



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין וראקל שיינוולד

נגד

המשיב מנהל מס ערך מוסף - תל אביב והמרכז  
ע"י ב"כ עוה"ד יונתן בן דוד ונגה דגן  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

#### א. מבוא

1. כידוע, בנמל התעופה בן גוריון פועלת חנות "דיוטי פרי" (duty free) בניהולה של חברת גיימס ריצ'רדסון פרופרייטרי לימיטד ("החנות" ו- "ריצ'רדסון", בהתאמה). בחנות נמכרים בין השאר מוצרי קוסמטיקה ובשמים ("המוצרים"), כאשר רוב המוצרים נושאים מותגים בינלאומיים מוכרים ("המותגים הבינלאומיים"). בתוך החנות מוקצים שטחים, דוכנים ומתקנים נפרדים לכל מותג ומותג. בכל אחד מאזורים מיוחדים אלה נמצאות "דיילות" שתפקידן לקדם את המכירות של המותג המסוים, להדגים את השימוש במוצרים השונים ולהשיב על שאלות הלקוחות.

2. על פי רוב, מימון הצבת הדיילות כמתואר לעיל הוא באחריות היצרנים הזרים שהם בעלי המותגים הבינלאומיים ("היצרנים הזרים" או "היצרנים").

לשם כך נוהגים היצרנים הזרים להתקשר עם המערערת (או עם אחד ממתחריה של המערערת), על מנת שהיא תהיה אחראית לגיוס הדיילות והעסקתן הישירה. המערערת מספקת אפוא שירות ליצרנים הזרים שמהותו איוש הדוכנים השונים בחנות הדיוטי-פרי בדיילות מתאימות ("השירות").



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

3. ערעור זה עוסק בהיבט חיוב השירות הנדון במס לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"). המערערת דיווחה על עסקאות השירות מול היצרנים הזרים כחייבות בשיעור מע"מ אפס, וזאת מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק. אולם לטענת המשיב, מנהל מס ערך מוסף, הוראות הסעיף האמור אינן חלות בנסיבות הנדונות, כמפורט בהמשך.

המשיב הוציא שומת מס עסקאות לתקופה בין חודש מאי 2013 ובין חודש דצמבר 2017 כאשר סכום המס השנוי במחלוקת בגין סוגיה זו הוא כ- 9.01 מיליון ש"ח (במונחי קרן).

4. סעיף 30(א), העומד במוקד המחלוקת בין הצדדים, קובע לאמור:

**"אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:**

...

(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין 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;"

והנה יש לקרוא את סעיף 30(א)(5) יחד עם תקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("התקנות") המורה כדלקמן:

**"לעניין 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."**

5. לא הייתה מחלוקת כי היצרנים הזרים הם בבחינת "תושבי חוץ" לצורך יישום סעיף 30(א)(5).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

מנגד, לא יכולה להיות מחלוקת כי שירותי אספקת הדיילות ניתנים לגבי "נכסים המצויים בישראל", קרי המוצרים עצמם, העומדים למכירה בחנות (ולא הועלתה טענה כי שטח החנות איננו חלק מתחום המדינה – והשוו בג"צ 4140/95 סופרפארם (ישראל) בע"מ ואח' נ' מנהל המכס ומע"מ ואח', ניתן ביום 23.8.1999, בסעיף 21). על כן, אין צורך להכריע באם השירות ניתן "בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל" (למשל, לחברת גיימס ריצ'רדסון הישראלית, או לנוסעים הרבים שהם תושבי ישראל), והנושא לא נדון במסגרת הערעור.

6. לגישת המערערת, חלה הסיפא לסעיף 30(א)(5) ולתקנה 12א(א), לפיה החיוב במס הוא לפי שיעור אפס, על אף השלילה לכאורה של זכות זו, מפני שתמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין בהתאם לפקודת המכס (סיפא זו מכונה בפסיקה ובספרות המקצועית "החריג לסייג").

לטענת המערערת, היצרנים הזרים אשר משלמים לה עבור השירות הנדון, מביאים את עלות השירות בחשבון בתמחור מוצריהם הנמכרים לריצ'רדסון, ועל כן תנאי החריג לסייג מתקיים.

לעומת זאת, המשיב מעלה שני טיעונים שונים: ראשית, לדעתו לא הוכח באופן המניח את הדעת כי עלות השירות כן מתומחרת במחירי המוצרים המיובאים; שנית, לעמדתו, החריג לסייג יכול לחול אך ורק במקרה בו הוכח ששולם מס ערך מוסף בפועל בהמשך שרשרת אספקת המוצרים ואילו כאן אין הדבר כך. בקשר לטיעון השני מפנה המשיב לפסק הדין בע"מ 18-02-15803 אפלאז איכות אפליקציות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (ניתן ביום 7.9.2020 על ידי כבוד סגן הנשיא א. סטולר).

### **ב. הסדר ה"דיוטי פרי" באספקלריה של חוק מס ערך מוסף**

7. כמוסבר, הערעור הנוכחי עוסק במיסוי השירות שניתן על ידי המערערת ליצרנים הזרים (גיוס והעסקתן של דיילות המכר). אולם לצורך הדיון והניתוח יש לתאר ולו בתמצית את הסדר ה"פטור ממכס" והוראות החוק הנוגעות לו.

כידוע, רכישת מוצרים בחנות הנדונה היא אפשרית לנוסע העומד לצאת את גבולות המדינה בטיסה בינלאומית. הנוסע, שהוא לקוח החנות, יכול להיות תושב ישראל או תושב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

חוץ. מטבע הדברים, תושבי החוץ שרוכשים מוצרים ועוזבים את המדינה ייקחו את המוצרים עמם לטיסה. מאידך, תושבי ישראל יכולים לפעול באחת משתי הדרכים: ליטול את המוצרים הנרכשים איתם לחוץ לארץ, או להשאירם בידי ריצ'רדסון עד לשובם מחו"ל (סידור שנקרא "פטור ושמור" ואשר חוקיותו נדונה בבג"צ סופרפארם הנ"ל).

8. בהקשר זה יש להקפיד ולהפריד בין שני סוגים שונים של אירוע מס ערך מוסף: ייבוא מחד, ומכר מאידך.

לפי סעיף 2 לחוק, מס ערך מוסף יוטל "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין". כידוע, המונח "עסקה", שמוגדר בסעיף 1 לחוק, כולל הן מכירת נכס והן מתן שירות (בכפוף לאמור בהגדרה שם).

המונח "יבוא" איננו מוגדר בחוק; הוא כן מוגדר בסעיף 1 לפקודת הפרשנות [נוסח חדש] כ"הבאה או גרם הבאה לישראל בים, ביבשה או באוויר".

בענייננו, המוצרים נשלחים לישראל על ידי היצרנים הזרים, או מי מטעמם, ומגיעים לידי ריצ'רדסון בנמל התעופה. לכאורה הבאת המוצרים כאמור מהווה "יבוא" במובן הנ"ל. אולם החנות נחשבת "מחסן רשוי" כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לפקודת המכס [נוסח חדש]. בפרט, החנות מסווגת כ"מחסן למכירה ליוצאים מישראל" וכן כ"מחסן מסירה לחוזרים מישראל" (ראו תקנה 12 לתקנות המכס, תשכ"ו-1965). לפיכך, בהתאם לסעיף 14 לפקודת המכס, הטובין המצויים בחנות "יהיו נתונים לפיקוח רשות המכס... משעת ייבואם עד מסירתם לצריכה בארץ או עד ייצואם, הכל לפי העניין".

לענייננו נפקות משטר פיקוח המכס היא לעניין יישום סעיף 26(א) לחוק מס ערך מוסף המופיע בפרק ו' לחוק ("מועד החיוב במס"), לפיו "ביבוא טובין... חל החיוב במס עם פדייתם מפיקוח רשות המכס".

דהיינו, כל עוד המוצרים מצויים בחנות, הם טרם נפדו מפיקוח המכס, ועל כן, למרות שהם כבר יובאו לישראל, עוד לא קם חיוב במע"מ בגין עצם הייבוא.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> בהקשר זה ניתן להפנות גם לסעיף 30(א)(3) לחוק מע"מ המטיל מס בשיעור אפס על "מכירת טובין לבעל מחסן רשוי כמשמעותו בפקודת המכס... לשם העברתם למחסן, אם הטובין הועברו אליו".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

9. אף על פי כן, בשעת רכישת המוצר בחנות בידי הנוסע לחוץ לארץ מתרחש "מכר" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף (וראו בג"ץ סופרפארם בו נדחתה טענה לפיה, בהסדר ה"פטור ושמור", לא מתקיימת מכירה בשעת התשלום בגין המוצרים בחנות וזאת מתרחשת רק בעת איסוף המוצרים עם שובו של הלקוח מחו"ל; סעיף 6, שם).

כזכור, סעיף 2 לחוק מטיל מס הן בשל אירוע יבוא והן בשל אירוע מכר.

כלומר, בזמן רכישת המוצרים בחנות הדיוטי פרי, נוצר אירוע מס ערך מוסף (מסוג "מכר").

כאן נכנס לפעולה סעיף 30(א)(4) לחוק, המטיל מס בשיעור אפס, בין היתר, על "מכירת טובין במחסן רשוי ליוצאים מישראל". כאמור, החנות היא בחזקת מחסן רשוי ליוצאים מישראל. לפיכך, על המכירות בחנות חל מע"מ בשיעור אפס.

10. אם המוצרים נמכרים לנוסע שייטול עמו את המוצרים ולא ישוב לישראל או יצרוך את המוצרים בחוץ לארץ לפני שובו לישראל, אזי לא תהיה כל חבות במע"מ. אולם אם המוצרים מושארים בישראל עד לחזרתו של הנוסע, הרי קיימת חוליה נוספת ברצף האירועים שהיא איסוף המוצרים והוצאתם משערי נמל התעופה. אמנם אין בכך מעשה "יבוא" חדש (כי המוצרים כבר יובאו קודם לכן עם הגעתם לראשונה לישראל) אולם יש בכך כדי להפעיל "מועד חיוב" כאמור בסעיף 26(א) לחוק המע"מ, בשל הפדייה מפיקוח המכס.

וכאן, בנקודה הזאת, עשוי לחול פטור (מוגבל) ממס. הפטור כאמור נובע משילובם של שני חיקוקים: הראשון, פרט 7 לתוספת הראשונה לצו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין, תשע"ז-2017 (הגדרת "חפצים אישיים" שבכלל 1(ה) לפרט 7 האמור), אשר קובע פטור ממכס על יבוא של חפצים אישיים שערכם איננו עולה על 200 דולר (וכן על תמרוקים כוהליים עד רבע ליטר); והשני, סעיף 32 לחוק מע"מ, לפיו "אלה טובין שיבואם פטור ממס: (1) טובין שייבא אדם הפטור ממלוא המכס החל עליהם בשל כניסתו לישראל...". לעומת זאת, על יבוא (איסוף) מוצרים, בשווי העולה על 200 דולר, יחול מס ערך מוסף בשיעור מלא (למרות שמכירתם לנוסע לכתחילה הייתה חייבת בשיעור מס אפס).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

11. במהלך הדיון בערעור זה הוברר כי במסגרת הסדר הפטור ושמור, ריצ'רדסון נוהגת לאפשר את רכישתם של מוצרים בהיקף של כפל השווי הפטור (כלומר עד 400 דולר), ובאחריות הלקוח להצהיר על מוצרים החייבים במסי ייבוא באמצעות המסלול האדום בנמל התעופה. ריצ'רדסון איננה יודעת איזה מבין הנוסעים החייבים בתשלום מסים כן עוברים כדין במסלול האדום ואיזה מהם יוצאים מנמל התעופה במסלול הירוק כאשר בחזקתם חפצים בשווי העולה על הפטור.

### ג. האם החלת "החריג לסייג" כרוכה בתשלום מס בפועל

12. כאמור, שירות שניתן לתושב חוץ עשוי להתחייב במס ערך מוסף בשיעור אפס – למרות שהוא ניתן בנוסף לתושב ישראל בישראל או למרות שהוא ניתן לגבי נכס המצוי בישראל – וזאת אם תמורת השירות "מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 ט לפקודת המכס" (סעיף 30(א)5) סיפא; תקנה 12(א)א) סיפא). לסעיף 30(א)5) בכללותו מטרה לעודד יצוא שירותים וכן להביא לאחידות באופן הטלת מס ערך מוסף במישור הבינלאומי.

13. יוער כי מילות החריג לסייג הוחלפו כחלק מתיקון מס' 16 לחוק בשנת 1998 (ס"ח 1643, מיום 28.12.1997, עמוד 24). קודם לכן נאמר שם "אם השירות מהווה חלק מהמחיר המקובל לפי סעיף 131 לפקודת המכס". כאשר סעיף 131 הקודם לפקודת המכס הוחלף בהוראות סעיף 129 ואילך, במסגרת חוק לתיקון פקודת המכס (מס' 15), התשנ"ח-1997, התאמת הנוסח המתבקשת נעשתה בסעיף 30(א)5) – ללא דברי הסבר מיוחדים לגבי השינוי בחוק מע"מ. דומה כי החלפת נוסח החריג לסייג נתפסה כשינוי בלתי מהותי במשמעותו של חוק מע"מ.

עוד יצויין כי הסיפא של תקנה 12(א)א) לא הותאמה במקביל עד לשנת 2000 (ק"ת 6025, מיום 16.3.2000, עמוד 401).

14. בין אם נביט על הנוסח הנוכחי של החריג לסייג ("שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין") ובין אם נביט על הנוסח המקורי ("השירות מהווה חלק מהמחיר המקובל"), הרי על פי לשון החוק אין כל דרישה, ולו ברמז, כי קיום החריג לסייג מותנה בכך ששולם מס



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

ערך מוסף בפועל על יבואה או על מכירתה של הסחורה לגביה ניתן השירות לתושב החוץ. במישור המילולי תנאי כזה פשוט איננו קיים.

15. המשיב שב ומדגיש כי כוונת המחוקק ותכלית החרג לסייג היו מניעת כפל מס, כלומר, מניעת הטלת "מע"מ על מע"מ". לפיכך, לשיטתו, החרג לסייג יופעל רק כאשר משולם מע"מ בפועל בעקבות הבאת הטובין לישראל.

לדוגמה, תושב חוץ משווק לתושבי ישראל מוצר שמחירו הבסיסי הוא 100. לשם הגדלת היקף המכירות, תושב החוץ מתקשר עם עוסק תושב ישראל כדי שהאחרון יספק שירותי שיווק ופרסום כנגד תמורה בסכום 10. כתוצאה מכך, תושב החוץ קובע מחיר סופי של 110 למוצר המשווק לתושבי ישראל. אם יוכח כי על יבוא המוצרים חל מע"מ בשיעור מלא, אזי הרוכשים היבואנים יידרשו לשלם מע"מ על מלוא המחיר הסופי (110). ואם העוסק נותן השירות אף הוא יידרש לשלם מע"מ על השירות שהוא נותן לתושב החוץ, אזי למעשה על מרכיב זה (10) ישולם מע"מ פעמיים.

לדעת המשיב, רק במקרה כגון זה יחול החרג לסייג.

16. לאחר שקילת הטענה על היבטיה השונים, לא שוכנעתי בנכונותה.

17. ראשית: אף אם צודק המשיב אשר לתכליתו של החרג לסייג, נדרשת אחיזה לשונית כלשהי בנוסח הסיפא כדי לאפשר אימוץ הפרשנות המצמצמת המוצעת על ידיו. כידוע "אין לך משמעות 'נכונה' של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק" (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, ניתן ביום 6.5.1985, מפי כבוד השופט א' ברק (כתוארו אז), בסעיף 4 לפסק הדין).

באותה רוח, ראו את דברי כבוד השופט מינץ בבר"מ 6878/17 עיריית ראשון לציון נ' ציונה נחום, ניתן ביום 6.5.2020 (בסעיף 29): "למעשה התנאי אותו מבקשת העירייה לקרוא לתוך החוק הינו מגבלה שאינה קבועה בו. זאת לא ניתן לעשות...".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

העקרון הפרשני הדורש עיגון לשוני כלשהו לקריאה תכליתית של חיקוק הוא חיוני לשם שמירה על הפרדת הרשויות: ככלל, הרשות השופטת איננה מוסמכת לקרוא לתוך טקסט החקיקה דברים שכלל לא נכתבו בו על ידי הרשות המחוקקת (אלא בנסיבות מצומצמות ביותר).

18. ייתכן שנוסח החרג לסייג הוא מקרה של "over-inclusiveness", כלומר שימוש במושג או במבחן רחב מדי, בייחס למטרתו האמתית הצרה יותר של הגוף המחוקק, וראו למשל ע"א 2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.3.2020, בסעיף 17 לפסק דינו של כבוד השופט שטיין. אם למשל, מטרתו המוצהרת של מחוקק היא לעודד אכילה בריאה וזאת על ידי הענקת הטבה במיסוי לפירות, אולם המחוקק בוחר לנסח את סעיף ההטבה כחל על "דבר הצומח או גדל על עץ", אזי לכאורה ההטבה אמורה להינתן גם לפרחים הפורחים על העץ, על אף שייעודם הוא לנוי ולקישוט, ולא למאכל.

דומה כי האחריות למתן ביטוי מדויק בלשון החוק לתכלית המיוחלת מונחת על כתפי המחוקק ולא על כתפיו של בית המשפט.

לפיכך, אף אם יונח כי תכלית החרג לסייג היא אך ורק למנוע כפל תשלום מס, המחוקק יכול היה בקלות לבטא תכלית זו במלים ספורות. למשל:

**"... אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע  
כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס, ובתנאי ששולם מס על  
ערך זה בעת ייבוא הטובין או בעת מכירתם."**

למעשה מבקש המשיב מבית המשפט להכריז כי הנוסח האפשרי האמור (שאיננו כתוב כיום עלי ספר החוקים) הוא הוא הפירוש הנכון של הנוסח הקיים.

לדעתי דרישה זו היא מרחיקת לכת מדי ויש להשאיר את המלאכה לכנסת (ולשר האוצר, בקשר לתקנה 12א), אם היא תחליט שהדבר ראוי ומתבקש.

יש להוסיף כי עם החלפת לשון החרג לסייג בשנת 1998 ניתנה למחוקק הזדמנות לחדד או להבהיר את נוסח הסיפא (אם אכן יש צורך בכך), אך הדבר לא נעשה.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 21657-11-19 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

19. אכן, במקרים מסוימים היצמדות ללשון החוק, ללא צמצום מרחב תחולתו בהתאם לתכליתו, עלולה להוביל לתוצאה כה בלתי מתקבלת על הדעת (תוצאה אבסורדית) שעל הפרשן להניח כי מצוות המחוקק היא להימנע מתוצאה זו.

לטעמי, אין מקום לומר זאת במקרה הנוכחי והחלת החרג לסייג כאן לא תביא לתוצאה מופרכת על פניה. מכיוון שכך, מן הראוי – ומן הדין – ליישם את מילות החוק ככתבן ולא להוסיף בדרך הפרשנות השיפוטית תנאי שלא נרמז בנוסח החוק.

20. שנית: אין לקבל את נסיון המשיב להציג את הוראת החרג לסייג באופן שאיננו משקף את לשונה הפשוטה. בסעיף 22 לסיכומי המשיב נכתב: "הסייג למתן שיעור אפס ... כולל חריג, והוא, שתמורת השירות לתושב חוץ מהווה חלק מערך טובין שיובאו לישראל ואשר יבואם חייב במכס בהתאם לסעיפים 133-129 ט לפקודת המכס..." (קו ההדגשה איננו במקור). עיון קל בסעיף 30(א)(5) מגלה כי לא נאמר בו דבר על חבות במכס (וראו גם סעיף 27 לסיכומי המשיב, שם מתואר החרג לסייג כחל כאשר "ייבואם [של הטובין] חייב במס" – ומכאן אף לא ברור אם לפי עמדת המשיב תחולת החרג מותנית בתשלום מכס או שמא בתשלום מס ערך מוסף).

21. באותה מידה לא ניתן לקבל את נסיון המשיב להקיש דבר מן העובדה שסעיפים 129 עד 133 מצויים בפרק פקודת המכס שכותרתו "תשלומי מכס". והנה בסעיף 58 לסיכומי המשיב הוא גורס:

"... מבחינה מילולית הביטוי 'חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס', אוצר בתוכו את המשמעות הלשונית כי שולם מס בגין יבוא הטובין לישראל. סעיפים אלו קובעים את ערך הטובין לצורך תשלום מכס. סעיפים אלו מצויים תחת הפרק השמיני לפקודת המכס שעניינו 'תשלומי מכס'. אם ערך טובין נקבע לפי סעיפים אלו, המשמעות היא כי הערך נקבע לצורך תשלום המס בגין הייבוא. כלומר, הטובין שבחריג לסייג הם טובין שעברו הערכה לצורך תשלום מכס, ומכאן המסקנה כי נקודת המוצא של המחוקק היא ששולם בגינם המס".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

אולם ברי כי חבות **במכס** איננה יכולה להיות המפתח לתחולת החרג לסייג. סוגים רבים של טובין פטורים ממכס, אם לפי הדין הפנימי של המדינה או מכוח הסכמים בינלאומיים. לדוגמה, ייבוא בגדי ים פטור ממכס<sup>2</sup>. אם גורם ישראלי יסייע ליצרן זר להשיק בשוק המקומי מותג חדש של בגדי ים ויוכח כי עלות שירותי הסיוע כלולה במחירם של המוצרים המיובאים, האם תטען רשות המסים **לעניין מס ערך מוסף** כי החרג לסייג איננו ישים במקרה האמור מפני שיבוא הטובין פטור **ממכס**? קשה להלום כי זו אכן עמדתה הכללית של רשות המסים בנושא.

ומה הדין לגבי המצב **ההפוך**, בו ייבוא המוצר, כגון תפוחים, חייב במכס ואילו מכירתו בשוק המקומי חייב במע"מ בשיעור אפס בלבד (וראו, לעניין דוגמת התפוחים, פרט 0808100000/5 לתעריף המכס, סעיף 30(א)(13) לחוק מע"מ ותקנה 8(ב) לתקנות המע"מ)? האם לשיטת המשיב החיוב במכס דווקא, יכשיר את תחולת החרג לסייג, למרות שאין במקרה זה גבייה של מס ערך מוסף? כיצד ניתן לדלות בבטחון את כוונתו **המדויקת** של המחוקק ממילות הסיפא, שכלל לא מזכירות תשלום מסים?

22. ואשר לביטוי "ערך הטובין שנקבע", המודגש על ידי המשיב, יוזכר כי בנוסח הקודם של החרג לסייג אך נאמר "חלק מהמחיר המקובל" (ראו סעיף 13 לעיל), ביטוי שמלמד **עוד פחות** על דרישה לתשלום מס בפועל בעקבות קביעת ערך וחיוב. וכמוסבר, החלפת הניסוחים נעשתה כהתאמה טכנית לשינוי שחל בפקודת המכס. כך שאין ללמוד דבר מן התיבה הנ"ל לעניין הסוגיה הנדונה כאן.

לא זו אף זו, במקרה הנפוץ של "פטור ושמור", ערך המוצרים אכן **חייב להיקבע**, אחרת אין לדעת אם המוצרים חייבים או פטורים ממכס ומע"מ בעת שובו של הנוסע מחו"ל, בהתאם לרף של 200 דולר. דרך קביעת השווי איננה אלא על פי הכללים הקבועים בפרק השמיני לפקודת המכס, המשמשים גם לעניין מע"מ מכוח סעיף 11(א) לחוק (סעיף שנמצא בפרק ג' לחוק שעניינו "המחיר"); ראו גם תקנה 2 לתקנות המכס (חישוב ערכם של טובין שיובאו לשימוש אישי), תשס"ז-2006, וסעיף 134א לפקודת המכס.

אף אין לומר כי לגבי נוסע שעובר כדין במסלול הירוק אין צורך בקביעה: הרי הזכאות לפטור ממכס וממע"מ נגזרת **מערכם** הכולל של הטובין (200 דולר או פחות) והדרך לקביעת

<sup>2</sup> פרט 6211000000 לתעריף המכס.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

ערך זה מוסדרת בסעיפים 129 עד 133 ט לפקודת המכס, הוראות שאומצו כאמור גם לצורך מע"מ מכוח סעיף 11(א) לחוק. מציאת הזכאות לפטור היא **תוצאה** של מעשה קביעת הערך. ואם ייטען כי אין צורך בכל קביעה לגבי תייר שקונה בדיוטי פרי ויוצא מן הארץ או תושב ישראל שלוקח אתו את המוצרים לחו"ל לשם הצריכה שם, אזי יהיה זה בלתי מתקבל על דעת לומר כי דווקא **במקרים אלה** – בהם היבט **הייצוא** מובהק – לא ניתן להיזקק לחריג לסייג מכיוון שערך הטובין לא "נקבע".

23. מסקנתי היא אפוא כי לשונו של סעיף 30(א)(5) לחוק, כפי שנוסחה על ידי הרשות המחוקקת, איננה מאפשרת את פרשנותו של המשיב.

24. שלישית: אף אם לשון החוק הייתה פותחת פתח לפרשנות תכליתית כמוצע על ידי המשיב, אין הכרח להסיק כי תכלית החריג לסייג היא דווקא מניעת כפל **תשלום** המס וניתן לסבור כי התכלית כללית יותר: משנקבע כי שוויו של שירות פלוני שניתן לתושב חוץ נטמע בערך הטובין שתושב החוץ מייצא לישראל וכי ייבוא הטובין ומכירתן ממילא **נתונים** למיסוי עקיף בישראל, אזי אין מקום למיסוי נפרד ונוסף של השירות האמור. הצגה זו של התכלית מביאה לתוצאה אחרת, כפי שתיק זה ממחיש.

25. כיצד נדע מהי התכלית המדויקת שביקש המחוקק להגשים?

בנוסח המקורי של חוק מס ערך מוסף משנת 1975 (ס"ח 791, עמוד 52), סעיף 30(א)(1) הורה, בין השאר ובאופן גורף, כי "**מתן שירות לאדם** [שבחוץ לארץ]" יהיה חייב בשיעור מס אפס.

בהצעת החוק המקורית שהגשתה קדמה לקבלת **תיקון מס' 3** לחוק (ה"ח 1332, מיום 13.3.1978, עמוד 126) הוצע לסייג את ההטבה הרחבה הנ"ל ולהוציא מקרים בהם השירות ניתן גם לתושב ישראל בישראל. בהצעת חוק זו החריג לסייג כלל לא הופיע בהקשר של סעיף 30(א)(5).<sup>3</sup> הוא הוסף בשלב חקיקה מאוחר יותר ולא הוזכר כאשר הצעת החוק הסופית הובאה בפני הכנסת לקריאה שנייה ושלישית ביום 6.2.1979 (ראו דברי הכנסת, כרך 85, תשלי"ט, עמודים 1341-1342).

<sup>3</sup> התייחסות לתמורת שירות כחלק מהמחיר המקובל לפי סעיף 131 לפקודת המכס כן נמצאת בהצעת החוק בקשר לסעיף 30(א)(6) לחוק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 21657-11-19 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

עם זאת, עיון בדיוני ועדת הכספים של הכנסת מגלה כי סעיף 30(א)(5) החדש נדון במספר ישיבות בין חודש יולי 1978 ובין חודש ינואר 1979, כאשר החריג לסייג זכה להתייחסות בדיון מיום 15.1.1979 (פרוטוקול מס' 227, עמודים 15-16). שם מצויים הדברים הבאים:

**"היו"ר ש. לורין: אנו עוברים לסעיף 13(1)(5) בטופס הלבן.  
מ. ברקת [סגן מנהל המכס דאז]: סעיף זה ענינו מתן שירות לתושב חוץ.  
לפי הנוסח הקיים, אדם שבונה בית בישראל וכותב לדודתו באמריקה  
שהיא תזמין את הארכיטקטורה הפנימית מארכיטקט בישראל, זה היה  
פטור ממס, כי זה שירות שניתן לתושב חוץ. היום, בעידן הליברליזציה,  
כאשר אין פיקוח על מטבע חוץ, אפשר... בקלות לעקוף סעיף זה.  
לכן אנו מציעים, שאם פרי השירות נשאר בארץ, יהיה חייב במס. ...**

אנו קבלנו הערת לשכת המסחר לסעיף זה.  
לשכת המסחר טוענת, שיש בארץ סוכנים של חברות חוץ, כמו  
'פיליפס'. סוכן כזה נותן שירות לתושבי חוץ אבל כל הפעילות שלו  
בישראל, כי הוא זה שלוקח את ההזמנות מתושבים ישראלים. לא היתה  
כוונה למנוע שיעור אפס מפעילות זו, כי היא בבחינת ייצוא שירותים.  
בכל השנתיים ורבע מאז הופעל החוק, כך היה ואנו רוצים שכך ישאר.  
כיוון שעתה אנו מציעים שעל פרי השירות הנשאר בארץ יחול מס, נוסף  
פסקה בה ייאמר: מתן שירות לתושב חוץ, כאשר התמורה נכללת בערך  
לצורך המכס."

כפי שניתן להיווכח, באותה הזדמנות לפחות לא נאמר דבר על מניעת כפל מס והדגש הושם על שימור העידוד בגין ייצוא השירותים חרף הכנסת הסייג השולל את שיעור האפס כאשר השירות ניתן גם לתושב ישראל. אמנם חברי הכנסת רצו לסגור פרצה בחוק הקיים (שימוש בתושב חוץ כמסווה למתן שירות למעשה לתושב ישראל), אך דומה כי הם גם חששו כי הוספת הסייג עלולה לאיין את ההקלה שהתכוונו לתת מלכתחילה לייצוא שירותים לגיטימי.

כלומר, בתולדות החקיקה לא מצויה ראייה חותכת לכך שמניעת תשלום כפול עמדה במוקד התכלית, וייתכן שיש בכך כדי להסביר את נוסח התיקון שהתקבל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

26. רביעית: נושא החריג לסייג נדון בהרחבה בהוראת פרשנות 2/96 שהוצאה על ידי אגף המכס והמע"מ ביום 15.10.1996. שם הוסבר:

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

בהמשך ההוראה מובאות דוגמאות של "שירותים נפוצים הנלווים ליבוא של טובין לישראל":

"א. שירותי פרסום – עוסק ישראלי נותן שירותי פרסום לתושב החוץ (היצרן) שמוצרו 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 יחויב במס בשיעור אפס.

במצב ב' המפרסם הישראלי יוציא ליבואן חשבונית מס בגין השירות (אשר תשמש את היבואן כאסמכתא לעניין ניכוי מס התשומות) ומאידך - סכום ההשתתפות היצרן בהוצאות הפרסום בהם נשא היבואן – בסכום שלא יעלה על גובה הוצאות הפרסום בפועל – יחויב אצל היבואן במס בשיעור אפס.

ב. שירות של קידום מכירות – 'עמלת סוכן'

עוסק ישראלי פועל בארץ לקידום המכירות של המוצר המיובא ומקבל עמלה במט"ח מהיצרן תושב החוץ (עמלת סוכן ביבוא).

ההנחה היא, כי מחיר השירות האמור מהווה חלק מהמחיר המקובל לפי סעיף 131 לפקודת המכס ולפיכך על השירות יחול מס בשיעור אפס..."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 21657-11-19 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

והנה למרות שעל פי הוראת הפרשנות יעד החריג לסייג הוא מניעת כפל מס כלכלי בייבוא טובין, לא נאמר בה דבר לגבי חובת תשלום מס בפועל כתנאי ליישום הסיפא.

27. חמישית: הספרות המקצועית בנושא איננה תומכת בעמדת המשיב.

המלומד פוטשבוצקי כתב בספרו חוק מס ערך מוסף, בעמוד 265, כי:

"הכוונה [של החריג לסייג – ה"ק] היא, למשל, למתן שירותי פרסום וקידום מכירות ע"י עוסק ישראלי לצורך שיווק מוצר מיובא, שאז חזקה היא, שעלות שירותים אלו כלולה במחיר המוצר לצורך החבות במע"מ בעת יבואו, להובלה ע"י מוביל ישראלי ממפעל בחו"ל לנמל יצוא בחו"ל, כשהסחורה מיועדת ליבוא לישראל עבור מזמין שהוא חברה תושבת ישראל. במקרה זה נושא ההסכם בין העוסק הישראלי לתושב החוץ הוא מתן שירות בפועל לחברה תושבת ישראל ובכל זאת לא יחול הסייג לתחולת הפיסקה שכן מחיר ההובלה יכלול בין מרכיבי המחיר לצורך הטלת המע"מ ביבוא (ס' 11 לחוק). מזוית ראייה אחרת ניתן לומר שמיצא השירות יהיה זכאי לשיעור המס של אפס רק אם ייצא את השירותים בפועל ואפילו אם יובאו חזרה ובלבד שיבוא כזה היה כפוף להטלת מע"מ על היבוא. כפוף ולא חייב, שכן סיוג הסייג יחול גם אם יבוא הטובין (שמחיר השירות כלול במחירם המקובל) יהיה פטור ממע"מ מסיבה כלשהי או אם השירות יהיה כלול במחיר של שירות מיובא, שכלל אינו חייב במס".

(קו ההדגשה איננו במקור)

גם בספרו של א. פרידמן, מס ערך מוסף: החוק וההלכה, לא מוזכר תשלום מס בפועל כתנאי להחלת החריג לסייג, והמחבר מביע את דעתו כי:

"סעיף זה עולה בקנה אחד עם שאיפתו של המחוקק, כי חוק מע"מ יחליף את המסים העקיפים האחרים. ההנחה המקופלת בבסיס הסייג האמור היא הקלה במס על ידי מניעת תשלום מכס + מע"מ בגין אותו נכס. לדוגמה: שירות של יעוץ בתחום המחשבים, שניתן לחברה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

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, שהינו חברה זרה תושבת חוץ.

פרופ' נמדר בספרו מס ערך מוסף מסתפק בהערת שוליים בעמוד 594 כדי להסביר את החריג לסייג בהקשרו של סעיף 30(א)(5):

"הכוונה למקרה שתושב חוץ מוכר נכס לתושב ישראל והוא מתחייב גם להגיש שירותי אחזקה, או שירותים אחרים, שהינם חלק מהמחיר המקובל של הנכס, על ידי סוכנות שלו המנהלת עסק בישראל או על ידי עוסק אחר המבצע בעבורו שירות זה. ראה סעיף 131 לפקודת המכס הכולל במחיר המקובל דמי הובלה, ביטוח, עמלה ושאר יציאות והיטלים הכרוכים בעשיית חוזה המכר ובמסירת הטובין בנמל היבוא. במקרים אלה אין לחייב במס בפעם נוספת לאחר שהעיסקה מחויבת במס עם הייבוא."

בהקשר של תקנה 12א(א), מפנה פרופ' נמדר להוראות פרשנות 2/96 ומוסיף (בעמוד 601):

"כוונתה של התקנה הינה להעניק שיעור אפס לשירותים הניתנים לנכס המצוי בישראל אם הם כלולים במחיר היבוא של הנכס, כגון שירותי פרסום וקידום מכירות של מוצרי יבוא משום שעל היבוא יוטל מס ואין להטיל מס נוסף גם על היצוא."

28. שישית: במקרה הנוכחי אכן מתקיימת עסקה החייבת במס, ולא רק עסקאות פטורות ממס. אמנם עצם הגעת המוצרים לחנות איננה מפעילה אירוע מס (בשל הוראות סעיף 26(א) לחוק, כמוסבר לעיל), אולם מכירת המוצרים לנוסעים היוצאים היא עסקה מסוג מכר ומהווה אירוע מס לפי החוק.

המס המוטל על עסקה זו הוא בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(4) לחוק. וכפי מובהר היטב בסעיף 30(ב) לחוק, "מי שחל עליו מס בשיעור אפס, דינו לעניין חוק זה והתקנות על פיו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

**כדין חייב במס**". דהיינו, אם צודקים הגורסים כי לשם תחולתו של החרג לסייג די בכך שייבוא הטובין ומכירתם יהיו כפופים או נתונים למיסוי על פי החוק (וכי לא נדרש תשלום מס בפועל), אזי כבר בעת מכירת המוצרים לנוסעים בחנות תנאי זה מתמלא.

יתרה מזו, במסלול "הפטור ושמור", עם שובם של הנוסעים מחו"ל ואיסוף המוצרים מידי ריצ'רדסון, מוצרים העולים בשווים על תקרת הפטור מתחייבים **במס בשיעור מלא** בעקבות מעשה הייבוא.

29. שביעית: כאמור, בהליך זה לא הייתה מחלוקת כי **לכאורה** הזכאות לשיעור מס אפס נשללת – כלומר חל "סייג" – והדיון כולו נסוב סביב קיום "החרג לסייג" כמוסבר. אולם, דומה כי בנסיבות העניין הסייג הרלבנטי הוא זה שקבוע בתקנה 12א(א) דווקא – שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל – ולא זה שקבוע בסעיף 30א(5) עצמו – שירות שניתן בפועל גם לתושב ישראל בנוסף על תושב החוץ.

אין ספק כי שירות אספקת הדיילות ניתן "לגבי" נכסים המצויים בישראל - מוצרי הקוסמטיקה הנמצאים על מדפי החנות. לעומת זאת התרשמתי על פי הראיות כי השירות ניתן רק ליצרנים הזרים ולא לקוחות הישראליים הפוקדים את החנות שהם יעד לשיווק המוצרים (וראו את הדברים שכתבתי בע"מ 12-05-37473 **אמריקה-ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי.סי.אי) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב**, ניתן ביום 17.3.2016, בסעיף 45 לפסק הדין). כמו כן, נראה כי אף ריצ'רדסון הישראלית איננה בבחינת מקבלת השירות.

שוב, אינני נדרש להכריע בשאלות אלו אבל הדברים מצויינים על מנת לחדד את ההיבט הבא: כאן לא מדובר בשירות שניתן לגבי נכסים המצויים **ממילא** בישראל כך שניתן לטעון שתכלית עידוד התחרות הבינלאומית הגלומה בסעיף 30א(5) לא תקודם על ידי הענקת שיעור מס אפס, מפני שבכל מקרה תושב החוץ זקוק לנותן שירותים מקומי כדי לסייע לו בקשר לאותם נכסים. כאן, המוצרים נמצאים בישראל **בזכות** יבואם מידי היצרנים הזרים ולנוכח הביקוש לאותם מוצרים, ואגב היבוא האמור ערך הטובין ייקבע לפי סעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס וערך זה עשוי לשקף, בין היתר, שווי השירות שנותנת המערערת ליצרנים הזרים.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 21657-11-19 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

30. שמינית: אפשר להשוות, בהיבט המע"מ, בין השירות שניתן על ידי המערערת ליצרנים הזרים לבין שירות דומה שניתן לעיתים על ידי המערערת לידי ריצ'רדסון, (שהיא נחשבת עוסק ישראלי לצורך החוק). כאשר במיעוט המקרים שירות אספקת דיילות ניתן לריצ'רדסון, אזי המערערת חייבת במס ערך מוסף בשיעור מלא וסכום המע"מ נוסף לתמורת השירות הנגבית מריצ'רדסון. מאידך, ריצ'רדסון זכאית לנכות את המס האמור כמס תשומות – ויוזכר כי ריצ'רדסון עורכת עסקאות חייבות במס מול לקוחותיה, אם כי בשיעור מס אפס מכוח סעיף 30(א)(4) לחוק. משמע, החיוב במע"מ על השירות שניתן על ידי המערערת לריצ'רדסון – שהיא תושבת ישראל - איננו צפוי לייקר את המוצר לצרכן הסופי כי השירות ניתן בין שני עוסקים, והערך המוסף של ריצ'רדסון ממילא חייב במע"מ בשיעור אפס.

לעומת זאת, קבלת עמדת המשיב צפויה להוביל לייקור המוצרים כי הרי היצרנים הזרים אינם יכולים לתבוע בניכוי את מס התשומות הישראלי (המס על שירותי המערערת, המגיע לפי עמדת המשיב) והם, מן הסתם, יגלגלו את העלות הנוספת על ריצ'רדסון ובעקיפין על הצרכנים, רוכשי המוצרים. ייצא אפוא כי נטל המע"מ יוחמר דווקא במקום שהשירות הנדון יינתן לתושב חוץ.<sup>4</sup> ברור כי אפשרות ייקור המוצרים אף עומדת בסתירה למטרת הסדרי הדיוטי פרי שנועדו, בין היתר, לתמרץ את רכישת המוצרים בישראל ולא בחו"ל (וראו סעיף 18 לפסק הדין סופרפארם).

31. אשר לטיעונו של המשיב כי לצורך ההכרעה בסוגיה אין להיזקק לדרכי פעולה חלופיות שלא נבחרו על ידי המערערת (סעיף 67 לסיכומי המשיב), ניתן להשיב כי (א) לעתים המערערת אכן מספקת שירותים לריצ'רדסון באופן המתואר לעיל כך שהתרחיש איננו היפותטי, והעובדה שמרבית שירותיה מסופקים ליצרנים הזרים הוא פועל יוצא מההסדרים המסחריים שנקבעים בין היצרנים הזרים לבין ריצ'רדסון, שהמערערת איננה צד להם; ו- (ב) נראה כי השוואה כזו נעשית על ידי רשות המסים עצמה בהוראת פרשנות 2/96, במסגרת הדיון במצב ב' המתואר שם (וראו סעיף 26 לעיל).

<sup>4</sup> אפשרות אחרת היא כי המערערת ודומיה יצטרכו לספוג את החבות במע"מ וכדאיות עיסוקם במתן שירות לתושבי החוץ תיפגע.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

32. כפי שמדגיש המשיב, הפרשנות לפיה נדרש **תשלום מס בפועל** לשם הפעלת החריג לסייג אומצה על ידי בית המשפט המחוזי במחוז המרכז בעניין **אפלאוז** (פסק דין שניתן כאשר הערעור הנוכחי נמצא בשלב הגשת התצהירים).

שם הוטעם, בין היתר:

"עוד יש להוכיח [כדי להחיל את החריג לסייג – ה"ק] 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...

עניין זה עולה אף מתקנות ג6(ד) ותקנה 66 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 הטבה.

...

זאת ועוד, משמעות העובדה כי הלקוחות הישראלים לא שילמו מס (אם בהנפקת חשבונית עצמית – לעוסק או באמצעות דיווח על עסקת אקראי – תקנה ג6.1(ד)(1)(2)) היא שאין כל בסיס לטענת המערערת כי היא זכאית להטבה בשיעור מע"מ אפס.

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."

(מתוך סעיפים 65, 104 ו-105 לפסק דינו של סגן הנשיא סטולר)

33. אינני יכול להסכים עם קביעה זו, לנוכח לשון החוק הברורה ובהעדר עיגון כלשהו לפירוש המצמצם. אף לא מצאתי תימוכין לעמדת המשיב בהוראות תקנה ג6(ד) ובתקנה 66, שעוסקות בהוצאת חשבונית עצמית בנסיבות מוגדרות; הוראות אלו אמנם מזכירות את עניין תשלום המס ("... וישלם את המס המגיע..."; "... תחול חובת תשלום המס...") אך הדברים כפופים לתחולתם של הוראות אחרות הקובעות שיעור מס אפס או פטור.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

34. אוסיף כי אמנם האמור בסעיף 2(א)(2) לעמדת רשות המסים בהחלטת מיסוי 7/11 ("חבות במע"מ של שירותים הניתנים לתושב חוץ ולתושב ישראלי") מתיישב עם עמדת המשיב בתיק זה, לפיה יש להוכיח תשלום מע"מ בשיעור מלא כתנאי לתחולת החריג לסייג. אולם מדובר כאמור בעמדתה של רשות המסים עצמה, ואילו בסוגיה זו, כמנומק לעיל, אינני תמים דעים עמה, ולטעמי הדרישה בסעיף האמור בהחלטת המיסוי איננה נתמכת בהוראת חוק.

35. עוד אציין כי לנוכח מסקנתי, לפיה די בכך שעסקת יבוא הטובין או מכירתם נתונה להטלת מע"מ (אף אם העסקה חייבת בשיעור מס אפס או פטורה), אזי אין נפקות לעובדה שהמערערת וריצ'רדסון אינן יכולות לדעת איזה מן הנוסעים בהסדר ה"פטור ושמור", שקנו בסכום מעל הפטור, עוברים כנדרש במסלול האדום ואיזה מהם נמנעים מכך.

36. לסיכום סוגיה זו, אינני סבור כי ניתן לפרש את לשון החריג לסייג – שהוא **הדין המצוי** – כמכילה דרישה לתשלום מס בפועל ביבוא או במכירת הטובין. יתרה מזו, במקרה הנוכחי המחוקק ומחוקק המשנה עיצבו הסדרים מיטיבים לענף הדיוטי פרי (לרבות **חיוב** במס בשיעור אפס) וזאת כדי לעודד קניית המוצרים השונים בעוד הנוסעים נמצאים בישראל ולא בעת שהותם בחוץ לארץ. קבלת עמדת המשיב הייתה מכרסמת בעידוד האמור, ולו בעקיפין, ללא עיגון בנוסח החוק.

### **ד. האם במקרה דנן תמורת השירות מתומחרת במחיר המוצרים?**

37. הטיעון השני של המשיב הוא שבמקרה הנוכחי לא הוכח כי עלות השירות שניתן על ידי המערערת ליצרנים הזרים אכן כלולה במחיר מוצריהם. מכיוון שכך, אין החריג לסייג מתקיים, יהיה פירושו המשפטי הנכון אשר יהיה.

גם בעניין זה אינני יכול להסכים עם המשיב. לדעתי, המערערת עמדה בנטל השכנוע המוטל עליה והביאה די ראיות כדי להצדיק את הפעלת החריג לסייג.

38. לגבי החריג לסייג קיימת שאלה כללית האם מותר **להסיק מן הנסיבות** כי תמורת השירות מתומחרת במחירי הטובין שמוכר תושב החוץ (מקבל השירות). דהיינו, האם די בהבנת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 21657-11-19 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

המצב המסחרי הנתון ובהנחת הנחה – המבוססת על השכל הישר – אשר להתנהגות הכלכלית הרציונלית הצפויה, על מנת לבסס מסקנה (היסק) כי תמורת השירות תיכלל במחיר המוצר? או שמא, נדרשת ראייה פוזיטיבית כי כך אכן נעשה במקרה הקונקרטי? דרישה כזו עלולה להציב מכשול מסוים בפני נותן השירות (שהוא העוסק שעניינו נדון וזכאותו לשיעור מס אפס שנויה במחלוקת) מכיוון שתושב החוץ, אשר איננו צד להתדיינות מול רשות המסים בישראל, עלול להיות בלתי מוכן לחשוף את אופן תמחור מוצריו.

39. המצדדים בגישה הראשונה (לפיה ניתן להגיע למסקנה על פי הנסיבות) מפנים בין היתר להוראות פרשנות 2/96 הנ"ל בה נכתב כי "ההנחה היא, כי מחיר שירות הפרסום כלול בערך לצורך המכס של הטובין המיובאים", ובהמשך, "ההנחה היא, כי מחיר השירות האמור [קידום מכירות] מהווה חלק מהמחיר המקובל לפי סעיף 131 לפקודת המכס...". בכגון דא, כבוד סגן הנשיא סטולר כתב בעניין אפלאוז:

"לטענת [המערערת], קיימת חזקה כלכלית כי כלל העלויות כלולות במחיר המוצר, ולכן השירותים שנתנה לתושבת החוץ כלולים במחיר השירותים המיובאים על ידי הלקוחות הישראליים.

...

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?

...

אינני קובע מסמרות בסוגיה רחבה זו, אולם לטעמי, החזקה הכלכלית בצרוף הוראת פרשנות 2/96 תומכות בטענת המערערת."

(מתוך סעיפים 67, 72 ו-73 לפסק הדין)

כשלעצמי, אינני בטוח שכוונת הוראת הפרשנות הייתה לקבוע כלל גורף לפיו לא נדרשת הוכחה קונקרטית לתמחור עלות השירות: השימוש שם (פעמיים) בביטוי "ההנחה היא" בא בהמשך לתיאורם של מספר מצבים נפוצים לדוגמה, וייתכן כי הכוונה הייתה כי לצורך הדיון בדוגמאות אלה יש להניח כי מחיר השירות כלול במחיר המוצרים.

לי נדמה כי בדרך כלל יישום הריג לסייג כן יחייב פניה לנסיבות הספציפיות והבאת הוכחה כלשהי לכך שתמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין, מעבר להסקת המסקנה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

הכללית כי הדבר הוא הגיוני או מתבקש על רקע המצב המסחרי הנתון. אולם אינני נדרש להכריע בסוגיה זו, כי לטעמי המערערת דן כן הביאה כמות ראיות מספיקה לצורך הרמת הנטל, כמפורט בהמשך.

40. לפני שנפנה לראיות עצמן, יש לציין כי במקרה הנוכחי, אין אנו עוסקים ב"תוספות למחיר עסקה" כמפורט בסעיף 133 לפקודת המכס, אלא ב"ערך העסקה" עצמו, כלומר מחיר המוצרים. אסביר.

סעיף 130 לפקודת המכס מורה כי "ערכם של טובין מוערכים ייקבע כלהלן – (1) לפי ערך עסקה שבה נרכשו, מחושב לפי הוראות סעיף 132...".

סעיף 132(א) קובע כי "ערך עסקה הוא המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין, בעת מכירתם לשם ייצוא לישראל (להלן – מחיר העסקה), בתוספת ההוצאות והסכומים המפורטים בסעיף 133...".

סעיף 133, שכותרתו היא "התוספות למחיר העסקה לעניין קביעת ערך העסקה", מונה רשימה של הוצאות וסכומים מסויימים אשר "יוספו למחיר העסקה... אם אינם כלולים בו מלכתחילה...". ההוצאות האמורות מקיפות, בין היתר, עמלות, עלויות אריזה, תמלוגים ודמי רשיון, עלות הובלה לנמל הייבוא ועלות ביטוח.

דומה כי השירות שניתן על ידי המערערת במקרה דנן איננה נמנית עם סוגי ה"תוספות" המפורטים בסעיף 133. על כן, ככל שניתן לומר כי עלות השירות מהווה חלק מערך הטובין, אזי הדבר הוא בזכות הוראות סעיף 132(א), ומפני שהעלות "כלולה מלכתחילה" במחיר ששולם (על ידי ריצ'רדסון) בעד הטובין. נשוב לנקודה זו בהמשך.

41. המערערת צירפה לערעורה שורה ארוכה של מכתבים שהוצאו על ידי היצרנים הזרים בהם מאשרים היצרנים כי עלות השירות שניתן להם על ידי המערערת כלולה בערך הטובין שהיצרנים מוכרים לריצ'רדסון.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> רשימת היצרנים החתומים על מכתבי האישור כוללת Christian Dior, Clarins, Coty, La Prairie, L'Occitane, L'Oreal, Morris Profumi, Procter & Gamble (via Airport Staff GmbH), Richemont ("Cartier" brand), Shiseido.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 21657-11-19 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

לשם ההמחשה, הנה חלק מתוכן המכתב שנתקבל מחברת Christian Dior בפברואר 2018 (המכתב חתום על ידי Senior Area Manager Travel Retail Europe):

**"We hereby declare that the cost of the services which Hagshama provides us at the duty-free shop is included in the price for customs purposes of the goods that we sell to J-R.**

**In other words, the invoices that were issued by our company overseas to the Israeli importer, includes also the services component."**

כאמור, הוצגו עשרה מכתבים כאלה, בנוסחים דומים או זהים.

לדעתי יש לייחס משקל של ממש לאישורים האמורים – אף אם כותביהם לא הובאו למתן עדות במסגרת הערעור הנדון – ויש מקום להניח כי קונצרנים רב-לאומיים אלה לא היו מאשרים, כלאחר יד, את הדברים הנאמרים במכתבים אם לא הייתה בהם אמת.<sup>6</sup>

42. בנוסף, המערערת הביאה לעדות את מר Nikolaos Kontoyannis אשר עבד במהלך התקופה הנדונה הן במסגרת Procter & Gamble והן במסגרת Coty (שתיים מן החברות אשר מטעמן הומצאו אישורים כאמור לעיל). בין השאר מר קונטויאניס הצהיר כדלקמן (סעיפים 8, 9 ו-10 לתצהירו):

**"In this context, I would like to highlight that the cost of the sales promotion and Sales Attendants services were taken into account when determining the price of the product sold to the JR Duty-Free (just like any other overhead that impacts the products' profitability). This is part of the cost for 'doing business' in JR, for if not for having Sales Attendants to promote the company's products, the overall sales in the Duty-Free shop would be significantly diminished.**

---

<sup>6</sup> אוסיף כי לא שוכנעתי כי יש במסמכי התקציבים עבור עלויות העסקת הדיילות, אשר צורפו כנספחים 3, 4, 5, 6, 7 ו-8 לערעור, כדי להוכיח, כשלעצמם, כי עלויות אלו מתומחרות במחירי המוצרים. עם זאת, מסמכי התקציב כן מראים שעלות שירותי הדיילות הגיעה לאחוז בלתי מבוטל ממחזור מכירות המוצרים לריצ'רדסון (בדרך כלל בין 3% ובין 6%, על פי הרשום בנספחים האמורים), כך שקשה להלום כי הוצאה כזו לא תילקח בחשבון בקביעת מחירי המוצרים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 21657-11-19 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

**The price of all the products sold to JR takes into account their manufacturing costs, marketing costs, administration costs in the head office, etc., for if not so, the annual turnover achieved with JR would not have been profitable. The sales promotion and Sales Attendants services are an indispensable part of the marketing budget for JR.**

**In other words, the cost of goods sold to JR by P&G and Coty included the sales promotion and sales attendant services that Hagshama provided to the companies at the Duty-Free store and this was considered for determining the price of the companies' products sold to JR."**

בשל מגפת הקורונה, מר קונטויאניס נחקר בחקירה נגדית באמצעות היוועדות חזותית, בעודו נמצא בשוויץ, והוא אישר במהלך חקירתו את הדברים הכתובים בתצהירו (פרוטוקול הדין, עמוד 62 שורה 27 עד עמוד 63, שורה 3).

43. למעשה גם העד מטעם המשיב, מר הרשברג, הסכים בהגינותו כי למכתבי היצרנים יש "משקל גבוה" וכי "יש לי משוכה גבוהה לעבור כדי לשכנע את בית המשפט" (עמוד 130, שורה 15 עד שורה 20). ובאופן כללי יותר, מר הרשברג הסכים כי הדעת נותנת כי עלות הדיילות מעלה את מחיר המוצר (עמוד 141, שורה 33 עד עמוד 142, שורה 1).

44. המשיב מייחס חשיבות רבה לדבריו של מר יאיר וייס, מנהל תחום הקוסמטיקה בנמל התעופה בן גוריון, מטעם חברת ריצ'רדסון. הודעה מפי מר וייס נגבתה על ידי המשיב במהלך שלבי השומה והוא נחקר בחקירה נגדית על ידי ב"כ המערערת. בהודעתו מיום 22.5.2018 מר וייס אמר את הדברים הבאים:

**"שאלה: אני רוצה שתתאר לי כיצד נקבע הסכם סחר עם חברת קוסמטיקה?**

**תשובה: מספר פרמטרים שאנחנו נגשים לדין/משא ומתן במסגרת הסכם סחר, הם – מחיר קניה של הפריט, הסכם שילוח – מי ממך את המשלוח האם הספק שולח על חשבונו לישראל האם זה ימי או אווירי, מיקום וגודל בנקודות המכירה זאת הנקודה הקריטית לספק, אם עברנו את אלה אנחנו עוברים לטכניקה – שירות דיול כמה דיול ומי [מ]ממן לאחר מכן אנחנו ממשיכים להשקעות בפלטפורמות שיווקיות יש לנו**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

החזרים בגין מבצעים האם יהיו מבצעים ואם כן איך נתחשבן עליהם, בנוסחים אם נגיע ליעדים מסוימים מבחינתו, תנאי תשלום – ימי אשראי, מטבע התקשרות ביננו לבין הספק בגדול זהו.

...

שאלה: האם יכולה להיות סיטואציה שספק הסחורות מחייב אותך על שירותי הדיול דרך מחיר הפריט?  
תשובה: חד משמעי לא, מחיר הפריט זה הדבר הראשון שנסגר ללא קשר לעלויות הנוספות כל המסמכים שקיבלת במייל מראים את זה באופן ברור, יש מחיר קנייה שביסוסו היחיד בכל החוזים על המחיר לצרכן...".

(שורה 29 עד שורה 35; שורה 71 עד שורה 73)

בחקירתו הנגדית בבית המשפט הוסיף מר וייס וטען כי במשא ומתן מול היצרנים, קודם נסגרים מחירי המוצרים ורק לאחר מכן דנים בנושא הצבת הדיילות ומימון:

"ת: בגדול זה אומר יתנו לנו מחירי קנייה שזהים למחירי קנייה באירופה, או שיתנו לנו מחירי קנייה שהם מושווים נגיד ליבואנים בארץ. ואנחנו צריכים להחליט אם ה-price positioning מתאים. מסתכלים על ה-selling price ומשמה זה. זה הראשון. בדרך כלל עוברים את זה ואז פותחים את כל שאר הסעיפים.

...

ש: זה [אופן מימון הדיילות – ה"ק] משפיע על המחיר של המוצר אצלך?  
ת: על המחיר? חס וחלילה."

(עמוד 38, שורה 1 עד שורה 5; עמוד 44, שורות 12-13)

מר וייס הסכים כי נושא הדיילות הוא חלק בלתי נפרד ממכלול המשא ומתן ועשוי להשפיע על רווחיות הייבוא, אך לא הסכים כי הנושא משפיע במישרין על מחירי המוצרים (עמוד 36, שורה 12; עמוד 36, שורה 20 עד שורה 28; עמוד 40, שורה 14 עד שורה 16).

45. למעשה גם העד מר קונטוויאניס דיבר על מחירון אירופאי קבוע ואחיד אבל הסביר כי על רקע מחירים אלה מתנהל משא ומתן על הנחות, תמריצים והשקעות:





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 21657-11-19 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

"... the price catalogue ... would be standard that we would share with all the costumers across Europe. Every two or three months ... there would be the standard, if you like, European price, but every costumer would have, with all the additional discounts, incentives, [etc. etc.] what I just discussed, they would get a different price versus the standard European price catalogue.

...

The higher the volume a costumer buys, then the more we would be willing to discount the product for them. The[re] are investments we would be willing to give them, incentive support, marketing support, beauty advisors support, promotional offers for their passengers in the airport. So we would have standard European pricing, and then th[is] pricing would be customize[d] to every specific customer.

...

[I]n the standard European price ... was only manufacturing, logistics cost, and the margin, the standard margin that we will open to the costumer. And th[e]n, for every costumer you will have additional discounts and additional investment. Part of this are also the [Beauty Advisors]."

(עמוד 69, שורה 23 עד עמוד 70, שורה 2; עמוד 70, שורה 7 עד שורה 13; עמוד 80, שורה 26 עד עמוד 81, שורה 2).

46. טענת המשיב היא כי אם במהלך המשא ומתן מספר הדיילות שיוצבו בחנות בתקופה הקרובה נדון לאחר שסוכמו מחירי המוצרים, אזי יש להסיק כי עלות הדיילות איננה נלקחת בחשבון בתמחור המוצרים:

"... ראשית נקבע מחיר המוצר, ורק לאחר מכן מתנהל מו"מ לגבי מימון שירותי הדיילות.

...



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

... ראשית, נקבעים מחירי קניה שזהים לאלו שבאירופה או של יבואנים אחרים, ורק לאחר מכן מתנהל שיח בדבר הדיילות. כלומר, עניין הדיילות נקבע מאוחר למועד קביעת מחיר הטובין. "  
(מתוך סעיף 71 וסעיף 76 לסיכומי המשיב)

47. לדעתי העדויות, ואף הבנת המשיב בנוגע לעדויות, אינן סותרות את הטעון כי ככלל, עלות הדיילות - כחלק ממכלול עלויות השיווק - מובאת בחשבון במחירון המוצרים. ייתכן, כפי שגורס המשיב על בסיס עדותו של מר וייס, כי במשא ומתן יסוכמו ראשית מחירים ורק לאחר מכן ייקבע מספר הדיילות שיממן היצרן. ואכן ברזולוציה זו, ניתן לומר כי המחירים אינם מושפעים מהתשובה לשאלה האם, למשל, יוצבו שלוש דיילות או שמא חמש דיילות.

אולם שוכנעתי מחומר הראיות, לרבות מכתבי היצרנים, עדותו של מר קונטוואניס וגם עדותו של מר צבי שרון, מנהל המערערת, כי בקביעת תעריפון המחירים, היצרן יביא בחשבון את הוצאות הדיול שהוא צפוי לעמוד בהן בתקופה הקרובה, כחלק בלתי נפרד מהמאמץ השיווקי בנקודות המכירה. יוזכר כי מדובר בחברות ענק, חובקות עולם, ויש מקום לקבל את מצגן כי נושא הדיילות מובא בחשבון בתמחור המוצרים, אף אם ברמה המקומית, בתקופה פלונית, מחירי המוצרים עשויים להיסגר לפני שיש הסכמה סופית על מספר הדיילות שיסופקו.

יתרה מזו, יש להעמיד את עדותו של מר וייס כנגד עדותו של מר קונטוואניס שתיאר את התהליך כגמיש יותר:

"... I was going with a holistic plan to the costumer. So [we] put on the deal everything together ... discounts and investments, and we make an agreement for everything at the same time. [It is] pointless for him to agree on the investments and to not accept the discount that we give him..."

(עמוד 86, שורה 1 עד שורה 6).

כלומר, לפי עדות זו, נציגי היצרנים מביאים בפני ריצ'רדסון "עסקת תבילה" אשר בבנייתה הם מביאים בחשבון את היקף ההנחות שיוצעו מצד אחד, והיקף ההשקעות שיידרשו מהם (לרבות דיול), מצד שני.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

48. הדברים מתחברים להוראות פרק שמיני לפקודת המכס: כאמור, לא מדובר כאן ב"תוספות" למחיר העסקה מושא סעיף 133, אלא בערך הטובין האינהרנטי, מושא סעיף 130(1) וסעיף 132(א). בהקשר זה שוכנעתי כי מחירי המוצרים משקפים בין היתר, הוצאות דיול לצורך מכירת הסחורה, גם אם הנושאים נדונים בנפרד במסגרת משא ומתן פרטני, כטענת המשיב. היצרנים הזרים הם בעלי שנים רבות מאוד של נסיון בענף, ומן הסתם יודעים להעריך את עלויות השיווק, ואינם זקוקים למספר הדיילים המדויק על מנת לתמחר את מוצריהם.

49. יוער כי הטיעון שנטען על ידי המשיב לצורך ערעור זה, לפיו ניתן להפריד ולהבדיל בין מחירים של טובין מחד ובין תנאים מסחריים נוספים מאידך, על ידי תמרון בסדר ניהול המשא ומתן לקראת רכישת הטובין, עלול לפתוח פתח נוח להתחמקות מתשלום מכס (כל עוד התנאים הנוספים אינם נמנים עם ה"תוספות" המפורטות ברשימה הסגורה שבסעיף 133 לפקודת המכס).

50. לאור האמור לעיל, אני מקבל את טענת המערערת כי מחירי המוצרים מגלמים, בין היתר, את עלויות הדיול.

### ה. סיכום

51. לנוכח מסקנותיי בחלקים ג' ו- ד' לעיל, דין הערעור להתקבל. על המשיב לערוך שומות מתוקנות בהתאם.

52. המשיב ישלם למערערת סכום כולל של הוצאות משפט בסך 36,000 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים. לטעמי היה מקום במקרה דנן לצמצם את הדיון לשאלה המשפטית שנדונה בחלק ג' לעיל – לגביה ייתכנו דעות לכאן ולכאן – ולייתר את הדיון בשאלה העובדתית שהתייחסתי אליה בחלק ד' לעיל.

53. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לידי ב"כ הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2022

ע"מ 21657-11-19 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- תל אביב והמרכז

ניתן היום, י"א תמוז תשפ"ב, 10 יולי 2022, בהעדר הצדדים.

חתימה

---

ה' קירש, שופט