



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ, ח"פ 514936467
ע"י ב"כ עוה"ד א. טל

המערערת:

נגד

מנהל מס ערך מוסף עכו
ע"י ב"כ עוה"ד ריצ'ארד סאלח מפרקליטות מחוז חיפה - אזרחי

המשיב:

פסק דין

1 המערערת, חברת ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ (להלן – **המערערת**), הגישה ערעור על החלטת מנהל
2 מס ערך מוסף עכו (להלן – **המשיב**), לחיבה במס עסקאות בשנים 2013-2018. המשיב דחה את
3 טענות המערערת בדבר זכאותה למע"מ בשיעור אפס בגין מתן שירותים לחברה זרה, בהתאם לסעיף
4 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**). עמדת המשיב בהחלטתו מושא
5 הערעור היא כי המערערת סיפקה בפועל את השירותים לתושבי ישראל בישראל ועל כן חל הסייג
6 שבסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ והמערערת חייבת בתשלום מס עסקאות.

7 **העובדות הדרושות לענייננו:**

- 8 1. המערערת הוקמה בשנת 2005 אך החלה את פעילותה בשנת 2013. כיום, המערערת עוסקת
9 במתן שירותי שיחות וידאו-צ'אט מקוונות למבוגרים בלבד (להלן – **השירות**). לצורך מתן
10 השירות מעסיקה המערערת כ-50 עובדים, אשר מרביתם משתתפים בהפעלת השיחות,
11 וחלקם עוסקים במתן סיוע טכני.
- 12 2. המערערת התקשרה בהסכם להענקת שירותיה עם חברה בולגרית בשם נטפאן
13 (NETPAN) (להלן – **נטפאן**), אשר בבעלותה אתר אינטרנט למבוגרים בלבד תחת שם-
14 המתחם (דומיין) NEWCAM18.
- 15 3. נטפאן הוקמה בשנת 2013 על-ידי האחים טל וצחי רייפר, שניהם תושבי ישראל, ובשנות
16 המס נשוא הערעור היו הללו בעלי המניות היחידים בחברה הנ"ל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

- 1 ה"ה רייפר הקימו את נטפאן לאחר שחברה אחרת שבבעלותם, חברה ישראלית בשם "טופ
2 קוד בע"מ" (להלן – **טופ קוד**) נקלעה לקשיי סליקה מול חברות אשראי ובנק ישראל, מפאת
3 חשדות לפעילות בלתי חוקית.
- 4 טרם שהתעוררו אותם קשיי סליקה, הפעילה חברת טופ-קוד אתר אינטרנט ישראלי בשם
5 "אגס מצלמות" (להלן – **אתר האינטרנט** או **אתר אגס**), אשר סיפק שיחות וידיאו-צ'אט
6 ארוטיות לתושבי ישראל. בעקבות אותם קשיי סליקה, החליטו ה"ה רייפר להעביר את
7 שרתי אתר אגס לידי נטפאן, וכן שינו את הדומיין של האתר לשם NEWCAM18.
8 במקביל, המשיכה חברת טופ-קוד לספק את תוכן השיחות הווידאו-צ'אט עצמן.
- 9 בחקירתו של מר צחי רייפר מחודש אפריל 2018 טען כי מנייתיה של נטפאן נמכרו לבעלי
10 מניות בולגריים (נספח מש/4 לתצהיר המשיב, בשורה 15).
- 11 על פי הנטען, בשל רצונם של ה"ה רייפר להתרחק מתחום שיחות הווידאו-צ'אט, החליטו
12 הם להפסיק את פעילותה של חברת טופ-קוד במהלך שנת 2013. בשנה זו, נכנסה המערערת
13 בנעליה של חברת טופ-קוד ולקחה על עצמה את האחריות לספק את השירות במקומה.
14 לשם כך, התקשרה המערערת בהסכם למתן שירותים עם נטפאן (נספח מש/6 לתצהיר
15 המשיב).
- 16 ביקורת שביצע המשיב למערערת במהלך שנת 2018 העלתה, כי השירות ניתן בפועל על ידי
17 המערערת לתושבים ישראלים בישראל. לפיכך, הוצאה למערערת שומת עסקאות והשגתה
18 על השומה נדחתה, כאשר במסגרת ההחלטה בהשגה מיום 27.12.18, קבע המשיב כי
19 בעניינה של המערערת חל הסייג המנוי בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ והיא אינה זכאית
20 לשיעור מע"מ אפס בגין עסקאותיה (ראו החלטת המשיב – נספח 1 לכתב התשובה).
- 21 מכאן הערעור.

תמצית טענות המערערת:

- 23 השירות ניתן באופן ישיר על ידי המערערת לנטפאן – ולה בלבד. המערערת אינה מעורבת
24 בפעילות האתר ואינה מכירה את הלקוחות הנכנסים אליו. כתובת אתר האינטרנט
25 NEWCAM18 ואתר אגס הישראלי, נמצאים בבעלות נטפאן, שהיא חברה בולגרית.
26 משכך, יש לקבוע כי המערערת מספקת שירותי כוח אדם לחברה זרה, ועל כן היא זכאית
27 לשיעור מע"מ אפס על עסקאותיה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

- 1 אתר האינטרנט נגיש לצופים מכל העולם, ובכלל זה לצופים מישראל, ועובדה זו אינה
2 צריכה לעמוד למערערת לרועץ, שכן אין בכך כדי לשנות את העובדה כי שירותיה ניתנים
3 לנטפאן בלבד.
- 4 10. טענת המשיב לפיה לקוחותיה של נטפאן הם תושבי ישראל – אין לה על מה שתסמוך, שכן
5 אין דרך לקבוע במדויק את זהות הלקוחות.
- 6 11. אתר אגס אינו שייך למערערת, אלא לנטפאן. משכך, היא לא יכולה היתה לספק רשימת
7 לקוחות לפי כתובת IP, שכן רשימה זו היא סוד מסחרי שבבעלותה הבלעדי של נטפאן
8 בלבד.
- 9 12. המשיב למעשה רומז, כי יש לראות בעסקה בין נטפאן למערערת כעסקה מלאכותית. טענה
10 זו לא נטענה במפורש על ידי המשיב, אך למרות זאת, יש לראות את גרסתו כמבססת טענת
11 של עסקה מלאכותית, ולהשית עליו את נטל הראייה הכרוך בכך בהתאם.
- 12 13. החלטת המשיב בעניינה של המערערת יוצרת אפליה אסורה ואכיפה בררנית. המשיב אינו
13 מחייב במע"מ חברות אחרות שפעילותן דומה.
- 14 14. לחלופין, זכאית המערערת למע"מ בשיעור אפס גם על-פי הוראת סעיף 30(א)(7) לחוק
15 מע"מ, שכן עסקינן באתר בבעלות בולגרית, ששרתיו ממוקמים מחוץ לישראל.
- 16 **תמצית עמדת המשיב:**
- 17 15. הראיות שהוצגו בתיק ועדויות המערערת עצמה מובילות למסקנה כי השירות שניתן על-
18 ידי המערערת ניתן ברובו לתושבים ישראלים, ומכאן שהסייג לפטור הקבוע בסעיף
19 30(א)(5) לחוק מע"מ חל בענייננו.
- 20 16. יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה על עובדות המקרה דנן מובילים למסקנה כי המערערת
21 נותנת את שירותיה ישירות למשתמשי הקצה – שהם תושבים ישראלים – ולא לנטפאן.
- 22 17. המערערת מאפשרת תשלום טלפוני לצורך הרשמה לאתר האינטרנט, ומנפיקה כנגדו
23 חשבונית. כמו כן, מספקת המערערת את שירותי התמיכה הטכנית בשפה העברית;
24 השירות ניתן על-ידי עובדים ישראלים; קהל היעד של המערערת הוא ישראלי; המערערת
25 משלמת עבור הדומיין של אתר "אגס מצלמות" בעצמה; אתר זה מתנהל בשפה העברית;
26 וכן התשלום שנשלק בסליקה טלפונית עובר ישירות למערערת. כל אלו מוכיחים כי השירות
27 ניתן על ידי המערערת לתושבים ישראלים, או למצער בחלקו ניתן לתושבי ישראל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

18. בנוסף, יש לתת את הדעת לרקע הדברים העובדתי, דהיינו - כי אתר האינטרנט נועד עבור קהל יעד ישראלי, ומטרת הקמת נטפאן הייתה לשמש דרך עקיפה לסליקת הכספים בלבד, לאחר שהבנקים וחברות האשראי סירבו לאשר סליקה כאמור לחברת טופ קוד. גם לאחר הקמת נטפאן, האתר המשיך לפעול מישראל, תחת השליטה והניהול של צחי וטל רייפר.
19. המערערת התבקשה מספר פעמים להמציא למשיב את רשימת כתובות ה-IP של לקוחות אתר אגס, על מנת שניתן יהיה לאמת האם הלקוחות הם תושבי ישראל. המערערת לא סיפקה כתובות אלו בטענה כי אין ביכולתה להשיגן – וזאת למרות שמבדיקה שערך המשיב, עולה כי בעת ההרשמה לאתר "אגס" המערכת מתריעה כי כתובת ה-IP נשמרת.
20. המערערת נמנעה מלהביא לעדות את בעלת המניות היחידה בחברה, גב' שרית שמאי, ואף נמנעה מהעדת נציגים מטעם חברת נטפאן. כמו כן, המערערת ויתרה על חקירת עדי המשיב ועל חקירת עובדות החברה המערערת, שמסרו תצהירים למשיב אשר הוגשו לתיק בית המשפט. הימנעות זו פועלת לחובת המערערת.
21. אין כל בסיס לטענת המערערת בדבר אפליה או אכיפה בררנית. המשיב אוכף את החוק כלשונו ובאופן שוויוני.
22. יש לדחות את טענתה החלופית של המערערת לגבי זכאות לשיעור מע"מ אפס על-פי סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, שכן השירות ניתן בישראל ולא בחו"ל, ולכן סעיף זה אינו חל בעניינה של המערערת.

דיון והכרעה:

- א. התשתית המשפטית:
23. סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ קובע כדלקמן:

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, 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;



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

- 1 סעיף 30(א)5 לחוק מע"מ קובע הטבה לעוסק המספק שירותים לתושב חוץ, ומחיל על
2 עסקאות אלו שיעור מס אפס, מתוך תכלית לעודד ייצוא של שירותים. יש ליתן את הדעת
3 לעובדה כי לצד ההטבה המשמעותית בשיעור מס העסקאות, רשאי העוסק אף לנכות את
4 מס התשומות כרגיל, ובכך למעשה זוכה להחזר מקופת המדינה. הטבה זו מאפשרת לעוסק
5 הישראלי להתחרות כשווה בין שווים בנותני שירות זרים, המספקים שירותים לתושבי
6 חוץ.
- 7 עם זאת, להטבה זו נקבע סייג על ידי המחוקק מתוך מטרה למנוע ניצולה לרעה. הוראת
8 סעיף 30(א)5 לחוק מע"מ קובעת כי לא תינתן ההטבה של שיעור מס עסקאות אפס, כאשר
9 מדובר בהסכם שמטרתו היא מתן שירות לתושב ישראל, בנוסף לשירות שניתן לתושב
10 החוץ, וזאת מחמת שבמצב דברים שכזה לא מתקיימת התכלית שלשמה נקבעה ההטבה.
- 11 הסייג הקבוע היום בסעיף 30(א)5 לחוק מע"מ נכנס לתוקף במסגרת תיקון מספר 23. טרם
12 התיקון הנ"ל ועד ליום 1.7.02, קבע הסעיף בנוסחו הקודם כי: **"לא יראו שירות כניתן**
13 **לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל"**. נוסח
14 זה הביא לפרשנות מרחיבה, כעולה מפסק הדין בע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ
15 נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862 (1999) (להלן - הלכת קסוטו), לפיה הסייג לא יחול
16 מקום שתושב ישראל מקבל אך ורק שירות משני.
- 17 במסגרת תיקון מספר 23, ביקש המחוקק להרחיב את היקפו של הסייג השולל את ההטבה
18 שבסעיף 30(א)5 לחוק מע"מ, וכן לחזק את הוודאות המשפטית על-ידי הסרת הקושי
19 הכרוך בקביעת זהות הנהנה העיקרי מהשירות לעומת והנהנה המשני. לפיכך, על פי הדין
20 הנוכחי והרלבנטי לשנות המס שבערעור, אין צורך להידרש לשאלה מיהו מקבל השירות
21 העיקרי ומיהו מקבל השירות המשני, ודי בכך שיינתן שירות מסוים גם לתושב ישראלי,
22 במידה שאינה זניחה – על מנת שיחול הסייג למתן ההטבה.
- 23 ראו לעניין זה: ע"א 8272/16 י.מ.ש. השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ, בפסקאות 34-40
24 (20.2.2019); ע"מ 12-05-37373 אמריקה-ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי.אי.סי.אי) נ'
25 מנהל מע"מ ת"א (17.3.2016) (להלן – פרשת אמריקה-ישראל) ע"מ 15-11-28788 טיביסי
26 אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, בפסקאות 24-27 (29.1.2017)
27 (להלן – עניין טיביסי); ע"מ 18-04-15195 אי.אס.פי פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' מנהל
28 מע"מ פתח תקווה (30.3.2020) (להלן – עניין אי.אס.פי); ע"מ 19-02-66208 או אם
29 שירותים כלכליים בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב והמרכז, בפסקאות 30-35 (11.11.2020)
30 (להלן – עניין או אם שירותים).
- 31



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

1 יוצא אפוא, כי לאור תיקון 23 לחוק מע"מ הרי שהמבחנים שנקבעו בהלכת קסוטו לצורך
2 קביעת זהות מקבל השירות (מבחן המשלם בעד השירות; מבחן הצדדים לחוזה השירות;
3 מבחן הנהנה מהשירות ומבחן הנסיבות) – איבדו מחשיבותם. בחינת זהות מקבל השירות
4 תעשה לפיכך על-פי בחינת "נושא ההסכם" שבין הצדדים – דהיינו, לפי מטרת ההתקשרות
5 בין הצדדים (עניין טיביסי, בפסקה 41).

6
7 "בפועל, מבחן החוזה ומבחן התשלום איבדו ממרכזיותם לאחר תיקון מס' 23
8 משום שפעמים רבות במציאות, הנהנה הנוסף מהעסקה אינו צד לחוזה אשר
9 נדרש לשלם עבור השירות. לפיכך, יש לדון בשאלה, האם העשייה של המערערת
10 לטובת הלקוחות בישראל הייתה ישירה וממשית ובעלת ערך כלכלי עצמאי
11 ונפרד, באופן העולה כדי מתן "שירות" לאותם לקוחות, ובאופן שעלול לשלול
12 ממנה את מתן ההטבה לפי סעיף 30(א)(5) לחוק."
13

14 [ע"מ 18-04-9136 אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ נ' מע"מ מס קניה תל
15 אביב, בפסקאות 22-23 (26.11.2019) (להלן – עניין רוטשילד)].

16
17 **ב. מהות השירות הניתן על ידי המערערת וזהות מקבל השירות:**

18
19 29. סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ חל, כאמור, כאשר עוסק מספק שירות לתושב חוץ.

20 "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כ-"כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר".
21 לפיכך, לא יכולה להיות מחלוקת כי שירותי כוח האדם שמספקת המערערת כמו גם שירותי
22 התמיכה הטכנית עולים כדי "שירות" במובן חוק מע"מ.

23 30. כאמור לעיל, זהות מקבל השירות נבחנת על-פי "נושא ההסכם". בענייננו, ההסכם שבין
24 המערערת לנטפאן קובע כי המערערת תספק לנטפאן שירותי תמיכה אינטרנטיים ושירותי
25 כוח אדם, בהתאם להנחיות שתתקבלנה מנטפאן:

26 "NETPAN wishes to be provided by Libero with services of internet
27 support and human resources..."
28

29 אלא שההסכם אינו מפרט מהם אותם "שירותי כוח אדם" המנויים בו, ולא ניתן ללמוד
30 ממנו מהי מטרתם. על כן, לצורך הכרעה בשאלה מהו "השירות" המסופק על ידי המערערת
31 ומיהו מקבל השירות בפועל, יש לבחון את התנהלות הצדדים "בשטח" לצורך הסקת
32 המסקנה בדבר מהות עסקת הבסיס (עניין רוטשילד, בפסקה 91).

33
34 ראו בעניין טיביסי, בפסקה 32:
35



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

- 1 **"נראה לי כי יש לתת משקל גדול לעסקת הבסיס, היינו, למהותה של עסקת**
 2 **ההתקשרות בין העוסק לבין תושב החוץ, שלצורך הגשתה ניתנים השירותים**
 3 **לתושב ישראל. זאת משום שהשאלה לרוב תתעורר כאשר תושב החוץ יזמין ויזום**
 4 **את השירותים הניתנים בישראל וגם ישלם במישרין עבורם, כך שאינדיקציות**
 5 **של זהות מזמין ויזום השירות וזהות המשלם, לא יסייעו בידינו."**
 6
- 7 31. למעשה, המערערת מעסיקה נשים צעירות, רובן ככולן ישראליות, אשר הן אלו המספקות
 8 את שיחות הוידאו-צ'אט הארוטיות באתר האינטרנט (ראו חוזה הקבלנות בין המערערת
 9 לנשים – נספח מש/1 לתצהיר המשיב). המערערת מקבלת בתמורה לשירותיה כ-5 ש' בגין
 10 כל דקת שיחה שהתבצעה בין העובדת ללקוח מתוך כ-7 ש' המשולמים על ידי הלקוח בגין
 11 כל דקה.
- 12
 13 העובדת נרשמת באופן עצמאי באתר האינטרנט, מעדכנת את פרטיה ואת תמונתה, ולאחר
 14 מכן יוצרת קשר עם גב' שמאי, בעלת המערערת, לצורך סיום הקליטה. העובדת בוחרת את
 15 שעות העבודה, בתנאים המתאימים לה, אולם למערערת היכולת לעקוב אחרי שעות
 16 עבודתה בפועל (פרוטוקול הדיון מיום 27.10.19, בעמוד 19 שורות 16-32; עמוד 15, שורות
 17 17-18). נטפאן אינה מעורבת בקליטת העובדות או בתנאי העסקתן. המערערת היא זו
 18 המשלמת לעובדות משכורת באופן ישיר, בהתאם לדקות השיחה שביצעו בכל חודש.
- 19
 20 32. לקוח המעוניין לרכוש את שירות הוידאו צ'ט, נכנס לכתובת אתר האינטרנט
 21 NEWCAM18. כתובת זו למעשה מנתבת את הלקוח לאתר "אגס מצלמות", המנוהל
 22 בשפה העברית כברירת מחדל (אף כי ניתן לשנות את השפה לאנגלית), ושם רוכש הוא
 23 חבילת דקות שיחה. כאמור, בגין כל דקת שיחה, משלם הלקוח כ-7 ש' בממוצע.
- 24 המשיב טען (ראו סעיף 6 לתצהיר המשיב, המפנה אל העדות שנגבתה על ידי המשיב מגב'
 25 שרית שמאי, בעלת המניות של המערערת – נספח מש/2 לתצהיר המשיב) – כי בעת תקלה
 26 טכנית או פניית שירות אחרת, הלקוח פונה ישירות למערערת באמצעות מספר טלפון
 27 המופיע באתר. טענה זו לא נסתרה כלל על ידי המערערת.
- 28 33. מן האמור לעיל עולה בבירור כי מי שצורכים את השירות בפועל ומי שעבורם הוא הותאם
 29 – הם הלקוחות, גולשי האתר, אשר רובם הינם תושבי ישראל [השוו: ע"מ (מחוזי מרכז)
 30 12-01-17466 **עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות**, בפסקה 42 (28.10.2013) (להלן – **עניין**
 31 **עוזר לחקלאי**)].
- 32
 33 34. המערערת מספקת את השירות באמצעות הפלטפורמה שמציעה נטפאן, ישירות ובאופן
 34 עצמאי לגולשי האתר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

- 1 המערערת היא זו ששולטת בטיב השירות, בהיקפו ובתוכנו, ואילו לנטפאן אין כל יד ורגל
2 לא ביצירת התוכן, לא בפרסומו, לא בשירות הלקוחות ואף לא בגיוס העובדות (ראו גם
3 חקירתו של מר טל רייפר, אחד מבעלי נטפאן במועדים הרלבנטיים לערעור דנן, בנספח
4 מש/5 לתצהיר המשיב שורה 169).
- 5 בפועל, כל תפקידה של נטפאן מתמצה באספקת שירותי הסליקה ובמתן פלטפורמה
6 שתאפשר את השירות – הא ותו לא. למעשה, עשויה להתעורר השאלה – האם המערערת
7 היא זו המספקת את השירות לנטפאן, או שמא בנסיבות העובדתיות נשוא ערעור זה –
8 נטפאן מספקת שירותי סליקה למערערת? אולם, אף מבלי להידרש לשאלה שכזו, ואף אם
9 נתמקד בהסכם שבין המערערת לנטפאן – ברור הוא כי השירות המרכזי והראשי – שירות
10 הוידאו צ'ט – מסופק באמצעות עובדות ישראליות, בתמיכה טכנית בישראל, עבור לקוחות
11 ישראלים.
- 12 לא למותר לציין, כי אתר האינטרנט עצמו אינו נוקב בשמה של נטפאן – למעט אזכור כי
13 היא מספקת שירותי סליקה. זאת בנוסף לעבודה, כי בעת פניית שירות או תקלה טכנית,
14 מגיע הלקוח ישירות אל המערערת.
- 15 ראו לעניין זה עדותו של רו"ח שמאי, בעמוד 9 שורות 6-19:
- 16
- 17 ש. איך בדיוק השירות הזה, של הוידאו צ'ט, ניתן לחברה הבולגרית?
18 ת. החברה הבולגרית סיפקה את כל הטכנולוגיה שמאפשרת לסיפור הזה
19 להתקיים.
20 ש. איזה טכנולוגיה?
21 ת. ללקוח צריך להיות מערכת מסוימת, כנ"ל לעובד, ולצד של הסליקה
22 והתשלומים של הלקוחות צריך להיות מערכת מסוימת – הוא סיפק את
23 הכול.
24
- 25 ש. אתה אומר "היא מספקת את הכול". מה היא מספקת ללקוח?
26 ת. את האפשרות ליהנות מהדבר הזה.
27 ש. הוא בעצם רק צריך להיכנס לאתר?
28 ת. כן.
29
- 30 35. עוד יודגש, כי נטפאן עצמה אינה משתמשת בשירות שמספקת המערערת – לרבות בשירותי
31 התמיכה הטכנית שאותם היא מספקת ולמעשה אין לנטפאן תועלת ישירה מהשירות.
32 שיחות הוידאו-צ'אט ומכלול השירות מועברים כמות שהם מהמערערת ללקוח, ואילו
33 נטפאן למעשה משמשת אך ורק כתחנת ממסר ביניהם וכספקית אמצעי סליקה.
- 34
35 36. מסקנה זו אף מתיישבת עם האופן בו נטפאן מציגה את מטרותיה באתר האינטרנט שלה.
36



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

- 1 טפאן מצהירה כי מטרתה היא לשמש פלטפורמה לאירוח אתרי אינטרנט ברחבי העולם,
 2 ולספק להם שרתים הפועלים ללא הפרעות למשך חודשים (ראו נספח מש/7 לתצהיר
 3 המשיב). משמע, שאף לשיטתה של נטפאן, היא אינה הבעלים של אתרי האינטרנט
 4 המופקדים בהחזקתה – אלא היא רק מאחסנת אותם.
- 5 37. על כן, נראה כי השירות ניתן למעשה לבעלי האתר עצמם – ה"ה טל וצחי רייפר, אשר פיתחו
 6 את האתר מלכתחילה והם אלו שקיבלו את מרבית ההחלטות בעניינו (ראו נספח מש/5
 7 לתצהיר המשיב בשורות 25-31). לפיכך, גם בהיבט זה מדובר בשירות שניתן על ידי
 8 המערער לתושבי ישראל.
- 9 38. יתרה מזו ועיקר: סבורני כי הרקע העובדתי אשר קדם להתקשרות בין נטפאן למערערת,
 10 מבהיר ומחדד את מהות השירות וזהות מקבלי השירות.
- 11 כעולה מן הראיות שהוצגו בפניי, במיוחד הודעותיהם של האחים רייפר (נספחים מש/4
 12 ומש/5 לתצהיר המשיב), חברת טופ-קוד הישראלית ואתר האינטרנט הוקמו לשם מתן
 13 שירותי שיחות וידאו-צי'אט ללקוחות ישראליים, וכך פעלו לאורך שנים. רק בעקבות קשיי
 14 סליקה מקומיים, החליטו טל וצחי רייפר להקים את נטפאן בבולגריה על מנת להתגבר על
 15 אותם קשיי סליקה בהם נתקלו מחברות האשראי ובנק ישראל ולהשתמש בנטפאן לצורך
 16 שירותי הסליקה וכן לרשום דומיין חדש לאתר אגס על שמה. אולם, מלבד שינויים טכניים
 17 אלו, אתר האינטרנט נותר כשהיה (פרוטוקול עמוד 17, שורות 16-27; עמוד 18 שורות 2-
 18 11; נספח מש/4 לתצהיר המשיב, בשורות 30-41, 50).
- 19 39. עובדתית, גם לאחר שעבר לידיים בולגריות, המשיך אתר האינטרנט לתפקד באותה
 20 מתכונת כמקודם, באותו ממשק, והוסיף לפנות לקהל גולשי האתר הישראליים. השינוי
 21 היחידי שהתרחש היה שכעת זוהי המערערת שמפעילה ומתחזקת את האתר, במקומה של
 22 חברת טופ-קוד.
- 23 ראו לעניין זה הודעתו של צחי רייפר (נספח מש/4 לתצהיר המשיב) בשורות 64-65, וכן
 24 בשורות 149-150:
- 25 "ש. מה השתנה מאז המעבר מהארץ לבולגריה?
 26 ת. הסליקה השתנתה לבנק בולגרי... השרתים השתנו מישראל לשוויץ
 27 ולאחר מכן עברו לגוגל.
 28 ...
 29 ש. מה מנע ממכם להמשיך לבד? למה אתה צריך את יעקב, למה לא
 30 המשכתם כמו בטופ קוד?
 31 ת. לא פתחו לי חשבונות בנק ברגע שראו את השם שלי, אני רציתי להיפטר
 32 מהתחום הזה, זה קארמה רעה לפי מה שאמרו לי...."
 33



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

- 1 וכן את חקירתו של רו"ח שמאי:
- 2 ש. חברת טופ-קוד, דרך איזה אתר פעלה?
 3 ת. היה לה הרבה דומיניים, אחד מהם זה "אגס".
 4 ש. תאשר לי ש"אגס" זה גם שם האתר היום?
 5 ת. אם הפעילות של טופ-קוד נמכרה לנטפן והאתר נמכר, השם נשאר אותו
 6 דבר.
 7 ש. אז כדי להיכנס לאתר היום, צריך להיכנס לאתר "אגס"?
 8 ת. מפה? כן.
 9 (בעמוד 14 לפרוטוקול, שורות 24-29)
- 10 40. המערערת טענה כי היא אינה מעורבת בפעילות האתר ואין לה קשר ללקוחות.
- 11 אין בידי לקבל טענה זו.
- 12 41. מחומר הראיות שהוצג בפניי עולה כי המערערת משקיעה משאבים באחזקת אתר
 13 האינטרנט ובקידומו. למערערת הוצאות אחזקת אתר בסכומים גבוהים בשנות המס
 14 שבמחלוקת. כך למשל, בשנת 2013 שילמה המערערת כ-21,000 ₪ עבור אחזקת אתר,
 15 ובשנת 2016 האמירו ההוצאות, והמערערת שילמה עבור אחזקת אתר כ-65,000 ₪. לצד
 16 סכומים אלו, מפורטים גם הוצאות תקשורת, אחזקת מחשבים והוצאות פרסום ושיתופי
 17 פעולה (ראו הדוחות הכספיים של המערערת – נספח מש/12 לתצהיר המשיב).
- 18 42. בחקירתו הנגדית ניסה רו"ח שמאי לטעון כי הוצאות אלו הן הוצאות עבור רכישת מחשבים
 19 ומצלמות לעובדות המועסקות על-ידי המערערת:
- 20 ש. על מה אתם משלמים אחזקת אתר בדוחות הכספיים? יש לכם סעיף כזה
 21 בדוחות.
 22 ת. יש מקרים של עובדות שלא עולה בידן לקנות את מצלמת האינטרנט, או
 23 מה שצריך, או אפילו לשלם אינטרנט, והחברה משלמת להן. זה נקרא
 24 "אחזקת אתר". אין שום תשלומים של דומיניים מהחברה או על שירותי
 25 שרתים או על שירותים כלשהם שקשורים באחזקה של אתר, למען הסר
 26 ספק. פרסומים של "דרושים" כן החברה עושה.
 27 (בעמוד 19, שורות 19-23)
- 28 וכן בהמשך:
- 29
 30 ת. אני לא איש מחשבים, אני לא בקיא בדברים האלה. יש דברים שקשורים
 31 בפרסומים עובדות, שאת זה אנחנו כן משלמים. לשאלת בית המשפט
 32 לעניין חשבונות חידוש דומיין שאנחנו משלמים עבורם, אנחנו משיבים
 33 ש-60 ₪ אחזקת אתר כשיש אלפי שקלים בחודש הוצאות, זה מה שאומר
 34 שזה קשור לחברה? מי שמחזיק את האתר עושה הרבה כסף, אנחנו לא
 35 בכיוון, האתר לא שלנו. לשאלת בית המשפט אם אנחנו לא קשורים
 36 לאתר, אז למה אנחנו מממנים דברים שקשורים לאתר, אני שואל – מה
 37 זה מימון? 60 ₪ ל-3 שנים פרסום של דף? יכול להיות שזה דף שקשור
 38 לפרסום של גיוס עובדות, אבל אני לא יודע.
 39



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

- 1 ש. אז זה מסתדר – אלפי שקלים מסתדר עם הדו"ח הכספי רווח והפסד של
2 המערערת שאומר "אחזקת אתר – 38,000 ₪ לשנת 2014, 15,997 ₪
3 לשנת 2015, בשנת 2016 סכום של 65,408 ₪".
- 4 ת. באם האמת והצדק מעניינים אותך, תבקש את הכרטיסים, ותראה שאין
5 שום קשר בין אחזקת האתר והשרתים פיזית, והפרסומים שלו, אלינו.
6 אתה תראה שזה כמו שאמרתי, ציוד שקנינו בשביל שהבנות יוכלו
7 לעבוד, מצלמות, מחשבים, דברים שקשורים לעובדות. פרסום לדרושים.
8 זה יכול להיות אפילו עובדות מבולגריה ומאוקראינה ומרומניה שהיו
9 תחת המערערת, וגם זה קורה. אבל אנחנו לא החזקנו את האתר.
10 (בעמוד 16, שורות 14-28)
- 11
- 12 43. אלא שעדותו של רו"ח שמאי היתה רחוקה מלהניח את דעתי. הגרסה שהוצגה על ידי רו"ח
13 שמאי אינה מתיישבת עם השכל הישר ועם שורת ההיגיון.
- 14 על אף היותו רואה-החשבון של המערערת ומי שערך את דוחותיה הכספיים, לא ניתנו
15 תשובות ברורות על ידי רו"ח שמאי באשר להוצאות אשר בבירור קשורות לתחזוקה
16 ואחזקה של אתר האינטרנט. לא למותר אף לציין, כי דוחותיה הכספיים של המערערת,
17 אשר נערכו על ידי רו"ח שמאי, שהינו בעלה של גבי שרית שמאי, בעלת המניות במערערת,
18 אינם כוללים ביאור מספק באשר להוצאות אלו.
- 19 יתר על כן, גרסתו של רו"ח שמאי אינה עולה בקנה אחד עם כרטסת הנהלת החשבונות
20 שצירפה המערערת עצמה (נספח 17 למוצג מע/1), לפיה הוצאות רכישת אביזרי מחשב
21 ותשלום חשבונות אינטרנט או עמלות פרסום מודעות דרושים – רשומות ככאלו במפורש
22 בכרטסת. על כן, הניסיון לטעון כי תשלומים ששולמו עבור אחזקת אתר, כעולה מהדוחות
23 הכספיים, הינם למעשה תשלומים לרכישת מצלמות אינטרנט לעובדות או עבור קו
24 האינטרנט בביתן של העובדות – דינו להידחות.
- 25 45. מן הראיות שבפניי עולה, כי בנוסף על תשלום הוצאות אחזקת האתר, המערערת הוציאה
26 הוצאות גם על מנת לקדם את האתר ולשווקו בשפה העברית, באופן המונגש לקהל יעד
27 ישראלי. לצורך זה שילמה המערערת בעצמה לחברות פרסום לצורך קידום האתר. כך
28 למשל, בשנת 2017 שילמה המערערת כ-3,000 ₪ לחברת יורוטריד א.ל בע"מ; בשנת 2015
29 כ-2000 ₪ לחברת השימושון בע"מ; ובשנת 2014 שילמה המערערת לספקי פרסום רבים,
30 כגון חברת טלטאץ', ארז שטיין, אופיר גרופ ועוד, סכומים לא מבוטלים.
- 31 46. המשיב הציג כראיה את מכתבו של מר רניאל דיין, בעליה של חברת טלטאץ', אחת
32 מספקיות שירותי הפרסום של המערערת (ראו נספח מש/10 לתצהיר המשיב):
- 33 "מצ"ב הסכם מול טופ קוד. הפעילות המשיכה באותם תנאים מול ש.ש. ליברו
34 פיננסים בע"מ שנכנסה בנעליה."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

1 כלומר, על פי האמור במכתב זה, המערערת המשיכה לקבל את שירותי פרסום האתרים
2 מחברת טלטאץ', באותם התנאים כפי שנקבעו בחוזה שנכרת עם חברת טופ-קוד בשנת
3 2012. מר דיין סיפק חשבונות שהופקו עבור המערערת בגין פרסום זה בשנת 2014,
4 בסכומים של עשרות אלפי שקלים. עוד מסר מר דיין, כי הלקוחות שמגיעים אל המערערת
5 ואל דומיה דרך חברת טלטאץ', הם ישראלים.

6 47. ראה זו מצטרפת לראיה נוספת המצויה בעדות שנמסרה על ידי מר ארז שטיין בחקירתו
7 (ראו נספח מש/9 לתצהיר המשיב). מר שטיין עוסק בפרסום וקידום אתרי אינטרנט, ובין
8 לקוחותיו הוותיקים הייתה חברת טופ-קוד. לדבריו, גם לאחר שהפעילות נמכרה לנטפאן
9 והמערערת נכנסה בנעליה של טופ-קוד, הוא המשיך לפרסם את האתר כרגיל, כנגד
10 חשבונות מהמערערת.

11 **שאלה: אילו שירותים הענקת לחברה?**
12 **תשובה: ניתנו להם בדיוק אותם שירותים כמו לטופ קוד לא השתנה כלום... טופ**
13 **קוד שהייתה לקוחה שלי עד 01/2014. לאחר מכן היה ליברו הוצאתי**
14 **להם לראשונה ב-01/01/2014...**

15 **שאלה: אנא פרט בדיוק איזה קידום או פרסום עשית לאתר שלהם...**
16 **תשובה: אין לי מה לפרט בדיוק, זה היה בדיוק אותו הדבר לא השתנה כלום.**
17 **פרסמתי תמונות של גולשות לווידאו צ'ט למבוגרים... הם טענו בפניי כל**
18 **פעם כי עברו לחברה אחרת וביקשו בהתאם להוציא חשבונות חברה**
19 **הבאה וכך נהגתי.**

20 **שאלה: מול מי התנהלת בחברה?**
21 **תשובה: כמו שאמרת, גם צחי.**

22
23 **שאלה: באיזו שפה היו הפרסומים?**
24 **תשובה: הפרסומים כולם היו בעברית.**
25 **(ראו מש/9 בשורות 49-75)**

27 48. רו"ח שמאי טען בחקירתו, שהוצאות הפרסום הוצאו אך ורק לשם מודעות דרושים
28 למציאת עובדות, ולא לשם קידום האתר (מש/3 שורה 105). בעדותו טען, כי ייתכן
29 שהמערערת באה לעזרתה של נטפאן ושילמה עבורה את הוצאות הפרסום בשנת 2018
30 (בעמוד 15, שורה 7). תשובה דומה ניתנה על-ידו גם באשר לתשלומים ששולמו לצורך
31 רישום דומיינים (בעמוד 16, שורות 8-12).

32 גם בעניין זה אין בידי לקבל גרסה זו. תשובותיו אלו של רו"ח שמאי אינן מספקות הסבר
33 מניח את הדעת באשר לתדירות ההוצאות, שיעורן ומהותן, כפי שנכתבו בכרטיס הנהלת
34 החשבונות, והן אינן נתמכות בכל ראייה אובייקטיבית, כגון אסמכתאות לתשלומי החזר
35 הוצאות מנטפאן.

37 49. יוצא אפוא, כי ההוצאות שהוציאה המערערת לשם אחזקת האתר וקידומו משקפות
38 למעשה את האופן שבו המערערת עצמה רואה את תפקידה בהפעלת האתר.
39



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

- 1 אין זה סביר בעיניי, כי עוסק אשר טוען כי הוא מספק שירותי כוח אדם בלבד ואין לו קשר
2 ללקוחות או לטיב השירות, יוציא מכיסו הוצאות לא מבוטלות לחלוטין לצורך אחזקת
3 האתר ופרסומו. לא זו בלבד, אלא שהוצאות אלו אף תואמות את תחום עיסוקה של
4 המערערת, אשר על פי ביאור 1 לדוחותיה הכספיים - הוקמה לשם עיסוק בהקמת אתרים
5 ואחזקתם.
- 6
7 50. זאת ועוד, בחינת דרכי התגמול בהסכם שבין המערערת לנטפאן מצביעה על כך כי
8 המערערת מושפעת ישירות מצריכת השירות. מעל 70% מהתשלום המשולם על ידי הלקוח,
9 צורך השירות באתר – מגיע לכיסה של המערערת, מאחר והיא מקבלת 5 ₪ בגין כל דקת
10 שיחה, שעבורה משלם הלקוח 7 ₪. כל זאת, חלף הסכום הגלובלי שנקבע בהסכם שבין
11 הצדדים (עמוד 10, בשורות 11-24). מכאן, שלמערערת אינטרס ברור לקדם את שירותיה,
12 ולא בכדי היא מוציאה הוצאות משמעותיות לשם כך. שונה היה המצב, אילו הייתה
13 המערערת מקבלת תשלום גלובלי על שירותיה – או אז לא היה זה משנה מבחינתה מהי
14 צריכת השירות.
- 15
16 יתרה מזאת, לתגמול אותו מקבלת המערערת יש משמעות גם בהיבט בו משתקפת שוליות
17 חלקה של נטפאן בתמורה (השוו: עניין רוטשילד, בפסקה 57).
- 18
19 51. ואם לא די בכל אלה, הרי שהמערערת, אשר חיפשה למצוא דרכים נוספות להגדלת קהל
20 הלקוחות של האתר, לשם השאת רווחיה, לקחה על עצמה את ערוץ הסליקה הטלפונית
21 מיוזמתה. שירות זה – כמו גם שירות התמיכה הטכנית – ניתן ישירות ללקוחות
22 הישראליים של אתר האינטרנט על-ידי המערערת, ללא מעורבותה של נטפאן, כאשר
23 התשלום באמצעות הטלפון משולם ישירות לידי המערערת.
- 24
25 ראו לעניין זה עדותו של רו"ח שמאי בעמוד 11, שורות 13-30:
- 26 ש. אם הוא בוחר לשלם באפשרות של שיחה טלפונית. איך הכסף עובר?
27 ת. דרך סליקה בישראל של חברת א.ציוני, אם אני זוכר נכון, או ביט-איט.
28 ש. ולאן הכסף עובר מהחברות הללו?
29 ת. זה משולם ישירות למערערת, והמערערת משלמת על זה מע"מ. לשאלת
30 בית המשפט למה, אני משיב שפה, באופן וודאי, ידעתי שהסליקה
31 בישראל, ולכן שילמתי על זה מע"מ. לשאלת בית המשפט, האם החברה
32 הבולגרית הינה אמצעי סליקה, אני משיב שלא. לשאלת בית המשפט
33 במה זה שונה מכסף שעושה את הדרך גרמניה-בולגריה-ישראל, אני
34 משיב שאני לא מעורב בפרטים, אך היה שלב שאפשר היה להגדיל את
35 מעגל הלקוחות אם תהיה אפשרות לתשלומים נוספים, כי כרטיסים
36 בינלאומיים יש רק ל-50% מהאוכלוסייה, אז אשתי פנתה לחברה
37 בבולגריה וביקשה אפשרות שיהיו כאלה שישלמו טלפונית, וזה התהליך
38 היחידי שאפשרי, ואז זה יעבור לחברות ההתחשבות.
- 39 לשאלת בית המשפט אם אנחנו טוענים שכל מה שאנחנו עושים זה רק
40 מספקים שירותי כוח אדם לחברה הבולגרית, אז אנחנו עדיין מספקים



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

- 1 שירותי כוח אדם לחברה הבולגרית ללא קשר לאמצעי התשלום שהלקוח
2 הישראלי משלם באמצעותו, אז למה כאלה שמשלמים באמצעות הטלפון
3 החלטנו לשלם על כך מע"מ לעומת כאלה שמשלמים באמצעות כרטיס
4 אשראי, שאז אנו לא משלמים מע"מ – אנו משיבים שהפרדנו בין שתי
5 העסקאות. לשאלת בית המשפט למה, אני משיב כי העניין שהגענו אליו
6 יצר נקודת מצב שהחברה לא מצליחה להתקיים, והיינו חייבים להשיג
7 אפשרויות תשלום נוספות, ולא הייתה לנו ברירה אחרת.
8
9 משמע, אילו השירות שניתן על ידי המערערת היה מתמצה באספקת שירותי כוח אדם
10 לחברת נטפאן בלבד – לא היה זה מעניינה לחפש דרכים להגדלת מעגל הלקוחות, וממילא
11 לא היתה עוסקת במתן אפשרות סליקה טלפונית בישראל ללקוחות הישראליים. אך
12 משאלו הם פני הדברים, ברור כי לכל הפחות חלק זה של השירות בוודאות מסופק ישירות
13 על ידי המערערת ללקוחות תושבי ישראל ודי בכך כדי לשלול את ההטבה לפי סעיף 30(א)(5)
14 לחוק מע"מ.
- 15 52. המערערת טענה כי היא משלמת מס כדין בגין התמורה המשולמת לה עבור עסקאות
16 המכירה הטלפוניות, בניגוד ליתר העסקאות המשולמות בכרטיס אשראי באתר, ועל כן יש
17 לראות בעסקאות אלו כשירות נפרד ובלתי תלוי מהשירות שאותו מספקת לנטפאן, ואין
18 לגזור ממנו לצורך מבחן זהות מקבל השירות.
- 19 אלא שהמערערת לא הבהירה כלל על שום ולמה יש לערוך "פיצול" שכזה בין שתי דרכי
20 התשלום בגין אותו שירות. למעשה, הלקוח הרוכש את השירות באופן טלפוני מקבל את
21 אותו השירות שמקבל חברו הבוחר לשלם בכרטיס אשראי. אין כל הבדל בין אופי השירות,
22 אלא באופן הסליקה בלבד. דהיינו, המערערת אינה מספקת שירות אחר במסגרת
23 העסקאות המשולמות טלפונית אלא מאפשרת דרך נוספת לתשלום בגין השירות, המיועדת
24 ללקוחות הישראליים שאין ברשותם כרטיס אשראי. כל זאת, במטרה להמשיך ולקדם את
25 הפעילות של המערערת עצמה ואת התמורה שהיא מפיקה בגינה.
- 26 53. זאת ועוד, המשיב הציג בפני בית המשפט כראיה דף אינטרנט, לפיו 100% מגולשי אתר
27 "אגס" הם ישראליים. כמו כן, הבדיקה שערך המשיב העלתה, כי כתובת ה-IP של אתר
28 האינטרנט היא בישראל, וכי מרבית הביקורות הן בעברית (ראו נספחים מש/7 ומש/8
29 לתצהיר המשיב; פרוטוקול בעמוד 19, שורה 10). אף מתצהיריהן של הנשים שהועסקו על-
30 ידי המערערת, אשר הוגשו על ידי הצדדים בהסכמה וללא חקירתן, וכן מחקירתם של צחי
31 וטל רייפר, עולה כי מרבית הלקוחות הזדהו כישראלים (נספח מש/5 לתצהיר המשיב שורה
32 177; נספח מש/4 בשורה 76).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

- 1 יוצא אפוא, כי התמונה הראייתית המצטיירת מנתונים אלו, היא כי השירות שמספקת
2 המערערת מיועד, מסופק ונצרך בעיקרו – אם לא כולו – על ידי תושבי ישראל.
3
4 54. ויובהר, אין נפקא מינא אם למערערת או לנטפאן יש בנוסף לקוחות שאינם ישראלים –
5 אף כי הדבר לא הוכח – שכן די בכך שגם לקוחות ישראלים נהנו מהשירות, כדי לשלול
6 את ההטבה מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.
- 7 55. גם אם תישמע הטענה מצד המערערת כי השירות מסופק על-ידה בהתאם לדרישת נטפאן
8 ובמימונה – אין בכך כל רבותא.
- 9 על פי הדין אין הכרח כי השירות יינתן על-פי דרישתו של תושב חוץ, או שהתמורה תשולם
10 למערערת במישרין על-ידו, כדי לסתור את העובדה כי סופק שירות גם לתושב ישראל.
- 11 ראו לעניין זה עניין איי.אס.פי. בפסקה 10 :
- 12 “...אין בעובדה שתושב החוץ בלבד משלם עבור שירות מסוים, כבנסיבות ענייננו,
13 כדי להוביל בהכרח למסקנה כי השירות לא ניתן גם לתושב ישראל. עוד יש
14 להבהיר כי אין בכך שהשירות ניתן לפי דרישתו של תושב החוץ, כדי להוביל
15 בהכרח למסקנה כי השירות לא ניתן לתושב ישראל. נקודת הכובד תלויה בשאלה
16 איזה אינטרס נועד השירות להגשים, והאם גם מקבל השירות נהנה ממנו ומפיק
17 ממנו תועלת.”
18
- 19 וכן ראו גם: עניין אמריקה-ישראל בפסקאות 40, 45 ועניין טיביסי, בפסקאות 28, 32, 46.
- 20 56. לא ניתן אף לקבל טענה מצד המערערת לפיה לא ידעה שחלק מגולשי אתר האינטרנט הם
21 ישראלים (ראו נספח מש/3 לתצהיר המשיב בשורה 232). בעלת המערערת, גב' שרית
22 שמאי, העידה מיוזמתה בחקירתה, כי ‘אם יש לקוח עם זיהוי ישראלי אני מוציאה
23 חשבונית מרכזת ללקוחות הישראליים”. (ראו נספח מש/2 לתצהיר המשיב בשורה 138).
24 כמו כן, רו"ח שמאי, המכיר מהיכרות מוקדמת את צחי רייפר, ידע את נסיבות העברת
25 הפעילות לבולגריה, והעיד כי לנוכח זאת הוא מניח שקיימים לקוחות ישראלים (עמוד 14,
26 שורות 6-8, 21). מכאן, שהמערערת ידעה אף ידעה כי היא מספקת שירות ללקוחות
27 ישראלים.
- 28 57. אוסיף ואציין, בבחינת למעלה מן הצורך כי אף אילו היתה המערערת מוכיחה כי השירות
29 ניתן על ידה אך ורק לנטפאן – ולא זה הוא המצב בענייננו כאמור – עדיין על פי הדין לא
30 היה בכך כדי להוביל לתוצאה אליה כיוונה המערערת. שכן, במצב דברים בו כל מטרתו של
31 תושב החוץ היא לתת שירות לתושבי ישראל, הרי שגם המערערת, בהיותה לכל הפחות
32 מסייעת, נחשבת כמי שנותנת שירות לתושב ישראל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

1 אין כל צורך כי השירות שמספק העוסק יהיה כרוך בהפעלת שיקול דעת רב, כדי להיחשב
2 כמתן שירות לתושב ישראל (עניין רוטשילד, בפסקה 55).

3
4 "כך וודאי הדבר כאשר תושב החוץ עצמו מעוניין לתת שירות לתושב ישראל והוא
5 נעזר בעוסק ישראלי אגב כך. במקרה כגון זה, גם אם כל פועלו של העוסק
6 הישראלי הוא לפי דרישת תושב חוץ, על חשבוננו ולכאורה לטובתו בלבד, הדבר
7 לא יועיל כי כאמור תושב החוץ עצמו נותן שירות ללקוח ישראלי והעוסק
8 הישראלי עוזר לו לעשות כן. לפיכך כל סיוע שיתן העוסק הישראלי ללקוח
9 הישראלי, גם אם הוא טפל ונלווה, ייחשב למתן שירות מפני שהסיוע מתלווה
10 למתן שירות לאותו לקוח על ידי תושב החוץ."
11 (עניין אמריקה ישראל, בפסקה 45).

12
13 וכן ראו:

14 "ככלל, אם ייקבע שעסקת הבסיס היא מתן שירותים מתושב חוץ לתושבי
15 ישראל בישראל, כי אז יש לקבוע שגם העוסק, הפועל בשליחותו של תושב החוץ,
16 נותן שירותים לאותם תושבי ישראל בישראל. העוסק אינו אלא ידו הארוכה של
17 תושב החוץ ואם תושב החוץ נותן שירותים לתושבי ישראל בישראל, ממילא נותן
18 אותם גם העוסק."
19 (עניין טיביסי, בפסקה 32)

20 58. במכלול השיקולים יש לתת בנוסף את הדעת לעובדה כי המערערת כלל לא הביאה לעדות
21 את בעלת המניות בחברה, גב' שרית שמאי, ואף לא הביאה עדות מפי האחים רייפר או גורם
22 כלשהו מנטפאן. מלבד עדותו של רו"ח שמאי – לא הוצגה כל עדות מטעם המערערת.
23 הימנעות זו מהעדת עדים רלבנטיים פועלת לחובת המערערת.

24 59. המערערת אף לא סיפקה את רשימת כתובות ה-IP של משתמשי אתר האינטרנט, בניגוד
25 לדרישת המשיב, באמתלה שאין דרך לאתרו וכי מדובר בסוד מסחרי של נטפאן. אולם,
26 סעיף 2 להסכם שבין המערערת לנטפאן מתיר למערערת לספק מידע מסווג אם היא נדרשת
27 לכך על-ידי גוף ממשלתי או רגולטורי על-פי כל דין. לא מצאתי כל יסוד או בסיס לטענת
28 רו"ח שמאי לפיה נדרש צו בולגרי בלבד (עמוד 13, שורה 32). המערערת לא הוכיחה כי פנתה
29 לנטפאן וסורבה, או כי עשתה כל מאמץ לשים את ידה על מידע זה.

30 60. בנוסף, תקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, קובעת כי:

31 "(א) לענין סעיף 30(א)5 לחוק, לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי
32 נכס המצוי בישראל אלא אם הוכיח נותן השירות, להנחת דעתו של
33 המנהל, כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור
34 בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס."
35

36 בגבולותיה של תקנה 12א(א) הנ"ל, אין כל נפקות מיהו הצרכן או בידי מי מוחזק הנכס, כל
37 שחשוב הוא היכן מצוי הנכס.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

1 לפיכך, אם יוכח כי הנכס מצוי בישראל, אזי ששאלת מקבל השירות אינה מעלה ואינה
2 מורידה, ושירות זה יוחרג מגדרי ההטבה שבסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.
3
4 61. המערערת טענה כי שרתי האתר מצויים בחו"ל וביקשה להסתמך על חוזר רשות המיסים
5 מספר 4/2016 שכותרתו: פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט, מיום
6 11.4.16.

7 ראשית אציין כי חוזר זה אינו עוסק בסוגיה נשוא הערעור דנן. שנית, החוזר מתייחס
8 למקום הימצאם של השרתים כאינדיקציה לקיומו של מוסד קבע (בהיבטי מס הכנסה), אך
9 הוא גם מכיר באפשרות שייתכן ויתקיים מוסד קבע חלופי, כאשר שירותי השיווק,
10 התמיכה, הפיתוח ופעילויות חשובות אחרות ניתנים במקום נפרד ממקום הימצאות
11 השרתים. בתוך כך, כאשר לתאגיד הזר נוכחות דיגיטלית משמעותית בישראל, בין היתר
12 במצב שבו שירותיו נצרכים על-ידי לקוחות רבים בישראל, יש לראות בישראל כמוסד הקבע
13 של התאגיד.

14 על כן, משהוכח כי כתובת ה-IP של אתר האינטרנט מצויה בישראל, ומשבענייננו הוברר כי
15 שירותי פרסום ושיווק, תמיכה ותחזוקה ניתנים בישראל – די בכך כדי לקבוע כי אתר
16 האינטרנט הוא נכס המצוי בישראל, ומכאן שכל שירות בגינו יוחרג מתחולת סעיף 30(א)(5)
17 לחוק מע"מ [השוו: ע"ש 1084/03 ורד זית בע"מ נ' מע"מ רחובות (30.7.2006) – שם נדונה
18 תקנה 12 בהקשר של מאגר מידע ישראל].

19 62. באשר לטענתה החלופית של המערערת, לפיה זכאית היא לשיעור מע"מ אפס על-פי החלופה
20 המופיעה בסעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ – אף טענה זו לא ניתן לקבל.

21
22 סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ קובע:

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

24
25 **(7) מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא**
26 **בישראל;**
27

28 התנאי לתחולת הסעיף הוא כי השירות ניתן ונצרך כולו בחו"ל. משהוכח כי כתובת ה-IP
29 של האתר ושל הלקוחות מצויים בישראל, וכן שהשירות ניתן ברובו על-ידי עובדות
30 ישראליות, הרי שדין טענה זו – להידחות אף היא [השוו: ע"מ 1506-08 א.גמיש שירותי
31 כ"א בע"מ נ' מע"מ אשדוד, בפסקה 4 (2.8.2010); עניין טיביסי, בפסקה 50].
32



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-47621 ש.ש. ליברו פיננסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו

תיק חיצוני:

1 בכל הקשור לטענת האפליה שנטענה על ידי המערערת – לא מצאתי בה כל ממש, ואין בה
2 כדי לשנות את תוצאת פסק דין זה. ראשית, איני סבורה כי המערערת הרימה את הנטל
3 להוכיח כי המשיב פעל במצבים עובדתיים זהים באופן שונה מזה שפעל כלפי המערערת.
4 שנית ועיקר – תפקידו של בית המשפט בערעור מס הוא לבחון את שיקול דעתו של המשיב
5 במתן ההחלטה בהשגה מושא הערעור. ככל שבית המשפט מגיע למסקנה כי החלטת המשיב
6 בדין יסודה – הרי שקיומו של הסדר שונה עם עוסק אחר – אינו רלבנטי לצורך העניין ואינו
7 הופך את ההחלטה מושא הערעור לשגויה אך בשל כך.

8 ראו לעניין זה עניין איי.אס.פי בפסקה 32.

9 **סוף דבר:**

10 64. לאור כל האמור, אני קובעת כי המערערת מספקת שירות לתושבי ישראל ועל כן אינה
11 זכאית לשיעור מע"מ אפס לפי סעיף 30(א) לחוק מע"מ ואף לא לפי סעיף 30(א)(7) לחוק
12 מע"מ.

13 על כן, הערעור נדחה על כל חלקיו.

14 המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 35,000 ₪ אשר ישולם בתוך
15 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא הסכום ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום
16 המלא בפועל.

17 **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

18 ניתן היום, ו' אדר תשפ"א, 18 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.

22

אורית וינשטיין, שופטת

23

24

25