב המערערת במס עסקאות, בגין תקבולים שהתקבלו מתושבת החוץ, החברה האם, Applause App Quality Inc. ודווחו למע"מ בשיעור אפס. המחלוקת בית הצדדים היא האם עסקאות אלה חייבות במס ערך מוסף, כעמדת המשיב, או שהמערערת זכאית להטבת המס שבסעיף 30(א)(5) לחוק, כעמדתה.

בית המשפט דחה את הערעור ופסק כלהלן:

סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ קובע הטבה של מס בשיעור אפס בעסקאות למתן שירות לתושב חוץ. משמעות הטבת מס בשיעור אפס היא, כי העוסק זכאי לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות וזאת למרות שהוא אינו משלם מס ערך מוסף בגין העסקה.

כשמקבל השירות העיקרי הוא תושב חוץ, גם אם תושב ישראלי נהנה מהשירות באופן משני, לא יחול הסייג שבסעיף 30(א)(5). אי לכך נוצר קושי בקביעה מי הנהנה העיקרי מהשירותים ומי הנהנה המשני בשל אותה עסקה. לכן תוקן החוק ונקבע כי כאשר שירות ניתן הן לתושב חוץ והן לתושב ישראלי תישלל ההטבה של מס ערך מוסף בשיעור אפס. על כן, שאלת זהותם של הנהנה העיקרי והנהנה המשני מהשירות אינה רלוונטית יותר, היות ודי בכך שקיים גם תושב ישראלי שנהנה מהשירות, בכדי לשלול את ההטבה הגלומה בסעיף 30(א)(5). בפסיקה נקבע כי שירות זניח או בלתי משמעותי לא ייחשב בגדר "שירות" אשר מצדיק את שלילת ההטבה של מס אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק.

במקרה זה, אין חולק שהמערערת סיפקה שירותים לתושבת החוץ, מהם נהנו בפועל גם תושבים ישראליים בישראל. הואיל וכך, נקודת המוצא בערעור זה היא כי המערערת אינה עומדת בגדרי הרישא של סעיף 30(א)(5) ואינה זכאית להטבה בשיעור מס אפס כיוון שהסייג לרישא - הקובע כי במקרה של מתן שירות מעורב, לתושב חוץ ולישראלי, לא ייחשב מתן השירות כשירות לתושב חוץ - חל בעניינה.

ליבת ערעור זה נוגעת, אפוא, לחריג לסייג, האמור בסיפא של סעיף 30(א)(5) ("אלא אם הוא..."), הקובע כי שירות הכלול בערך טובין המיובאים לארץ, לא ייחשב כשירות הניתן לתושב חוץ, ולכן תחול ההטבה בשיעור מע"מ אפס.

המחוקק לא נתכוון כי יבואן של טובין יהיה זכאי להטבה של מע"מ אפס ואילו יבואן של שירותים לא יהיה זכאי לכך וישלם כפל מס. התחקות אחר תכליות החקיקה מביאה למסקנה כי בעניין הסיפא לסעיף 30(א)(5) מדובר בחסר הטעון השלמה. כאמור, פרשנות כזו תומכת בתכליות נוספות של דיני המס: גביית מס אמת ועיקרון השוויון.

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

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

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

פסק דין

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

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

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

העובדות הרלוונטיות

1. המערערת, **אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ**, היא חברת פרטית, אשר הוקמה והתאגדה בישראל בשנת 2014, והרשומה כ"עוסק מורשה" לצרכי [חוק מע"מ](#). המערערת מצויה בבעלות מלאה של חברת **Applause App Quality Inc.** ("החברה האם" "תושבת החוץ") אשר הוקמה והתאגדה בארה"ב.
2. בבעלות תושבת החוץ פלטפורמה דיגיטלית לבדיקות תוכנה לאפליקציות ואתרי אינטרנט, המבוססת על קהילת בודקים מקוונת, קבלני משנה ("הפלטפורמה").
3. מיום היווסדה ועד לאוקטובר 2015, סיפקה המערערת לתושבת החוץ שירותי מחקר ופיתוח בקשר לפלטפורמה. שירותים אלו סופקו לתושבת החוץ בלבד. החל מאוקטובר 2015, הפסיקה המערערת לתת לתושבת החוץ שירותי מחקר ופיתוח והחלה לספק לה שירותי שיווק ומכירות לפלטפורמה האמורה וכן שירותי תמיכה בלקוחות ישראליים, שרכשו את שירותי בדיקות התוכנה מתושבת החוץ. התמורה ששולמה למערערת על ידי תושבת החוץ בגין שירותי השיווק והתמיכה, חושבה על בסיס מודל Cost+.
4. המערערת דיווחה על עסקאותיה עם תושבת החוץ כעסקאות החייבות במס בשיעור אפס בהתאם [לסעיף 30\(א\)5](#) לחוק. בעקבות ביקורת חשבונות שביצע המשיב לתקופות 10-12/2015 - 01-11/2016, וחילוקי דעות בין המערערת והמשיב בעניין תחולת [סעיף 30\(א\)5](#) לחוק, על השירותים שנתנה המערערת לתושבת החוץ, שינתה המערערת את מודל החיוב. על פי מודל החיוב החדש, רוכשת המערערת מהחברה האם את שירותי הפלטפורמה ומוכרת שירותים אלו ישירות ללקוחות הישראליים. אי לכך,

- מחייבת המערערת את הלקוחות הישראליים באופן ישיר עבור שירותי בדיקות התוכנה ומנפיקה להם חשבונית מס.
5. ביום 5.1.2017, הוציא המשיב למערערת שומת עסקאות בסך של 800,982 ₪ (קרן), בנימוק כי שירותי השיווק והתמיכה בלקוחות, אשר סופקו על ידי החברה לתושבת החוץ בתקופת השומה, ניתנו גם לתושב ישראל בישראל בנוסף לתושבת החוץ. לכן על פי הסייג [לסעיף 30\(א\)5](#) לחוק, המערערת אינה זכאית להטבה של מע"מ בשיעור אפס.
6. ביום 19.4.2017 הגישה המערערת השגה על שומת העסקאות שהוציא לה המשיב וביקשה לבטלה (מוצג 5 לתיק המוצגים). ביום 11.5.2017 נערך דיון בהשגה במשרדי המשיב (מוצג 6 לתיק המוצגים).
7. ביום 12.7.2017 דחה המשיב את ההשגה והוציא למערערת שומת עסקאות עדכנית בסך של 821,728 ₪ (מוצג 7 לתיק המוצגים). מכאן, הערעור.

תמצית טענות הצדדים

תמצית טענות המערערת

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

תמצית טענות המשיב

12. אף טענותיו של המשיב מסתמכות על החלטתו בהשגה.

לעניין הטענה העיקרית טען המשיב כי הוראות [סעיף 30\(א\)5 לחוק מע"מ](#) אינן חלות במקרה הנדון. לטענתו, מטרתו של החריג לסייג הייתה למנוע תשלום כפל מס, פעם אחת בשל מתן השירות ופעם שנייה בשל יבוא טובין לישראל, שהשווי שלהם כולל את השירות שניתן לתושב החוץ. לא הוכח שהלקוחות הישראליים מייבאים טובין ולכן אין הם זכאים לשלם מע"מ בשיעור אפס, שכן אין מדובר ביבוא טובין אלא ביבוא שירותים. בנוסף, לא הוכח שהלקוחות הישראליים שילמו מע"מ על ייבוא זה ולכן המערערת אינה זכאית להטבה, כי אין חשש לכפל מס. עוד נטען כי החלת החריג גם על שירותים תרוקן מתוכנו את הסיפא של הסעיף המתייחס ל**פקודת המכס**.

13. עוד נטען כי יש לדחות אף את טענתה החילונית של המערערת, היות והמקרה דנו, שונה עובדתית מהמקרה המתואר בהחלטה 5396/17: ניכוי מס התשומות שהותר בהחלטה הנדונה הסתמך על הנפקת החשבונות של הלקוחות הישראליים, ששילמו מס בשיעור מלא. מנגד, לא הוכח כי הלקוחות הישראליים של תושבת החוץ הנפיקו חשבונות מס ושילמו מס בשיעור מלא.

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

דיון והכרעה

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

”30(א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

[...]

(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם

הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל,..."

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

17. על הרקע לתיקון הסייג בסעיף 30(א) לחוק ועל הטבת המס בשיעור אפס עמד מותב זה בהרחבה בעניין ע"מ (מרכז) 17466-01-12 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות (פורסם בנבו, 28.10.13) ובעניין ע"מ 18831-04-17 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה (פורסם בנבו, 1.8.2019).

18. בקצרה נאמר כי תיקון הסייג בסעיף 30(א) לחוק מע"מ שינה את ההלכה בעניין ע"א 41/96 קסוטו נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד נג' (1) 862 (1999). בעניין קסוטו נקבע כי כשמקבל השירות העיקרי הוא תושב חוץ, גם אם תושב ישראלי הנהנה מהשירות באופן משני, לא יחול הסייג שבסעיף 30(א). אי לכך נוצר קושי בקביעה מי הנהנה העיקרי מהשירותים ומי הנהנה המשני בשל אותה עסקה. לכן תוקן החוק ונקבע כי כאשר שירות ניתן הן לתושב חוץ והן לתושב ישראל תישלל ההטבה של מס ערך מוסף בשיעור אפס (ע"א 8272/16 י.מ.ש. השקעות נ' מ"י מנהל מע"מ, פורסם בנבו, 20.2.19, עמ' 18 ("עניין י.מ.ש השקעות"); אהרן נמדר, מס ערך מוסף, כךך א', מהדורה חמישית, 2013, עמ' 597).

19. הפסיקה לאחר תיקון 23, עמדה על כך כי שאלת זהותם של הנהנה העיקרי והנהנה המשני מהשירות אינה רלוונטית יותר, היות ודי בכך שקיים גם תושב ישראל שנהנה מהשירות, בכדי לשלול את ההטבה הגלומה בסעיף 30(א). עם זאת בעניין י.מ.ש השקעות נקבע כי שירות זניח או בלתי משמעותי לא ייחשב בגדר "שירות" אשר מצדיק את שלילת ההטבה של מס אפס לפי סעיף 30(א) לחוק (עמ' 19 לפסק הדין).

ומן הכלל אל הפרט

20. חוסר בהירות מה עולה מטענות המערערת לעניין השאלה האם קיים "נהנה" ישראלי כפי שפורש בפסיקה, והאם בשל כך חל הסייג לסעיף 30(א) על המערערת. שומה עלינו להבהיר עניין זה בקצרה, על מנת שנוכל לדון בטענות העיקריות.

בכתב ההשגה הפנתה המערערת לפסקי דין של בתי משפט מחוזיים, בהם נקבע כי הואיל והשירות ללקוחות הישראליים היה "זניח וטפל" הרי שהעוסק

רשאי היה לנכות מס תשומות בשיעור אפס. עם זאת, המערערת לא טענה מפורשות כי השירות שניתן ללקוחות הישראליים, בעניינינו, אגב מתן שירות לתושבת החוץ, היה זניח וטפל. טענותיה העיקריות של המערערת התמקדו בזכאותה למס בשיעור אפס, בשל התקיימות החרג לסייג בסיפא של [סעיף 30\(א\)5](#), כמפורט לעיל.

21. המשיב, בהחלטתו, במענה להשגה, שלל את הטענה המרומזת, כי השירות שקיבלו הלקוחות הישראליים מהמערערת היה זניח וטפל, וטען ששירות זה הוא תכלית ההתקשרות בין המערערת לתושבת החוץ ולכן חל הסייג [לסעיף 30\(א\)5](#) והשירות חב במס בשיעור מלא. עם זאת, עיקר ההחלטה נסוב על מענה לטענות המערערת בעניין זכאותה למס בשיעור אפס בשל תחולת החרג לסייג שבסיפא של [סעיף 30\(א\)5](#).

22. אף בכתב הערעור לא טענה המערערת כי היא זכאית להטבת מס בשיעור אפס בשל עמידתה בתנאי הרישא [לסעיף 30\(א\)5](#). עם זאת, המערערת לא הודתה מפורשות בקיומו של נהנה ישראלי אלא ברמיזה ובלשונה: "בעניינינו, הגם שיחול הסייג הנ"ל (הסייג הממעט לרישא [שבסעיף 30\(א\)5](#), א.ס.), תטען המערערת, כי יחול מע"מ בשיעור אפס, לאור הסיפא של סעיף 30(א)5 לחוק" (סעיף 5.1 לכתב הערעור).

23. בנוסף לזה, המערערת דנה בערעור בהרחבה בהתקיימות החרג לסייג שבסיפא של [סעיף 30\(א\)5](#). הטענה המובלעת העולה מהדיון המורחב בסיפא של הסעיף היא, כי המערערת מכירה בכך שקיים נהנה ישראלי נוסף על מקבל השירות הישיר, תושבת החוץ, ולכן עליה לשלם מס מלא. אחרת, לא הייתה המערערת נדרשת לטעון כלל כי היא עומדת בגדרי החרג לסייג, ומכוחו תהיה זכאית למע"מ בשיעור אפס, כטענתה העיקרית בערעור.

24. אי בהירות זו באשר לעמדתה המפורשת של המערערת נמשכה אף כשהחלו הדיונים בבית המשפט. בבקשה מיום 23.1.2019 ביקש המשיב מבית המשפט להורות למערערת להודות בעובדה שקיים נהנה ישראלי וכי המחלוקת העובדתית נסובה על החרג לסייג שבסיפא [לסעיף 30\(א\)5](#). בתשובתה מיום 25.1.2019 סרבה המערערת להודות בעובדה זו והותירה את הנושא לדיוני ההוכחות.

25. כך או כך, בסיכומיה, הבהירה המערערת מהו עיקר המחלוקת, לדעתה: "לב ליבו של ערעור זה הינו בשאלה; האם על עסקאותיה של המערערת חל מס בשיעור אפס נוכח הוראות ס' 30(א)5 סיפא [לחוק מס ערך מוסף](#), התשל"ו – 1975 (להלן; "[חוק מע"מ](#)" או "החוק"), המחיל מס בשיעור אפס מקום בו מחיר השירות הניתן לתושב החוץ מהווה חלק מערך המוצר המיובא, חל בעניינינו".

טענה זו, כאמור מכילה בתוכה הכרה מובלעת בכך שהסייג הממעט של [סעיף 30\(א\)5](#) חל על עניינה של המערערת ולכן היא נזקקת להוכיח כי היא עומדת בגדרי החריג לסייג זה. בסיכומים, כמו בכתב הערעור, לא עלתה הטענה כי המערערת זכאית להטבת מס בשיעור אפס בשל עמידתה בתנאי [סעיף 30\(א\)5](#) רישא, וכן לא נטען כי אין נהנה ישראלי, בנוסף על מקבלת השירותים, תושבת החוץ.

מכאן, שלמרות שהמערערת סירבה להודות בכך מפורשות, הרי שאין מחלוקת אמיתית בינה לבין המשיב בשאלת קיומו של נהנה ישראלי.

26. מן האמור לעיל עולה, כי אין חולק שהמערערת סיפקה שירותים לתושבת החוץ, מהם נהנו בפועל גם תושבים ישראלים בישראל (הלקוחות הישראליים עבורם בוצעו בדיקות התוכנה על ידי תושבת החוץ).

מכתבי הטענות עולה כי המערערת ביצעה שני שירותים עיקריים עבור תושבת החוץ:

א. שיווק ומכירות: "מתקשרת לחברות הייטק שונות מישראל בלבד, עושים כנסים ותערוכות, הולכים לפגישות עם חברות ההייטק, ובזמן הזה הם מנסים לשכנע את חברות ההייטק הישראליות להפוך להיות לקוחות של חברת האם" (עדות מר ג'רמי רום, מנהל הכספים של המערער, במשרדי מע"מ מיום 15.11.2016, עמ' 67-68 לתיק המוצגים)

ב. שירות ותמיכה ללקוחות הישראליים: "איש קשר מקומי לכל פניה של הלקוח בארץ שחתמו על ההסכם" (עדות מר מיכל וינברג, מנכ"ל החברה, במשרדי מע"מ מיום 20.11.16, עמ' 67 לתיק המוצגים). כלומר, לאחר החתימה על החוזה, שמשה המערערת כתובת לשאלות ובידורים עבור הלקוחות הישראליים. לא ניתן לומר על שירות זה, כי היה זניח וטפל, ואין ספק שהמערערת שירתה גם את האינטרסים של הלקוחות הישראליים, נוסף על כך ששירתה את האינטרסים של הלקוחה הישירה, המשלמת, תושבת החוץ.

27. הואיל וכך, נקודת המוצא בערעור זה היא כי שהמערערת אינה עומדת בגדרי הרישא של [סעיף 30\(א\)5](#) ואינה זכאית להטבה בשיעור מס אפס כיוון שהסייג לרישא - הקובע כי במקרה של מתן שירות מעורב, לתושב חוץ ולישראלי, לא ייחשב מתן השירות כשירות לתושב חוץ - חל בעניינה.

28. ליבת ערעור זה נוגעת, אפוא, לחריג לסייג, האמור בסיפא של [סעיף 30\(א\)5](#) ("אלא אם הוא.."), הקובע כי שירות הכלול בערך טובין המיובאים לארץ, לא ייחשב כשירות הניתן לתושב חוץ, ולכן תחול ההטבה בשיעור מע"מ אפס. למען הנוחות אביא את [סעיף 30\(א\)5](#) בשלמותו, וזו לשונו:

"(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא

ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס, לפי העניין;"

ההכרעה בערעור זה תיגזר, אפוא, ממענה על שלוש שאלות עיקריות:

29. השאלה הראשונה - האם יש להחיל את החריג לסייג של סעיף 30(א)(5) -

"אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס", על השירותים שנתנה המערערת לתושבת החוץ?

שאלה זו מורכבת משלוש שאלות משנה:

א. יבוא שירותים בכלל יבוא טובין בסיפא לסעיף 30(א)(5) - חֶסֶר (לקונה) או הסדר שלילי?

ב. יישום - עמידת המערערת בתנאי החריג לסייג בסיפא לסעיף 30(א)(5) (כולל הכרעה בבקשת המערערת להנפקת חשבונית מס מאוחרת).

ג. האם הוצאת חשבוניות עצמיות ע"י הלקוחות הישראליים נעדרת חבות אפקטיבית במס ומה נפקותה?

30. השאלה השנייה - האם כי יש להתיר את חשבוניות המס שהנפיקה המערערת לתושבת החוץ כ"מסמך אחר" לניכוי מס תשומות בידי לקוחות ישראלים, המייבאים את שירותי תושבת החוץ ארצה?

31. השאלה השלישית - האם יש להתיר למערערת להנפיק חשבוניות מס רטרואקטיבית ישירות ללקוחות הישראליים בגין תקופת השומה האמורה, כפי שהיא נוהגת לעשות מאז 12/2016?

דיון והכרעה בשאלת עמידת המערערת בתנאי החריג לסייג בסיפא של סעיף 30(א)(5)

טענות הצדדים

טענות המערערת

32. המערערת טענה כי, הגם שיחול הסייג הממעט לרישא של סעיף 30(א)(5)

לחוק, הרי שיחול מע"מ בשיעור אפס, לאור הסיפא של סעיף 30(א)(5) לחוק. עפ"י הסיפא חל מס בשיעור אפס מקום בו מחיר השירות הניתן לתושב החוץ מהווה חלק מערך הטובין המיובאים. כלומר, התמורה בגין שירותי השיווק אותם סיפקה המערערת לתושבת החוץ מגולמת במחיר אותו גובה תושבת החוץ מהלקוחות הישראליים.

33. לעמדת המערערת, יש לגזור גזירה שווה בין שירות הניתן לתושב חוץ המהווה חלק מערך הטובין המיובאים לבין שירות הניתן לתושב חוץ המהווה חלק מערך השירותים המיובאים. זאת, לאור הרציונאל העומד בבסיס החריג [שבסעיף 30\(א\)5](#) סיפא, המבקש למנוע הטלת כפל מס על רכיב השירות. רציונאל זה משותף הן ליבוא טובין (מוחשי ושאינו מוחשי), והן ליבוא שירותים. העדר אמירה מפורשת בעניין זה אינה אלא לקונה הנובעת מהעדר הסדר חקיקתי מפורש בעניין החלת מע"מ על יבוא שירות בכלל.
34. לטענתה, תימוכין לעמדה זו ניתן למצוא [בחוק מע"מ](#) עצמו אשר נעדר הוראה קונקרטית ומפורשת מכוחה ניתן להטיל חבות במס על יבוא "שירות" בכלל. כידוע, [סעיף 2 לחוק מע"מ](#) מהווה את המקור החוקי להטלת המס והוא מורה מפורשות כי המס יוטל על: "עסקה בישראל" או על "יבוא טובין". כלומר, בהטילו את המע"מ על "עסקה בישראל" הטיל המחוקק את המס על שני מושאים לפעולה החייבת: על מכר של נכסים ועל מתן שירותים. אולם, באשר ל"יבוא" החיוב במע"מ מוטל בגין פעולת ייבוא של "טובין" בלבד ולא על ייבוא "שירותים". לטענת המערערת, נכון להיום, [חוק מע"מ](#) נעדר מקור ספציפי להטלת חיוב במס בגין "שירותים" מיובאים.
35. עוד טענה המערערת כי אומנם במקרה שלפנינו עסקינן ב"שירות" מיובא (שירות בדיקות תוכנה כאמור), אולם, על נקלה ניתן היה לומר כי בדיקות תוכנה אלה יכולות לבוא בגדר "נכס בלתי מוחשי" בהיותן מספקות ידע אודות המוצר אשר נתבקש בבדיקה. זאת, לאור ההגדרה הרחבה שהפסיקה והמלומדים יצקו למונח "זכות" שבהגדרת "טובין" הכוללת בתוכה כל זכות בעלת ערך כלכלי לרבות, ידע, פטנטים, טובת הנאה, וכד'.
36. עוד נטען כי נימוק נוסף מכוחו מתבקשת גזירה שווה בין טובין שמחירם מגלם את מחיר השירות לבין שירות המגלם את מחיר השירות, מתבסס על עקרון הניטרליות בדיני המס לפיו על מערכת המס להיות ניטרלית על מנת שעסקאות דומות לא יושפעו משיטת המיסוי ויביאו לנטל מס שונה.
37. עוד טענה המערערת כי לקוחות הקצה הינם לקוחות ישראליים אשר הזמינו מתושבת החוץ את בדיקות התוכנה הנדרשות למוצריהם. כך, שהתקנה הרלוונטית לענייננו היא [תקנה 6ד. לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 \("תקנות מע"מ"\)](#). היינו, הלקוחות הישראליים בהיותם תושב ישראל, בעצם הזמנתם את השירות מתושב החוץ מייבאים את השירות ארצה, ובהתאם לכך עליהם להנפיק חשבונית מס עצמית שתכלול את המע"מ בגין יבוא אותו שירות.

טענות המשיב

38. המשיב טען כי לשון החוק קובעת כי הסיפא [לסעיף 30\(א\)5](#) יחול במקרה שבו השירות אשר ניתן (במקרה זה מהמערערת לתושב החוץ), כלול בערך הטובין המיובאים לישראל. במקרה דנן לא יובאו טובין כלשהם לישראל אלא יובאו שירותים, ומכאן שהמערערת מבקשת לקרוא את הסעיף כשירות הכלול בערך שירות. זאת, ללא עיגון לשוני וחוקי לכך, מקום בו המחוקק נקט באופן מפורש בסיפא [לסעיף 30\(א\)5](#) לחוק במילה "טובין" ולא שירותים.
39. עוד נטען כי המערערת נמנעה מלהציג או להגיש כראייה מסמך כלשהו על מנת לתמוך בטענתה כי השירותים אותם מספקת המערערת כלולים בערך הטובין אשר יובאו לכאורה על ידי הלקוחות הישראלים.
40. עוד טען המשיב כי גם אם היה מקבל את עמדת המערערת, לפיה יובאו טובין בלתי מוחשיים לישראל, הרי שעל פי הרציונל הקבוע בסיפא של [סעיף 30\(א\)5](#) לחוק, מטרתו היא למנוע הטלת כפל מס. אולם, במקרה דנן, כלל לא הוכח כי הלקוחות הישראלים ייבאו טובין מתושבת החוץ ושילמו את המס, כאמור [בתקנה 12א.א\(א\)](#) לתקנות מע"מ. מדובר בעניין מהותי שיש בו כדי להכריע את הכף, שכן אם לא שולם המס ביבוא הטובין על ידי הלקוחות הישראליים, לא ניתן לבוא ולטעון להתקיימות החרג שבסיפא 30(א)5 לחוק. ואף לא ניתן לטעון שיש כפל מס, כאשר ברור שבפועל המס לא שולם אפילו פעם אחת.
41. למרות שמייצג המערערת אמר בדיון ההשגה כי הוא יבדוק ויוכיח שהלקוחות הישראלים שילמו את המע"מ בעת ייבוא השירותים, עניין זה לא הוכח. המייצג לא התייצב להעיד בבית המשפט על ממצאי בדיקתו וחזקה שעדות זו הייתה פועלת לרעת המערערת. מכאן, שהתכלית של הסיפא [לסעיף 30\(א\)5](#) לחוק אינה מתקיימת.
42. נטען כי הפסיקה הענפה אשר עוסקת [בסעיף 30\(א\)5](#) לחוק קובעת במפורש כי על מערער מוטל נטל כבד להוכיח את עמידתו בתנאי הסעיף. מקל וחומר שעל מערער, אשר מבקש ליהנות מהחרג לסייג רובץ נטל כבד אף יותר.
- עוד נטען כי לא הוצגה רשימת לקוחות ישראליים עדכנית לתקופת החיוב, אלא הוצגה רשימה לא מתוארכת, שכללה גם לקוחות חוץ.
43. עוד טען המשיב כי המערערת מושתקת מלטעון כנגד חיוב המשיב, הואיל והמערערת עצמה מאשרת בסעיף 9 לסיכומיה כי שינתה את שיטת החיוב בעקבות השומה. עולה כי המערערת נועצה במשרד רואי החשבון אשר

אישר את נכונות השומה של המשיב. ברי, כי עוסק אשר משוכנע בנכונות טענותיו וסבור שהוא יכול להוכיח שהשירות כלול בערך הטובין, כאמור בסיפא [לסעיף 30\(א\)5](#), לא היה משנה את שיטת החיוב.

טענות המערערת בתשובה לסיכומי המשיב

44. המערערת טענה כי בקשתה להנפקת חשבונית עצמית מאוחרת בידי לקוחות תושבת החוץ היא הסוגיה העיקרית, שכן עם הוצאת החשבונית העצמית ייסתם הגולל על טענתו המרכזית של המשיב בסיכומיו כי המע"מ לא שולם ביבוא הבדיקות ודין הערעור יוכרע.
45. עוד טענה המערערת כי היא עמדה בנטל ההוכחה כי מחיר השירותים שנתנו לתושבת החוץ כלולים במחיר בדיקות התוכנה המיובאות והביאה כל עד רלוונטי, לרבות את חשבת השכר של תושבת החוץ, גב' ג'סיקה האסקל ("גב' האסקל").
46. עוד נטען כי המערערת, בניגוד לטענת המשיב, כן הוכיחה מיהם הלקוחות של תושבת החוץ וסיפקה רשימה שהוגשה לבית המשפט ונתמכה על ידי עדותה של גב' האסקל.

דיון והכרעה

סעיף [30\(א\)5](#) קובע:

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

- (1) מכירת טובין [...]
- (2) מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ;
- (3) מכירת טובין לבעל מחסן רשוי [...]
- (4) מכירת טובין במחסן רשוי ליוצאים מישראל [...]
- (5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין [פקודת מס הכנסה](#) רואים אותה כתושבת ישראל, אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 [לפקודת המכס](#), לפי העניין;

[...]

א. יבוא שירותים בכלל יבוא טובין [בסעיף 30\(א\)5](#) – הסדר שלילי או חסר (לקונה)?

המסגרת הנורמטיבית

47. השאלה אם הסדר חקיקתי מהווה הסדר שלילי או חֶסֶר חקיקתי היא שאלה פרשנית. בשאלה מתי יש לפרש את שתיקת המחוקק כהסדר שלילי ומתי יש לראותה כשתיקה גרידא יש פסיקה וספרות ענפה. יש ששתיקת המחוקק יכולה להיות רצונית ומכוונת, כלומר המחוקק בחר להסדיר עניינים מסוימים בלבד ותכליתו הייתה לשלול את ההסדר אליו הוא נמנע מלהתייחס - ואז יש לראות בה הסדר שלילי.

יש ששתיקת המחוקק היא מקרית ובלתי מכוונת, ובחינת ההסדר החקיקתי מעלה כי הוא אינו שלם וכי הוא חסר פתרון לבעיה מסוימת ואז מדובר בחֶסֶר, ששומה על בית המשפט להשלימו (דנ"מ יוסף אחמד יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ, פורסם בנבו, עמ' 24-25).

48. בעניין דנא 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' אילנה דמארי (פורסם בנבו, 12.9.2017, "עניין אילנה דמארי" שבה התקבלה, בסופו של יום, עמדת מותב זה) התייחסה כב' השופטת נאור (דעת הרוב) לשאלה מתי שתיקת המחוקק מפורשת כהסדר שלילי ומתי כחֶסֶר שיש להשלימו בפסיקה:

"השאלה אם הסדר חקיקתי מהווה הסדר שלילי היא שאלה פרשנית. היא ממוקדת במשמעותה של בחירתו הנורמטיבית של המחוקק להתייחס לעניינים מסוימים ולהימנע מלהתייחס לעניינים אחרים. הפרשנות שלפיה הסדר נורמטיבי מהווה הסדר שלילי תאומץ במקרים שבהם מסיק בית המשפט כי שתיקתו של המחוקק הייתה מכוונת ותכליתה לשלול את העניינים שאליהם נמנע מלהתייחס (ראו והשוו: ע"א 4628/93 מדינת ישראל נ' אפרופים שיכון ויזום (1991) בע"מ, פ"ד מט(2) 265, 323 (1995)). זו היא "שתיקה מדעת" (ע"א 108/59 פריצקר נ' "ניב" אגודה חקלאית שיתופית של קצינים משוחררים בע"מ (בפירוק), פ"ד יד 1545, 1549 (1960); עניין אבן זוהר, פס' 56). במילים אחרות, הסדר נורמטיבי יפורש כהסדר שלילי מקום שפרשנות זו מגשימה את תכליתו של ההסדר, קרי את רצון המחוקק ואת כוונתו (ע"א 73/50 דעואל נ' פטרזילקה, פ"ד ו 599, 605 (1952); והשוו: ע"ע 663/90 פלוני נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין תל-אביב-יפו, פ"ד מז(3) 397, 404 (1993)). מנגד, ישנם מקרים שבהם המחוקק לא התכוון ליצור הסדר נורמטיבי שהוא הסדר שלילי".

(עמ' 19 לפסק הדין).

49. כב' השופט אהרן ברק מבחין בין חֶסֶד בחוק לבין הסדר שלילי על פי תכנון וכוונת המחוקק:

"חֶסֶד (לאקונה) קיים, כאשר ההסדר המשפטי אינו שלם והוא "זועק להשלמה". שלמותו של ההסדר המשפטי נקבעת על-פי תכליתו הוא. הבחינה אינה חיצונית בהשוואה להסדרים בעניינים דומים בשיטות משפט אחרות אלא פנימית להסדר עצמו. [...]. זאת ועוד: אי-שלמותו של ההסדר אינה נקבעת על-פי בחינתו של משפט רצוי; השאלה אינה מהו ההסדר הטוב שיש לשאוף אליו. אי-שלמותו של ההסדר נקבעת על-פי בחינתו של המשפט המצוי. השאלה הינה מהו התכנון הנורמטיבי המתבקש מתוך ההסדר הקיים, והאם בהשוואה אליו לפנינו אי-שלמות" (פרשנות במשפט- כרך א- תורת הפרשנות הכללית (1992) עמ' 460-461). [...].

"חֶסֶד קיים רק אם הסדר משפטי נועד להיות שלם, אך הוא חסר פיתרון לבעיה מסוימת. כאשר המחוקק ביקש מראש להשאיר תחומים מסוימים מחוץ להסדריו של חוק ספציפי או מחוץ להסדרי החקיקה כולה, אין לומר כי בתחומים אלה קיים חוסר שלמות" (שם, עמ' 466)

50. מכאן, שהמענה לשאלה "הסדר שלילי או חֶסֶד" נעוצה בבחינת תכלית החוק ושלמות ההסדר החקיקתי אליו כיון המחוקק. ומן הכלל אל הפרט:

דיון והכרעה בשאלה הסדר שלילי או חֶסֶד

51. משעה שעקרונות אלו עומדים לנגד עינינו נפנה לבחון את סעיף 30(א)(5):
"5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, [...].
אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס, לפי העניין".
האם הנוסח "שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין" נועד להעניק הטבה במס לנותן השירות, המהווה חלק מערך טובין מוחשיים מיובאים בלבד (כטענת המשיב), או שמדובר בהסדר "הזועק להשלמתו", ויש לגזור גזירה שווה גם לעניין שירות הניתן, המהווה חלק משירותים מיובאים (כטענת המערערת)?

52. הכללים הנוגעים לפרשנות חקיקת המס ידועים וברורים. אין לחוקי המס כללי פרשנות אחרים, והם יפורשו בהתאם לתורת הפרשנות המקובלת בענפי המשפט. לפי כללים אלה, הליך הפרשנות הוא דו-שלבי: ראשית, איתור כל המשמעויות שלשון הטקסט יכולה לאצור, קרי אלה שיש להן נקודת אחיזה בלשון החקיקה. שנית, יש לעמוד על תכליות דבר החקיקה ולבחור מבין כל האפשרויות הפרשניות שאותרו את הפרשנות אשר מגשימה את תכליות דבר-החקיקה באופן המיטבי ביותר (עניין אילנה דמארי, עמ' 18 וההפניות שם; [ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט\(2\) 70, 75 \(1985\)](#); [ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין, חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב\(4\) סעיף 26 \(2008\)](#))

53. עיון בלשון החוק, בסיפא של [סעיף 30\(א\)\(5\)](#), החרג לסייג הממעט, אינה מסייעת בידינו. לשון החוק מתייחסת לטובין. האם הלשון "טובין" כוללת בתוכה גם שירותים? התשובה על כך שלילית.

ניתן לראות, כי המחוקק ידע להבדיל, כבר בשנת 1978, בין טובין, נכס בלתי מוחשי ושירות. הראיה לכך היא [חוק מס ערך מוסף \(תיקון מס' 3\)](#), תשל"ט – 1979 ("תיקון מס' 3"), במסגרתו פוצל [סעיף 30\(א\)\(1\)](#), דאז, לשישה סעיפי משנה. מסעיף כוללני, מצומצם בהיקפו, התקבלו שישה סעיפים המפרטים הוראות נפרדות לגבי טובין, נכס בלתי מוחשי ושירות לתושב חוץ:

[סעיף 30\(א\)\(1\)](#) עוסק במכירת טובין – "למעט טובין כאמור בסעיף 33 – אם הוגשו לגביהם הצהרת ייצוא..."

[סעיף 30\(א\)\(2\)](#) עוסק במכירת נכס בלתי מוחשי.

[סעיפים 30\(א\)\(3\) - 30\(א\)\(4\)](#) עוסקים במכירת טובין, הקשורים למחסן הרישוי.

[סעיף 30\(א\)\(5\)](#) עוסק במתן שירות לתושב חוץ, האמור בעניינינו;

[סעיף 30\(א\)\(6\)](#) עוסק במתן שירות ייחודי ע"י רשות שדות התעופה או רשות הנמלים לכלי טיס ושיט.

54. הפירוט לגבי טובין ([סעיפים 30\(א\)\(1\)](#) וכן [סעיפים 30\(א\)\(3\) - 30\(א\)\(4\)](#)) מצביע על כך כי המדובר בטובין מוחשיים, לגביהם מוגשת הצהרת ייצוא למכס.

עם זאת, הגדרת המונח "טובין" [בסעיף 1](#) לחוק מעלה אפשרות נוספת: "טובין – לרבות –

[...]

(2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע, למעט [...];" (ההדגשה אינה במקור, א.ס).

כלומר, המחוקק כלל מפורשות בהגדרת טובין גם נכסים בלתי מוחשיים.

(וראה: א. נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה רביעית, תשס"ט-2009, כרך א', עמ' 235).

55. עם זאת, המחוקק לא קבע כי יש "לרבות" גם מתן שירותים בהגדרת "טובין". למרות שאין מדובר ברשימה סגורה, סביר להניח כי לו רצה המחוקק לרבות גם מתן שירותים, הוא היה מציין זאת מפורשות, בגלל המהות המובחנת בין טובין לשירותים.

מכאן, שלפרשנות המערערת, אין אחיזה בלשון החקיקה, כטענת המשיב. ועדיין יש לבדוק, האם פרשנות המערערת, הולמת את תכלית החוק בכלל, ואת תכלית הסיפא של סעיף 30(א)5 בפרט?

יסודו של החריג לסייג הממעט, הסיפא לסעיף 30(א)5, בתיקון מס' 3. הנוסח עבר מספר שינויים קלים, בעיקר בהתאם לפקודת המכס, אך נוסח העיקרון לא השתנה: "... אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מהמחיר המקובל לפי סעיף 131 לפקודת המכס / אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס, לפי העניין".

אין חולק כי תכלית החריג לסייג הממעט הייתה מניעת כפל מס. כך קובעת הוראת פרשנות 2/96 בדבר "מתן שירות לתושב חוץ – חבות במע"מ" מיום 15.10.1995:

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

57. המלומד אברהם פרידמן כותב בעניין זה:

"ההנחה המקופלת בבסיס הסייג האמור היא הקלה במס על ידי מניעת תשלום מכס + מע"מ בגין אותו נכס. לדוגמה: שירות של ייעוץ בתחום המחשבים, שניתן לחברה בישראל אך מומן על ידי חברה זרה ולכן, משפטית, ניתן לתושב חוץ, יהא חייב במע"מ בשיעור אפס בתנאי שהערך לעניין מכס של המחשב המיובא כלל בתוכו גם את עלות השירות שניתן בפועל לחברה המייבאת ומומן על ידי היצרן, שהוא חברה זרה תושבת חוץ" (מס ערך מוסף: החוק וההלכה, אברהם פרידמן, מהדורה שלישית, עמ' 563).

58. המערערת טענה כי אמנם ההפניה לפקודת המכס בסיפא של הסעיף מצביעה על כך שהטובין האמורים בסיפא הם טובין מוחשיים, שכן פקודת המכס עוסקת בטובין מוחשיים בלבד. עם זאת טענה כי המשיב בעצמו הרחיב את ההטבה, גם לגבי נכסים בלתי מוחשיים, במסגרת החלטה 7/11.

לטענתה, אף כאן הרציונאל להרחבה היה מניעת תשלום כפל מס. לטענת המערערת רציונאל זה תקף גם לגבי יבוא שירותים (וראה: החלטת מיסוי 7/11: החבות במע"מ של שירותים הניתנים לתושב החוץ ולתושב ישראל, מיסים כו' 1 (פברואר 2012)-ג-99, מוצג 14 לתיק המוצגים, "החלטה 7/11" מקובלת עלי טענה זו, שכן היא תואמת את תכלית החקיקה בעניינינו - מניעת כפל מס.

בחירתו של ההסדר הקיים בסיפא של [סעיף 30\(א\)5](#) מעלה כי לא קיים בו פתרון לעניין שירותים הכלולים בשירותים מיובאים, ומשום כך מדובר בחסר בהסדר החקיקתי הקיים ולא בהסדר שלילי.

שכן, בין אם מדובר בטובין, נכס בלתי מוחשי או שירותים, תכלית הסיפא נותרת בעינה - מניעת כפל מס. הקביעה כי שירותים הכלולים בשירותים מיובאים אין דינם לעניין מס בשיעור אפס כדין שירותים הכלולים בטובין מיובאים, סותרת את תכלית החוק.

אמנם, לא ניתן להתעלם כי תכלית הסייג [בסעיף 30\(א\)5](#) היא, בין היתר, למעט את מקבלי הטבת מס אפס ולמנוע התחמקות מתשלום מס וניצול פרצות בחוק (דברי ההסבר לתיקון מס' 3, עמ' 2123). עם זאת, את תכלית הסייג הממעט יש לראות יחד עם תכליתו של [סעיף 30\(א\)](#) כולו - עידוד הייצוא ועזרה ליצואנים בתחרות בינם לבין עוסקים מחו"ל. אין מדובר בתכליות סותרות, אלא באינטרסים המשלימים זה את זה.

על פי ההסדר החקיקתי הקיים, עוסק בישראל (יצואן השירותים), הנותן שירותי שיווק לתושב חוץ, ידרש לשלם מס על שירותי השיווק, הכלולים בשירותים מיובאים, גם אם היבואן שילם בשעת היבוא מס. זאת בעוד עמיתו, יצואן הטובין ישלם מע"מ בשיעור אפס (עפ"י החוק) ואף עמיתו יצואן הנכסים הלא מוחשיים, ישלם מע"מ בשיעור אפס, בהתאם להחלטה 7/11. הסכמה להסדר חקיקתי כזה, לא רק שתסתור את תכלית החוק, מניעת תשלום כפל מס, אלא תסתור גם את תכלית השוויון בין הנישומים וגביית מס אמת.

תמיכה בגישת המערערת כי יש לגזור גזירה שווה בין שירותים מיובאים לטובין מיובאים ניתן לראות בהוראות מחוקק המשנה, בתקנות מע"מ, [סעיף 76](#). העוסק ביבוא שירותים ומפנה להנחיות, בשינויים המחויבים, [בסעיף 6\(ד\)](#) העוסק ביבוא טובין, וזו לשון [תקנה 76](#):

"נעשתה עסקה בישראל, והמוכר או נותן השירות הוא תושב חוץ, תחול חובת תשלום המס על הקונה, זולת אם ברשותו של הקונה חשבונית בשל העסקה; לענין זה יחולו הוראות תקנה 6(ד) בשינויים המחויבים".

61. לאור כל האמור לעיל, ברי כי המחוקק לא נתכוון כי יבואן של טובין יהיה זכאי להטבה של מע"מ אפס ואילו יבואן של שירותים לא יהיה זכאי לכך וישלם כפל מס.

התחקות אחר תכליות החקיקה מביאה למסקנה כי בעניין הסיפא [לסעיף 30\(א\)5](#) מדובר בהסדר הטעון השלמה. כאמור, פרשנות כזו תומכת בתכליות נוספות של דיני המס: גביית מס אמת ועיקרון השיוויון.

62. **לסיכום:** אני קובע כי בהסדר החקיקתי האמור בסיפא של [סעיף 30\(א\)5](#) "לא אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 [לפקודת המכס](#), לפי העניין;" קיים הסדר שיש להשלימו, בלשון מפורשת, בעניין שירות שתמורתו מהווה חלק מערך שירותים מיובאים.

יש לגזור גזירה שווה בין שירותים מיובאים לטובין מיובאים, כטענת המערערת. שירות הניתן המהווה חלק מהשירותים המיובאים יראה כשירות לתושב חוץ, כשם שירות הניתן המהווה חלק מטובין מיובאים, ויהיה זכאי להטבה של מס ערך מוסף בשיעור אפס.

קבלת טענה זו של המערערת, אין פירושה כי ערעורה התקבל. כפי שאראה להלן, אין הדבר מסייע בידי המערערת, כלל ועיקר.

63. המערערת העלתה טענות נוספות בעניין עמידתה בתנאים של החריג בסיפא של [סעיף 30\(א\)5](#): הטענה כי השירותים המיובאים הם בבחינת ידע, ו/או נכס בלתי מוחשי ו/או מנוי. לא ראיתי להידרש לטענות אלו, שכן קבלת טענת המערערת בעניין הסדר בסעיף הנדון, מיתרת את הדיון בטענות הנוספות.

ב. יישום – עמידת המערערת בתנאי החריג לסייג בסיפא [לסעיף 30\(א\)5](#)

64. אין חולק כי בסיפא של [סעיף 30\(א\)5](#) נקבעה הוראה שנועדה למנוע כפל חיוב על שירות ששולם עליו מע"מ ביבוא. בד בבד עם תיקון 3 לחוק תוקנה [תקנה 12.א.א](#) הקובעת חובת הוכחה לקבלת ההטבה (תק' (מס' 2) תשל"ט-1979, ק"ת תשל"ט מס' 3950 מיום 27.2.1979 עמ' 762 - הוספת [תקנה 12.א](#)). וזה נוסח [תקנה 12.א.א](#) (בנוסחו היום):

"לענין סעיף 30(א)5 לחוק, לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל אלא אם הוכיח נותן השירות, להנחת דעתו של המנהל, כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 [לפקודת המכס](#)"

65. מנוסח הסיפא לסעיף [ומתקנה 12א.א\(א\)](#) עולה כי מבקש ההטבה נדרש להוכיח "להנחת דעתו של המנהל" ולעמוד בשני תנאים, על מנת לקבל את ההטבה בשיעור אפס:

(א) על מבקש ההטבה, נותן השירות לתושב חוץ, החובה להוכיח כי תמורת השירות, בגינה מבקש הטבת מס בשיעור אפס, כלולה בערך הטובין המיובאים.

(ב) עוד יש להוכיח כי המע"מ בגין השירותים המיובאים שולם על ידי יבואן הטובין. עניין זה לא נאמר מפורשות, אולם הוא עולה מההפניה [לפקודת המכס](#) שכן, על טובין אשר מיובאים לארץ משולם מס בעת היבוא באמצעות רשימון יבוא במועד ההתרה מהמכס. בהנחה שבתמורת הטובין כלולות גם עלויות שירותי שיווק, למשל, שניתנו לתושב החוץ, הרי שדרישה לתשלום מס על שירותים אלו תהווה כפל מס.

עניין זה עולה אף [מתקנות 36ג.ד](#) ותקנה [76](#). והוטמע בהחלטת מיסים 7/11, לעיל.

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

66. ההנחה שהיבואן שילם מס ביבוא, וכי מחיר המוצר המיובא, כולל בתוכו עלויות פרסום מופיעה גם בהוראת פרשנות שכותרתה: "מתן שירות לתושב חוץ - חבות במע"מ" ("הוראת פרשנות 2/96", מיסים 5/6 ג- 15) שהוציא מנהל המשיב. להלן המקטע הרלוונטי, לעניין שירותים כלולים:

"הוראות הסיפא של סעיף 30א(5) ותקנה 12א(א) נועדו למנוע כפל מס כלכלי (למנוע מצב בו ישולם פעמיים מס סופי על אותו מרכיב של שירות). להלן יפורטו שירותים נפוצים הנלווים ליבוא של טובין לארץ:

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

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

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

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

המערערת טענה כי עניינה זהה למתואר במצב א' להוראת הפרשנות.

- 1) האם השירות הניתן ע"י המערערת מגולם במחיר השירותים המיובאים?
67. המערערת טענה כי מחיר שירותי השיווק, שנתנה לתושבת החוץ, מגולמים במחיר שירותי בדיקת התוכנה שמוכרת תושבת החוץ. לטענתה, קיימת חזקה כלכלית כי כלל העלויות כלולות במחיר המוצר, ולכן השירותים שנתנה לתושבת החוץ כלולים במחיר השירותים המיובאים על ידי הלקוחות הישראליים. מה גם שמודל התמחור של המערערת מול תושבת החוץ היה "Cost+", כלומר עלויות + רווח מוסכם.
68. עוד נטען כי על פי הוראת פרשנות 2/96 של המשיב עצמו, שירותי פרסום כלולים במחיר המוצר המיובא. בסיכומי התשובה נטען כי לצד הוראת פרשנות 2/96 קיימת חזקה כלכלית לפיה גם חברה המספקת שירותים מבקשת להעמיס את הוצאות הפרסום, כמו חברה המוכרת טובין ולכן המשיב מתעלם מהגיון כלכלי.
69. המשיב טען כי על מנת לזכות בהקלה על המערערת להוכיח כי השרות המדובר כלול במחיר השירות המיובא, אך דבר זה לא הוכח, שכן לא סופקה כל ראיה לתמחור הנטען.
70. המערערת אמנם העידה את גב' האסקל, חשבת תושבת החוץ, שטענה על דוכן העדים כי מודל התמחור מול המערערת הוא "Cost+" וכי העלויות, כולל עלויות השיווק (עלויות השירותים שניתנו על ידי מערערת) כלולים במחיר השירותים המיובאים. עם זאת, משנתבקשה לספק ראיה לדבריה, מסמך ובו פירוט מודל התמחור ענתה, כי לא ידעה שהיה עליה להביא מסמך שכזה, מסמך כאמור לא הוגש במועד מאוחר יותר. בהיעדר ראיה שכזו, לא עמדה המערערת בחובת ההוכחה.
71. לעניין הוראת פרשנות 2/96 נטען כי לא ניתן להסתמך עליה, שכן לא יובא כל נכס לישראל ולא שולם כל מע"מ.

דיון

72. האם החזקה הכלכלית בצד הוראת פרשנות 2/96, מספיקות על מנת להוכיח כי מחיר השירות שנתנה המערערת כלול במחיר השירותים המיובאים, או שנדרש מסמך כתוב, כטענת המשיב? המלומד פרידמן עמד על בעייתיות הדרישה לראיה בדמות מודל תמחור כתוב:

"המנגנון כאמור בחוק נכון וחשוב לוודאות הכלכלית ולמניעת כפל מס. אחת הבעיות היא קיומה של אי-בהירות באשר לאפשרות לדעת אם מחיר השירות כלול בערך הטובין בעת

היבוא לישראל. זאת, הן מחוסר הרצון של היבואן לחשוף את נתוני העלויות שלו בפני נותני שירותי האחריות והן מהיעדר הימצאות עותק של הרשימון כאמור בידי נותן השירותים. בעבר, נקטה רשות המסים פרשנות מקלה ואישרה מקרים שיהיו חייבים במע"מ בשיעור אפס. האישור התבסס על סבירות גבוהה, שבמרבית המקרים, שווי השירותים שמקבל תושב החוץ מעוסקים ישראלים נכלל במחירי הטובין הנמכרים ללקוחות ישראלים. ואכן, הדעת נותנת, שבדרך כלל, עוסק, גובה מלקוחותיו את מלוא העלויות, לרבות השירותים שקיבל מהעוסק הישראלי, בתוספת הרווח שהוא מעוניין להפיק מהמכירה.

כיום, נדרש העוסק, נותן השירותים, להוכיח באותות ובמופתים ששווי השירותים שלו כלול בערך הטובין לצורכי המכס, הוכחה שבמקרים רבים אין ביכולתו לספק. האמור לעיל עולה למשל במקרים שבהם עוסקים ישראלים מקדמים בישראל מכירות של מוצרים הנרכשים ישירות על ידי הלקוחות הישראליים באמצעות אתר אינטרנט שמפעיל תושב חוץ [...]. אנו קוראים לרשות המסים לבטל את מדיניותה החדשה ולהחזיר עטרה ליושנה. יש לצאת מנקודת ההנחה שמחירי הטובין ביבוא כוללים גם את שווי השירותים שמעניקים העוסקים הישראליים לתושבי החוץ בקשר לאותם הטובין".

(פרידמן, עמ' 567-568)

73. אינני קובע מסמרות בסוגיה רחבה זו, אולם לטעמי, החזקה הכלכלית בצרוף הוראת פרשנות 2/96 תומכות בטענת המערערת. אינני מקבל את טענתו של המשיב כי המערערת אינה יכולה להסתמך על הוראת פרשנות 2/96. משקבענו לעיל, כי הטבת מס בשיעור אפס חלה גם על שירותים הכלולים בשירותים מיובאים, הרי שהרציונאל בבסיסה של הוראת פרשנות 2/96, מניעת כפל מס, יחול גם על שירותי פרסום הכלולים בשירותים מיובאים.

74. אני תמים דעים עם המערערת ש"מצב א" המתואר בהוראת הפרשנות 2/96 מדגים את מצבה. פרשנותו הדווקנית של המשיב בעניין זה, אין לה מקום, כיון שהיא נסתרת הן ע"י תכלית החוק, מניעת כפל מס, והן על ידי לשון הוראת הפרשנות בעניין מצב א', לעיל. שכן, הנחת המשיב בהוראת פרשנות 2/96 אינה נובעת מעצם עניין הטובין המיובאים דווקא, אלא מעצם "מצב א", כלומר, הנסיבות המתוארות: עוסק

ישראלי נותן שירותי פרסום לתושב החוץ (היצרן) שמוצריו מיובאים לארץ, והלה מתקשר ישירות עם המפרסם הישראלי ומשלם לו את התמורה עבור השירות.

אין ספק שמצב א' מתאר בקירוב את עניינה של המערערת (היא העוסקת הנותנת שירותי פרסום ושיווק לתושבת החוץ) וטענת המשיב כי החלטה זו עוסקת בטובין בלבד אינה מתקבלת, שכן כבר קבענו כי ניתן לגזור גזירה שווה בין שירותים כלולים בטובין מיובאים לשירותים כלולים בשירותים מיובאים.

יתר על כן, המערערת תמכה את טענתה זו בראיות: .75

(א) **עדותה של גב' האסקל – גב' האסקל העידה** כי מודל התמחור היה $cost+$.

במענה לשאלה, כיצד תומחרו השירותים ללקוחות הישראליים אמרה: **"חברת האם לקחה את ערך המוצר שלנו בתוספת כל העלויות הכרוכות בו וגם איזה שהוא שולים כדי להיות רווחים."** (עמ' 18 לפרוטוקול, שורות 11-15). במעמד העדות לא הוגש מסמך המפרט את מודל התמחור. גב' האסקל נשאלה ע"י ב"כ המשיב למה המערערת לא הציגה מסמך התומך את מודל התמחור ותשובתה הייתה: **"אני לא ידעתי שאני צריכה להביא מסמך כזה"** (עמ' 20 לפרוטוקול, שורה 19). תשובה זו מתחמקת משהו, בהתחשב בכך שגב' האסקל טרחה והגיעה מארה"ב על מנת להעיד בישראל, ובהתחשב בכך שהיא משמשת בתפקיד הבכיר של חשבת חברת האם, תושבת החוץ. גב' האסקל לא הכחישה את קיומו של מסמך כזה, אך טענה שלא ידעה שעליה להביאו (כאמור, המערערת לא ביקשה לצרף מסמך זה במועד מאוחר יותר).

התחמקות מהצגת מסמך מודל התמחור עולה גם מן ההסכם החדש של המערערת עם חברת האם, שעיקרו צורף לתיק המוצגים (מוצג 12, עמ' 117 לתיק המוצגים). בעמוד הראשון להסכם החדש, בסעיף 3, מוצג בקצרה מודל התמחור ומפנה לנספח B. אולם נספח B להסכם, מודל התמחור, לא צורף (עמ' 125 לתיק המוצגים).

יש ממש בטענת המשיב לפיה העובדה שהמערערת לא ביקשה לצרף את המסמך לאחר עדותה של גב' האסקל, חזקה היא שאילו היה מוצג, היה פועל לרעתה של המערערת.

יחד עם זאת ולמרות האמור לעיל, העדפתי את הסברו של המלומד פרידמן, בדבר הימנעות חברות מלחשוף את מודל התמחור שלהן, על פני גישת המשיב וזאת בשל כל האמור לעיל (חזקה כלכלית; הוראת פרשנות 2/96; ראיות המערערת לעיל ולהלן).

(ב) אף מנכ"ל החברה, מר וינברג, בהודעתו במשרדי המשיב אמר: "אנחנו גובים את התשלום לפי קוסט פלוס מהחברה בארה"ב" (מוצג 9, עמ' 77 לתיק המוצגים, שורה 31) ודברים דומים מסר בעדותו בבית המשפט: "אנחנו סיפקנו את השירותים שתיארתי והיינו מקבלים מהחברה הזרה כספים בצורה של קוסט פלוס, דהיינו, העלויות שלנו בתוספת של סכום אחוז מסוים שאני לא זוכר כרגע" (עמ' 9 לפרוטוקול, שורות 15-14)

דברים דומים אמר מר רום, מנהל הכספים של החברה, בעדותו במשרדי המשיב: "חברת האם אפלאוז ינק משלמת לאפלאוז ישראל מידי חודש קוסט+4% לפי מה שמפורט בהסכם שביקשת ממני להביא לך" (מוצג 10, עמ' 83, שורות 5-6).

(ג) הסכם המערערת מול החברה האם, תושבת החוץ: הסכם חדש (מוצג 12 לתיק המוצגים) – מההסכם שכרתה המערערת עם תושבת החוץ (לאחר שהסתיים שלב פיתוח המוצר והיא החלה לתת לה שירותי שיווק ותמיכה בלקוחות) עולה מודל התשלום למערערת. סעיף 3 מביא את עיקרי מודל התשלום ומפנה לנספח B. אלא, שכאמור, נספח B לא צורף (וראה עמ' 125 לתיק המוצגים):

"בתמורה למתן שירותים לחברת האם, חברת האם תשלם לחברת הבת את התשלום הבא. מבנה התשלום מבוסס על "ניתוח תמחור העברות" המצורף כנספח B:

סכום השווה לכל העלויות וההוצאות ששולמו בפועל... כולל עלויות תקורה... בגין מתן השירותים + סכום שניתן לייחס לרווח השווה ל - 4% מהסכום המצטבר ששילמה חברת האם לחברת הבת בהתאם לסעיף לסעיף 3(a)(i). [בתרגום חופשי מאנגלית. א.ס.], עמ' 117 לתיק המוצגים]

מלשון ההסכם עולה שחברת האם התחייבה לשלם למערערת עלויות והוצאות + רווח בגין השירותים שהעניקה לה.

76. החזקה הכלכלית בצרוף הוראת פרשנות 2/96, עדויות בכירי המערערת וגב' האסקל וכן ההסכם החדש (הגם שחסר בו נספח B) מצביעים על כך כי עלויות השיווק והפרסום של המערערת הם "חלק מערך הטובין", ובעניינה של המערערת, מגולמות בשירותים המיובאים על ידי הלקוחות הישראליים.

לסיכום: המערערת עמדה בנטל להוכיח כי עלויות השירותים שנתנה לחברת החוץ כלולות בתמורת השירותים המיובאים על ידי הלקוחות הישראליים.

2) האם הלקוחות הישראליים שילמו מס על השירותים המיובאים?

המסגרת הנורמטיבית

77. המערערת טענה כי היצמדותו של המשיב ללשון הסיפא של [סעיף 30\(א\)5](#) וקביעתו שרק שירותים הכלולים בטובין מיובאים זכאים להטבה, סותרת את החלטה 7/11 בה אישר את החלת החריג לסייג על נכסים בלתי מוחשיים, למרות שלשון החוק מכוונת לנכסים מוחשיים עפ"י [פקודת המכס](#). המשיב טען כי החלטה 7/11 ניתנה על בסיס נסיבות ספציפיות, שאין בהם להשליך על כל מקרה. בנוסף טען המשיב כי בהחלטה 7/11 מותנית קבלת ההטבה בעמידה בתנאים עפ"י [תקנה 16.ד](#). לתקנות מע"מ, אך המערערת אינה עומדת בתנאים אלו.

78. [תקנה 16.ד](#). המפנה גם [לתקנה 16.ג.ד](#) קובעת חובת תשלום מס על עסקה שנעשתה מול תושב חוץ על ידי הקונה/היבואן:

" נעשתה עסקה בישראל, והמוכר או נותן השירות הוא תושב חוץ, תחול חובת תשלום המס על הקונה, זולת אם ברשותו של הקונה חשבונית בשל העסקה; לענין זה יחולו הוראות תקנה 16ג(ד) בשינויים המחוייבים"

79. וזו לשונה של [תקנה 16.ג.ד](#)):

"(ד) אדם המייבא טובין מיובאים, ואינו רוכש או מעביר את מטבע החוץ לצורך תשלום תמורתם באמצעות סוחר מוסמך –

(1) אם הוא עוסק - יוציא חשבונית ערוכה על שמו, ידווח על היבוא בדו"ח שעליו להגיש לפי תקנה 23 בשל עסקאותיו וישלם את המס המגיע עם הגשת הדו"ח;

(2) אם הוא אינו עוסק - ידווח על היבוא באופן שיש לדווח על עסקה אקראית כאמור בתקנה 15א(א) ו-ב) [לתקנות מס ערך מוסף \(רישום\)](#), תשל"ו-1976, וישלם את המס המגיע עם הגשת הדו"ח."

80. כאמור, המערערת ביקשה להסתמך על החלטת מיסוי 7/11. אי לכך, אבחן כעת את מהות נסיבות החלטת מיסוי 7/11 והתנאים שהעמידה למבקש ההקלה (בהחלטה עניינים נוספים שאינם קשורים לעניינינו ובהם לא נדון). עניינה של החלטת מיסוי 7/11 הוא בקשתו של עוסק המפעיל בית תוכנה והנותן שירותים לחברה זרה. בין היתר, הוא יוצר קשרים עסקיים בין גורמים שונים בישראל בחו"ל ובין תושבת החוץ. הלקוחות שהופנו לחברת החוץ שילמו לה ישירות עבור תוכנות שרכשו ממנה באמצעות האינטרנט.

נקבע בהחלטה כי בהתאם [לסעיף 30\(א\)5](#), [תקנה 12.א.א\(א\)](#) [ותקנה 6ג](#), אף כי מדובר בשירותים הכלולים בטובין לא מוחשיים, יחול מע"מ בשיעור אפס בגין השירותים הניתנים לתושב החוץ, אגב הרכישות שביצעו תושבי ישראל. הקלה זו תינתן בשני תנאים:

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

2. יוכח ע"י העוסק כי הרוכשים הישראליים (היבואנים) שילמו מע"מ בשיעור מלא בשל יבוא התוכנות". (מוצג 14, עמ' 140).

81. תביעתה של המערערת לגזור גזירה שווה מהחלטה 7/11 לעניינה מעלה את השאלה, האם היא עומדת בתנאים הנדרשים בהחלטה, המסתמכים על ההוראות בתקנות לעיל?

לעניין התנאי הראשון, המערערת אמנם לא הציגה חשבון ספק (הוא חשבון מכר, מסמך שיש להוציא לצרכי מכס לטובין מיובאים ולטובין מיוצאים. וראה: [סעיף 6 לתקנות המכס](#), תשכ"ו-1965), כהוכחה על כך שהשירותים כלולים בערך השירותים המיובאים. עם זאת, כבר קבענו לעיל כי המערערת הוכיחה כי תמורת השירותים שנתנה לחברת החוץ כלולה במחיר השירותים המיובאים.

82. לעניין התנאי השני, כפי שנראה להלן, הלקוחות הישראליים של תושבת החוץ לא שילמו מע"מ בעת היבוא ולכן, על פניו, המערערת אינה עומדת בתנאי השני. עם זאת, המערערת הגישה לבית המשפט בקשה להורות למשיב לאשר ללקוחות תושבת החוץ להנפיק חשבונות מס מאוחרת עבור שירותי הבדיקות שייבאו ובכך לאפשר לה ליהנות ממע"מ בשיעור אפס. להלן אדון בנושא מורחב זה.

דיון בהוכחת תשלום המע"מ ביבוא ע"י הלקוחות הישראליים

השתלשלות העניין וטענות הצדדים

83. עניין הוכחת תשלום המע"מ ביבוא ע"י הלקוחות הישראליים עלה כבר בדיוני ההשגה. (פרוטוקול הדיון בהשגה מיום 11.5.2017, מוצג 6, עמ' 59 לתיק המוצגים). בדיון טען עו"ד אורן מימון, מייצג המערערת ("עו"ד מימון"), בהתייחסו להחלטה 7/11:

"לעמדת מע"מ בהחלטת מיסוי מ-2017 מע"מ מצא פתרון אם יש יבוא נכסים בלתי מוחשיים. אפלאוז ישראל רשאית להוציא מע"מ בשיעור אפס בתנאי שמע"מ כלול בערך לצרכי מכס". בהמשך הדיון דנו ער"ד מימון ור"ח איינהורן (מטעם המשיב) בהוכחה הנדרשת על פי החלטת מיסוי 7/11:

"מאיר אינהורן: יש תנאי ראשון שהחברה דווחה ושילמה מלוא מס בגין יבוא השירותים. האם אתה יכול להוכיח שכך נעשה שהחברות הישראליות שילמו את המע"מ ביבוא בגין השירותים שייבאו.

ער"ד מימון: יש להם החובה לעשות כן. יש קרוב ל-70 לקוחות בישראל אין לי בעיה לכתת את הרגליים ולעבור בין הלקוחות ולבדוק. החלטה מספר 007/11 לגבי תוכנות.

מאיר אינהורן: גם בעניין החלטה 007/11 אנחנו באותו מקום, יש להוכיח שהמע"מ שולם ביבוא. המע"מ שולם ביבוא?

ער"ד מימון: אני אוכיח לך שהלקוחות שילמו את המע"מ ביבוא. בסופו של דבר מדובר בלקוח ישראלי שרוצה לשלם את המע"מ. אם הלקוח לא שילם הם יוציאו חשבונית מס מאוחרת. אנחנו רוצים לשלם את המע"מ השאלה איך אני משלם ואיך מגדירים אותו. האם ניתן להכיר אותו כמסמך אחר או חשבונית מס מאוחרת או חשבונית בשיעור מלא ללקוח" (שם, עמ' 60).

84. במהלך דיון קדם משפט הראשון שהתקיים ביום 18.4.18 שמע בית המשפט את הצדדים לעניין הסוגיה הנדונה לעיל וקבע:

"לאחר ששמעתי את הצדדים נדמה שניתן לפתור את גדר המחלוקת בין הצדדים במידה ותוצג ראיה כי הלקוחות בישראל שילמו את המס לפי סעיף 6 ד' לתקנות מע"מ. במידה ומדובר בדיווח ממוחשב אין בעיה לרשות המיסים לבדוק אם שולם מס לפי 6 ד' אם לאו. לפיכך ינסה ב"כ המערערת לבדוק אם הלקוחות בישראל שילמו מס לפי 6 ד' וכן אם אותם לקוחות מדווחים במערכת הממוחשבת. רשימה כאמור תועבר לב"כ המשיב".

85. מהבקשה להנפקת חשבונית מאוחרת עולה, כי בעקבות הדיון בבית המשפט פנתה המערערת ללקוחות הישראליים לבירור העניין, אך הסתבר לה כי לקוחות החברה תושבת החוץ לא שילמו מס ביבוא ולא הנפיקו חשבוניות מס עצמית. ביום 16.09.2018, פנתה המערערת אל המשיב

בבקשה כי הלה יתן אישורו להוצאת חשבונית מס מאוחרת ונענתה בשלילה.

86. עקב כך הגישה המערערת לבית המשפט בקשה להורות למשיב לאשר ללקוחות הישראליים של תושבת החוץ להנפיק חשבונית מאוחרת בשל שירותי בדיקות התוכנה שקיבלה מהם. לטענתה, עפ"י [תקנה 16](#), על הלקוחות הישראליים להנפיק חשבונית עצמית בגין יבוא שירותי בדיקות התוכנה. הלקוחות לא עשו זאת כנראה מחוסר ידיעה משפטית, ולכן יש לאפשר להם להוציא כעת חשבונית מאוחרת. נטען כי ממילא אין כל נפקות כלכלית לעצם פעולת הוצאת החשבונית העצמית, זולת לעצם היותה פעולה טכנית גרידא. שכן, כך או כך, הלקוחות הינם עוסקים, ולכן לא הייתה קמה חבות אפקטיבית במס הואיל וחשבונית המס העצמית מדווחת מחד גיסא כמס עסקאות ומאידך גיסא כמס תשומות. היינו, במקרה זה לא נגרם כל נזק לקופת המדינה מעצם אי הוצאת החשבונית או לחלופין מתן אישור להוצאת חשבונית מס מאוחרת. הוצאת החשבונית המאוחרת תאפשר להחיל את החריג לסייג [שבסעיף 30\(א\)5](#) (וראה: בקשה מטעם המערערת מיום 14.10.2017).

87. בתגובתו לבקשה אמר המשיב כי יש לסלק את הבקשה על הסף מכמה טעמים:

- א. הבקשה תיאורטית ובית המשפט אינו נדרש לסוגיות תיאורטיות. הבקשה נעשתה בשם צדדים עלומים, שכן לא הובהר כלל מיהם הלקוחות.
- ב. הצדדים לבקשה אינם צד לערעור המס, הם לקוחות חברת החוץ שפרטיהם אינם ידועים. הבקשה נעדרת סמכות, שכן לקוחות חברת החוץ יכולים לפנות בבקשה אל המשיב עפ"י [סעיף 116 לחוק מע"מ](#), אולם כל פניה כזו לא הוצגה.
- ג. הבקשה הוגשה בהיעדר ייפוי כוח וללא תצהיר התומך בעובדות חדשות שאינן מופיעות בערעור ובפרט בסעד חדש באופן שמהווה הרחבת חזית אסורה. בכתב הערעור נטען כי "יותר מסביר להניח" שלקוחות חברת החוץ דיווחו על יבוא השירות אולם בבקשה נטען: "למערערת הסתבר כי לקוחות החברה תושבת החוץ לא הנפיקו חשבונית מס עצמית". הסעד הנדרש להורות למשיב לאשר ללקוחות, שכלל אינם צד לערעור, להנפיק חשבונית מס מאוחרת, לא נכלל בכתבי הטענות ומהווה לכן הרחבת חזית אסורה ממש ולא תיקון טכני של כתבי טענות.

88. בתשובה לתגובת המשיב טענה המערערת כי אין מדובר בהרחבת חזית אסורה וכי כבר בכתב הערעור עסקה בנושא הנפקת חשבוניות עצמיות. לטענתה, בקשתה הנוכחית להוצאת חשבונית מס עצמית מאוחרת הינה "בירור עובדתי של הטענות שהועלו בהרחבה בערעור ומקומן להתברר במסגרת ההליך המשפטי. יתירה מכך, במקרה שלפנינו הבקשה להוצאת חשבונית מס מאוחרת מתבססת אפוא על הרוח אשר נשבה מבית המשפט הנכבד בדיון הקד"מ מיום 17.04.2018, לפיה, המחלוקת נשוא הערעור עשויה להגיע אל פתרונה ככל שלקוחות תושבת החוץ הנפיקו חשבוניות עצמיות".

הכרעה בבקשה להוצאת חשבונית מאוחרת

89. דין הבקשה להידחות על הסף מטעמים מספר. ראשית, אני מקבל את טענתו של המשיב כי המדובר בהרחבת חזית. המערערת בתגובתה לטענת הרחבת החזית הפנתה לסעיפים 4.24 ו-4.30 בכתב הערעור. אולם עיון בהם איננו מסייע לה כלל. בסעיף 4.30 לכתב הערעור נטען כי "ככל שיטען כי הלקוחות הישראליים לא שילמו את המע"מ ביבוא, כי בעניינינו הרוב המכריע של הלקוחות הישראליים הינם בבחינת "עוסקים" אשר יותר מסביר להניח שדיווחו על יבוא השירות בהתאם לנדרש מהם עפ"י תקנה 6ד לתקנות מע"מ". המערערת לא הודתה בכתבי טענותיה ואף לא בסעיפים אלו מפורשות כי הלקוחות הישראליים לא שילמו מע"מ ולא טענה כי יש לאפשר להם להוציא חשבוניות מאוחרות.

90. כאמור, עו"ד מימון אף הבטיח בדיון בהשגה ביום 11.5.2017 כי הוא יבצע בדיקה פרטנית אצל 70 הלקוחות הישראליים ויכתת רגליו על מנת לברר כי הלקוחות הישראליים שילמו מע"מ כדן. ואולם, כל מידע לא נמסר למשיב בנדון.

91. כאמור, בתום דיון קדם המשפט ביום 17.04.2018, אמר בית המשפט כי ניתן יהיה לסיים את המחלוקת אם המערערת תספק ראיה כי הלקוחות הישראליים אכן שילמו מס, וזאת בשיתוף פעולה עם המשיב שיבדוק במערכות הממוחשבות האם היו דיווחים כאלה. המערערת נדרשה להעביר למשיב רשימת לקוחות על מנת שיבצע פעולה זו, אולם דבר זה לא התבצע. כחצי שנה לאחר מכן, ביום 9.10.2018 הגישה המערערת את בקשתה זו ובו טענה לראשונה מפורשות כי לאחר בירור שערכה הסתבר לה כי הלקוחות הישראליים לא שילמו מע"מ בהליך של הנפקת חשבונית עצמית, כנדרש.

92. הטענה שנטענה בבקשת המערערת, כי הלקוחות הישראליים לא הנפיקו חשבוניות עצמיות ולא שילמו מע"מ, היא עובדה חדשה שלא נטענה קודם בכתבי הטענות. כך גם לא התבקש עובר לבקשה זו בכתב הערעור הסעד הנדרש מבית המשפט, להורות למשיב לאשר ללקוחות חברת החוץ להנפיק חשבונית מאוחרת עבור שירותי יבוא הבדיקות. כידוע, כתבי הטענות הם הגודרים את גדר המחלוקת ולכן טענה זו היא בבחינת הרחבת חזית אסורה.

93. בבקשתה טענה המערערת: "לאור החלטת בית המשפט הנכבד שניתנה באותו הקד"מ פנתה המערערת ללקוחות תושבת החוץ בשאלה, האם הוצאו חשבוניות מס עצמיות בגין יבוא השירותים". לא ברור למה טענה המערערת כי פנתה ללקוחותיה בהמשך להחלטת בית המשפט, כשמייצג המערערת טען בנחישות, שנה קודם לכן, שהנושא ייבדק באופן פרטני עם כל הלקוחות הישראליים (כפי שעולה מפרוטוקול הדיון בהשגה, לעיל). בדיקה זו יכולה הייתה לסיים את המחלוקת, עוד טרם קבלת החלטת המשיב בהשגה, או טרם הגשת כתב ערעור.

94. יותר מסביר כי המערערת אכן ביצעה בירורים עם לקוחותיה והובהר לה, אף לפני הגשת הערעור, כי הלקוחות לא דיווחו ולא שילמו מע"מ כדין. המערערת כבשה טענה זו. היא לא העלתה אותה במסגרת כתב הערעור (שהוגש ביום 8.2.2018, כ-8 חודשים לאחר הדיון בהשגה) ועשתה זאת רק במסגרת הבקשה לעיל. לו הייתה המערערת מספקת למשיב את ההוכחה הנדרשת מהלקוחות הישראליים, כפי שסוכם בדיון ההשגה, הרי שערעור זה היה מתייתר, כפי שטען המשיב בכתב התשובה (סעיף 50):

"יצוין כי לאורך שלבי השומה וההשגה, הובהר למערערת כי ככל שתוכיח שהלקוחות בישראל שילמו על השירותים המיובאים לפי תקנה 6 בתקנות מע"מ, הדבר ייבחן, בהתאם להנחה שבמחיר השירות המיובא כלול גם השירות המדובר. ואולם, המערערת לא המציאה אישורים אל".

כלומר, המשיב בא לקראת המערערת ואך דרש מילוי התנאי השני לעיל: הוכחה כי הלקוחות הישראליים שילמו מס ביבוא, אך המערערת לא עמדה בכך.

95. זאת ועוד, על מנת לקבל את המידע מהלקוחות הישראליים לא היה צורך "לכתת רגליים", כפי שטען מייצג המערערת שיעשה, אלא כל שנדרש היה לשלוח הודעה בדואר אלקטרוני לכל הלקוחות ולקבל מהם מענה, האם דיווחו כדין.

כשם שהגב' האסקל ידעה להודיע לכל הלקוחות על שינוי מודל החיוב (מוצג ע/2), היא או כל גורם אחר, יכול היה לפנות ללקוחות בנדון דיווחיהם בגין היבוא. מעדותה בבית המשפט עולה קלות ההליך, הנעשה בלחיצת מקש וללא כל עבודת רגליים מתישה הגוזלת זמן: "כל הלקוחות קיבלו עותק ואני יכולה לשלוף מהטלפון ולהראות שכולם קיבלו העתקים" (עמוד 22 לפרוטוקול, ש' 15).

96. יש לשים אל לב, כי המערערת, עליה מוטל נטל השכנוע, כידוע, הייתה יכולה לסייע להבהרת סוגיה זו ולהוכיחה על ידי העדת נציגה בדיון ההשגה. עו"ד מימון, שייצג את המערערת בהשגה וביקש לבדוק אצל הלקוחות הישראליים את עניין הדיווח על היבוא (מוצג 6, עמ' 60 לתיק המוצגים). אולם במקומו בחרה המערערת להעיד את המנכ"ל, מר וינברג, שעדותו לא סייעה במאום להבהרת הסוגיות העיקריות שבמחלוקת.

97. מר וינברג העיד שאינו יודע בדיוק על מה המחלוקת בעניינינו ואף אמר שלא היה מעורב בעניינים ובהחלטות בקשר למע"מ. לגבי תפקידו כמנכ"ל העיד מר וינברג: "כמנכ"ל התפקיד שלי היה לשוק, למכור ולתמוך בלקוחות, כל העניינים הפיננסיים טופלו על ידי החברה הזרה" (עמ' לפרוטוקול 11, ש' 24-25) וכן: "אני לא מומחה מס, אני מנכ"ל שנשכר בשביל להגדיל את פעילות המכירות בארץ ובעולם וזה מה שעשיתי" (עמ' 13 לפרוטוקול, ש' 14-15). על שאלות רבות ענה מר וינברג כי אינו מבין את השאלה או שאינו יודע את התשובה (עמודים 11-16 לפרוטוקול).

98. במהלך חקירתו של מר וינברג נתתי את ההחלטה הבאה:

"אני מתרשם שאמנם מדובר במנכ"ל המערערת בתקופה הרלוונטית, אך עיקר העיסוק שלו היה בחלק האופרטיבי של הפעילות ונדמה כי לא עסק בענייני הכספים והחשבונות. טוב היה עושה ב"כ המשיבה אם היה מפנה את השאלות האלה למי שעסק בנושאים הכספיים במערערת בתקופה הרלוונטית" (עמ' 15 לפרוטוקול).

99. אלא שמי שעסקו בענייניה הפיסקליים של המערערת בעת הרלוונטית לא הובאו לעדות על ידי המערערת. המערערת לא קראה לעדות מר רום, מנהל הכספים של המערערת בתקופת השומה, שנתן עדות במשרדי המשיב (מוצג 10); לא הובאו לעדות עו"ד מימון, שכאמור, היה נוכח וניהל מטעם המערערת את דיון השומה. ידועה ההלכה הפסוקה לפיה הימנעות מהבאת עד רלוונטי מקימה חזקה שאילו זומן העד, הייתה עדותו פועלת לחיזוק גרסתו של הצד השני.

- "אי הבאתו של עד רלוונטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשד, כי יש דברים בגו וכי בעל הדין, שנמנע מהבאתו, חושש מעדותו ומחשיפתו לחקירה שכנגד"** (ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' סלימה מתתיהו, פ"ד [מה\(4\) 651, 658](#) - מאגר נבו. וראו גם: [ע"א 8385/09 המועצה המקומית סאג'ור נ' סונול ישראל בע"מ](#), פורסם בנבו, 9.5.2011, עמ' 16-17).
- בעניינינו, יש להעניק משקל ראייתי משמעותי לאי העדתם בבית המשפט של מר רום ושל עו"ד מימון (ובפרט לאור חלקם בהליכים שקדמו להגשת הערעור). חזקה שלו העידו בשאלות שבמחלוקת, עדותם הייתה תומכת בטענות המשיב.
100. יתר על כן, ברוח הלכה זו ניתן לומר כי הבאתו של מר וינברג לעדות, למרות שאינו מבין כלל בסוגיות עליהן נשאל (כך העיד על עצמו וכך התרשמתי מעדותו בבית המשפט), במקום להעיד את מי שבקיא בענייני הכספים של המערערת, אומרת דרשני.
101. בנוסף, ואף למעלה מן הצורך, כפי שטען המשיב, מדובר בבקשה תיאורטית בשם הלקוחות הישראליים שאינם צד לערעור זה; ללא תצהיר תומך; ללא יפויי כוח מן הלקוחות הישראליים, שהם לקוחות תושבת החוץ ולא לקוחות המערערת. זאת ועוד, אין כל אסמכתה, כי הלקוחות הישראליים יודעים ומעוניינים בהליך שהוגש בשמם ובכלל מוכנים לשלם מס שנים לאחר שכבר קיבלו שירות ושילמו את המגיע בגינו.
- דרך המלך הייתה לידע את הלקוחות הישראליים בדבר האפשרות לפנות לרשויות המס על מנת לבקש הגשת חשבונות עצמיות מאוחרות. אינני יודע אם פניה כזו נעשתה ונענתה בשלילה או לא נעשתה כלל, שכן לא המערערת לא הביאה לעדות לקוחות ישראלים של תושבת החוץ. כך או כך, לא ניתן לעקוף את ההליך הקבוע בדין באמצעות פניה ישירה לבית המשפט, ועוד בשמם של הלקוחות הישראליים שאינם צד להליך.
102. המערערת והמשיב טענו טענות נוספות לעניין זה, אך לא ראיתי להידרש להן.
- סיכומו של דבר: בקשת המערערת נדחית הן מן הטעם של הרחבת חזית אסורה והן מטעמים נוספים, כאמור לעיל.**
103. מן האמור לעיל עולה כי לא עלה בידה של המערערת להוכיח כי הלקוחות הישראליים דיווחו כדין ושילמו מע"מ ביבוא כאמור [בתקנה 6ד](#). לתקנות מע"מ. מכאן, שהמערערת לא עמדה בתנאי השני הנדרש האמור בהחלטה 7/11. עוד יוער כי העובדה שלא עלה בידי המערערת להוכיח כי הלקוחות

- הישראליים שילמו מס בייבוא, מבדלת אותה מהמקרה המתואר בהחלטה 7/11, עליה ביקשה להסתמך וממנה ביקשה לגזור גזירה שווה לגביה.
104. זאת ועוד, משמעות העובדה כי הלקוחות הישראלים לא שילמו מס (אם בהנפקת חשבונית עצמית- לעוסק או באמצעות דיווח על עסקת אקראי – [תקנה ג.6\(ד\)\(1\)\(2\)](#)) היא שאין כל בסיס לטענת המערערת כי היא זכאית להטבה בשיעור מע"מ אפס.
105. תמים דעים אני עם המשיב כי מדובר בעניין מהותי שיש בו כדי להכריע את הכף, שכן אם לא שולם המס ביבוא על ידי הלקוחות הישראליים, המערערת אינה יכולה לטעון להתקיימות החריג לסייג שבסיפא 30(א)(5) לחוק בעניינה.
- כאמור, תכלית החריג לסייג שבסיפא [לסעיף 30\(א\)\(5\)](#) הייתה למנוע תשלום כפל מס, ואילו בעניינינו לא שולם בפועל מס כלל, אפילו לא פעם אחת.
106. לסיכום: המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי היא עומדת בשני התנאים המצטברים (העולים מן הסיפא [לסעיף 30\(א\)\(5\)](#), [מתקנה 12.א\(א\)](#)) ומהחלטה 7/11 הנדרשים ממנה לקבל הטבה של תשלום מע"מ בשיעור אפס. המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי הלקוחות הישראליים שילמו מס ביבוא, ובנוסף נדחתה בקשתה להורות למשיב לאפשר ללקוחות הישראלים להוציא חשבוניות מאוחרות.

ג. טענת המערערת בדבר היעדר חבות אפקטיבית במס

107. המערערת טענה כי המס שבמחלוקת לא היה אמור להשתלם למשיב בשום היבט ואופן. שהרי אין נפקות כלכלית להוצאת חשבונית עצמית על ידי הלקוחות הישראלים, שכן כעוסקים הוצאת חשבונית עצמית בשל יבוא מדווחת הן כמס עסקאות והן כמס תשומות ולכן איננה מביאה לתוצאת מס אפקטיבית (אפס מע"מ לתשלום), ולכן לא נגרם נזק לקופת המדינה. עוד נטען כי "התנגדותו הנחרצת של המשיב להוצאת חשבונית מס מאוחרת אינה נקיית כפיים וזו בלשון המעטה. שכן, המשיב מודע היטב לתוצאה הסופית של הוצאת חשבונית מס מאוחרת בידי לקוחות תושבת החוץ והיא העדר חבות אפקטיבית במס" (סעיף 70 לסיכומים).
108. מנגד, טען המשיב כי המערערת לא הוכיחה כי לקוחותיה הם עוסקים. בנוסף, קבלת גישת המערערת תביא למצב אבסורדי לפיו גם בעסקאות בין עוסקים אין צורך בהוצאת חשבוניות מס וזאת בהיעדר חבות אפקטיבית במס. חשבונית מס היא מסמך חשבונאי בעל חשיבות עליונה שאין הוא מתבטא אך בסוגיית ניכוי מס התשומות בגינו. [חוק מע"מ](#) מחייב הוצאת

חשבונית בגין ביצוע עסקה (לרבות יבוא), מבלי להתייחס לשאלה האם העסקה מביאה עמה חבות אפקטיבית במס אם לאו.

הכרעה בטענת היעדר חבות אפקטיבית במס

החייב המפורש בדין

109. יש לדחות מכל וכל את הטענה, כי אין כל נפקות כלכלית לעצם פעולת הוצאת החשבונית העצמית בשל היעדר חבות אפקטיבית במס וכי הוצאת חשבונית עצמית היא פעולה "טכנית גרידא". טענה זו עומדת בניגוד לדיני המס.

110. המערערת בחרה להתעלם מן החייב המפורש בדין להוצאת חשבונית או חשבונית עצמית. [חוק מע"מ](#) מחייב הוצאת חשבונית בגין ביצוע עסקה (לרבות יבוא), מבלי להתייחס לשאלת החבות האפקטיבית (וראה הוראות [פרק ט' לחוק מע"מ](#)). כותב על כך המלומד פרידמן:

"סעיף 45 [לחוק מע"מ](#) הוא מקור החובה להוצאת החשבונית:

"עוסק חייב להוציא לקונה חשבונית עסקה על כל עסקה או חלק מעסקה גם אם הם פטורים ממס". לשון הסעיף רחבה, כוללת וחד-משמעית. החובה מוטלת על כל עוסק ובגין כל סוג של עסקה או חלק ממנה, גם אם היא פטורה. מטרת המחוקק במקרה דנן הייתה בהירה ופשוטה – למנוע כל אפשרות של ספקות בהקשר להגדרתה של "עסקה" (סעיף 1 [לחוק מע"מ](#)). ברי, כי גם עסקה פטורה, עסקת אקראי ועסקה שהמס המוטל עליה הוא בשיעור אפס, נכנסות לגדר העסקה ונקשרות אל חובת העוסק להוציא לקונה חשבונית עסקה" (פרידמן, חלק ב', עמ' 815-816).

111. [סעיף 51 לחוק מע"מ](#) מסמיק את שר האוצר להתקין הוראות משלימות בענין חשבוניות בתקנות. בתקנות מע"מ נקבעה חובת הוצאת חשבונית על ידי הקונה (חשבונית עצמית) במספר מצבים, כולל מצב של עריכת עסקה עם תושב חוץ, כבעניינינו. כאמור, [סעיף 76](#). מתייחס ליבוא מתושב חוץ ואף מפנה להוראות נוספות (בשינויים המחוייבים) [בסעיף 76\(ד1\)](#), שם נקבעה מפורשות חובת הוצאת חשבונית עצמית.

לא רק שמדובר בחייב שבדין, שאינו מותנה, אלא שהחייב בהוראה [76\(ד1\)](#) מתייחס מפורשות ל"עוסק". אותו עוסק - שעל פי המערערת, אין נפקות כלכלית להוצאת החשבונית העצמית מטעמו כי ממילא הוא רשאי

לקזז מס תשומות - נדרש מפורשות להוציא חשבונית עצמית, גם אם הוא
יוכל לנכות אותה אחר-כך כמס תשומות.
וזו לשון ההוראה:

"(ד) אדם המייבא טובין מיובאים, ואינו רוכש או מעביר
את מטבע החוץ לצורך תשלום תמורתם באמצעות סוחר מוסמך

–
(1) אם הוא עוסק - יוציא חשבונית ערוכה על שמו, ידווח
על היבוא בד"ח שעליו להגיש לפי תקנה 23 בשל
עסקאותיו וישלם את המס המגיע עם הגשת הד"ח";

הוכחת מיהותם של הלקוחות הישראליים

112. למעלה מן הצורך, גם אם הייתי מקבל את טענת המערערת להיעדר חבות
אפקטיבית במס (ואני דוחה אותה מכל וכל) הרי שהמערערת לא הצליחה
להוכיח כי לקוחותיה הם עוסקים, שהיו מנכים מס תשומות.
אני מקבל את טענת המשיב כי המערערת לא הוכיחה מיהם לקוחותיה,
והאם כל הלקוחות הם עוסקים הזכאים לקיזוז תשומות. אף לא ניתן לתת
משקל ראייתי גבוה לראיה היחידה שהגישה המערערת בעניין הלקוחות
הישראליים, רשימה של לקוחות (מע/1), מן הטעמים הבאים:
(1) הרשימה איננה מתוארכת ולכן לא ניתן לדעת האם הרשימה רלוונטית
לתקופת השומה, למרות עדותה של גב' האסקל, שכן הרשימה לא
אומתה על ידי רואה חשבון, לא לעצם תוכנה ולא לגבי תארוך
הרשימה, פעולה שניתן היה בקלות לעשות;
(2) מנכ"ל החברה, מר וינברג, נשאל אף הוא לגבי רשימת הלקוחות
בחקירתו הראשית והעיד שהוא מכיר חלק מן השמות שהופיעו בה.
כשנשאל איך ניתן לדעת שהרשימה רלוונטית לתקופת השומה, ענה:
"אני לא מבין את השאלה". כשנשאל איך ניתן לדעת שהחברות האלו
קבלו שירותים בתקופת השומה ענה: "אני לא יודע לענות לשאלה". לא
ניתן לקבל תשובות כאלו מהמנכ"ל של המערערת, שהעיד על עצמו
שלא עסק בענייני מע"מ אבל עסק בחלק האופרטיבי של הפעילות:
"כמנכ"ל התפקיד שלי היה לשווק, למכור ולתמוך בלקוחות" (עמ' 11,
שורה 24). המערערת בראשותו היא זו שגייסה את הלקוחות
הישראליים, ולאחר חתימת החוזה מול חברת האם, המשיכה לתמוך
בהם. לכן, אין ספק שלמערערת הייתה נגישות לרשימה מתוארכת של
לקוחות בתקופת השומה;

3) לא הוכח שזו הרשימה המלאה של הלקוחות בתקופת השומה, שכן הרשימה כוללת 59 שמות (מתוכם צוינו 8 שמות כ"נמצאים מחוץ לישראל"), ומייצג המערערת אמר בדיון בהשגה ש"יש קרוב ל-70 לקוחות בישראל" (מוצג 6 לתיק המוצגים); בנוסף, חברת גט טכסי, אינה מופיעה ברשימה, למרות שהחוזה עימה הוגש כראיה (מוצג 13 לתיק המוצגים).

4) לא הוגשו נתונים או מסמכים נוספים, שיש בהם להצביע על היותם של הלקוחות עוסקים בתקופת השומה. החוזה היחידי שהוגש היה של חברת גט טכסי אך, כאמור, שמה נעדר מרשימת הלקוחות. במהלך עדותה, שאל ב"כ המשיב את גב' האסקל מדוע חברת גט טכסי אינה מופיע ברשימת הלקוחות, אך תשובתה הייתה שאולי הם ביטלו את ההסכם או בשל מיקומם בקפריסין (עמ' 21 לפרוטוקול, שורות 23-34). למותר לציין כי תשובתה של גב' האסקל אינה מניחה את הדעת, אינה מספקת מענה ואף מעלה שאלות נוספות: לו גט טכסי ביטלה את ההסכם, למה המערערת הגישה דווקא את ההסכם עימה כדוגמה להסכם עם לקוח ישראלי? בנוסף, גם אם מקום מושבה של גט טכסי בקפריסין, למה נעדר שמה מן הרשימה, בה הופיעו 8 לקוחות אחרים לא ישראליים?

113. מהאמור לעיל, לא שוכנעתי כי הרשימה שהוצגה אכן מייצגת את רשימת הלקוחות בתקופת השומה. מעבר לכך, לא הוכח שכל הלקוחות הם עוסקים ועל כן אין נפקות כלכלית לפעולת הוצאת החשבונית העצמית. המערערת עצמה לא טענה כי כל הלקוחות הם עוסקים. בערעור נטען: "בענייננו הרוב המכריע של הלקוחות הישראלים הינם בבחינת "עוסקים" (סעיף 5.30 לכתב הערעור) ובסיכומים נטען: "רוב לקוחותיה של תושבת חוץ הינם עוסקים" (סעיף 65 לסיכומים). אף טענה זו לא נתמכה בראיה, כמו למשל אישור מרואה חשבון. עוד יוער כי גם אם רוב הלקוחות הם אכן עוסקים, לא ניתן לדעת את היקפי הפעילות של רוב הלקוחות, וכמה מתוך סכום השומה הנדרש אכן היה מקוזז כנגד מס תשומות. זאת ועוד, לא מן הנמנע שהיקפי העסקאות של "מיעוט" הלקוחות, שאינם עוסקים, עולה על היקפי העסקאות של "רוב" הלקוחות שהם עוסקים, ובכך תתכן פגיעה באוצר המדינה. יודגש כי גם אם רק חלק מהיקף הפעילות של הלקוחות הישראליים נובע מלקוחות שאינם עוסקים, עדיין מדובר בחבות אפקטיבית במס.

כידוע, נטל השכנוע הוא על המערערת, והמערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי אין פגיעה באוצר המדינה וכי דווחם של הלקוחות הישראלים היה מביא בהכרח להיעדר חבות אפקטיבית.

114. מכל האמור לעיל, אני דוחה את הטענה להיעדר חבות אפקטיבית במס בגין דיווחיהם של הלקוחות הישראלים על עסקאות היבוא.

זאת ועוד טענתה של המערערת כי סירובו של המשיב לאשר הנפקת חשבונית מאוחרת "אינה נקיית כפיים, בלשון המעטה" יש בה כדי להטיל דופי במשיב שלא לצורך. חזקה על המשיב, כרשות מינהלית, כי הוא עושה עבודתו נאמנה, ולא התרשמתי אחרת. ואף להיפך, התרשמתי מניסיונות המשיב, עוד טרם הגשת הערעור לבוא לקראת המערערת, כפי שעולה מן הדיון בהשגה.

115. לסיכום: המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי הלקוחות הישראלים שילמו מס ביבוא ואף הודתה שהלקוחות הישראלים לא שילמו מס זה. בנוסף, בקשתה של המערערת לאפשר הוצאת חשבונית מאוחרת ללקוחות הישראלים - נדחתה. אי לכך, יש לקבוע כי המערערת לא עמדה בתנאים האמורים בסיפא של סעיף 30(א)5, תקנה 12(א) ותקנה 6ד. ולכן אינה זכאית להטבה בשיעור מע"מ אפס על החשבוניות שהנפיקה בתקופת המס הרלוונטית.

סיכום הדיון בטענתה העיקרית של המערערת:

מכל האמור לעיל עולה כי המערערת אינה עומדת בגדרי החרג לסייג שבסיפא לסעיף 30(א)5, ועל כן אינה זכאית להטבת מס ערך מוסף בשיעור אפס על עסקאותיה בתקופת השומה. טענתה העיקרית של המערערת – נדחתה.

תכלית סעיף 30 לחוק – עידוד היצוא

116. אף התכליות העומדות בבסיסם של סעיף 30 לחוק מע"מ ושל תקנה 12א(א) תומכות במסקנה כי המערערת אינה זכאית להטבה בשיעור מע"מ אפס. כידוע, בפסיקה בדיני המס ישנה דרישה להעדפת המהות על הצורה, בחינת המהות הכלכלית האמיתית של העסקה על פני הכינוי או הצורה החיצונית:

"הלכה השזורה כחוט השני לאורכם ולרוחבם של דיני מסים היא, כי ההסדרים הפיסקאליים נועדו לחול על פעילויות על פי מהותן ותוכנן הכלכלי, ולא על פי משתנים הנתונים לשליטתו של הנישום (ע"א 7115/14 סירוגה-ברניר נ' סלקום

ישראל בע"מ, [פורסם בנבו] פסקה 49 (3.7.2017); ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004); רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 403-404 (1998); נמדר, עמ' 47-48; יוסף גרוס "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות" מיסים ט"ו/4 א-7 (2001).

על רקע הלכה זו ובמטרה להגשים את עקרונות היסוד המונחים בבסיס דיני המס כאמור – ובפרט את עיקרון התוכן הכלכלי והעדפתו על פני הצורה המשפטית – על הפרשן לבור את המוץ מן הבר ולגבש תמונה כללית בנוגע למה שאירע בפועל. משקלה של כוונתו הסובייקטיבית של הנישום מאוד מוגבלת אפוא, וזאת לעומת עליונותה של המהות הכלכלית הנלמדת כתוצאה מהתבוננות חיצונית אובייקטיבית על הפעילות הנדונה. 41. כל מסקנה אחרת, יהיה בה כדי לשים לאל את עיקרון התוכן הכלכלי ואף לפעור פתח למניפולציות מצד נישומים המבקשים להימנע מתשלום מס ועל כן אינה רצויה מבחינת שיקולי המדיניות של גביית מס אמת.

(ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל (פורסם בנבו, 2.1.2018, עמ' 26)).

117. המשיב טען כי בעניינינו אין מדובר בעסקת יצוא שירותים אותה מבקש המחוקק לעודד, בהתאם לתכליתו של [סעיף 30](#) לחוק. לטענתו, במקרה זה מדובר בחברת בת, אשר הלקוחה היחידה שלה היא חברת האם, אשר מחזיקה ב-100% ממניותיה. המערערת היא הספקית היחידה של חברת האם בישראל. עוד נטען כי, בהודעות הראשונות ציינו נציגי המערערת במפורש כי היא פועלת רק בשוק המקומי ומכאן שאין הצדקה כלכלית למתן ההקלה למערערת. בסיכומיה לא התייחסה המערערת לטענת המשיב ולתכלית עידוד היצוא.

118. אני מקבל את טענתו של המשיב, ואף הראיות תומכות בכך. מר וינברג העיד במשרדי המשיב ביום 20.11.2016 ואמר כי "החברה בארץ מוכרת את השירותים של החברה האמריקאית (חברת האם בארה"ב) לשוק המקומי" (מוצג מס' 9, עמוד 76, שורות 13-15).

מר רום נשאל ביום 15.11.2016 לגבי הלקוחות שהמערערת גייסה: "שאלה: הלקוחות שחברת אפלאוז מחפשת ומגייסת עבור חברת האם הם לקוחות ישראלים בלבד?"

תשובה: כן, הפעילות שלנו היא רק בארץ (מוצג 10 עמוד 82 שורות 32-33).

119. אך יותר מכל, עדותה של הגב' האסקל, בחקירתה הנגדית, שופכת אור על תפקידה של המערערת כחברת בת של תושבת החוץ:
"ש.האם חב' האם נרשמה כעוסק במע"מ בישראל?"
ת.לא.

ש.האם לחב' האם ספקים אחרים בישראל שמספקים לה שירותים דומים לשירותים שהמערערת סיפקה לה?
ת.לא, אין לנו ספקים אחרים בישראל.

ש.מי המתחרים של המערערת?
ת.לחב' אפלאז באופן כללי אין מתחרים ואולי אם הייתם בודקים בחברות ממש גדולות כמו אקסנטר אבל באופן כללי אין לנו מתחרים בשוק.

ש.שאלתי על המערערת ואמרת אפלאז, לאיזה אפלאז התכוונת?
ת.מבחינת השירותים שחברת האם מספקת אין לנו מתחרים.
ש.לחברה הישראלית אפלאז ישראל אין מתחרים?
ת.לא, אין לה באמת מתחרים.

ש.האם זה בין השאר בגלל העובדה שאתם חברת האם שלה בשליטה של 100 אחוז?

ת.כן, הכוונה שלאף חברה אין את קהילת הבודקים כפי שלנו יש, אז פשוט אין תחרות עבורנו.

ש.למה לא עבדתם עם חברות אחרות בישראל?
ת.לאיזו מטרה?

ש.לאותם שירותים שהמערערת נתנה לכם,
ת.לא הבנתי את השאלה.

ש.האם לחברה שהיא לא הייתה חברת בת שלכם הייתם נותנים גישה ועובדים אתה במקום המערערת?

ת.בד"כ אנחנו לא עושים את זה, בד"כ אנחנו מקימים חברות בת כדי למכור את השירותים שלנו במקומות שונים.

ש.מה המערערת סיפקה לחב' האם?

ת.שירותי מכירות ושיווק" (עמ' 19 לפרוטוקול, שורות 19-36).

120. מעדותה של הגב' האסקל עולה מודל העבודה של תושבת החוץ: בכל מדינה בה היא מעוניינת למכור את שירותיה, היא מקימה חברת בת, וזו מאתרת עבורה לקוחות מקומיים ומטפלת בפניותיהם. כלומר בעניינינו, תושבת החוץ הזדקקה ממילא לשירותיה של עוסקת ישראלית, שנהנתה

מיתרון מובהק בשל היותה גוף מקומי, המכירה את השוק המקומי, הגופים הפועלים בו, המנטאליות והשפה, ובשל היותה זמינה ונגישה ללקוחות הישראליים. יתר על כן, תושבת החוץ לא שכרה את שירותיו של עוסק מקומי, אלא הקימה לשם כך חברת בת, כעוסקת מקומית. המערערת, אם כן, לא הייתה מעולם מצויה בתחרות מול גורם זר, ומכאן שמבחינה מהותית, אין מדובר בעסקת יצוא, ואין צורך לתמרץ את השירותים שנותנת המערערת לתושבת החוץ. עסקאותיה של המערערת בתקופת השומה נחזות ומוצגות כעסקאות ייצוא אך אינן במהותן עסקאות ייצוא.

יפים לכאן דברי בית המשפט העליון בעניין [עא 9303/03 ע"ד יעקב מוסל נ'](#) 121.

[מנהל מס ערך מוסף פתח-תקווה, פ"ד נט\(2\) 952, 959 \(2005\) \(פורסם בנבו\):](#)

"אף הרציונלים העומדים בבסיסם של סעיף 30 [לחוק מס ערך מוסף](#) ושל תקנה 12א(א) תומכים במסקנה זו; מרבית העיסקאות אשר חל עליהן שיעור אפס הן עיסקאות של ייצוא שירותים. עיסקאות מעין אלו ביקש המחוקק לעודד על-ידי מתן פטור ממס, על-כן נקבע בסעיף 30א(5) כי בעיסקה כזו שיעור מס הערך המוסף יהא אפס. עם זאת במקרים המנויים בתקנה 12א קיימת זיקה בין ה"נכס" או בין מקבל השירות לבין ישראל. במקרים כאלה ההנחה היא שמקבל השירות יזקק ממילא לשירות "ישראלי", ואין צורך לעודד אותו לכך על-ידי תמריץ בדמות הפטור ממס. במקרים אלה אין תחולה לסעיף 30א(א) (ראה: עניין רוזין [1], בעמ' 844; [ע"א 41/96](#) קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מע"מ [פורסם בנבו] [2], בעמ' 874-875; [ע"א 3196/01](#) גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ [3], בעמ' 686). כך גם בענייננו: החברות המבוטחות על-ידי קולוניה נתבעו לדין במדינת ישראל (על דרך של הודעה לצד שלישי). אם רצתה קולוניה להתגונן בפני תביעה זו, כפי שאכן היה, היא הייתה חייבת לעשות כן במדינת ישראל באמצעות עורך-דין ישראלי. בנסיבות כאלה אין צורך בתמריץ הפטור ממס כדי לעודד ייצוא של שירותים ישראליים, שכן כורח הנסיבות הוליד את הזקקותה של קולוניה לשירות משפטי ישראלי."

בעניינינו, לא כורח המציאות אילץ את תושבת החוץ לשכור את שירותיה 122.

של המערערת, אלא מדובר במודל עסקי אותו מחילה תושבת החוץ במדינות נוספות, ולא רק בישראל.

מן האמור לעיל עולה, כי מטרת [סעיף 30\(א\)5](#) לעודד ייצוא ולאפשר לעוסקים ישראלים להתחרות מול עוסקים לא ישראלים, אינה מתקיימת בעניינה של המערערת. לא בכדי התעלמה המערערת מתכלית בסיסית וחשובה זו בסיכומיה.

123. לא זו, אף זו: לא רק שתכלית עידוד הייצוא אינה מתקיימת בעניינינו, אלא מתן הטבה בשיעור מע"מ אפס למערערת ולדומותיה עלול לפגוע כלכלית בעוסקים ישראליים, בתחרות על כיסם של לקוחות ישראליים, המבקשים שירותי בדיקות תוכנה, כבעניינינו.

על פי המודל בתקופת השומה, תושבת החוץ הייתה אטרקטיבית יותר ללקוחות ישראליים אלו, שכן מודל החיוב שלה $cost+$ כלל מע"מ בשיעור אפס, ואילו עוסק ישראלי, נדרש לגבות מלקוח ישראלי מע"מ בשיעור מלא. מכאן, שמתן הטבה של מע"מ בשיעור אפס למערערת פוגע בתחרות ובשוויון. אין ספק שלא לכך התכוון המחוקק.

הטענה החילופית- התרת חשבוניות המס כ"מסמך אחר"

124. לחילופין נטען כי יש להתיר את חשבוניות המס שהנפיקה המערערת לתושבת החוץ כ"מסמך אחר" לניכוי מס תשומות בידי לקוחות ישראלים, המייבאים את שירותי תושבת החוץ ארצה, כשם שנקבע בהחלטת מיסוי 5396/17. מנגד טען המשיב כי עניינה של החלטת מיסוי 5396/17 שונה מעניינה של המערערת. עניינה של ההחלטה היה ניכוי מס תשומות ולא קבלת הטבת מס ערך מוסף בשיעור אפס.

עוסק ישראלי ביקש לנכות מס תשומות בהסתמך על חשבוניות שהונפקו על ידי נותני שירות ישראליים לתושב חוץ. ואילו בעניינינו המערערת לא הנפיקה חשבוניות מס בשיעור מלא, אלא בשיעור אפס. מדובר בחכמה בדיעבד.

125. דינה של טענת המערערת להידחות. עיון בהחלטת מיסוי 5396/17 (מוצג 15 ותיק המוצגים) מעלה כי הנסיבות שונות. החברה, שביקשה אישור לניכוי מס תשומות כ"מסמך אחר" קבלה מתושב חוץ שירותי תיקונים. שירותי תיקונים אלו בוצעו בפועל על ידי קבלני משנה, עוסקים ישראליים, שלחברה לא היה כל קשר עסקי או חוזי עמהם. החברה ביקשה כי חשבוניות המס שהפיקו העוסקים לתושב החוץ, בגין שירותי התיקונים, שניתנו לה במישרין, ישמשו אותה כ"מסמך אחר" לצורך ניכוי מס תשומות.

126. המצב שונה בעניינינו: המערערת לא הוציאה חשבוניות בשיעור מס מלא לתושבת החוץ ולא שילמה מס תשומות. אי לכך, לא ברור כיצד ביקשה

המערערת כי יותר לנכות מחשבוניות אלו מס תשומות כ"מסמך אחר". יתר על כן, המערערת לא סיפקה שירותים לעוסקים הישראליים כקבלנית משנה של תושבת החוץ, אלא העוסקים קבלו את השירותים באופן ישיר מתושבת החוץ. **127. לסיכום: אין להתיר את חשבוניות המס שהנפיקה המערערת לתושבת החוץ כ"מסמך אחר".**

הטענה כי יש להתיר למערערת להנפיק חשבוניות ישירות ללקוחות הישראליים

128. לחילופי חילופין, טענה המערערת כי יש להתיר לה להנפיק חשבוניות מס ישירות ללקוחות הישראליים בגין תקופת השומה האמורה, כפי שהיא נוהגת מאז החלת המודל החדש, מדצמבר 2016. מנגד טען המשיב כי לא ניתן לעשות זאת היות ובתקופת השומה לא הייתה המערערת הצד האמיתי לעסקה.

129. אף טענה זו של המערערת דינה להידחות. הלכה ידועה היא כי יש למסות את העסקה כפי שנעשתה בפועל על ידי הנישום, ולא לפי מה שהיה יכול הנישום לעשות (רע"א 1221/94 חברת תרשיש בע"מ נ' מנהל מס רכוש נתניה פ"ד מט(1) 353, 367); ע"א 503/77, 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ, פ"ד לב(2) 121, 125 (1978).

המערערת מבקשת להתעלם מהעסקה כפי שנעשתה על ידי הצדדים, במסגרתה הנפיקה המערערת חשבוניות לתושבת החוץ בגין שירותים שנתנה לה. תושבת החוץ היא היחידה ששילמה כספים למערערת בפועל, והייתה הלקוחה היחידה שלה.

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

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

סוף דבר

- (א) נקבע כי בהסדר החקיקתי האמור בסיפא של [סעיף 30\(א\)\(5\)](#) "אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט [לפקודת המכס](#), לפי העניין"; קיים חסר ולא הסדר שלילי.
- (ב) נקבע כי אין להחיל את החרג לסייג של [סעיף 30\(א\)\(5\)](#) – על השירותים שנתנה המערערת לתושבת החוץ, שכן המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי הלקוחות הישראליים שילמו מס ערך מוסף בגין השירותים שיובאו. כמו כן, בקשת המערערת להורות למשיב לאשר ללקוחות תושבת החוץ להנפיק חשבונית מס מאוחרת-נדחתה.
- (ג) נקבע כי אין להתיר את חשבוניות המס שהנפיקה המערערת לתושבת החוץ כ"מסמך אחר" לניכוי מס תשומות בידי לקוחות ישראלים, המייבאים את שירותי תושבת החוץ ארצה.
- (ד) נקבע כי אין להתיר למערערת להנפיק חשבוניות מס רטרואקטיבית ישירות ללקוחות הישראליים בגין תקופת השומה האמורה, שכן בתקופת השומה לא הייתה המערערת צד לעסקה עם הלקוחות הישראליים, אלא תושבת החוץ.

תוצאת כל האמור לעיל היא שהערעור נדחה.

המערערת תשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסך של 50,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.
ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 14.9.2020.
המזכירות תשלח עותק מפסק הדין לב"כ הצדדים.

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

אחיקם סטולר 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, תיקיה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)