



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 יוני 2024

ע"מ 20-05-45298 צוראל ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים ואח'

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערים: 1. יוסף שלמה צוראל
2. צוראל יזמות בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מע"מ ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ',
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור על פי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") על החלטת המשיב בהשגה בעניין שומת עסקאות שהוציא המשיב, לתקופה שבין 2015-2018 למערער 1 (להלן: "המערער"), ולתקופה שבין 2017-2018 למערערת 2 (להלן: "המערערת"). המחלוקת במרכז הערעור נוגעת לתחולת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

הרקע לערעור

1. ערעור זה נסוב על החלטה בהשגה בעניין שומת עסקאות שהוציא המשיב למערערים, מתוקף סמכותו הקבועה בסעיף 82 לחוק מע"מ.
2. המערער הוא איש עסקים שעוסק שנים רבות בשלושה תחומים מרכזיים: תחום השקעות והנדל"ן בארצות הברית, כמנהל חברה לשיווק דירות בארה"ב - CYT HOLDINGS Ltd (להלן: "CYT"); גיוס אנשי חינוך ישראלים להוראת עברית ויהדות במוסדות יהודיים בתפוצות, כעוסק מורשה; הבאת תיירים מחו"ל לטיולים בארץ, כעוסק מורשה.
3. ממצאי הביקורת שערך המשיב בתיקי המערערים העלו, כי המערערים סיפקו שירותי איתור וגיוס לקוחות ישראלים עבור חברת שיווק נכסים בחו"ל, הנמצאת בשליטת ובניהול המערער, וכן שירותי אספקת מידע וסיוע לאותם לקוחות ישראלים בישראל. בנוסף נמצא, כי המערער סיפק שירותי איתור וגיוס מורים ישראלים בישראל עבור מוסדות חינוכיים בחו"ל. המערער ערך מיונים שונים לצורך בדיקת התאמת המועמדים לתפקיד ואחר מכן עסק בהקמת הקשר בין המורים הישראלים לבין המוסדות אליהם נועדו, כאשר המערער פעל להכנת המורים לשליחות בבתי הספר בחו"ל. עסקאות אלו כללו מתן שירותים לתושבי ישראל בישראל ועל כן חייבות במע"מ בשיעור מלא.



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 יוני 2024

ע"מ 20-05-45298 צוראל ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים ואח'

1 4. למרות האמור, המערערים דיווחו על עסקאותיהם כעל עסקאות החייבות במס בשיעור אפס.
2 משכך, הוצאו למערערים שומות עסקאות. על שומות אלה הגישו המערערים השגה אשר
3 נדחתה, ומכאן הערעור.

טענות הצדדים

4
5 5. המערער פנה למומחים בתחומי מיסוי ומשפט בינלאומי על-מנת שיבדקו את תקינות וחוקיות
6 הפעילות וימליצו על שינויים, אם לדעתם נדרשים כאלו. עורכי הדין אליהם פנה המערער
7 הכינו חוות דעת, מהן למד כי הוא פועל כחוק.

8
9 6. לטענת המערער, הוא נתקל ביחס מזלזל מטעם רשויות המס אם באופן הבאתו לחקירה
10 שנעשתה באופן מפוקפק ואם בתגובת המשיב על ההשגה בשומה. לטענת המערער, הוא זומן
11 לפגישה מטעם מפקח מע"מ, כאשר רק בסופה הבין כי למעשה נחקר, ללא אזהרה וללא
12 אפשרות להיוועץ בעו"ד. בנוסף, המשיב נתקל בהתנגדות כאשר ביקש את צילום הפרוטוקול
13 של השיחה. ואף כשהתקבל, עלו ספקות לגבי האותנטיות שלו. עוד לטענתו, הנמקות השומה
14 היו נגועות בסילוף עובדות רבות. נטען, כי ההשגה נדחתה בנימוקים סתמיים חסרי מקור,
15 וללא כל התייחסות לטיעונים המבוססים שהועלה בה, תוך מחזור הטיעונים הלא מנומקים
16 שהועלו במסמך השומה המקורי, בניסוח מרושל ומזלזל. כך לטענת המערער, גם אם ידחה
17 בית המשפט את טענותיו על השומה, בכל זאת תהיה הצדקה להעניק בעניינו את ההטבה של
18 מע"מ בשיעור אפס לאור נסיבותיו הייחודיות, שאם לא כן, תיגרם פגיעה חמורה בזכויות
19 היסוד שלו כאזרח ככלל, ובזכותו לחופש העיסוק בפרט.

20
21 7. לטענת המערער, לא ניתן "שירות" לתושב ישראל בישראל בהתבסס על הגדרת "שירות"
22 בחוק מע"מ, ובנוסף לפי הסייגים להגדרת שירות שנקבעו בע"א 41/96 קסוטו סוכנויות
23 ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נגד (1) 862 (1999) (להלן: "עניין קסוטו"). בפרק
24 ההגדרות בחוק נקבע כי שירות הוא "כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר", ובעניין
25 קסוטו נקבע שלא כל מי שנהנה מהשירות ייחשב "מקבל שירות" לצורך החוק (יפורט
26 במסגרת הדיון הנורמטיבי). מקום ובו באופן אותנטי מקבל השירות הינו תושב חוץ, ולצידו
27 גם נהנה ישראלי, אין לראות באחרון כ"מקבל שירות" כלל. גם אם תדחה טענה זאת, יתבסס
28 המערער על קביעה נוספת העולה מפסק הדין ויטען כי השירות שניתן הינו משני וכי השירות
29 העיקרי ניתן לחברה שהינה במעמד של תושב חוץ, כאשר נקבע כי ההטבה לא תישלל ככל
30 שמקבל השירות הדומיננטי מבין השניים הוא תושב החוץ.

31
32 8. לטענת המערער, גם לאחר תיקון 23 לחוק, ההטבה לא נשללת במקרים בהם התושב הישראלי
33 אינו במעמד "מקבל שירות" כי אם "נהנה" מהשירות גרידא. כך לטענתו, בעסקאות שביצע
34 נמצא כי תושב ישראל הוא בגדר נהנה בלבד מהעסקה.

35



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 יוני 2024

ע"מ 20-05-45298 צוראל ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים ואח'

9. הוסיף המערער כי, בעניין קוסטו נקבע שזהותו של מקבל השירות תיבחן על פי ארבעה מבחנים. לטענת המערער יישום מבחנים אלו בעסקאות שביצע מוכיח את טענתו לפיה לא ניתן שירות לישראלים בישראל:
- בעסקי הנדל"ן:** לפי **מבחן המשלם**- תשלום בעד השירות מהווה אינדיקציה לכך שהמשלם הוא מקבל השירות. חשבוניות הוצאו על ידי העוסק המורשה והחברה בע"מ לחברת CYT. האחרונה העבירה כספים מחשבונה בארה"ב לחשבון המערער בארץ. העוסק המורשה והחברה בע"מ לא גבו כספים מהלקוחות הישראלים וכספי הלקוחות לא עברו דרך חשבונות החברה הישראלית, אלא הכספים הועברו לחשבון CYT באופן חוקי ועל כן היו פטורים מניכוי מס מקור. לפי **מבחן הצדדים לחוזה שירות**- יש לאתר את מזמין השירות באמצעות חוזה השירותים. בחוזה בין המערער ל-CYT הודגש כי השירותים ניתנים למערער בלבד ולא לאף צד ג'. לא היו הסכמים למתן שירותים מול הלקוחות הישראלים. לפי **מבחן הנהנה מהשירות**- יש לבחון את האינטרסים של מי בא השירות להגשים. אם יש יותר מנהנה אחד, יקבע מי הדומיננטי ביותר. מובן כי CYT היא הנהנית העיקרית מהשרות כיוון שמטרתה של החברה היא למכור את מוצריה בחו"ל. ל-CYT לא היה עניין למכור דווקא לישראלים (המכירות לישראלים אף נכרכו בקשיים והוצאות גדולות יותר). לפי **מבחן הנסיבות**- יש לשקול את כל הנסיבות הרלוונטיות. CYT חברה אמריקאית רשומה בארה"ב, רכשה נכסים והעסיקה עובדים בארה"ב. החברה הישראלית ערכה מחקר בנושא "מחירי העברה" ונמצא שלא ניתן היה לגבות מע"מ מ-CYT שכן גלגול המע"מ על CYT היה נוגד את האמנה למחירי העברה בין ישראל לארה"ב; ספיגת עלות המע"מ על ידי המערער הייתה גורמת להפסדים מהעסק ולסגירתו; העסק לא היה יכול להתקיים מחוסר לקוחות כיוון שלא היה מניב תשואות מתאימות.
- בעסק המחנכים:** לפי **מבחן המשלם**- חשבוניות הוצאו על ידי העוסק המורשה למוסדות החינוך היהודיים בחו"ל. העוסק המורשה מעולם לא גבה כספים מהמועמדים (ובהתאם גם לא מוסדות החינוך). לפי **מבחן הצדדים לחוזה שירות**- בין המערער, לבין הלקוחות הישראלים לא היו הסכמים למתן שירותים. לפי **מבחן הנהנה מהשירות**- מוסדות החינוך היהודיים בחו"ל הם הנהנים העיקריים מהשרות כיוון שמטרת הפרויקט הייתה לספק מורים טובים לאור המחסור בהם ברחבי העולם. המטרה איננה סיפוק הזדמנות לקריירה וההרפתקה למורים, שאלו אף הקריבו קידום מקצועי וצבירת שנות וותק. עובדי ההוראה עברו תהליך של מיון כדי לתת שירות מקצועי למזמיני השירות- המוסדות בחו"ל, ולא לעובדי ההוראה. לטענת המערער כך נקבע גם בע"מ 37473-05-12 **אמריקה- ישראל קאמפ בע"מ נ' מנהל מע"מ** (17.3.16) (להלן: "**עניין אמריקה ישראל קאמפ**"). לפי **מבחן הנסיבות**- מוסדות החינוך היהודיים רשומים כחוק במדינות שונות בחו"ל ומשלמים את מיסיהם שם.
10. לטענת המשיב, עסקאות המערער חייבות במס בשיעור מלא שכן, הוא עסק במתן שירותים לתושב ישראלי בישראל. כך מהודעתו של המערער עולה כי המערער הקים "מסלול של מיון



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 יוני 2024

ע"מ 20-05-45298 צוראל ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים ואח'

- 1 ובדיקת התאמתם של עובדי הוראה אשר התעניינו ביציאה לשליחות חינוכית בחו"ל, ופעל
2 ליצירת הקשר בינם לבין מוסדות החינוך לאחר שנמצאו מתאימים. תהליך האיתור והמיון
3 כלל פרסום בעלוני שבת ובאתר אינטרנט, קבלת קורות חיים מאת המועמדים, ביצוע ראיון
4 אישי לכל מועמד, צפייה בשיעור אותו העביר המועמד וקיום שיחות עם ממליצים. מה גם,
5 במסמך שכותרתו "ריכוז גיוס מורים" מצוין כי תחומי העיסוק להם יידרש הרכז שיועסק על
6 ידי המערער נמצאים תחומים כגון "בדיקת התאמה" ו"הדרכת היוצאים לשליחות לקראת
7 יציאתם".
8
- 9 11. לטענת המשיב, המערער עסק גם בפעילות בתחום הנדל"ן והחל משנת 2017, המערערת סיפקו
10 שירותי איתור וגיוס לקוחות ישראלים עבור חברת CYT בישראל. CYT הייתה מאתרת
11 נכסים מתאימים להשקעה בחו"ל, רוכשת ומשפצת אותם, ואז משווקת אותם לתושבי
12 ישראל ולתושבי חו"ל. המערערים פרסמו את שירותיהם בערוצי פרסום ישראליים, כגון
13 פייסבוק, גוגל ומקומונים שונים. במצגת שהכינה המערערת לצורך חשיפת פעילותה ללקוחות
14 פוטנציאליים נכתב "אנו מציעים לך ליווי וייעוץ בתהליך ההשקעה, מתחילתו ועד סופו" ועוד
15 "חברתנו גם תדע להנחות אותך, המשקיע, כיצד להתמודד עם המיסוי על הרווחים בין ישראל
16 לארה"ב". נטען, אפוא, כי המערערת סיפקה שירותי ליווי וייעוץ ללקוחות הישראלים בנוסף
17 לשירותים שסיפקה לחברת CYT.
18
- 19 12. בעניין פעילות זאת, טען המשיב כי המערער מסר בהודעה שנגבתה ממנו כי המערערת עסקה
20 בשיווק ומכירות למשקיעים ישראלים דרך ערוצים שונים. עובדי המערערת היו חוזרים אל
21 הפונים, בודקים את התאמתם להשקעה ואז חותרים לפגישה עם לקוחות מתאימים.
22 המערער מסר כי הוא ועובדי המערערת היו מתאמים בין הלקוחות לבין חברת הניהול,
23 והסבירו למתעניינים כיצד לראות את הנכס דרך האינטרנט. בהסכם ההתקשרות בין
24 המערערת לחברת CYT (נספח י"ח לערעור) מוגדרים חלק מהשירותים אותם תספק
25 המערערת בישראל הכוללים, בין היתר, שיווק ומכירות, הנהלת חשבונות, פרסום, ניהול,
26 תמיכה משפטית, רכש ותחזוקה של ציוד משרדי וניהול אתר אינטרנט. בפרסומי המערערת
27 לתושבי ישראל נכתב, בין היתר, כי הם מטפלים ב"השגת תשואה למשקיעים", "התמודדות
28 עם המיסוי על הרווחים בין ישראל לארה"ב", ומעניקים "עצות טובות" ו"ליווי וייעוץ
29 בתהליך ההשקעה מתחילתו ועד סופו".
30
- 31 13. לטענת המשיב, מכל האמור לעיל עולה אפוא כי המערערים נתנו שירותים, נוסף על המוסדות
32 החינוכיים וחברת CYT, גם לתושבי ישראל בישראל- הלקוחות הישראלים שאותרו וגויסו
33 על ידם, ועל כן חלה על התמורה המתקבלת בידי המערערים מס בשיעור מלא. זאת, בהתאם
34 להוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. נטען, כי המערערים דווחו על עסקאותיהם כעסקאות
35 החייבות במס בשיעור אפס, באופן שנוגד את הוראת החוק ותכליתו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 יוני 2024

ע"מ 20-05-45298 צוראל ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים ואח'

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

- 1
2
3 14. סעיף 30(א) לחוק מע"מ מונה מגוון של עסקאות שונות, אשר המע"מ עליהן יהא **בשיעור**
4 **אפס**. שיעור מס אפס הקבוע בסעיף 30(א) לחוק מע"מ כאמור, נועד לשמש ככלי בידי
5 המחוקק לשם קידום ועידוד פעילויות עסקיות מסוימות במשק, תוך מתן עדיפות כלכלית
6 לעסקאות יצוא, להגשמת כוונת המחוקק לעודד ולשפר את פעילות היצוא ואת מאזן
7 התשלומים של המדינה ע"י הזרמת מט"ח אליה. כמו כן, מרבית העסקאות המנויות בסעיף
8 הנ"ל שמכוחו יחול עליהן מס בשיעור אפס הן עסקאות יצוא מוצרים ושירותים ו/או עסקאות
9 אשר לגביהן עומד העוסק הישראלי בפני תחרות, שאין להקל בה ראש, אל מול עוסקים זרים,
10 במיוחד בעידן זה בו ניתן לבצע פעולות רבות באמצעות הרשת (ע"א 8272/16 י.מ.ש. **השקעות**
11 **בע"מ נ' מדינת ישראל- מנהל מע"מ**, פסקה 35 (20.2.19) (להלן: "עניין י.מ.ש. השקעות").
12
13 15. סעיף 30(א)5 לחוק קובע מע"מ בשיעור אפס על מתן שירות לתושב חוץ, פרט לחריגים
14 שנקבעו. על פי אחד החריגים שנקבעו לעניין זה, "**לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר**
15 **נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל** [...]". בפסק הדין שניתן בעניין **קסוטו**,
16 נקבע על ידי בית המשפט העליון, כי יש להבחין בין מקבל השירות העיקרי בין מקבלי שירות
17 משניים 'הנהנים' מן השירות. זאת מאחר ומנוסח הסעיף עולה כי כוונת המחוקק לא הייתה
18 לשלול שיעור מס אפס אם נהנה מן השירות תושב ישראל או אם תושב ישראל היה מקבל
19 משני של השירות, ובלבד שמקבל השירות העיקרי הינו תושב חוץ.
20
21 16. ממתן פסק הדין בעניין **קסוטו**, החל להתעורר קושי בפסיקה באשר לקביעת הנהנה העיקרי
22 מהשירותים הניתנים לתושב חוץ ולתושב ישראל בשל אותה עסקה. הלכת **קסוטו** פגעה
23 בוודאות המשפטית ויצרה הזדמנות לניצול ההקלה שבחוק לרעה (ראו דברי ההסבר הצעות
24 חוק 3076, עמ' 238 (12.2.2002)). משכך, תוקן החריג האמור בסעיף 30(א)5 לחוק ונקבע כי
25 "**לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על**
26 **תושב החוץ, גם לתושב ישראל** [...]". אלא אם תמורת השירות כלולה בערך הטובין לצורכי
27 המס (חוק מס ערך מוסף, תיקון מס' 23, התשס"ב-2002 (להלן: "**תיקון מס' 23**")).
28
29 17. משמעות הדברים היא שכאשר השירות ניתן הן לתושב חוץ והן לתושב ישראלי בישראל, לא
30 תחול ההטבה של מס בשיעור אפס. האבחנה האמורה בין מקבל שירות עיקרי למקבל שירות
31 משני בוטלה, ונקבע כי די בקיומו של נהנה ישראלי מהשירות כדי לשלול את תחולת ההטבה
32 של מס בשיעור אפס.
33
34 18. לצורך יישום סעיף 30(א)5 לחוק יש לאבחן מתי עשייה של עוסק למען תושב ישראל תעלה
35 כדי מתן שירות לתושב ישראל. סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר "שירות" כך: "**שירות** – כל עשייה



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 יוני 2024

ע"מ 20-05-45298 צוראל ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים ואח'

1 בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף ובחבר-בני-אדם –
2 גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר
3 שירות למעבידו". לעניין יסוד התמורה בהגדרת "שירות", אין בעובדה שתושב חוץ בלבד
4 משלם עבור שירות מסוים כדי להוביל בהכרח למסקנה כי השירות לא ניתן לתושב ישראל.
5 שירות יכול שיינתן לצד אחד הגם שתמורתו משולמת על ידי אחר.

6
7
8 19. בעניין קסוטו, בית המשפט קבע כי את זהות מקבל השירות העיקרי יש לקבוע בכל מקרה
9 ומקרה לפי נסיבותיו, אך הציג ארבעה מבחני עזר לשם כך:

10 "המבחן הראשון הוא מבחן המשלם בעד השירות. תשלום בעד השירות
11 על ידי מאן דהוא מהווה אינדיקציה לכך שהמשלם הוא זה שקיבל את
12 השירות, שהרי סביר להניח כי מי שקיבל את השירות הוא המשלם
13 בעבורו לנותן השירות. המבחן השני הוא מבחן הצדדים לחוזה השירות.
14 יש לאתר את מזמין השירות ואת הצד המתקשר עם נותן השירות וכן את
15 הצדדים לפעילות העסקית בקשר למתן השירות ולקבלתו. המבחן
16 השלישי הוא מבחן הנהנה מן השירות. מקבל השירות נהנה מן השירות
17 ומפיק ממנו תועלת. השירות בא להגשים את האינטרס של מקבל
18 השירות. יש אפוא לבחון את האינטרסים של מי בא השירות להגשים.
19 אם נהנה מן השירות יותר מאחד, יש לקבוע מי הוא הדומיננטי מביניהם
20 ולראות בו את מקבל השירות. המבחן הרביעי הוא מבחן הנסיבות. זהו
21 מבחן גג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי ללמד על
22 זהות מקבל השירות" (עניין קסוטו, פס' 9).

23
24 והנה לאחר תיקון מס' 23 לחוק, מבחני קסוטו החלו מתייתרים, זאת מאחר ועתה הבחינה
25 להחלת ההטבה כבר לא עוסקת בנהנה העיקרי או המשני מהפעילות. די בקביעה כי בנוסף על
26 נהנה תושב חוץ, קיים נהנה ישראלי תושב ישראל.

27
28 20. על אף האמור, במטרה שלא לפגוע בתכלית ההקלה שבחוק- עידוד שירותי יצוא מישראל -
29 מקובל כי ככל שהשירות שניתן לתושב ישראל הוא זניח ואגבי, לא יהיה בו כדי למנוע את
30 הטבת המס לעוסק המעניק את שירותיו לתושב החוץ. באם יתברר שהעשייה של המערערים
31 לטובת הלקוחות בישראל הייתה ישירה, ממשית ובעלת ערך כלכלי עצמאי ונפרד, יש שתישלל
32 ההטבה. ראו לעניין זה ע"מ 9136-04-18 אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ נ' מע"מ
33 ומס קניה תל אביב, פסקה 16 (26.11.2019) (להלן: "עניין רוטשילד").
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 יוני 2024

ע"מ 20-05-45298 צוראל ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים ואח'

21. נטל ההוכחה בערעור מוטל על כתפי המערערים שכן כלל הוא שמי שטוען להקלה או לפטור ממס, עליו להוכיח כי מתקיימים בעניינו התנאים המזכים לבקשתו. טעם נוסף להטלת הנטל על המערער נעוץ בכך שלמערער הידע המיטבי בנוגע לעסקאות שביצע. ראו לעניין זה ע"א 852/86 פ"ש ירושלים נ' מ.ל.ל. חיפה עיבוד נתונים אלקטרוניים בע"מ (19.5.1989).

מן הכלל אל הפרט

22. אקדים ואומר כי לטעמי אין המערערים עומדים בתנאי סעיף 30(א)(5) לחוק. המערערים לא עמדו בנטל המוטל עליהם להוכיח כי לא ניתן על ידם שירות לתושבים ישראלים, הן בתחום הנדל"ן והן בתחום גיוס המורים. העולה מן הראיות הוא כי המערערים סיפקו שירותים ללקוחות תושבי ישראל, שירותים מהותיים וישירים ולא ניתן להגדירם כזניחים כלל.

23. עיקר טענת המערערים היא, כי בפועל לא ניתן שירות לתושבי ישראל, אשר "נהנו" בעקיפין מהשירות שסיפקו המערערים לתושבי החוץ. אולם, בבחינת הראיות והחקירות הנגדיות נראה כי לא כך הדבר. במסגרת עסקאות המערער בעניין גיוס מורים לחו"ל עלה כי המערער ביצע מיונים, הדרכות למורים, סיוע במילוי טפסים ומתן ייעוץ לכל אורכו של ההליך. גם לגבי עסקאות הנדל"ן בחו"ל, בפועל ניתן שירות לתושבי ישראל שביקשו להשקיע ברכישת נכסים בחו"ל. לעניין זה עמד המשיב על המסמכים שהוציא המערער כפרסום, מהם מסתבר אופי ההתנהלות כמתן שירות בפועל. ברי כי הסיוע והליווי שסיפקו המערערים בשני תחומי פעילותם איננו טפל או נלווה ויש בו ערך עצמאי וממשי עבור הלקוח הישראלי תושב ישראל. המדובר "במתן שירות לתושב ישראל" ולכן לא יחול שיעור מס אפס.

24. להלן נעמוד על עיקרי הדברים בנוגע לשירותים שנתנו על ידי המערערים בעניין גיוס משקיעי נדל"ן, ובעניין גיוס המורים למוסדות בחו"ל:

שומת העסקאות בעניין גיוס משקיעי נדל"ן:

25. ממצאי הביקורת שערך המשיב העלו כי המערער סיפק שירותי איתור וגיוס לקוחות ישראלים פוטנציאליים עבור חברת שיווק נכסים בחו"ל, הנמצאת בשליטת ובניהול המערער. עוד הוא סיפק שירותי אספקת מידע וסיוע לאותם לקוחות ישראלים- מידע בדמות השוואה בין תשואות השקעה בנדל"ן בארץ ובחו"ל. בנוסף, המערער העיד כי הפרסום והשיווק נועד למשקיעים ישראלים. ראו לכך (ההדגשות אינן במקור):

ש. כיצד נוצר הקשר עם ישראלים?
ת. החברה הישראלית פירסמה בערוצי פרסום ישראלים כגון:
מקומונים, חבר מביא חבר, פה לאוזן, גוגל, פייסבוק וכד'. ואז אנשים
פונים אלינו, והמשרד היה מפזר את הפניות בין הסוכנים שהיו עובדי



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 יוני 2024

ע"מ 20-05-45298 צוראל ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים ואח'

1 החברה הישראלים. " (נספח א' לתצהירה של לאה גולד, עמודים 10-11,
2 שורות 30-41)

3
4 וגם:

5
6 **"ש. את העסק פרסמת לתושבי ישראל שרוצים להצטרף להשקעות**
7 **נדל"ן?**
8 **ת. נכון.**
9 **ש. אני מציג בפניך מצגות שהכנתם. אתה מכיר אותם?**
10 **ת. כן.**
11 **ש. המצגת שהגשתי כרגע זוהי מצגת שהצגתם למשקיעים בארץ לצורך**
12 **השקעה בחו"ל?**
13 **ת. כן.**
14 **ש. אני מפנה אותך לעמוד 4 במצגת. אני רואה שם רווחים בישראל**
15 **ובעמודה הבאה תיק השקעות בחו"ל. אתם עשיתם השוואה בין התשואה**
16 **בארץ לבין התשואה בחו"ל?**
17 **ת. כן, אמת." (מתוך החקירה הנגדית של המערער, עמוד 14 לפרוטוקול,**
18 **שורות 9-23)**
19

20 26. עוד עולה מעדותו של המערער, כי סוכני החברה היו יוצרים קשר עם המשקיעים הישראלים
21 על-מנת לבדוק אחר התאמתם לסוג ההשקעה. כך הייתה החברה האמריקאית משלמת עבור
22 שירות גיוס הלקוחות בארץ, והתשלום נעשה בהתאם לביצועים. קרי, התמורה ששולמה
23 לסוכנים מטעם המערער, הייתה בהתאם לכמות המשקיעים הישראלים שגייסו (פסקאות
24 25-26 לסיכומים מטעם המשיב).

25
26 27. בהינתן שכך, קשה שלא לראות בשירות האמור שסופק על ידי המערער, ככזה המשרת
27 במישרין את אינטרס הלקוח הישראלי. המדובר בליווי ויעוץ למשקיע לאורך ההליך כולו,
28 ונוצרה השוואה רלוונטית למשקיע הישראלי בפרט- בין השקעה בישראל לבין זו בחו"ל.
29 לבסוף, שכר סוכני המערער בחברה הישראלית שולם על ידי CYT האמריקאית, ונאמד
30 בהתאם לשירות אותו נתנו לישראלים.

31
32 28. כפי שציין המשיב, מטרת ההתקשרות בין המערער לבין CYT האמריקאית הייתה על-מנת
33 לספק משקיעים פוטנציאליים. כפועל יוצא, פעילות סוכני המערער למול הלקוח הישראלי,
34 מגשימה את מטרת ההתקשרות. לכן מצאתי, כי אין לראות בשירות שנתן המערער ללקוח
35 הישראלי כזניח או "משני". המערער סיפק שירותים בפועל, נוסף על חברת CYT, לתושבי
36 ישראל בישראל, ועל כן בהתאם לסעיף 30(א)(5), יש להחיל על התמורה המתקבלת שיעור מס
37 מלא. כך נקבע גם בבית המשפט המחוזי בתל-אביב בעניין **רוטשילד: "במקרים... בהם**
38 **פעולת השיווק עבור תושב החוץ כרוכה במתן שירות ממשי וישיר לתושבי ישראל בישראל,**
39 **שלילת ההטבה של שיעור אפס היא ראויה שכן היא מתיישבת עם רצונו המפורש של**
40 **המחוקק"**; וכן בע"מ (מחוזי ת"א) 28788-11-15 **טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' מנהל**
41 **מס ערך מוסף גוש דן (29.1.2017) (להלן: "עניין טיביסי")**: "בדיוק לשם כך הוקמה



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 יוני 2024

ע"מ 20-05-45298 צוראל ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים ואח'

- 1 המערערת וזה הערך המוסף שלה בישראל. לכן, יש לראות את המערערת כנותנת "שירות"
2 ללקוחות בישראל ושירות זה אינו זניח כי אם מהותי והוא עיקר תפקידה".
3
4 29. לטענת המערער, המחוקק תיקן את החוק מתוך כוונה שלא להגביל את ההטבה בדמות מע"מ
5 בשיעור אפס, אלא במקום בו בנוסף למקבל השירות הזר, ישנו מקבל שירות ישראלי. לפיכך,
6 טען המערער, כי זהותו של מקבל השירות תיבחן על פי המבחנים שקבע בית המשפט העליון
7 בעניין קסוטו. בהחילו את המבחנים האמורים, הגיע המערער למסקנה כי הן בעסקי הנדל"ן
8 והן בעסקי גיוס המורים, היו התושבים הישראלים בגדר 'נהנים' עקיפים בלבד (פסקה 20
9 לסיכומי המערער). אלא שיש לעמוד על כך, שמבחני קסוטו, אינם רלוונטיים עוד לאחר תיקון
10 מס' 23 לחוק מע"מ. מה גם, שאף בהחלת המבחנים, ספק שהמסקנה הראויה מתיישבת עם
11 מסקנת המערער.
12
13 30. כך בעסקי הנדל"ן, למרות שהתמורה לא ניתנה מהלקוח הישראלי לחברה בגין השירותים
14 האמורים, עדיין יש לראותו כמקבל שירות מהמערער (ראו דיון בהגדרת "שירות" לעיל).
15 בנוסף, בניגוד לטענת המערער, העובדה שהלקוחות הישראלים אינם צד להסכם בין CYT
16 למערערת, אינה מבטלת את העובדה שהמערער נתנו שירותים גם ללקוחות ישראלים.
17 והדבר נכון גם לגבי השירות אשר ניתן בידי המערער עבור עובדי ההוראה, כפי שיפורט
18 בהמשך.
19
20 31. בניגוד לנטען בערעור, אין לראות בשירותים שסופקו על ידי המערערים ככאלו העונים על
21 תכלית החקיקה לעידוד יצוא, מן הטעם הפשוט שבהעדר תחרות מצד נותני שירות מחו"ל,
22 תכלית מתן ההטבה מתאיינת. בענייננו, וכפי שציין המשיב, חברת CYT מבקשת לפעול למול
23 הלקוח הישראלי, ולשם כך הוקמה המערערת עצמה. המערערת היא המועמדת האופטימלית
24 ל"תפקיד" מבחינת CYT האמריקאית, שכן מדובר בעוסק ישראלי, שמכיר את השוק
25 הישראלי ודובר את שפתו. לצד זאת, עומדת העובדה שמקימי חברת CYT עצמה, הם
26 המערער ורעייתו.
27
28 שומת העסקאות בגין גיוס עובדי הוראה לחו"ל:
29 32. המערער טען כי לא סיפק שירות לעובדי ההוראה כלל, ולחילופין, ששירות כזה היה טפל
30 וזניח. אלא, שמהראיות והממצאים הקיימים בפניי, מסתבר ההיפך.
31
32 33. ממצאי הביקורת שערך המשיב מעלים כי המערער הכשיר מורים ישראליים בישראל
33 לשליחות במוסדות לימוד בחו"ל, ודאג ליצירת הקשר בין המורים למוסדות אליהם היו
34 מיועדים. המשיב ציין היבטים נוספים התומכים באופי השירות המשמעותי שניתן על ידי
35 המערער למורים הישראלים, ביניהם למשל: עלון שהפיץ המערער במטרה לאתר רכז לגיוס



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 יוני 2024

ע"מ 20-05-45298 צוראל ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים ואח'

- 1 מורים, ובו נרשם כי תחומי התעסקות הרכז יהיו "טיפול בפניות מועמדים", "בדיקת התאמה
2 והפניה להמשך תהליך" ו-"הדרכת היוצאים לשליחות לקראת יציאתם"; דבר נוסף, סרטוני
3 תדמית המתארים את הליווי המוענק למורה לצד הליווי למוסד, ומציגים ראיונות שליחים
4 שמעידים על "חווית הליווי" בתהליך (פסקאות 45-48 לכתב התשובה).
5
6 34. מחקירתו הנגדית של הרב שמואל פירלס, ששימש כ"רכז מורים", עולה כי המערער פרסם
7 את השירות שנתן למורים במטרה לגייס מורים ישראלים לשליחות לימוד בבתי ספר בחו"ל.
8 מחקירתו עולה גם כי השירות שניתן למורים, כלל ראיונות, שירות צפייה בשיעור והדרכה על
9 תרבות החינוך האופיינית בחו"ל (עמודים 9-10 לפרוטוקול החקירה הנגדית של הרב שמואל
10 פירלס). המערער אימת דברים אלו והוסיף, שהשירות כלל, בין היתר, סיוע בהוצאת ויזה,
11 סיוע במשלוח המטענים לחו"ל ומילוי טפסים בשגרירות.
12
13 35. גם באשר לגיוס המורים, ביקש המערער להיבנות מן העובדה שהמורים לא שילמו על השירות
14 שניתן להם, ומכאן הטענה שלא ניתן להם "שירות" כמשמעו בחוק. כאמור, אין בעובדה
15 שהתשלום ניתן על ידי המוסדות בחו"ל למערער, בכדי לאיין את מתן השירות לעובדי
16 ההוראה.
17
18 36. לפיכך, ניתן לראות כי השירות אשר סיפק המערער לעובדי ההוראה הישראלים הינו שירות
19 משמעותי, עצמאי וממשי. השירותים המתוארים לעיל, ניתנו בידי המערער לתושבי ישראל
20 בישראל, נוסף על המוסדות החינוכיים בחו"ל. המערער לא הוכיח כי השירות ניתן רק לתושב
21 חוץ ולכן יש לחייבו בשיעור מס מלא.
22
23 37. אוסיף לסיום כי, המערער ביקש לתמוך טענותיו כמסתברות לפי פרשנות דיני המיסים
24 ומטרות המחוקק. אומר בקצרה כי לא מצאתי לנכון לקבל טענותיו אלו. לאורך הדיון הראנו
25 כי הן לשון החוק והן תכליתו, מבכרות את עמדת המשיב, לפיה אין להחיל את סעיף 30(א)(5)
26 לגבי המערערים. בחקיקת תיקון 23 לחוק, ביקש המחוקק לצמצם את קשת המקרים בהם
27 תינתן ההטבה, באופן שדי בכך שניתן שירות לתושב ישראל בישראל, בנוסף לשירות שניתן
28 לתושב החוץ, כדי לשלול את ההטבה. באשר לתכלית, כדי לא לפגוע בתמריץ לשירותי יצוא
29 מישראל, מקובל כי, ככל שהשירות שניתן לתושב ישראל הוא שירות זניח, לא יהיה בו כדי
30 למנוע את הטבת המס לעוסק המעניק את שירותיו לתושב החוץ. כפי שהראנו, אין המערערים
31 עומדים בתנאים האמורים כדי לחסות בהטבת המס בשיעור אפס. ועוד, יש לעמוד על כך
32 שעמדת בית המשפט ופרשנותו לסעיף 30(א)(5) ולסוגיה הנדונה, הינה ידועה והתוותה ארוכות
33 בפסיקות בית המשפט. ראו למשל - עניין י.מ.ש. השקעות; עניין אמריקה-ישראל קאמפ;
34 עניין טיביסי ועוד.
35



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 יוני 2024

ע"מ 20-05-45298 צוראל ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים ואח'

38. הגם שלא ניתן לומר כי נעשתה כלפי המערער אכיפה בררנית על ידי המשיב, מצאתי כי יש מקום להתחשב בנסיבותיו האישיות, ולחייב את המערער בהוצאות משפט בסכום נמוך. חקירת המערער נעשתה באופן שאינו מניח את הדעת. בבואה לחקור עוסק מורשה ולבצע ביקורת בספריו, ראוי כי רשות מע"מ, והמפקח כשליח מטעמה, לפעול כדי ליידע את המוזמן על טיב הביקורת או החקירה, באופן שיאפשר לו להתגונן כראוי. בנוסף, ניתן לתת משקל לעובדה שמפקח מע"מ עצמו אמר במסגרת אותה החקירה, כי הנראה שמדובר "בתאונת מס" ולא בניסיון להתחמקות ממס, בהסתמכותו של המערער על חוות דעת שניתנו לו. הגם שאין בכך כדי להפחית משיעור המס, יש בכך כדי להצדיק את ההפחתה בסכום הוצאות המשפט.

סוף דבר

לאור כל האמור לעיל, הערער נדחה.

המערער ישלם למשיב הוצאות ושכ"ט בסכום כולל של 15,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ' סיוון תשפ"ד, 26 יוני 2024, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט