



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

בפני כב' השופט ה' קירש

אוסקר גרוס (1996) בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יעקב גולדמן

המערערת

נגד

מנהל מע"מ ומס קניה תל-אביב
ע"י ב"כ עו"ד נגה דגן
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

המשיב

פסק דין

א. מבוא

1. עניין הערעור הוא הזכאות לתשלום מס ערך מוסף בשיעור אפס. המערערת פעלה כזרוע של הפירמה האמריקאית הוותיקה Oscar Gruss & Son אשר נוסדה בשנת 1947 ("חברת האס"). כל מניות המערערת הוחזקו על ידי חברת האס. חברת האס עסקה בענף הפיננסים, הייתה חברה בבורסת ניו יורק, פעלה בשוק הנסדא"ק והציעה שירותי ברוקראז' וייעוץ שונים ללקוחותיה. בין היתר חברת האס ביצעה עבור הלקוחות פעולות קנייה ומכירה של ניירות ערך הנסחרים בבורסות שונות. סניף ישראלי מטעם חברת האס נפתח עוד בשנת 1968, "Oscar" making us the oldest US brokerage with an Israeli operation (מתוך אתר הקבוצה, נספח 4 לתצהיר מטעם המשיב; להלן חברת האס והמערערת ייקראו יחד "אוסקר גרוס" כאשר ההפניה היא לשתייהן כמקשה אחת).

2. הלקוחות הישראלים של אוסקר גרוס היו בעיקר בנקים, חברות ביטוח, קופות גמל וקרנות פנסיה והשתלמות, דהיינו משקיעים "מוסדיים". היו לאוסקר גרוס עשרות אחדות של לקוחות גדולים כאלה בישראל. מוסדות פיננסיים ישראלים אלה משקיעים כספים גם מעבר לים ולשם כך הם זקוקים לשירותי ברוקראז' בחוץ לארץ לצורך ביצוע פקודות קנייה ומכירה ("פקודות הלקוחות"). מטבע הדברים מדובר במספר רב של פעולות בהיקף כספי ניכר.

3. כפי שיפורט בהמשך, הצדדים לערעור זה חלוקים לגבי תוכן תפקידיה של המערערת, אולם על שלושה דברים אין מחלוקת: (א) במרבית המקרים פקודות הלקוחות נמסרו קודם כל לצוות הישראלי של המערערת לפני העברתן לביצוע על ידי חברת האס בשוקי ההון בחוץ לארץ; (ב) הלקוחות הישראלים שילמו עמלות לחברת האס (ולא למערערת); (ג) גמולה של המערערת שולם לה על ידי חברת האס בלבד (בשיטת ה-cost plus, כמתואר להלן).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

4. לגישת המערערת היא נתנה שירות אך ורק לחברת האם, במתכונת של call center, ואילו השירות ללקוחות הישראלים ניתן על ידי חברת האם. מכיוון שכך, ומאחר וחברת האם הייתה בבחינת תושבת חוץ, התמורה אשר התקבלה בידי המערערת מידי חברת האם הייתה חייבת במס ערך מוסף בשיעור אפס, מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשמ"ו-1975 ("החוק").

לעומת זאת, המשיב סבור כי המערערת עצמה נתנה שירות ללקוחות הישראלים – בנוסף על השירות שהיא סיפקה לחברת האם – ולפיכך אין מקום להחלת שיעור מס אפס בהתאם לסעיף 30(א)(5) האמור.

5. המשיב הוציא שומת מס עסקאות למערערת לתקופת חיוב בין חודש מאי 2008 לבין חודש אפריל 2013 ("תקופת החיוב"). השגה שהוגשה על ידי המערערת כנגד שומה זו נדחתה ומכאן הערעור דנן.

ב. המסגרת החוקית

6. מס ערך מוסף מוטל, בין היתר, על "עסקה בישראל" (סעיף 2 לחוק). "עסקה" כוללת "מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו" (סעיף 1), ו"שירות" מוגדר כ"כל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר..." (סעיף 1). על פי סעיף 15(א) לחוק, "יראו שירות כניתן בישראל אם נתקיימה אחת מאלה: (1) נתן אותו מי שעסקו בישראל..."

7. אין חולק כי המערערת הייתה בבחינת "עוסק" לצורך החוק וכי עסקה של המערערת היה בישראל. על כן, השירותים שהיא נתנה, בין אם ניתנו לחברת האם בלבד ובין אם לאו, היו עסקאות חייבות במס ערך מוסף.

השאלה היחידה היא איזה שיעור מס יוטל על עסקאות אלו – מס מלא בהתאם לשיעור שנקבע מעת לעת (שיעור שנע בין 15.5% לבין 17% בתקופת החיוב הנדונה), או שמא שיעור של 0% כמוסדר בסעיף 30 לחוק?

8. סעיף 30(א) לחוק קובע לאמור:

"אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

(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 133ט
לפקודת המכס, לפי העניין;"

על תולדות החקיקה של סעיף 30(א)(5), על תכליתו ועל התיקונים שהוכנסו בו נכתב רבות
בפסיקת בתי המשפט ואין סיבה לחזור כאן על הדברים במישור הכללי.

9. תקנה 12א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("התקנות") אשר הותקנה מתוקף סעיף 30(5)
לחוק, מסייגת את היקף החלת שיעור האפס על שירותים מסויימים הניתנים לתושבי חוץ. בין
השאר נקבע כי:

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

...

(ד) לענין סעיף 30(א)(5) לחוק, לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן
לגבי עשיית הסכם שתושב ישראל צד לו, אלא אם כן התקיים אחד
מאלה:

(1) נותן השירות הוכיח, להנחת דעתו של המנהל, כי תמורת השירות
מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט
לפקודת המכס;

(2) השירות הוא מסוג השירותים הזכאים לשיעור אפס מכוח סעיף
30(א)(8) לחוק."

10. כפי שיבואר בהמשך, עמדת המשיב בערעור זה נשענת, בראש ובראשונה, על הסייג המופיע בסעיף
30(א)(5) עצמו לפיו "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות
בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל...".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

11. דברי חקיקה אלה מחייבים אותנו אפוא להכריע במישור העובדתי הקונקרטי למי ניתנו שירותי המעוררת, ובפרט, האם העשייה של המעוררת הייתה, ולו בחלקה, למען תושבי ישראל בישראל?

ג. העובדות

12. חברת האם סיפקה שירותי ברוקראז' בשוקי ההון בחוץ לארץ ובין היתר טיפלה ברכישה ובמכירה של ניירות ערך זרים עבור גופים ישראלים ("שירותי ביצוע העסקאות"). המעוררת עצמה לא הייתה מוסמכת להעניק שירותים כאמור במדינות חוץ, לרבות בארה"ב.

13. חשבונות הלקוחות הישראלים נפתחו אצל חברת האם.

14. הסליקה הכספית של העסקאות והחזקת המניות הנרכשות עבור חברת האם ולקוחותיה נעשו בחוץ לארץ על ידי מריל לינץ' (תאגיד אמריקאי אשר נרכש במהלך תקופת החיוב על ידי בנק אוף אמריקה).

15. בגין שירותי ביצוע העסקאות גבתה חברת האם עמלות מן הלקוחות.

16. ככלל, פקודות הרכישה והמכירה של הלקוחות נמסרו באמצעות שיחות טלפון, בדואר אלקטרוני או בשיחות צ'אט לצוות סוחרים אשר הועסק על ידי המעוררת בתל אביב. באופן כללי המנגנון העסקי של המעוררת התחלק לשני חלקים: חדר עסקאות (או חדר מסחר) שטיפל באופן שוטף בהזמנות הלקוחות, ו"חדר עורפי" (back office) שעסק בבדיקות, התאמות, דיווחים ותיקון שגיאות. הסוחרים מטעם המעוררת העבירו את הפקודות באמצעות מערכת מחשב ייעודית של אוסקר גרוס לידי חברת האם לשם ביצוען בבורסות. השיחות בין נציגי הלקוחות לבין הסוחרים בתל אביב הוקלטו לצורך תיעוד תוכן ההוראות וזאת לשימוש במקרה של טעות או אי הבנה.

17. בהתאם לרצון הלקוחות צוות הסוחרים היה מוסר להם אישור – במסרון או בשיחת טלפון – על השלמת ביצוע עסקאות הרכישה או המכירה. אישורי ביצוע נמסרו הן באופן שוטף במהלך יום המסחר (לפי עסקה בודדת) והן באופן מרוכז לאחר סגירת יום המסחר.

18. כל בירור שנדרש על ידי הלקוחות הישראלים נעשה מול הצוות הישראלי בלבד.

19. טעויות בביצוע הפקודות טופלו על ידי הצוות הישראלי מול הלקוחות ומול חברת האם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

20. בנוסף לשירות קליטת הפקודות, העברתן לחו"ל, ומסירת אישורים על ביצוען, המערערת עסקה כאמור גם בשירותי "back office", ("חדר עורפי") שעיקרו היה התאמה יומית יזומה בין הדיווחים מחוץ לארץ על ביצוע העסקאות לבין תוכן הפקודות אשר התקבלו בישראל קודם לכן (עדות מר רונן כהן, מנהל המערערת, עמוד 69 לפרוטוקול הדיון, שורה 7 ואילך). כאמור, החדר העורפי אף טיפל בבעיות הלקוחות ותיקון טעויות בביצוע.

21. בתקופת החיוב, מספר עובדי המערערת נע בין עשרים ואחד לבין עשרים ושמונה ומספר הסוחרים נע בין עשרה לבין שנים עשר (נספח א לתצהיר המשלים של מר כהן מטם המערערת). על פי שיטת העבודה של המערערת, לכל לקוח מוסדי נצמד סוחר מסויים (שטיפל במספר לקוחות במקביל) כאיש קשר ראשי, וסוחר נוסף כגיבוי.

22. כלפי הלקוחות הישראלים כך הוצג מנגנון המערערת:

"שירותי מסחר - חדר מסחר מוסדי (כמעט כל לקוחותינו הם מוסדיים) עם צוות מיומן שמייצר רעיונות השקעה על בסיס שוטף. סוחר מסוים ימונה לטפל בך וסוחר נוסף יהווה גיבוי עבורו, מעבר לכך תמיד ניתן לפעול מול חדר המסחר המורכב גם מאותם סוחרים. האופן שבו אנו פועלים הוא שהצוות כולו מטפל בכולם אך כל סוחר נותן תשומת לב מיוחדת ללקוחות שנמצאים תחת השגחתו הישירה.

...

שירותי back-office - במסגרת שירותים אלה אנו עומדים לרשות הלקוח והברוקר הסולק שלו מ-8.30 עד 23.00."

(דוגמת המלל מובאת מתוך נספח 10 לתצהיר מטעם המשיב – הסכם עם "כלל" משנת 2011).

23. המערערת חייבה את חברת האם עבור מתן שירותיה וזאת בהתאם להסכם אשר היה בתוקף מיום 1.1.2003. על פי הסכם השירותים עם חברת האם, המערערת הייתה זכאית לכיסוי כל הוצאותיה הסבירות הכרוכות באספקת השירותים, בתוספת רווח בגובה של 3.5% מסכום ההוצאות.

24. חברת האם הציעה ללקוחותיה לא רק שירותים הקשורים לביצוע עסקאות רכישה ומכירה אלא גם שירותי מחקר וניתוח. ככל הנראה המחקר היה בעיקר מסוג "מקרו", דהיינו ניתוח של מגמות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

כלליות בכלכלה ובשוק ההון, וכן מחקר בנושא מיזוגים ורכישות. דמות המפתח בעניין המחקר
היה מר מייקל שאול אשר שימש כמנכ"ל חברת האם (והיה גם אחד מבעלי מניותיה). לא הובהר
עד תום באיזו מידה תוצרי המחקר של חברת האם כללו רעיונות או המלצות השקעה ספציפיים
לגבי מניה מסוימת או ענף מסויים.

כן נמצא כי המערערת הייתה מעבירה את תוכן המחקרים הנ"ל לידיעת הלקוחות הישראלים.
בנוסף, עובדים בישראל ערכו עבור אוסקר גרוס ניתוחים של חברות ישראליות שמניותיהן נסחרו
בבורסות בחוץ לארץ.

כך הוצגו שירותי המחקר של אוסקר גרוס כלפי הלקוחות הישראלים:

"מחקר מאקרו - מייקל שאול, אסטרטג מאקרו בעל שם שממוקם במשרדינו בניו
יורק, איתו אנו מדברים על בסיס שוטף - לפחות פעם בשבוע. כמו כן הוא שולח
עבודת מחקר על בסיס שבועי בה הוא מפרט את תפיסתו לגבי השוק. בנוסף לכך אנו
דואגים להגעתו לארץ פעמיים בשנה לצורך מפגש ומצגת מאקרו.

מחקר מיקרו - מחלקת המחקר שלנו עוקבת ברמת רזולוציה משתנה על חלק גדול
מהחברות הישראליות הנסחרות בניו יורק והתעשיות בהן הן פועלות. מטרתם היא
לאתר הזדמנויות השקעה אטרקטיביות בכל זמן נתון וגמישות ברמת תשומת הלב
המושקעת בכל חברה, תת-סקטור וסקטור על פי רמת העניין של לקוחותינו. צוות
זה פעיל במיוחד מול משקיעים זרים ומוסדיים גדולים במיוחד." (הדוגמה מובאת
מתוך נספח 10 הנ"ל לתצהיר המשיב).

לטענת המערערת כל פעילות המחקר בישראל הופסקה עד סוף שנת 2009 (עמוד 102, שורה 21
ואילך; עמוד 114, שורה 4; עמוד 134, שורה 3).

25. בנוסף המערערת ערכה מדי פעם בפעם כנסים בישראל עבור לקוחות בהם הופיעו אנליסטים
מחוץ לארץ. גם שיחות ועידה אורגנו עבור הלקוחות.

26. כאמור, בשל טיבם של הלקוחות הישראלים – מוסדות פיננסיים גדולים מתחומי הבנקאות,
החיסכון והביטוח – מספרם לא היה רב והם מנו ככל הנראה בן עשרים לשלושים (עמוד 50,
שורה 19; עמוד 55, שורה 7). נמצא כי היקף העסקאות שבוצעו עבור הלקוחות הגיע לכמיליארד
שקלים בחודש במוצע (נספח 13 לתצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

27. סכום מס העסקאות השנוי במחלוקת (במונחי קרן) הוא כ-4.74 מיליון שקלים חדשים. כאן
יוסבר כי בשנת 2004 נערך הסכם שומה בין המערערת לבין המשיב על פיו המערערת נדרשה
לשלם מס ערך מוסף בשיעור מלא על 22.5% מהכנסותיה בלבד. המערערת המשיכה לשלם מס
בהתאם לשיעור האמור גם בתקופת החיוב הנדון. לטענת המשיב תוקף הסכם השומה הסתיים
ביום 31.12.2006, דהיינו לפני תקופת החיוב, ועל כן המערערת הייתה חייבת לשלם מס עסקאות
על כל הכנסותיה.

ד. עיקרי טענות הצדדים

28. כאמור, המערערת גורסת כי שירותיה ניתנו אך ורק לחברת האם על מנת לסייע לזו להציע ולספק
שירותי ברוקראז' בחו"ל ללקוחות ישראלים:

"...השירות ... ניתן לתושבת חוץ בלבד ואין כלל תושבי ישראל מעורבים
בעסקה..." (סעיף 21 לסיכומי המערערת; ההדגשה במקור).

המערערת מדגישה כי היא קיבלה תמורה רק מחברת האם.

29. המערערת טוענת כי:

"... כל פועלה בישראל מתחילת פעילותה הוא לשמש כ-call center עבור חברת האם,
כאשר כל פעילותה מסתכמת בקבלת הוראות קניה ו/או מכירה מלקוחות שונים,
קליטתם במערכת הממוחשבת של חברת האם להמשך טיפול מול הבורסה בארה"ב
והוצאת אישורי קליטה ללקוחות.

... היא אינה מנהלת חדר עסקאות בתל אביב או בכל מקום אחר ולמעשה היא פועלת
כשלוחה של חברת האם בלבד.

... לחברה אין זכות קיום עצמאית וכל מהותה הוא מתן שירותים לחברת האם בעבור
לקוחותיה של חברת האם.

... החברה אינה מוסמכת לחתום על הסכמים עם לקוחות חיצוניים ולמעשה הלקוח
היחיד של החברה היא חברת האם בלבד.

... החברה יכולה להיווסד בכל מקום אחר בעולם ורק בשל זיקתם של בעלי המניות
לישראל בהיותם יהודים, היא הוקמה בישראל."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

(מתוך סעיפים 26, 28, 29 ו-30 לסיכומי המערערת).

30. לחלופין, לדעת המערערת המשיב מנוע מלחייב את מלוא המחזור של המערערת במס ערך מוסף לאור הסכם השומה שנכרת בין הצדדים עוד בשנת 2004, לפיו יוטל מס עסקאות רק על 22.5% מסך הכנסותיה של המערערת. לטענת המערערת, היא הייתה זכאית להמשיך ולשלם מס "ברוח ההסכמות שנקבעו בהסכם" אף לאחר תום תוקפו בסוף שנת 2006 (סעיף 34 לסיכומי המערערת).

31. בנוסף גורסת המערערת כי תהליך קבלת החלטת המשיב בהשגה היה פגום, באופן הפוסל את שומת העסקאות שהוצאה בעקבותיה.

32. מנגד, המשיב סבור כי המערערת עצמה שירתה גם את הלקוחות הישראלים אף אם אלה שילמו עמלות רק לחברת האם ולא למערערת. הקשר השוטף בין הלקוחות לבין אוסקר גרוס נוהל באופן בלעדי באמצעות המערערת. המערערת אף הייתה חתומה על הסכמים המסדירים את מתן השירותים ללקוחות.

33. בנוסף ולחלופין, טען המשיב כי חברת האם לא הייתה בחזקת "תושבת חוץ" לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק מפני שהיו לה עסקים בישראל.

34. על פי המשיב, הסכם השומה משנת 2004 פג ביום 31.12.2006 וכל צד היה חופשי לאחר מכן להעלות כל טענה שהיא.

35. ולבסוף המשיב דוחה את טענות המערערת בקשר לפגמים שנפלו כביכול בהליכי השומה, ולגרסת המשיב המערערת כשלה באי המצאת מסמכים הנוגעים לעניין חרף דרישות המשיב.

ה. דיון ומסקנה

כללי

36. לאחר שקילת חומר הראיות וטענות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי המערערת לא הרימה את נטל השכנוע המוטל עליה ולא הצליחה להראות כי הלקוחות הישראלים לא קיבלו ממנה שירות.

37. באשר לגישתי הכללית בכגון דא, אין לי אלא לחזור על הדברים שכתבתי בע"מ 12-05-37473 אמריקה ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי.אי.סי.אי) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב (ניתן ביום 17.3.2016):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 "ייתכנו מקרים של הושטת סיוע לתושבי ישראל מבלי שהדבר ייחשב ל'מתן
2 שירות' להם. כך יהיה למשל אם סיוע טפל או נלווה יינתן לתושב ישראלי (לקוח
3 פוטנציאלי) על ידי עוסק ישראלי, כאשר העוסק הישראלי פועל בשביל תושב חוץ
4 המעוניין לשווק ללקוח הישראלי נכס בחו"ל. כך גם אם סיוע כאמור יינתן לתושב
5 ישראל על ידי העוסק הישראלי הפועל בשביל תושב חוץ המעוניין לספק שירות
6 ללקוח זר.

8 אולם אם הסיוע איננו טפל או נלווה ויש בו ערך עצמאי ממשי עבור התושב
9 הישראלי, אזי יש מקום לקבוע כי מדובר 'במתן שירות לתושב ישראל' ולא יחול
10 שיעור מס אפס.

12 כך וודאי הדבר כאשר תושב החוץ עצמו מעוניין לתת שירות לתושב ישראל והוא
13 נעזר בעוסק ישראלי אגב כך. במקרה כגון זה, גם אם כל פועלו של העוסק הישראלי
14 הוא לפי דרישת תושב חוץ, על חשבוננו ולכאורה לטובתו בלבד, הדבר לא יועיל כי
15 כאמור תושב החוץ עצמו נותן שירות ללקוח ישראלי והעוסק הישראלי עוזר לו
16 לעשות כן. לפיכך כל סיוע שיתן העוסק הישראלי ללקוח הישראלי, גם אם הוא טפל
17 ונלווה, ייחשב למתן שירות מפני שהסיוע מתלווה למתן שירות לאותו לקוח על ידי
18 תושב החוץ. (מתוך סעיפים 43, 44 ו-45 לפסק הדין).

20 ראו גם סעיף 32 לפסק דינה של כבוד השופטת סרוסי בע"מ 15-11-28788 טי.בי.סי אינווסט
21 גאורגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (ניתן ביום 29.1.2017).

23
24 38. לטעמי במקרה הנוכחי המערערת היוותה חוליה בלתי זניחה בשרשרת מתן השירותים על ידי
25 אוסקר גרוס (כקבוצה) ללקוחות הישראלים. חברת האם חפצה להעניק שירותי ברוקראז'
26 לגופים מוסדיים ישראלים שמשקיעים בבורסות חו"ל. חלק בלתי נפרד מאספקת שירות זה היה
27 קליטה סדורה ומדויקת של פקודות הקנייה והמכירה התכופות. חוליה זו נחוצה למתן השירות
28 כולו ואף קודמת לעצם ביצוע הפקודות בבורסות הזרות.

29
30 יתרה מזאת, קליטת הפקודות והעברתן לחברת האם לוותה במסירת אישורי ביצוע ללקוחות,
31 בבדיקת התאמת העסקאות המבוצעות לפקודות שניתנו ובתיקון טעויות ופתרון בעיות.
32 בהתחשב בהיקף הכספים המדובר ובתדירות הפעולות, אלה אינם דברים של מה בכך.
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

39. עובדה היא שחברת האם בחרה להציב בישראל נוכחות עסקית מטעמה במשך שנים רבות, לא הסתפקה בקליטת פקודות "מרחוק" באופן ממוכן או ממוחשב ולא בחרה לטפל בלקוחות הישראלים באמצעות צוות הממוקם במדינה אחרת.

הוכח כי המערערת שימשה כתובת זמינה ונוחה ללקוחות הישראלים והיא עצמה הדגישה שוב ושוב כי כוונתה של אוסקר גרוס הייתה כי הלקוחות הישראלים יפנו אל המערערת – ולא אל חברת האם – בכל דבר הקשור לשירות המסופק:

"הם [הלקוחות] לא מדברים ישירות עם אוסקר גרוס בשביל זה שמו אותנו פה, זה חלק מהשירותים שאנחנו נותנים לחברת האם, זה, זה השירות שאנחנו נותנים אז חלק השירותים שאנחנו נותנים להם זה לעשות את הדברים האלה, לעזור להם בארגון השיחות מול הלקוחות, ליצור את הקשר הזה. אנחנו דוברי עברית ואנחנו נמצאים פה אז זה מקל עליהם [...] את העבודה מול הלקוחות." (עדות רונן כהן, עמוד 42, שורה 8 עד שורה 12).

"הם לא אמורים לדבר עם אוסקר גרוס בניו יורק, הם לא צריכים לקבל את הטלפון של אוסקר גרוס ניו יורק ... הקול סנטר שלהם נמצא בארץ איתם הם מדברים, הם לא אמורים לדבר עם ניו יורק." (עמוד 66, שורה 4 עד שורה 7).

"... אחד מהתפקידים שלי, כחלק מהתפקידים שלי כעובד אוסקר גרוס ניו יורק זה ללכת ולוודא שהשירותים שאוסקר גרוס ניו יורק נותנת ללקוחות פה בארץ הם שירותים שלשביעות רצונם של הלקוחות, בשביל זה שמנו אותם פה, זה כל המהות של הקול סנטר. זאת אומרת אנחנו פה איזשהו באפר, שמו אותנו פה בישראל כדי להגיד לארצות הברית יש בעיה, בבנק לאומי לא מרוצים מהשירות שלכם בואו תחשבו איך אתם עושים את זה אחרת, זה, זה לא הופך אותי לישות עצמאית. זה, זה עדיין תחת אותה הקטגוריה של חברה בישראל שהתפקיד שלה זה למלא אחר הדרישה של אוסקר גרוס ניו יורק לתת [...] להם שירותי קול סנטר ולעזור להם בטיפול בלקוחות הישראלים. (עמוד 127, שורה 7 עד שורה 16).

40. מחומר הראיות עולה כי יתרון המערערת כנציגה מקומית נבע בין היתר מהיכולת לנהל עסקים בשפה העברית, ממתן מענה להפרשי השעות בין יום העסקים בישראל לבין יום העסקים בארה"ב, מההיכרות הקרובה עם צורכי המגזר המוסדי בישראל, ומהאפשרות לטפח קשרי עבודה הדוקים וקבועים עם בעלי תפקידים מטעם הלקוחות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

41. הילוך טענתה של המערערת הוא (אם ירדתי לסוף דעתה) כי ספקית השירות הבלעדית ללקוחות הישראלים הייתה חברת האם. על מנת לספק את השירות האמור (שעיקרו ביצוע עסקאות בשוק ההון בחו"ל), חברת האם הייתה חייבת לבצע שורה של פעולות. היא החליטה לבצע חלק מפעולות אלו באמצעות "קבלנית משנה", הרי היא המערערת. חברת האם התחייבה לשלם למערערת עבור תרומתה לתהליך הטיפול בלקוחות.

כפי שכתבתי בעניין **אמריקה ישראל קאמפ** הנ"ל לדעתי אין בטיעון האמור כדי לסייע כאשר **תושב החוץ עצמו עוסק במתן שירותים לתושבי ישראל** ועשייתו של העוסק המקומי משתלבת בנתינת השירות הכולל על ידי תושב החוץ.

במצב זה מתקיים לדעתי הסייג בסעיף 30(א)(5) לפיו **"נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל"**.

42. אין מקום למחלוקת כי במקרה הנוכחי שירותי המערערת **ניתנו בישראל** בכל מובן שהוא: צוותי חדר העסקאות והחדר העורפי ישבו בישראל ופעלו אך ורק בישראל. הלקוחות המוסדיים אשר פנו לצוותים אלה ועמדו בקשר הדוק איתם אף הם נמצאו בישראל.

43. לטעמי, פרשנות לפיה שירותיו של קבלן משנה ישראלי, הפועל למען קבלן ראשי תושב חוץ, ניתנים לקבלן הראשי בלבד ולא ללקוחות הקבלן הראשי **בנוסף לכך**, היא צרה מדי, לפחות בהקשר המסויים של סעיף 30(א)(5) לחוק.

הרי כידוע תכליתו של סעיף 30(א)(5) לחוק היא לעודד עוסקים ישראלים להתחרות גם בזירה הבינלאומית ולהציע את שירותיהם לכלל משתתפי השוק הגלובלי: ההקלה במיסוי נועדה לשפר את יכולת התחרות של העוסק הישראלי אל מול מקביליו הזרים.

אולם תכלית זו מוגשמת פחות כאשר השירות עצמו הוא בעל זיקה לישראל. מסיבה זו, לא יחול למשל מס בשיעור אפס כאשר השירות ניתן בקשר לנכס המצוי בישראל – ראו תקנה 12א(א) לתקנות. והנה זיקה מובהקת לישראל מתקיימת כאשר תושב החוץ עצמו (מקבל השירות הראשי) **עוסק במתן שירותים לתושבי ישראל**. וכפי הדגשתי בעניין **אמריקה ישראל קאמפ**, יש להבחין בהקשר זה בין שירות שניתן לתושב חוץ לצורך **השגת לקוחות ישראלים** (או אז תושבי ישראל הם אמנם **מושא השירות** ואך אינם בבחינת מקביליו) לבין שירות המשולב בעשייתו של תושב החוץ **עבור** לקוחות ישראלים. ובכן במקרה הנוכחי לא נטען ולא הוכח כי המערערת עסקה בגיוס לקוחות חדשים. אדרבא, מחומר הראיות מתקבל הרושם כי אוסקר גרוס עבדה מקדמת דנא עם מרבית הגופים המוסדיים בישראל, לרבות הבנקים הגדולים, כך שלא היה פוטנציאל של ממש להגדיל את **המספר** הלקוחות וכל גידול בהיקף העסקים היה חייב לבוא מביצוע כמות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

גדולה יותר של עסקאות, בסכומים גבוהים יותר, בשביל אותם לקוחות (עמוד 86, שורה 26 עד שורה 28).

44. כפי שצויין, הדברים נאמרים במקרה הנוכחי לגבי שירות מקומי אשר בעיני איננו זניח או חסר משקל, אלא חלק ממשי משרשרת הפעולות הנדרשות לשם ביצוע העסקאות בשוקי ההון כמבוקש על ידי הלקוחות.

יש להעיר בהקשר זה כי חדר העסקאות והחדר העורפי של המערערת היו מאויישים בעובדים מיומנים בעלי השכלה והכשרה המתאימות למורכבות המטלות ולאחריות הנלווית לכך (עמוד 48, שורות 13-14; עמוד 96, שורה 32 עד עמוד 97, שורה 8; וכן עמוד 97, שורות 15-16; "הוא [הסוחר] צריך להעביר הוראות ב... סכומים מאוד מאוד גבוהים אז זה צריך להיות בן אדם ברמה גבוהה").

45. שני הצדדים הדגישו בטיעוניהם את היבט שיקול הדעת אשר הופעל או לא הופעל על ידי עובדי המערערת אגב מילוי תפקידם.

המערערת מציינת כי הלקוחות הם אשר החליטו איזה נייר ערך לקנות או למכור, באיזו כמות ובאיזה מחיר או טווח מחירים.

הודגש כי המערערת לא פעלה כ"מנהלת תיק השקעות" עבור הלקוחות אלא טיפלה עבורם בפעולות אשר עליהן כבר החליטו הלקוחות.

המשיב ניסה להראות כי בכל זאת המערערת הפעילה שיקול דעת תוך כדי הטיפול בהוראות הלקוחות ובעניין זה התבסס המשיב בעיקר על דברים שנאמרו על ידי עובד בכיר במערערת, מר אבי אביטל, בעת ביקור בעסק שנערך על ידי המשיב בשנת 2013: "קיים מקום לשיקול דעת במקרים מסויימים כיצד לבצע את הרכישות" (נספח 6 לתצהיר המשיב). המשיב מפנה גם לדברים שנאמרו על ידי מר עדי הלר, לקוח המערערת (מטעם מגדל חברה לביטוח): "...אם אני נותן [לסוחר] הוראה לקנות [מניה מסויימת] בשעתיים הקרובות אז יש לו שיקול דעת בתוך חלון הזמן כיצד לבצע זאת" (נספח 7 לתצהיר המשיב).

46. מר רונן כהן, מנהל המערערת, התייחס לנושא זה בחקירתו הנגדית:

"ת: ...ברגע שהלקוח מעביר הוראה הוא מעביר איזה כמות, באיזה מחיר, באיזה מניה, אין שום שיקול דעת... לסוחר...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

... שעדי הלא אומר לו תקנה לי 2000 מניות בשעתיים הקרובות, כן? בשעתיים הקרובות אז הוא, אז פה הוא נותן לו את האפשרות להכניס את ההוראה באיזה אינטרוולים שהוא רוצה, ממש שיקול דעת גדול. להכניס את ההוראה באינטרוולים זה לא שיקול דעת, ... הסוחר לא מחליט איזה מניה, הוא לא מחליט באיזה מחיר והוא לא מחליט איזה כמות, זה המהות של הכנסת הוראה. (עמוד 80, שורה 24 עד שורה 32).

"אתה מכניס למערכת את האינטרוולים שאתה רוצה, שההוראה תבוצע, זה הכול. אין פה, זה לא שיקול דעת שמשפיע על איזה מניה אתה קונה, באיזה מחיר, באיזה מקום." (עמוד 81, שורות 15-16).

47. דומה כי צודקת יותר המערערת בנושא העדר שיקול הדעת וכי בפועל עבודתה (בקליטת הפקודות ובהעברתן, בבדיקת הביצועים ובתיקון טעויות) לא הייתה כרוכה בקבלת החלטות עצמאיות על בסיס אמון הלקוחות. דומה כי הסמכות להחליט מתי לבצע פקודה מסויימת בתוך חלון זמן של שעות, למשל, איננה מהווה שיקול דעת משמעותי (אם כי יש לשער כי במצבי מסחר מסויימים הפרשי עיתוי קטנים עלולים להשפיע באופן ממשי על רווחיות הפעולה).

48. אולם לגישתי הדבר אינו מעלה או מוריד לעניין הסוגיה השנויה במחלוקת: משנוכחנו לדעת כי השירות שניתן על ידי המערערת, כמתואר בסעיפים 16 עד 20 לעיל, לא היה פעוט-ערך, אזי העובדה כי אספקתו של אותו שירות לא הייתה כרוכה בהפעלת שיקול דעת רב, אם בכלל, איננה מובילה למסקנה כי ניתן להתעלם מן השירות האמור בבואנו ליישם את הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק.

להמחשת הנקודה ניטול את הדוגמה הבאה: חברה זרה העוסקת באיכות הסביבה ואנרגיה ירוקה מתקשרת עם מפעל תעשייתי ישראלי כדי להמליץ בפניו על דרכי פעולה לצמצום פליטת מזהמים מן המפעל. לצורך הפרויקט נדרש סקר מקיף של מצב הזיהום הקיים. עריכת הסקר כרוכה במדידה מדויקת של איכות האוויר, המים והאדמה בסביבה. המדידות הדרושות נערכות על ידי חברת בת ישראלית של החברה הזרה. ביצוע המדידות מחייב מיומנות מדעית רבה אך כלל איננו מחייב הפעלת שיקול דעת אלא היצמדות לפרוטוקול הסקר. לטעמי, לעניין ההכרעה האם בנסיבות המקרה יחול סעיף 30(א)(5) לחוק אם לאו, העדר שיקול הדעת איננו רלבנטי כלל (בדוגמה זו עשויה להתעורר שאלה נפרדת האם השירות ניתן בקשר לנכס המצוי בישראל, סוגיה שאיננה מתעוררת בערעור לפני).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

49. כחזוק לעמדתו לפיה המערערת עצמה סיפקה שירות ללקוחות הישראלים, המשיב הצביע על שורה של פעולות ופעילויות נוספות אשר בוצעו (לפי הטענה) על ידי המערערת, ובין היתר, חתימה על הסכמים עם הלקוחות והגשת הצעות ללקוחות במסגרת מכרזים; טיפול בדרישות הלקוחות להפחתת עמלות; עריכת מחקרים כלכליים, ניתוח (אנליזה) של ניירות ערך מסויימים והעלאת רעיונות השקעה.

50. משהגעתי למסקנה כי די היה בתפעול חדר העסקאות והחדר העורפי כפי שתואר לעיל כדי לשלול את האפשרות של החלת סעיף 30(א)(5) לחוק בנסיבות העניין, אין צורך לעסוק יתר על המידה במשקל הסגולי של כל אחת ואחת מן הפעולות הנוספות שהוזכרו על ידי המשיב. אולם שני הצדדים הקדישו תשומת לב רבה לנושאים אלה ואפנה אליהם עתה.

חתימת המערערת על הסכמים

51. מצטיירת תמונה של חוסר הקפדה בניסוח הצעות מטעם אוסקר גרוס במסגרת מכרזי הלקוחות ובהסכמים שנערכו בעקבות הזכייה במכרזים אלה. לא הייתה הפרדה ברורה בין תפקידיה ויכולותיה של חברת האם מחד, לבין תפקידיה ויכולותיה של המערערת מאידך. ברי כי לפחות חלק מהדברים שהמערערת ציינה **שהיא** תספק ללקוחות היו אמורים להיות מסופקים על ידי חברת האם. אמנם אני מתקשה לקבל את הסבריה של המערערת כי היא חתמה על ההסכמים "בשם" חברת האם וכשלוחתה בלבד, אולם לדעתי אין בכך כדי לשנות. אילו הייתי מגיע למסקנה כי חשיבות פעילותה של המערערת במתן השירות ללקוחות הייתה זניחה, אזי עצם החתימה על ההסכמים לא הייתה מחייבת את המסקנה כי המערערת סיפקה שירותים גם ללקוחות הישראלים באופן הגורם לחבות במס. אולם לא כך קבעתי.

52. גרסת המערערת הייתה כי היא כלל לא הייתה חתומה על הסכמים עם הלקוחות הישראלים (ראו עדות מר רונן כהן שנגבתה ביום 18.4.2013, דף 3, שורה 9: **"לישראל אין הסכמים, כל ההסכמים חתומים מול ניו-יורק"**; דואר אלקטרוני מאת רואה חשבון המערערת מיום 22.5.2013 (נספח 14 לתצהיר המשיב); סעיף 24 לכתב הערעור: **"אין כל הסכם בין החברה [המערערת] ולקוחות חיצוניים כלשהם. החברה אינה מוסמכת לחתום על הסכמים עם לקוחות חיצוניים..."**; סעיף 7 לתצהיר העדות הראשית של מר רונן כהן: **"..אין מערכת הסכמים בין החברה ללקוחות המקומיים של החברה האם. בתקופה זו לא נערכו הסכמים ולא היו בתוקף הסכמים במהלך תקופה זו, כולה או מקצתה. הלקוחות המקומיים חתומים מול החברה האם ומולה בלבד. הסכם ההתקשרות הראשוני/ פתיחת חשבון ישירה הינו מול חברת האם בלבד. הסכם עדכון עמלות שגרתי או מכרזים מקומיים תקופתיים ייתכן וייחתם על ידי על פי הנחייה**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

מפורשת מחברת האם; וכן עדות מר כהן בפני בית המשפט (עמוד 60, שורה 21 עד שורה 23):
 "... אין כל הסכם בין החברה הישראלית לאותם גופים..."

53. להזמת אמירות אלו, הגיש המשיב שורה של הסכמים והצעות השתתפות במכרזים **החתומים על ידי המערערת** (מול גופים כגון פסגות, כלל, מגדל, בנק לאומי, אי.בי.אי, ומנורה מבטחים: נספחים 9, 10, 11, 12, 13, 32 ו-33). לדוגמה, הסכם למתן שירותי ברוקראז' נחתם ביום 8.7.2012 בין פסגות קופות גמל ופנסיה בע"מ ופסגות פנסיה (ר.ע.ל) בע"מ מצד אחד לבין "אוסקר גרוס (1996) בע"מ" מצד שני. כהסבר לכך, המערערת ניסתה להבהיר כי היא חתמה על ההסכמים **בשם** חברת האם ולא בזכות עצמה.

54. עיון בהצעות להשתתף במכרזים ובהסכמים שנחתמו בהמשך מגלה כי המצגים מצד אוסקר גרוס משלבים בערבוביה אמירות לגבי המערערת עצמה ואמירות לגבי חברת האם ואין הפרדה של ממש בין השתיים.

לדוגמה, בהסכם הנ"ל עם פסגות נאמר ב"הואיל" השני כי "**הספק** [המערערת] **מעניק שירותי קנייה ומכירה של נכסים פיננסיים ו/או ניירות ערך בעצמו**" – משפט שלמעשה איננו נכון לגבי המערערת עצמה, כפי שהוסבר לעיל.

בסעיף 3 להסכם עם פסגות נקבע כי "**החברה** [פסגות] **תשלם לספק** [המערערת] **תמורה לשירותים הניתנים על ידו על פי הסכם זה...**". משפט זה איננו נכון כי הרי פסגות, בדומה לכל יתר הלקוחות, שילמה עמלות אך ורק לחברת האם.

בטופס ההצעה "**להשתתף בהליך תחרותי לשירותי ברוקראז'**" שהמערערת הגישה לפסגות בטרם חתימת ההסכם הנ"ל צוין למשל כי ההון העצמי במציע ("המציע" הוא אוסקר גרוס (1996) בע"מ) הוא 7 מיליון דולר – עובדה אשר לכל הנראה מתייחסת לחברת האם ולא למערערת. בפירוט "בעלי התפקידים הבכירים", לצד ארבעה מנהלים ישראלים שאכן עבדו במסגרת המערערת, מופיע "מייקל שאול – מנכ"ל" ואילו בסעיף "מחקר" מופיעים בין היתר השמות של מייקל שאול ומייקל ארונסטיין – שניהם מהמשרד הניו יורקי של חברת האם.

במענה לשאלה בעניין ותק הפירמה נכתב: "**החברה קיימת משנת 1918** [שנת ייסוד הפירמה המקורית באירופה, לפני התאגדות חברת האם בארה"ב] – **נוכחות בישראל משנת 1968**".

והנה בהסכם שנחתם עם אי.בי.אי גמל בע"מ בחודש אוגוסט 2012 נאמר כי "**לצורך קבלת השירותים יפתח הלקוח** [אי.בי.אי] **חשבון אצל החברה** [המערערת]" – דבר שוודאי לא היה נכון כי הרי כל חשבונות הלקוחות היו אצל חברת האם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

עירוב דומה של אמירות המתייחסות בחלקן למערערת ובחלקן לחברת האם נמצא בכל ההסכמים והצעות ההשתתפות אשר צורפו לתיק.

לדעתי המסקנה העולה מכך היא שאוסקר גרוס, כקבוצה, ראתה את עצמה כמקשה אחת, שילוב של מנגנון המצוי בישראל המופקד על הקשר היום-יומי עם הלקוחות הישראלים ומנגנון המצוי בניו יורק, המוסמך כברוקר וכחבר בורסה והמסוגל לבצע עסקאות רכש ומכר הן עבור לקוחות ישראלים והן עבור לקוחות אחרים שאינם קשורים לישראל.

מעורבות בגובה העמלות

55. לטענת המשיב, המערערת ניהלה משא ומתן עם הלקוחות הישראלים בקשר לשיעורי העמלות שהלקוחות ישלמו לאוסקר גרוס (ראו סעיפים 56 עד 60 לסיכומי המשיב). אכן נמצא כי בקשות ודרישות הלקוחות בענייני עמלות תמיד הועברו לידי המערערת ולא לידי חברת האם במישרין, למרות שהלקוחות שילמו את העמלות לחברת אם (עמוד 40, שורה 30; עמוד 53, שורה 13). אולם לדברי רונן כהן הסמכות להחליט על הפחתת העמלות הייתה בידי חברת האם בלבד ולכל היותר מייקל שאול היה שואל את רונן כהן מה דעתו על בקשה מסויימת להורדת עמלה:

"בסופו של דבר מי שמקבל את ההחלטה זה מייקל שאול. אני לא יכול להוריד עמלות ... בוא נגיד ככה, יש טווח מסוים של עמלות שבהם, שבו יש משחק, שבו מייקל שאול מוכן, הוא אומר אני מוכן ב-3 או ב-2 וחצי זה בסדר אבל מתחת לזה אז אני צריך לקבל אישור. (עמוד 120, שורה 26 עד שורה 30).

"מפסגות, מתקשר ואומר תקשיבו החברת האם חייבת לתת לי [הנחה] בעמלות הוא [מייקל שאול] יכול להגיד לי 'מה אתה חושב' אז אני נותן את ההמלצה שלי. אני אומר לו לדעתי, אם אתה שואל אותי, המצב של, של חברות הברוקרים האחרות הורידו עמלות, נכון יהיה מבחינתך גם להוריד את העמלות". (עמוד 53, שורה 13 עד שורה 16).

56. נמצא אפוא כי המערערת אכן הייתה מעורבת בתקשורת בעניין הפחתת עמלות אולם ככל הנראה לא היה לה תפקיד מכריע בעניין, והסמכות להחליט האם להיעתר לבקשת לקוח להפחית את גובה העמלות באופן ממשי נותרה בידי חברת האם (ובפרט בידי מר מייקל שאול).

עריכת מחקרים

57. באשר למחקרים ומתן רעיונות השקעה - רב הנסתר על הגלוי. אינני רואה סיבה לדחות את גרסת המערערת כי בתום שנת 2009 או בסמוך לכך הופסק, או למצער צומצם מאוד, העיסוק של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

המערערת ביצירת חומרי מחקר וניתוח. נראה כי תפקידה של המערערת אכן היה בעיקר לדאוג להעברת תוצרי המחקר של חברת האם לידי הלקוחות הישראלים (עמוד 97, שורה 21; עמוד 99, שורה 22). גם פעילות זו עשויה להוות חלק ממתן שירות ללקוח ישראלי, אולם לאור התוצאה אליה הגעתי, אינני צריך לייחס משקל מדויק לפעילות זו. אעיר רק כי מחומר הראיות נוצר הרושם כי הלקוחות הישראלים כן ציפו לשמוע מסוחרי המערערת רעיונות השקעה ותובנות לגבי מצב השווקים ולא ראו באותם סוחרים מבצעי תפקיד טכני גרידא. מר זרמי מחברת כלל נשאל:

"שאלה: אילו שירותים נוספים אתה מקבל מהברוקרים?"

תשובה: מחקר. רוב הברוקרים מתוגמלים על ערך מוסף שהם מביאים.

היתרון שלהם שהם יכולים לתת רעיונות ומחקר."

(הודעה מיום 7.8.2013, דף 3, שורה 18 עד שורה 20).

בחקירתו הראשית מר זרמי אמר דבר דומה:

"עו"ד גולדמן: ... אז יש אנליסט בישראל שנתן לכם שירותי אנליזה שהוא עשה לא

על סמך מחקר של מייקל שאול?

מר זרמי: לא אנליסט, סוחר, זה לא אנליזה זה רעיונות מהסוחרים בארץ שדיברנו

איתם ואכן נתנו לנו." (עמוד 186, שורה 21 עד שורה 24).

האם המערערת שימשה "call center" בלבד?

58. המערערת שבה והבהירה כי היא לא הייתה אלא call center ומכיוון שכך יש להסיק כי היא לא סיפקה כל שירות של ממש ללקוחות הישראלים.

קשה לקבל טיעון זה משתי סיבות: ראשית, המערערת לא הוכיחה כי קיימת משמעות מדויקת ומסוימת לצמד המילים call center. אם יש להבין את הביטוי כמתאר אתר עסקים בו יושבים עובדים ומקבלים פניות מלקוחות באמצעות הטלפון (או כל אמצעי תקשורת אחר) ומטפלים בפניות ונותנים מענה ותמיכה מרחוק, אזי אין בביטוי זה **כשלעצמו** כדי לקדם אותנו לעבר הכרעה בסוגיה הנדונה. הפניות המטופלות עשויות להיות חסרות חשיבות במקרה אחד והרות גורל במקרה אחר.

דהיינו, מקום עסקים שהוא "רק" call center עשוי להעניק שירות חיוני וממשי ללקוחות הפירמה. ואם כוונת המערערת היא כי מעצם טיבו call center משרת את הפירמה שהוא חלק ממנה ולא את לקוחות הפירמה, הרי חזרנו למחלוקת שנדונה בסעיפים 38 עד 44 לעיל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

59. שנית, בנסיבות הקונקרטיות של ערעור זה, אינני סבור כי התיאור call center (תהיה משמעותו המדויקת אשר תהיה) מאפיין באופן נאמן את מה שהתרחש בחדר העסקאות ובחדר העורפי. לא מדובר במתן תמיכה מזדמנת במקרים ספורדיים או חריגים, אלא בטיפול בזרימה מתמדת של פקודות קנייה ומכירה וכן בבדיקת ביצוען, כאשר תפקידה של המערערת היה להיות חוליית הקשר הבלעדית של אוסקר גרוס כלפי הלקוחות הישראלים.

60. תפקיד חדר העסקאות מתואר באופן הבא בתצהירו של רונן כהן, מנהל המערערת:

"... לקוח ישראלי של החברה האם אשר מתקשר ל-call center, משוחח עם עובד מקומי, המזרים את ההוראה לניו יורק אשר עם סיום ביצועה על ידי החברה האם מועבר דוח ביצוע יומי ללקוח בישראל במייל." (מתוך סעיף 9 לתצהיר).

בהודעה שנגבתה ממנו ביום 18.4.2013 מר כהן סיפר על תהליך הטיפול בפניות הלקוחות:

"...מתקשר לקוח מנהל השקעות בגוף השקעות ישראלי, אומר למשל תקנו לי 1000 מניות של טבע שנסחרות בנאסדק, הסוחר בישראל שלנו בקלישר 30, הוא מעביר את ההוראות לניו-יורק, ושם במערכות המחשב מבצעים את זה ...

"...מתקשר לקוח לקול סנטר הזה, מרים את הטלפון אחד העובדים או הסוחרים, מעביר את ההוראה לניו-יורק. אם היא מתבצעת הוא מדווח ללקוח. בסוף היום המערכת בניו יורק מפיקה דוחות ונשלחים אימילים..." (דף 2, שורה 21 עד שורה 25; שורה 33 עד שורה 35).

דברים דומים רשומים אף בתצהירו של מר הירשברג מטעם המשיב אשר מציין כי השירותים לביצוע פעילות המסחר כוללים "קבלת פקודות רכישה ומכירה של ניירות ערך ישירות מהלקוחות המוסדיים הישראלים והעברתן לחברת האם, הנמצאת בארה"ב, ואשר ביצעה את פעולות הרכישה והמכירה של ניירות הערך." (סעיף 14(א) לתצהיר).

61. ניתן להבין מתיאורים אלה כי תפקידם של עובדי חדר העסקאות פשוט ביותר: להאזין להוראות הלקוח (או לקרוא אותן), להקליד את הפקודה במערכת המחשוב ולהעבירו לארה"ב להמשך הטיפול אצל חברת האם.

אולם עיון בתמלילי צ'אט אשר צורפו כחלק מנספח 29 לתצהיר המשיב חושף תמונה מורכבת יותר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

62. ראשית יצויין כי לאורך התמלילים סוחרים מטעם המערערת מעלים ידיעות כלכליות שוטפות רבות לתשומת לב הלקוח. לדוגמה:

"American Airlines Says Current Asia Routes Not Profitable" (מיום 11.6.2014), או "Starbucks in advanced talks to buy Soda Stream" (מיום 23.4.2014). בנוסף אנו מוצאים סוחר בישראל שמנסה לעניין את הלקוח בתובנות האחרונות של מייקל שאול:

"הסוחר: Hi guys, do you have time to hear some of Michael's doctrine[?]"

הלקוח: "no time today."

63. אולם חשובה יותר היא ההצצה לאופן קבלת ההוראות מן הלקוחות. אביא שלוש דוגמאות מתוך נספח 29 הנ"ל (התרגום החופשי ועריכתם של הדברים נעשו על ידי מותב זה).

(א) ביום 18.6.2014 בשעה 17:30 (מועד שחל אמנם לאחר תקופת החיוב הנדונה, אך לא הועלתה טענה כי אופי ביצוע העבודה השתנה על פני הזמן), התקבלה הוראה לקנות מניות של חברה מסויימת בסכום כולל של 255 אלף אירו. בשעה 17:31 סוחר מטעם המערערת מודיע ללקוח, ככל הנראה מיוזמתו, כי הוא יערב עושי שוק (market makers) ברכישה "על מנת לקבל מחיר טוב יותר מהציטוט". הלקוח עונה מיד: "יופי". כעבור פחות משלוש דקות הסוחר מדווח ללקוח כי הוא קנה 13,330 מניות במחיר של 19.17 אירו למניה (סה"כ כ-255 אלף אירו).

(ב) ביום 24.4.2014 בשעה 16:04 אותו לקוח ביקש לקנות מניות בחברה הנ"ל בסכום כולל של 170 אלף אירו. בשעה 16:09 הסוחר מוסר כי מחרי המניה עומד על 18.705 אירו. הלקוח משיב שמחיר זה גבוה ממה שהוא מוכן לשלם. הסוחר מדווח כי קיימת בשוק הצעת רכישה אחרת במחיר של 18.68 אירו. בשעה 16:11 הלקוח מורה לסוחר לקנות במחיר של 18.68 אירו. בשעה 16:14 הסוחר מעדכן כי טרם נתקבלה הצעת מכר לפי 18.68 אירו. בשעה 16:15 הסוחר מציין כי ישנה הצעת מכר בשער 18.685 אירו. לבסוף בשעה 16:17 מבשר הסוחר כי המניות נרכשו עבור הלקוח במחיר של 18.68 אירו.

(ג) ביום 29.4.2014 בשעה 17:08 לקוח שהיה מעוניין למכור חבילת מניות, ביקש לקבל \$ 46.70 למניה כמחיר יעד.

בחלוף דקה הסוחר מדווח, כך יש להבין, כי פער מחירי הרכישה/מכירה בשוק הוא \$ 46.67 - \$ 46.75. הלקוח מבקש מהסוחר להודיע לו אם המחיר יגיע ל-\$ 46.70. בדקות הבאות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

הסוחר מעדכן שלוש פעמים על מחירים המתקרבים ל-46.68\$. בשעה 17:12 הלקוח מורה לו "לעזוב את זה".

הלקוח מוסיף ומדגיש כי הוא עומד על 46.70\$.

בשעה 17:42 הלקוח מזכיר: "האם אתה מחפש?"

הסוחר עונה: "כן. אנחנו מתקרבים".

הלקוח: "תשיג הצעה".

בשעה 17:44 מדווח הסוחר כי הוא רואה בשוק פער רכישה/מכירה של 46.64\$ - 46.71\$.

הלקוח מאיץ בסוחרים: "Come on guys".

בשעה 17:49 הלקוח מציין כי הייתה הצעת רכישה בשוק ב-46.68\$. הסוחר מסביר כי זה

היה לרגע קט ולכמות קטנה.

כעבור שעה וחצי, בשעה 19:31, מדווח הסוחר כי 64,200 מניות נמכרו בשביל הלקוח במחיר

של 46.69\$ (סה"כ 3 מיליון דולר). לא מן הנמנע כי במהלך הזמן הנ"ל התקיימו שיחות טלפון

בין הלקוח לבין הסוחר, בנוסף לתקשורת בצי"ט.

64. חומר הראיות מלמד על קשר הדוק וקבוע בין נציגי הלקוחות לבין סוחריו חדר העסקאות,

זמינותם של הסוחרים, בקיאותם ברזי השוק, דבקותם במטרה והקצב המהיר בו מתנהל

המסחר.

יתרה מזו, דומה כי חברת האם הייתה מעורבת רק בשלב סגירת העסקה וביצועה בפועל ולא

בשלב החיפוש אחר רוכש או מוכר במחיר הרצוי.

הדברים הובאו כאן בהרחבה על מנת לאזן את הרושם שעלול להתקבל מכתבי הטענות ומן

התצהירים בהליך דנן, לפיו תפקיד המערערת היה מוגבל מאד וטכני ביותר.

מקור שכרה של המערערת

65. הודגש על ידי המערערת כי היא לא קיבלה כל שכר מהלקוחות הישראלים אלא מחברת האם

בלבד. לדעתי אין בעובדה זו – שאיננה שנויה במחלוקת – כדי לחייב את המסקנה כי המערערת

לא נתנה שירות גם ללקוחות אלה, בנוסף על השירות שניתן לחברת האם. הרי המשלם עבור

שירות איננו תמיד מקבל השירות הבלעדי (או מקבל השירות בכלל) והדברים ידועים. יתרה

מזאת, יש לשער כי גובה העמלות שחברת האם גבתה במישרין מן הלקוחות נקבע בין היתר

בהתחשב בעלויות הכרוכות בהחזקת המנגנון בישראל, בקרבת מקום לאותם לקוחות.

תכלית העידוד של סעיף 30(א)(5) לחוק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

66. המערערת טענה כי הטלת מס ערך מוסף בשיעור מלא פוגעת ביכולתה להתחרות בפירמות זרות דומות שאינן חייבות באותו מיסוי. כפי שצוין, סעיף 30(א)(5) לחוק נועד לעודד ייצוא שירותים ולהקל על עוסקים ישראלים המתחרים עם גורמים זרים. אולם כאן עסקינן בעסקאות, אשר במהותן הן בכיוון ההפוך – דהיינו שירות שניתן על ידי אוסקר גרוס לגופים מוסדיים ישראלים.

67. המערערת טוענת כי ישנם ברוקרים זרים שמציעים שירותים דומים ללקוחות ישראלים ללא כל נוכחות קבועה בישראל וכי היא עצמה יכולה למקם את ה-call center (לפי תיאורה) בכל מקום בעולם ולא היה הכרח להקימו בישראל דווקא. אלא מאי? אוסקר גרוס קיבלה החלטה מסחרית, כבר בשנות השישים למאה הקודמת, להחזיק משרד קבוע בישראל. ככל הנראה היו לכך יתרונות עסקיים. לא הוכח כי ניתן היה להעניק אותה רמה ואותו היקף של שירותים למשקיעים ישראלים ללא סניף או חברת בת בישראל ואף אם הדבר הוא נכון, לא כך בחרה אוסקר גרוס לקיים את עסקיה.

לנוכח טיב הקשר במקרה דנן בין הלקוחות המוסדיים לבין סוחרי חדר העסקאות וההתנהלות היומיומית ביניהם "בזמן אמת", קשה לשער כי ניתן היה להגיע לאותה רמה של שירות ותפקוד באמצעות צוות זר היושב במקום רחוק והמנהל את הקשר עם הלקוחות, אפילו אם אפשר היה לקיים את השיח בשפה העברית.

נזכיר את דבריו של רוני כהן, בנושא העמידה בתחרות:

"זה חלק מהתפקיד שלו [של אבי אביטל] בתור מנהל המסחר ... לדאוג שהסוחרים נותנים את השירות הטוב ביותר. המטרה היא תמיד ... לתת את השירות הטוב ביותר ללקוחות כדי, כי בסך הכל אנחנו ברוקר [אחד] מתוך 20 ברוקרים שנותנים, או אוסקר גרוס ניו יורק זה ב[ר]וקר [אחד] מתוך 20 ברוקרים שנותנים שירותים לכל המוסדיים בישראל. ... במידה והשירות שאותם סוחרים [נותנים] לא יהיה מספיק טוב העסק ירד והוא לא יגדל, המטרה היא להגדיל את המכירות עבור חברת האם."
(עמוד 98, שורה 14 עד שורה 20).

68. יש להוסיף כי אין הצדקה לקיום תוצאות מס שונות בין מצב בו תושב חוץ מעניק ללקוח תושב ישראל שירות כולל המורכב ממרכיבים א', ב' ו-ג', כאשר מרכיב ג' מסופק על ידי קבלן משנה תושב ישראל, לבין מצב בו מרכיבים א' ו-ב בלבד מסופקים על ידי תושב החוץ ואילו מרכיב שירות ג' מסופק בנפרד על ידי הקבלן הישראלי. במקרה האחרון מרכיב שירות ג' חייב גם חייב בשיעור מס מלא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

69. מן הראוי לחדד עניין אחד : ציינו את הנוחות שצמחה ללקוחות הישראלים מקיומה של נוכחות מקומית מטעם אוסקר גרוס בישראל, וזאת כחלק אחד מניתוח סוגיית זהות מקבל השירות. **אין** באמור כדי ללמד באופן גורף כי בכל מקרה שבו לעוסק ישראלי דובר עברית יתרון ניכר על פני מתחריו הזרים בשל תוכן השירות הנדרש, יש לשלול את ההקלה לפי סעיף 30(א)(5) לחוק. אמנם תכלית הסעיף היא לעודד תחרות בינלאומית כאמור, אולם הסעיף עשוי לחול כדין גם במצב בו מקבל השירות, תושב החוץ, זקוק דווקא לנותן שירות ישראלי (למשל, לצורך גיוס לקוחות בישראל) – **כל עוד תנאי הסעיף השונים מתקיימים.**

מעמד חברת האם כ"תושבת חוץ" לצורך העניין

70. כאמור, בפי המשיב הייתה טענה חלופית :

"...עולה, כי המערערת שימשה כסניף המקומי של חברת האם בישראל. חברה זרה שיש לה בישראל נציג מקומי ישראלי, המוסמך לחייבה כלפי לקוחות ישראלים, מקיימת למעשה עסקים בישראל, ואינה מהווה תושב חוץ לצורך סעיף 30 (א) לחוק מע"מ.

נוכח העובדה, שלחברת האם היתה נציגות מקומית בישראל, המוסמכת לפעול בשמה ולחייבה, יש לראות בחברת האם, כמי שיש לה עסקים בישראל. מכאן, חברת האם אינה נופלת להגדרת תושב חוץ לפי סעיף 30(ג) לחוק מע"מ.

בנוסף, כאמור לעיל, השירותים לביצוע פעילות מסחר שהמערערת התחייבה כלפי הלקוחות המוסדיים הישראלים לספקם, ואכן סיפקה אותם בפועל בישראל, מהווים חלק בלתי נפרד מפעילותה העסקית הכוללת של חברת האם. לפיכך, חלק בלתי נפרד מפעילותה העסקית של חברת האם התבצע בישראל ועל כן יש לראותה כמי שיש לה עסקים ופעילות בישראל." (מתוך סעיפים 43, 45 ו-46 לתצהיר של מר הירשברג מטעם המשיב).

דהיינו, אם צודקת המערערת כי כל פועלה היה למען חברת האם ולמענה בלבד, אזי יוצא (לפי טענת המשיב) כי הפעילות שנערכה בישראל עבור הלקוחות נעשתה בידי או מטעם **חברת אס**. אם כך, הרי לחברת האם היו עסקים בישראל וכתוצאה מכך היא איננה עונה על הגדרת המונח **"תושב חוץ"**, המשמש בין היתר לפרשנות הוראות סעיף 30(א)(5) הנדון.

71. סעיף 30(ג) לחוק קובע כי :

"'תושב חוץ' – תושב חוץ שהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

72. יש לציין כי כאשר נקבע כי לתושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 לחוק יש עסקים או פעילות בישראל, ההשלכות אינן מוגבלות לסעיף 30 בלבד; אותה קביעה עשויה להביא לחובת רישום ומינוי נציג לפי סעיף 60 לחוק.

73. דומה כי טענה זו נזנחה על ידי המשיב בסיכומיו וממילא לאור המסקנה אליה הגעתי בעניין מתן שירות גם לתושבי ישראל, אין צורך להידרש לטיעון חלופי זה, המבוסס על הנחה עובדתית הפוכה.

הסכם השומה משנת 2004

74. המערערת גורסת כי שומת העסקאות שהוצאה לה לתקופת החיוב הנדונה סותרת עקרונות שנקבעו בהסכם שנכרת בינה לבין המשיב ביום 14.4.2004 ("הסכם 2004"). על פי ההסכם האמור, "תחויב החברה במס ערך מוסך בשיעור מלא אך ורק בגין 22.5% מתוך סך העסקאות שלה..." (סעיף 1.1).

במבוא להסכם 2004 מוסבר, בין השאר, כי:

"[הואיל] והחברה טוענת כי על עסקאותיה עם חברת האם האמריקאית חל מס ערך מוסך בשיעור אפס...
והממונה האזורי טוען כי עסקאות החברה עם חברת האם אינן זכאיות ליהנות ממס ערך מוסך בשיעור אפס...
והצדדים מעוניינים להימנע ממחלוקת בדבר חבות מס ערך מוסך של החברה על-פי חוק מס ערך מוסך, ולהגיע להסדר בדבר חבות מס ערך מוסך של החברה מאז יולי 2002 ואילך;"

(מתוך ה"הואילים" השני, השלישי, והרביעי).

כלומר, כפשרה בין עמדות הצדדים הוסכם כי מע"מ בשיעור מלא ישולם על 22.5% ממחזור המערערת בלבד.

75. זאת גישתה של המערערת לגבי הסכם 2004:

"למרות שתוקפו של ההסכם עם מע"מ הסתיים ביום 31.12.2006, לא היה מקום לדווח אחרת מהנקבע בהסכם עם מע"מ גם לאחר מועד זה שכן, בכל השנים הרלוונטיות לערעור זה, לא חל כל שינוי עובדתי ביחס לתקופת ההסכם המצריך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

שינוי בדיווח. בכל השנים הרלוונטיות לא רק שהחברה המשיכה לפעול בדיוק באותו
מתווה מול חברת האם היא אף חדלה מלספק שירותים שבגינם חלק מהכנסותיה
חויבו במע"מ מלא עפ"י ההסכם... (מתוך סעיף 35 לסיכומי המערערת).

76. אמנם על פי סעיף 1.1 להסכם 2004 ההסדר הקבוע בו יחול "החל מיום 1.7.02 ואילך", אך סעיף
3.1 להסכם 2004 מפרט את משך תוקפו של ההסכם באופן מפורש: "עד לתום שנה המס 2006".

77. למשיב טענות באשר לתוכן המצגים אשר הוצגו בפניו עובר לחתימת ההסכם הנ"ל – ובפרט
לא לה שנכללו במסגרת מכתב שנכתב על ידי מייצגיה הקודמים של המערערת עוד בחודש מרץ
2001. אולם לדעתי אין כל צורך לדון ברקע לכריתתו של הסכם 2004 או בטיב המידע שהיה בידי
הצדדים טרם החתימה, וזאת מפני שהוראות ההסכם ברורות על פניהן: תוקף ההסכם הוגבל
מלכתחילה כך שיפוג ביום 31.12.2006 אלא אם הוא יוארך בהסכמה הדדית קודם לכן. בפועל
לא הייתה הארכת תוקף כאמור. והנה מובהר בסעיף 3.3 להסכם 2004 כי "עם סיומו של הסדר
המס על-פי הסכם זה... יהא כל צד חופשי לטעון את טענותיו המקצועיות והעובדתיות בעד או
נגד חיוב הכנסות החברה במס ערך מוסף ושיעורו...". לא תימצא לשון מפורשת יותר מזו.

78. בהזדמנות אחרת, בע"מ 14-04-6317 אמיליה פיתוח (מ.ע.פ.) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש
דן (ניתן ביום 7.4.2016), התייחסתי להשלכות השליליות העלולות לנבוע מהעלאת טענות מהסוג
המועלה על ידי המערערת בערעור זה:

"אוסף הערה כללית בעניין זה: הניסיונות השכיחים בערעורי מס לתת להסכמי
שומה המוגבלים בזמן נפקות מחייבת גם לתקופות שומה מאוחרות יותר עלולים
להביא בסופו של דבר לערעור מוסד השומה המוסכמת עצמו. הרי אם חרף כוונתם
הברורה של הצדדים לתחום את תוקף ההסכם ביניהם לשנות מס או תקופות חיוב
מסויימות, תמיד יקנן חשש שמא הצד השני יטען כי נכרת הסדר קבע בעל תחולה
בלתי מוגבלת בזמן, הרי מלכתחילה יירתעו הצדדים מלחתום על הסכמי שומה
וכולם, ציבור משלמי המסים ואוצר המדינה כאחד, ייצאו נפסדים מכך (ויובהר כי
אין הדברים מכוונים לאותם מקרים בהם נוסח הסכם השומה עמום או פתוח
לפרשנויות שונות)". (סעיף 76 לפסק הדין).

79. ובכן לעיתים נוסח הסכם שומה הוא עמום ומשאיר מקום לספק בקשר למשך תוקפו ומועד
סיומו. דא עקא, במקרה הנוכחי אין מקום לספק: ההסדר הגלום בהסכם 2004 פקע ביום
31.12.2006. מאז, כל צד היה חופשי לשוב לעמדתו המקורית: המערערת יכלה לטעון כי כל
הכנסותיה אמורות ליהנות משיעור מס אפס, והמשיב יכול היה לטעון כי כל המחזור חייב במס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

מלא (כפי שהוא אכן טען בסופו של דבר, בכופף למגבלות הדין בעניין התיישנות שומה). יתרה
מזו, המשיב לא היה חייב להצביע על שינוי נסיבות כדי להצדיק בחינה מחדש של הסדר הפשרה
לאחר פקיעת ההסכם. העובדה שהמערערת בחרה להמשיך ולפעול בהתאם להוראות הסכם
2004 חרף פקיעת תוקפו איננה מקימה כנגד המשיב טענת השתק, מניעות או הסתמכות.

ההסכם עם פקיד השומה

80. המערערת ניסתה להיבנות מהסכם שומות אשר נערך בחודש מאי 2011 בינה לבין פקיד השומה
למפעלים גדולים (פש"ג) לעניין החבות **במס הכנסה** לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009. קודם
לעריכת הסכם השומות בעניין מס הכנסה הוכן עבור המערערת חקר מחירי העברה אשר נועד
לבחון את סבירות ההסדר בינה לבין חברת האם לפיו גמול המערערת עבור פעילותה נקבע על
בסיס החזר הוצאות בתוספת מרווח של 3.5% ("החקר"). בחקר מתואר פעילות המערערת כך:

"[חברת האם] acts as a call center in Israel servicing OGSi [המערערת]".

(עמוד 5) (ההדגשה במקור).

81. מחברי החקר מגיעים למסקנה כי מרווח קבוע של 3.5% הוא סביר בנסיבות העניין והוא נופל
בטווח שיעורי הרווחיות אשר נלמד מההשוואה לפירמות דומות. נימוק עיקרי למסקנת החקר
היה העדר הסיכון אצל המערערת, שאיננה רוכשת ומוכרת ניירות ערך ואף איננה מסתכנת באי
תשלום העמלות על ידי הלקוחות (עמודים 6 ו-7 לחקר).

82. כפי שמציינת המערערת, הסכם השומות עם פש"ג מאמצת את המצג לפיו המערערת מתפקדת

כ-call center:

"והואיל והשירותים הניתנים ע"י החברה הינם רובם ככולם שירותי call center

לקבלת והעברת פקודות קניה ומכירה מלקוחות מוסדיים לחברת האם לצורך ביצוען

בפועל בחו"ל" (ה"הואיל" השני למבוא להסכם).

83. אמנם אין בהסכם עם פש"ג הסתייגות מן המרווח שנקבע בין המערערת לבין חברת האם -
3.5% - אולם על פי ההסכם התווסף סכום להכנסתה החייבת של המערערת בשנות המס 2007
ו-2008 וזאת בשל "שירותי מחקר מסויימים שניתנו ע"י מספר עובדי החברה [המערערת]
ללקוחות חברת האם".

84. לטעמי קיומו של הסכם השומות עם פש"ג בנושא מס הכנסה איננו מונע מהמשיב דן, מנהל
מס ערך מוסף, להעלות טענה בדבר זהותם של מקבלי השירותים (הנוספים). אמנם בחקר שהוכן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

עבור המערערת נכתב כי חברת האם היא ה- "sole client" (הלקוח היחיד) של המערערת ואמירה זו לא נסתרה בהסכם השומה עם פש"ג (בו מצויין כי "[המערערת] מעניקה שירותים לחברת האם...") (ה"הואיל" הראשון)). אולם לדעתי להסכם שומות מס ההכנסה אין נפקות, לכאן או לכאן, לשאלה האם הלקוחות הישראלים היו בחזקת מקבלי שירות נוספים. הניתוח בחקר אשר הצדיק שיעור רווחיות צנוע נשען בעיקר על טיב הפעולות המבוצעות על ידי המערערת ועל העדר נטילת הסיכון כאמור, ולא על זהות מקבלי השירות (יש לציין כי בעמוד 9 לחקר נקבע כי כמעט כל פעולות ה-back office באוסקר גרוס, לרבות כל פעולות ה-quality control, בוצעו על ידי חברת האם ולא על ידי המערערת, ממצא שאיננו תואם את תוכן הראיות שהוגשו בערעור הנוכחי). אינני סבור כי יש בעצם קיום הסכם השומות עם פש"ג או בתוכן ההסכם כדי לחסום את דרכו של המשיב לטעון בהקשר המסויים של יישום סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף כי שירותי המערערת ניתנו גם לגופים המוסדיים הישראלים.

85. יתרה מזאת: הבעתי את דעתי לעיל כי אין מקום להחיל את הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק כאשר השירות הניתן על ידי העוסק הישראלי הוא למעשה מרכיב אחד בשירות רחב יותר הניתן על ידי תושב חוץ ללקוחות תושבי ישראל (ראו סעיפים 37 ו-38 לעיל).

והנה בחקר הנ"ל (עמוד 11) הוטעם כדלקמן:

"For other firms in the securities industry the functions performed by Oscar Gruss (1996) Ltd. are usually performed 'in-house' as an integral part of the client/stockbroker relationship".

בשל סיבה זו ממש אינני יכול לקבל את טענת המערערת לפיה השירות שהיא נתנה לא הופנה (גם) ללקוחות הישראלים.

ו. האם נפלו פגמים בטיפול המשיב בהשגה

86. ב"כ המערערת העלה שורה של טיעונים בקשר לפגמים שנפלו לפי דבריו בהליך ההשגה בפני המשיב. טענות אלו נוגעות בעיקר לאי קיום שימוע נאות בשלב ההשגה; אי מסירת חומר עליו התבססה השומה לידי מייצגיה של המערערת מבעוד מועד; ודרישה מאוחרת מדי, שדרש המשיב מן המערערת, לאיתור ולמסירה של מסמכים רבים מאד.

87. עיינתי במסמכים השונים המראים את השתלשלות הדברים בשלב השגה (ובפרט בנספחים 1, 14, 16 עד 20, 22 עד 30, ו-32 לתצהיר מטעם המשיב), וכן שקלתי את טיעוניה של המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

בהיבט זה בכובד ראש. הגעתי למסקנה כי אין מקום, בנסיבות העניין, לבטל את החלטת המשיב בהשגה ואת השומה שיצאה בעקבותיה מנימוקים הקשורים לתקינות ההליך.

יחד עם זאת אקדים ואומר כי התנהלות המשיב, כך נראה, לא הייתה מושלמת ונוצר לקראת תום תקופת ההשגה, בשל חלוף הזמן, לחץ מיותר אשר העיב על הקשר בין נציג המשיב לבין מייצגי המערערת, והקשה על הבאת הליך ההשגה לסיום מסודר ונאות. אולם, כאמור, ככל שהיו כשלים מסויימים בהתנהלות המשיב, אזי בשקלול הערכים והאינטרסים השונים – ובעיקר זכות המערערת לדיון תקין ושקוף בהשגתה לעומת האינטרס הציבורי בגביית המס המגיע על פי דין בגין פעילות המערערת – כשלים אלה אינם מצדיקים את ביטול השומה.

88. כאן המקום להזכיר כי בהתאם לסעיף 82(ד) לחוק, "לא החליט המנהל [בעניין השגה] תוך שנה מיום הגשת ההשגה, יראו את ההשגה כאילו נתקבלה". כמו כן, נציין כי אין בחוק מס ערך מוסף חובה מפורשת לקיים דיון פרונטלי בהשגה בנוכחות העוסק או באי כוחו (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ (ניתן ביום 23.2.2005)) אם כי דומה שהנוהג לקיים דיונים אישיים כאמור השתרש מזמן.

89. שומת עסקאות לפי סעיף 77 לחוק ("שלב א'") הוצאה במקרה הנדון בתאריך 4.6.2013. השגה על שומה זו הוגשה על ידי המערערת ביום 10.7.2013. דיון בהשגה התקיים ביום 10.9.2013, דהיינו תוך חודשיים מעת הגשתה.

90. במהלך הדיון האמור עלה כי נציגי המשיב ערכו בדיקות אצל לקוחות אוסקר גרוס לגבי זהות מספקת השירות. הכוונה הייתה, כך מסתבר, לעדויות שנגבו מפי מר עדי הלר ממגדל ביום 29.5.2013 (דהיינו, לפני הוצאת השומה בשלב א') ומפי מר דורי זרמי מכלל ביום 7.8.2013 (דהיינו, לאחר הוצאת השומה בשלב א' אך לפני קיום הדיון בהשגה).

כאן יצויין כי סמכויותיו של מנהל מע"מ לדרוש ידיעות ומסמכים על פי סעיף 108 לחוק אינן מוגבלות לכאורה לשלב זה או אחר של ההליך השומתי.

בתגובה הובהר על ידי מייצגי המערערת כי החומר הנ"ל לא גולה להם קודם לכן ונציג המשיב בדיון, מר הירשברג, אמר (לפי התרשמות שהוא עצמו ערך): "אני מפסיק את הדיון, החומר ששימש בהוצאת השומה יועבר למייצגים ויתקיים דיון נוסף" (נספח 18, עמוד 2).

91. דא עקא, החומר המדובר, אשר יש לשער נמצא היה בהישג יד בשעת הדיון בהשגה בחודש ספטמבר 2013, לא הועבר לידי מייצגי המערערת עד ליום 10.6.2014, דהיינו כעבור תשעה חודשים, וחודש אחד בלבד לפני חלוף השנה לתקופת ההשגה. חבילת החומר שנמסרה לידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 המערערת באותו יום כללה את העדויות של כהן, הלר וזרמי, דו"ח ביקור במשרדי המערערת
2 (לרבות תרשומת שיחה עם מר אבי אביטל), דו"ח ביקור במשרדי מגדל ביטוח, ודו"ח ביקור
3 במשרדי כלל.

4
5 92. שבוע לאחר מכן, ביום 17.6.2014, המשיב שלח למייצג המערערת מכתב "דרישה להמצאת
6 מסמכים במסגרת דיון בהשגה". במכתב זה (נספח 20) תשעה סעיפי דרישה שונים ובין היתר
7 נדרשו:

8
9 "2. כל החשבוניות שהוציאה החברה בכל שנות המס 2008-2013.

10 ...
11 5. כל ההסכמים שחתמו הלקוחות תושבי ישראל עם אוסקר גרוס ארה"ב.

12 ...
13 7. אבקש מיילים והתכתבויות בין החברה לבין הלקוחות הישראלים.

14 8. מכתבים שנשלחו על ידי החברה ללקוחות או לאוסקר גרוס."

15
16 93. בשלב זה התחילה מסכת של התכתבויות, תזכורות ושיחות בין נציג המשיב לבין מייצגי
17 המערערת. אין טעם לפרט כאן כל אמירה ואמירה. בתחילה באי כוח המערערת אישרו כי ייעשו
18 מאמצים, חרף קוצר הזמן, לאסוף ולהמציא את החומר הנדרש על ידי המשיב (וראו נספחים 23,
19 26 ו-28) ואילו בהמשך הנימה השתנתה ולוח הזמנים לקיום דרישת המסמכים כונה "בלתי
20 הגיוני" (נספח 30). לבסוף רק חלק קטן מהחומר שנדרש על ידי המשיב נמסר על ידי המערערת
21 לפני שניתנה ההחלטה בהשגה (נספחים 26 ו-28).

22
23 94. מאידך הלינו ב"כ המערערת על כך שחלק מהחומר אשר הועבר לידיהם על ידי המשיב ביום
24 10.6.2014 היה רשום בכתב יד "בלתי קריא" (נספח 24 מיום 26.6.2014). במענה לכך, המשיב
25 העביר לידי ב"כ המערערת תוך יממה תמליל מודפס מחלק מן החומר (נספח 25). והנה ביום
26 3.7.2014, כשבוע בלבד לפני חלוף תקופת ההשגה העביר נציג המשיב לב"כ המערערת חומר חדש
27 (המונה עשרות דפים) אשר לדבריו הגיע לידי המשיב באותו יום ממש (נספח 29).

28
29 95. ביום 26.6.2014 ביקשו ב"כ המערערת להיות מוזמנים לדיון השגה נוסף (נספח 24) ואכן באותו
30 יום נקבע דיון לתאריך 2.7.2014 (נספח 25). מועד זה נדחה, לבקשת ב"כ המערערת, ליום
31 3.7.2014. הדיון הנוסף לא התקיים בתאריך 3.7.2014 כי נבצר מבאי כוח המערערת להגיע אליו.
32 המועד שוב נדחה ליום 6.7.2014 אך באי כוח המערערת בחרו שלא להתייצב לדיון. למחרת, ביום
33 7.7.2014, באי כוח המערערת שלחו מכתב מחאה למשיב ובו פירוט טענות המערערת כנגד
34 התנהלות המשיב באותה תקופה (נספח 30).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

96. החלטה בהשגה ניתנה ביום 8.7.2014, יום או יומיים לפני תום התקופה הקבועה בסעיף 82(ד) לחוק. ההחלטה לוותה ב"מכתב הנמקות" הנושא תאריך 7.7.2014.

מאוחר יותר באותו תאריך, 8.7.2014, הוצאה על ידי המשיב "תוספת הנמקות להחלטה בהשגה". התוספת נערכה בעקבות קבלתם באותו יום של מסמכים נוספים מידי שני לקוחות של אוסקר גרוס, מסמכים אשר **"יש בהם כדי לחזק את האמור בהחלטה בהשגה"** (יש לציין כי גם לאחר הגשת הערעור דן לא חדל המשיב מלהשיג מסמכים מלקוחות אוסקר גרוס ואלה אף הוגשו כראיות).

97. טיפולו של המשיב בהשגה הנדונה התחיל דווקא "ברגל ימין" וזומן דיון לפני שחלף זמן רב. אולם לאחר הדיון בחודש ספטמבר 2013 העניין ככל הנראה הושם בצד והחומר שהמשיב התחייב להמציא לידי המערערת משום מה לא נמסר אלא בחודש יוני 2014. יתרה מזאת, במהלך אותה הפוגה ממושכת לא הופנתה כל דרישת מסמכים נוספת אל המערערת. הדרישה אשר לבסוף הוצאה ביום 17.6.2014, כשלושה שבועות בלבד לפני תום תקופת ההשגה הייתה גורפת: לדעתי גם אם אותה דרישה הייתה מוצאת תשעה חודשים קודם לכן ספק אם סביר היה לצפות מן המערערת לקיים את מצוותה באופן מלא (די להזכיר שוב את סעיף 8 לדרישה: **"מכתבים שנשלחו על ידי החברה ללקוחות או לאוסקר גרוס"**).

98. כאמור, לטענת המערערת זכויותיה הדיוניות בשלב ההשגה קופחו במידה המצדיקה את ביטול השומה. אולם לאיזון התמונה יש לציין את הדברים הבאים:

(א) חלק מהחומר שנמסר על ידי המשיב 10.6.2014 אכן היה בכתב יד, אך מדובר בתשעה דפים בסך הכל, שחלק מהם בהחלט ניתנים לקריאה במאמץ סביר.

(ב) המשיב קבע שלושה מועדים לקיום דיון נוסף בהשגה ואלה לא התקיימו שלא באשמתו של המשיב.

(ג) אמנם הגיע לידי המשיב חומר נוסף בסמוך ביותר לפני מתן ההחלטה בהשגה אולם מסמכים אלה (הסכמים עם לקוחות אוסקר גרוס, הצעות השתתפות במכרזים אשר הוגשו על ידי אוסקר גרוס, ותדפיסי שיחות צ'אט בהן השתתפו עובדי המערערת) היו מופרים ממילא למערערת אשר הייתה שותפה לעריכתם.

(ד) אופן "טפטוף" החומר שהגיע לידי המשיב מצד לקוחות אוסקר גרוס היה פועל יוצא מעמדת המערערת לפיה כלל לא היו למערערת הסכמי עמלות עם לקוחות (וראו סעיף 52 לעיל).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2017

ע"מ 14-09-55563 אוסקר גרוס (1996) בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 כזכור, בסופו של דבר נמצאו דוגמאות לא מעטות של הסכמים והצעות שנחתמו על ידי
2 המערערת אל מול הלקוחות הישראלים. אף אם הייתה בפי המערערת טענה שהיא לא
3 חתמה על המסמכים אלא כשלוחתה של חברת האם ולא בזכות עצמה, דומה כי המצג
4 שהוצג בפני המשיב לכתחילה תרם לכך כי החומר נאסף על ידי המשיב רק בשלבים
5 המתקדמים של הטיפול בתיק.
6
7 99. מקרה זה ממחיש בהחלט את השיבושים והקלקולים שעלולים להיגרם כאשר ההכרעה בהשגה
8 מתקבלת "בדקה התשעים", בסמוך לפני פקיעת תקופת ההשגה כקבוע בסעיף 82 לחוק.
9
10 אולם לאחר בחינת הנסיבות והתנהגות שני הצדדים אינני סבור כי במקרה זה קיימת הצדקה
11 לביטול השומה ולקבלת ההשגה, ולכך נוסף כי למערערת ניתנה הזדמנות נאותה בשלב הערעור
12 בפני בית משפט זה להסביר כל דבר ומסמך ולשכנע את בית המשפט בצדקת עמדתה (לעניין
13 דוקטרינת הבטלות היחסית וריפוי פגמים, ראו את הסקירה בפסק דינה של כבוד השופטת
14 וינשטיין בע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו, ניתן
15 ביום 7.3.2017, מסעיף 73 ואילך).

ז. סיכום

- 18
19 100. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה ושומת העסקאות, לפיה מוטל מס בשיעור מלא על
20 מלוא מחזור העסקאות בתקופת החיוב, תעמוד על כנה.
21
22 101. המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 25,000 ש"ח. בקביעת סכום
23 ההוצאות הבאתי בחשבון, בין היתר, את הדברים המפורטים בסעיפים 90 עד 97 לעיל.
24

25 ניתן היום, א' ניסן תשע"ז, 28 מרץ 2017, בהעדר הצדדים.
26 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין באופן מידי לבאי כוח הצדדים.
27

הרי קירש, שופט