



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

17 מרץ 2026

בפני כבוד השופט ה' קירש

המערערת:

קלאסוס בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד יובל קינן, רו"טשילד, עופר גרשוני וטוביה גודיס

נגד

המשיב:

מנהל מס ערך מוסף תל אביב - מרכז

ע"י ב"כ עו"ד אורן סוקר

מטעם פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. המערערת מפתחת ומפעילה "פלטפורמה דיגיטלית" להפצת ספרי לימוד. כפי שיפורט בהמשך, המערערת מציעה "חנות ספרים" מקוונת לבתי ספר ולרשויות מקומיות המעוניינים ליישם תכנית השאלת ספרי לימוד לתלמידיהם. בהשתתפות כספית מצד הורי התלמידים (בדרך כלל), בתי הספר יכולים להזמין דרך מערכת המערערת רשימת ספרים לכל כיתה, לשימוש במהלך שנת הלימודים. הספרים הדיגיטליים ניתנים לקריאה בכל סוגי המחשבים ובמכשירי טלפון חכמים. המערערת משיגה את התוכן האמור ממוציאים לאור רבים (להלן – "ספקים") באמצעות רישיונות הפצה המוקנים לה.

2. ככלל, וכמבואר להלן, המערערת מדווחת על הסכומים הנגבים מבתי הספר והרשויות (להלן – "לקוחות") כעסקאות שחייבות בידיה במס ערך מוסף בשיעור מלא. מנגד, הספקים אשר רובם ככולם "עוסקים" לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"), מוסיפים מע"מ בשיעור מלא לסכומים שהם גובים מידי המערערת עבור אספקת התוכן. מטבע הדברים, המערערת מנכה את מס התשומות הכלול בחשבוניות המס שהיא מקבלת מן הספקים ממס העסקאות עליו היא מדווחת בשל העסקאות מול הלקוחות.

3. עם זאת, ספק עיקרי אחד – המרכז לטכנולוגיה חינוכית חברת הוצאה לאור ("מטח") – רשום כמוסד ללא כוונת רווח (מלכ"ר) לצורכי מס ערך מוסף. מכיוון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

שכך, מטח מוציא למערכת חשבוניות בלבד, ללא הוספת מע"מ, ולא חשבוניות מס. דהיינו, לגבי ספרי מטח לא קיים סכום מס תשומות לניכוי. על רקע זה, החליטה המערכת כי כאשר בית ספר מזמין ספרים מהוצאת מטח, היא תדווח על סכום הגבייה המיוחס לספרים אלה כסכום **הפטור** ממע"מ. משמע, לא שולם מס עסקאות על הפצת ספרי מטח בידי המערכת. לדעת המערכת, רק על ידי כך ייגבה בסופו של דבר "מס אמת", לנוכח מעמדו של מטח כמלכ"ר.

4. המשיב, מנהל מע"מ, לא הסכים לשיטת הדיווח הנ"ל, לפיה חיוב הלקוחות בשל ספרי מטח נעשה ללא הוספת מע"מ בשיעור מלא. לדעת המשיב, המערכת פועלת כמפיצה **שוכשת** תוכן דיגיטלי, באמצעות רישיונות שימוש המוענקים על ידי הספקים, ו**מוכרת** את התוכן ללקוחות באמצעות "חנות הספרים" המקוונת. היות שהמערכת עצמה היא "עוסק" לצרכי החוק – ועל כך אין מחלוקת – היא חייבת במס ערך מוסף על כלל עסקאותיה כלפי הלקוחות מכוח סעיפים 2 ו-16(1) לחוק, וזאת ללא קשר לזהות ולמעמד ספק הספרים הנמכרים ללקוח.

בהתאם לכך, המשיב שלל את הדיווח על עסקאות פטורות כאמור, לתקופה מחודש נובאר 2018 עד חודש מאי 2022.¹ קרן מס העסקאות השנוי במחלוקת היא כ-705 אלף שקלים חדשים.

5. המערכת מצדיקה את רישום העסקאות בהן נמכר תוכן שמקורו במטח, כפטורות ממע"מ בשני מישורים: ראשית, המערכת גורסת שעיסוקה כרוך **במתן שירות**: כשלוחתם של **ספקים** לשם הפצת הספרים, ואף כמי שפועלת מטעם **הלקוחות** בהשגת ספרי הלימוד הדרושים ליישום תוכנית השאלה בית-ספרית. כלומר, בתור "צינור" או כ"שלוח", אין המערכת רוכשת ומוכרת ספרים דיגיטליים, אלא משמשת כמתווכת בין הספקים (המוכרים) והלקוחות (הקונים). כתוצאה מכך, המערכת אמורה להתמסות רק על המרווח (העמלה) שהיא מפיקה מפעילותה, ולא על בסיס מחיר ספרי הלימודים המסופקים ללקוחות. שנית, אף אם ייקבע כי המערכת אכן רוכשת ומוכרת את התוכן הדיגיטלי, אזי לגבי הספרים המוצאים לאור על ידי מטח כמלכ"ר, אשר לגביהם **אין המערכת יכולה לנכות מס תשומות**,

¹ השומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 77 לחוק נערכה לתקופה האמורה, אך כללה גם חיוב הנוגע לעסקאות שנעשו בחודשים נובמבר ודצמבר 2017, דבר שלכאורה איננו תקין. ואכן בהודעה מיום 29.1.2025, הודיע המשיב כי החיוב במס יופחת כך שלא יכלול את חלק המיוחס לשנת 2017.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

אין לדרוש ממנה לכלול מכירת ספרים אלה במסגרת עסקאותיה החייבות במס. לדעת המערער, תוצאה זו נגזרת ממוסכמות יסוד כגון עקרון ההקבלה, עקרון הטלת מס אמת, העיקרון האוסר הטלת כפל מס, ועקרון הטלת מס על פי המהות הכלכלית ולא על פי הלבוש הצורני של העסקאות.

6. במבט רחב, הערעור מעלה שאלה של מיסוי עקיף נאות כאשר בשרשרת האספקה מצויים יחד עוסקים ומלכ"ר – מקרה יוצא דופן, שאיננו זוכה להתייחסות מפורשת בהוראות חוק מס ערך מוסף.

ב. פעילות המערער – כללי

7. מר אבשלום שגב, מנהל במערער, מתאר בתצהיר העדות הראשית שלו את עסק המערער כדלקמן (בסעיף 2 שם):

"המערער הינה חברה העוסקת בפיתוח והפעלת פלטפורמה להנגשת ספרי לימוד בפורמט דיגיטלי, באופן המאפשר טעינת והצגת ספרי לימוד בפורמט דיגיטלי, על גבי מחשבים אישיים (לרבות מחשבים ניידים, מכשירי טאבלט ומכשירי טלפון), למטרת למידה בבתי ספר. שימוש בפלטפורמה מאפשר לתלמידי בתי הספר לגשת אל תכני הלימוד באמצעות המכשיר שברשותם. במקרים מסוימים, יוכל התלמיד גם להתחבר ישירות לאתר הוצאת הספרים ולצרוך את תוכן הספר ישירות מאתר ההוצאה.

יצוין כי אחד היתרונות של מערכת קלאסוס הוא כי להבדיל מהתחברות ישירה של התלמיד לאתר הוצאת הספרים, הרי שבאמצעות הפלטפורמה של קלאסוס יוכל התלמיד להוריד את התכנים למחשבו האישי ולעבוד גם במצב שבו אין חיבור אינטרנט זמין (offline)."

בביאור 1 לדוחות הכספיים של המערער (דוחות סולו) נאמר: **"החברה עוסקת בשיווק ספרי לימוד דיגיטליים".** בדוחות הכספיים המאוחדים של הקבוצה שבראשה עומדת המערער, מוסבר בביאור 1:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

"החברה פיתחה ומתפעלת פלטפורמה לספרי וחומרי לימוד דיגיטליים, הכוללת ספרים ותכני לימוד מהוצאות הספרים המובילות בישראל ובבריטניה. הפלטפורמה תוכננה ועוצבה במיוחד לצרכי בית הספר, ומאפשרת התאמה אישית של מדף הספרים עבור כל תלמיד ומורה על פי שכבת הלימוד ותוכנית הלימוד הייחודית שלו. ברשות החברה קטלוג של עשרות אלפי כותרים המתאימים לתוכנית הלימודים של הלקוחות בישראל, בבריטניה ובבתי ספר בינלאומיים ברחבי העולם... החברה פועלת בתחום טכנולוגיית למידה מקוונת (EdTech) (educational technology), המציעה שירותי תוכן דיגיטלי (digital content) מבוסס ענן לתלמידי בית ספר בכיתות א-י"ב... באמצעות פלטפורמה ייעודית שפיתחה."

8. באתר האינטרנט של המערערת (classoos.co.il) מופיעה אמירה זו: "כל ספרי הלימוד, מכל הוצאות הספרים, אתכם בכל מקום ובכל זמן". "מערכת קלאסוס" (הפלטפורמה) מחולקת באתר לנושאים אלה: "ספרי לימוד דיגיטליים; שאלונים ומשימות; מידע וכלי ניתוח; ענן אישי; ענן בית ספרי; קבוצות לימוד; וקורא ספרים מתקדם". כחלק מרכזי של האתר ניצבת "חנות ספרי לימוד דיגיטליים", הממוינת לפי שכבות לימוד, מקצועות, הוצאות לאור ושפות (ביצוע סינון לפי חתך "הוצאות" מראה כמעט 150 שמות שונים של מוציאים לאור בעברית).²

באתר מוסבר בין היתר כי "יתרון גדול של ספרי הלימוד הדיגיטליים הוא היכולת להוסיף ולהציג שכבות מידע בקלות, ביעילות ובנוחות. סרטי וידאו, קבצי קול, קישורים, תמונות ועוד... ניתן לכתוב הערות ופתקים על דפי הספר הדיגיטלי... להוסיף סימניות, לסמן ולהדגיש את הטקסים..."

9. מר שגב ממשיך ומסביר:

"החברה מתקשרת עם הוצאות ספרים שונות בהסכמי הפצה, ומתחייבת כלפיהן להנגיש את התכנים הדיגיטליים של ספרי הלימוד השונים, באמצעות הפלטפורמה הדיגיטלית שלה, על מנת לאפשר שימוש בהם על

² my.classoos.com/il/store



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

ידי התלמידים. החברה מקבלת מהוצאות הספרים קבצים דיגיטליים של ספרי הלימוד, כאשר היא מתחייבת כלפי הוצאות הספרים ... להתאים את הקובץ הדיגיטלי מבחינת משקלו לשימוש במכשירים ניידים...

...

אין שום שוני בין התכנים שמועברים מהוצאות הספרים אל הפלטפורמה, לבין התכנים המועברים מהפלטפורמה אל הצרכנים. אין גם הבדל צורני בדרך הצגת התכנים. ועל פי ההסכם גם אסור שיהיה שוני שכזה. אין כל הבדל בין התוכן הפיזי המודפס לבין התוכן הדיגיטלי המצוי בפלטפורמה של המערכת. השוני היחיד הוא התאמת משקל הקובץ על מנת שניתן יהיה להורידו למכשירים ניידים."

(מתוך סעיפים 15.1 ו-47 לתצהירו)

10. נמצא אפוא כי בית ספר החפץ להנהיג תכנית השאלת ספרי לימוד יכול להשיג את הכותרים הדרושים דרך הקטלוג המקיף של המערכת. התלמידים מקבלים גישה לספרי הלימוד במשך שנת הלימודים והמערכת שפותחה על ידי המערכת מאפשרת למורים ולתלמידים בבית הספר להוסיף תכנים ייחודיים, לרבות שימושים אינטראקטיביים.

ג. ההתחשבות השוטפת

11. ככלל, המערכת גבתה מן הלקוחות שני סוגי תשלום :

(א) תשלום שנתי בסכום קבוע כתמורה בגין "השימוש במערכת, עדכונים, הליווי והתמיכה". הסכום האמור אמנם קבוע אך הוא מביא בחשבון את מספר התלמידים בבית הספר ;

(ב) תשלום שנתי "עבור ספרי הלימוד", שממומן על ידי ההורים ונגבה מבית הספר בגין כל תלמיד ותלמיד. סכום החיוב בגין תלמיד בבית ספר יסודי או בחטיבת ביניים היה בדרך כלל 280 ש"ח לשנה, ואילו לתלמיד תיכון, 320 ש"ח לשנה. סכומים אלה תואמים (בדיוק) את הסכומים המרביים שניתן לגבות מהורי תלמיד בשל השאלת ספרי לימוד בהתאם לאמור בחוזרי מנכ"ל משרד החינוך בנושא "תשלומי הורים", ועל רקע חוק השאלת ספרי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

לימוד, תשס"א-2000 (וראו גם הוראת המנכ"ל בנושא "התוכנית להשאלת ספרי לימוד" שצורפה כנספח א' לתצהיר מר שגב).

בהתקשרות בין המערערת ובין הלקוחות מובהר כי **"המחירים כוללים מע"מ"**.

12. המערערת נהגה להוציא חשבוניות מס ללקוחות. למשל, בחשבונית המס שצורפה כנספח 11 לתצהירו של מר הרשברג מטעם המשיב, נרשם ב"פירוט" כדלקמן: **"רשיון שימוש במערכת CLASSOOS + השאלת ספרי לימוד דיגיטליים לשנת הלימודים..."**. מופיע שם **"סה"כ לפני מע"מ"**, מע"מ בשיעור 17% (כפי שחל באותו מועד) וכן **"סה"כ כולל מע"מ"**.

13. כאמור, רק באותם מקרים בהם בית הספר הזמין, בין שאר, ספרים **מהוצאת מטח** המערערת הוציאה חשבונית מס נפרדת, המבוססת על מחיריהם של אותם ספרים. או אז נרשם בפירוט **"ספרי לימוד... פטור ממע"מ"**, ובסיכום חשבונית המס נרשם **"מע"מ – 0% - פטור"**. למשל, ביום 31.8.2020 הוציאה המערערת **"חשבונית מס קבלה"** המופנית אל **"לקוחות שונים"** (כך כתוב), **"עבור ספרי מטח"**, בסכום של 492,825 ש"ח. המע"מ הרשום בה הוא **"0% פטור"**. נראה כי הלקוחות עצמם היו אדישים להוצאת חשבונית מס כזו משתי סיבות: ראשית, המחירים שהוסכמו בינם ובין המערערת כללו מע"מ על פי תנאי ההסכמים, ושנית הלקוחות היו מלכ"רים (בתי ספר ורשויות מקומיות) שייצגו צרכנים פרטיים (הורים). מכיוון שכך, הם ממילא לא יכלו לנכות כמס תשומות סכומי מע"מ הכלולים בחשבוניות המערערת. נוהג זה עומד כמובן במוקד הערעור דנן.

14. מצד הספקים, נתקבלו, על פי רוב, חשבוניות מס המופנות אל המערערת ובהן חיוב במע"מ בשיעור מלא. המערערת ניכתה את מס התשומות הגלום בחשבוניות מס אלה.

במקרה המיוחד של מטח, בשל מעמדו כמלכ"ר, התקבלו בידי המערערת חשבוניות (ולא חשבוניות מס), ולא מפורט בהן רכיב מע"מ נפרד. בנוסח החשבוניות של מטח מודפס, בין היתר, **"מט"ח היא מלכ"ר הפטור מתשלום מס הכנסה, לפי אישור נציבות מס הכנסה"**. החשבוניות מאת מטח הן תקופתיות, ללא ציון שמות לקוחות הקצה שהזמינו ספרי לימוד מהוצאתה. כאמור, בהעדר מס תשומות הניתן לניכוי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

בחשבוניות אלה, המערערת נמנעה מלחייב את לקוחותיה במע"מ בקשר לאספקת ספרי מטח.

ד. טענות המערערת

15. על מנת להסביר ולהצדיק את אופן רישום עסקאותיה בספרי לימוד של מטח ללא מע"מ, המערערת טוענת כי המהות האמיתית של פעילותה איננה רכישה ומכירה של ספרים על חשבונה:

"עמדת המערערת, בתמצית, היא כי יש לבטל את השומה ולקבוע כי המס ששילמה, הוא מס האמת, נכון גם מהבחינה המעשית וגם מהבחינה העיונית. המערערת למעשה נותנת שירות באמצעות הפלטפורמה שיצרה, לשני צדדים לשירותיה; להוצאות הספרים מחד, ולבתי הספר מאידך, וכך יש לראותה.

...

המערערת פועלת בתווך שבין הוצאות הספרים לבין בתי הספר. הפלטפורמה שפותחה על ידי המערערת מסייעת לבתי הספר לייעל את מערך הלמידה, ובתוך כך לעשות שימוש מיטבי בתכנים הדיגיטליים. לשם כך – נדרשים תלמידים ומורים בצד אחד, ותכנים דיגיטליים בצד השני.

...

עמדת המערערת... היא כי מעמדה הוא של נותן שירות למטח, אשר שכרו הוא עמלתו הקבועה בהסכם, השווה גם להפרש בין התמורה המתקבלת מבתי הספר / התלמידים לבין הסכומים המועברים אל מטח...

...

לטענת המערערת, כל סדרת הפעולות המפורטות לעיל (התאמת הקבצים לשם הכללתם במערכת, העמדתם במערכת לשימוש התלמידים והמורים, גביית דמי השימוש והעברתם אל מטח, וקידוד התכנים לשם שמירה עליהם) הן פעולות של מתן שירות, המבוצעות כנגד עמלה. לטענת המערערת, שירות זה כעולה מפורשות גם מהצהרת הצדדים בחלק המבוא [להסכם ההפצה עם מטח – ה"ק], הוא גם שירות שליחות. המערערת מהווה אך ורק צינור להעברת התכנים של מטח מההוצאה אל מוסדות הלימוד והתלמידים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מ/מכס – רשות המיסים

...

... טענת המערערת היא כי היא למעשה נותנת שירות לשני הצדדים, הן להוצאות הספרים והן לבתי הספר, והיא מתווכת את רכישת רישיונות השימוש בתכנים של ההוצאה."

(מתוך סעיפים 6, 15, 27, 32 ו-49 לסיכומי המערערת)³

16. ודוק: המערערת איננה מגבילה את טענת מתן השירות וקיום השליחות לצד הספקים בלבד, אלא גורסת כי היא פועלת אף כשלוחתם של הלקוחות בהשגת התוכן הלימודי:

"...הפלטפורמה שפותחה על ידי המערערת, היא כזו שמאפשרת למשתמש, לקרוא ולפעול בתכנים הדיגיטליים. האפליקציה היא כלי עזר למשתמש, להפיק את המיטב מהתכנים הדיגיטליים. ללא קשר לאפליקציה – בית הספר נדרש, על מנת למלא את ייעודו, לעשות שימוש בספרי לימוד. בית הספר יכול לרכוש את ספרי הלימוד ישירות מההוצאות, והוא יכול לרכוש אותם באמצעות המערערת. כך או כך – הוא חייב לרכוש תכני לימוד (דיגיטליים או אחרים).

...

המערערת לפיכך נותנת לבית הספר את השירות של השגת רישיונות השימוש בספרים מהוצאות הספרים (לרבות מטה). הסכומים שאותם מעבירה המערערת להוצאות הספרים, הם סכומים שהיא מעבירה עבור המזמין, שמקבל ממנה את השירות הנ"ל."

(מתוך סעיפים 51 ו-53 לסיכומי המערערת)

17. הבנת תפקידה של המערערת אמורה להוביל, לדעתה, לתוצאה שמלכתחילה היא חייבת במס ערך מוסף אך ורק על המרווח בין מחיר רכישת התוכן ובין מחיר מכירתו, ללא צורך במנגנון ניכוי מס תשומות. מרווח זה היא מכנה "עמלה", ולדעתה סכום מס העסקאות בו היא חייבת צריך להיגזר מגובה העמלה (בלבד), ולא מגובה הפדיון מהפצת התוכן הדיגיטלי ללקוחות.

³ בפי המשיב טענות כנגד שינוי חזית והרחבת חזית אסורה מצד המערערת (ראו למשל סעיפים 30 ו-45 לסיכומי המשיב). לאור התוצאה אליה הגעתי, אין צורך להכריע כאן בטענות דיוניות אלה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מ/מכס – רשות המיסים

18. לתמיכה בטיעון לפיו המערערת איננה פועלת **בשם עצמה**, היא מצביעה על זיקתה המוגבלת לקניין הרוחני הגלום בספרים הדיגיטליים של המוציאים לאור:

"המערערת מקבלת מהוצאות הספרים 'רישיון הפצה' לפיו היא מורשית מטעם ההוצאה להעניק לתלמידי בתי הספר המשתמשים בפלטפורמה, רישיון שימוש לשנה בספר הדיגיטלי.

...

למערערת אין כל זכות בקניין הרוחני ואין לה רשות לעשות שינויים כלשהם זולת שינוי בגודל הקובץ הדיגיטלי.

...

הקובץ, או התוכן, הדיגיטלי הרלוונטי הוא נכס בלתי מוחשי, הכולל למעשה אגד של זכויות קניין רוחני השייכות כולן ללא יוצא מן הכלל למטח.

...

מתקשרים בהסכם לפיו התכנים הדיגיטליים יועברו באמצעות המערכת של המערערת אל מוסדות הלימוד ותלמידיהם, במחיר שנקבע על ידי מטח, כאשר המערערת משמשת אך כצינור להעברת התכנים הדיגיטליים אל מוסדות הלימוד ותלמידיהם.

(מתוך סעיפים 17, 28 ו-30 לסיכומי המערערת)

19. כאמור, מעבר לטיעוני השליחות והצינור, המערערת סבורה כי בכל הקשור למטח, מדובר ב"**תקלת מס**" וב"**אנומליה**" (ראו סעיפים 70, 76 ו-78 לסיכומיה). במישור עקרוני זה מפנה המערערת לכללים הידועים בדבר ההקבלה הדרושה בין החיוב במס עסקאות ובין ניכוי מס תשומות; גביית מס אמת; הימנעות ממיסוי כפול; העדפת המהות הכלכלית על פני הצורה; ואיסור הפליה.

על רקע ההתקשרות עם מטח כספק, מסבירה המערערת:

"מס ערך המוסף הנוצר בפעילות מלכרית, משולם על דרך הימנעות מניכוי מס תשומות ששולם בפועל, וכן בתשלום מס שכר... כאשר במעבר מהמלכ"ר אל ציבור הנהנים, אין ולא צריכה להיות תוספת ערך (רווח, מעבר לשכר שעליו כבר שולם המס).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

כך, במצב רגיל, לא ימצא מלכ"ר הפועל לרווחתם של עוסקים, ומספק להם מצרכים ושירותים.

...

אנומליה זו נוצרת בעיקר משום שהמשיב מסווג ספק מהותי בשוק ספרי הלימוד, שמתחרה בשוק הוצאות הספרים, כמלכ"ר. לכן – אם נניח שאכן יש הצדקה להמשך סיווג פעילות מכירת ספרי הלימוד של מטח כמלכ"ר, אין המשיב רשאי להטיל מע"מ על העברת התוצרים של המלכ"ר, אל ציבור התלמידים שלטובתו פועל המלכ"ר. ציבור זה כבר נושא בנטל המס המוטל על פעילות המלכ"ר (איסור ניכוי תשומות בתוספת מס שכר), ואין להוסיף עליו 'כפל' המס.

...

בדרך זו גובה המדינה מהמלכ"ר את המס בגין פעילות שרשרת העוסקים שעד המלכ"ר (כולל המלכ"ר) שכן המלכ"ר אינו רשאי לנכות מס תשומות, ואף חייב במס שכר, ואילו את המס על הערך המוסף הנוצר במעבר מהמלכ"ר והלאה (אל בית הספר), היא מקבלת בדמות המס המוטל על עמלתו של המפיץ. המדינה אינה ניזוקה ולו בשקל אחד!

...

בעניינה של המערערת ומטח – המשיב אינו ניזוק ולו בשקל אחד שכן מטח נושאת במס על הערך המוסף המוטל על השרשרת שעד תום פעילותה, הן בדרך של הימנעות מניכוי מס תשומות (אם למשל יש לה כותבים ומאירים [שהם] פרילנסרים) והן בדרך של תשלום מס שכר על כל שכר עובדיה העוסקים במלאכה."

(מתוך סעיפים 76, 77, 81, 86 ו-101 לסיכומי המערערת)

20. כלומר, לתפיסתה של המערערת, לנוכח העדר יכולתו של מטח לנכות מס תשומות בגין ההוצאות הכרוכות בהפקת ספריה, ולנוכח הטלת מס שכר עליו מכוח סעיף 4 לחוק, ייגרם **כפל מס** בלתי תקין אם יוטל מס עסקאות על הסכומים שהמערערת גובה מן הלקוחות בשל מכירת ספרי מטח (מעבר למרכיב שנותר בידיה של המערערת, המכונה על ידיה "עמלה"). טענה זו, יש לומר, "שובה את העין".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

ה. עמדת המשיב

21. המשיב איננו מקבל את טענת השליחות או הצינור. לדעתו:

"נמצא איפוא כי הסכמי ההפצה והסכמי השימוש מדברים בעד עצמם. המערערת רכשה ממטח ומשאר הספקים את הזכות למכור ולהפיץ את הפורמט הדיגיטלי של ספרי הלימוד, ואילו המערערת בתורה השתמשה בזכות זו לבצע עסקאות מכר על דרך של מתן זכות שימוש במערכת הדיגיטלית, ובכלל זה מתן זכות שימוש בפורמט הדיגיטלי של מטח ושאר הספקים."
(סעיף 15 לסיכומי המשיב)

22. המשיב ממשיך וטוען כי:

"זכות השימוש בפורמט הדיגיטלי של ספרי מטח לא נמכרה על ידי המערערת ללקוחות כמוצר בודד, אלא כחלק ממוצר כולל, שלם והוליסטי שמהותו זכות שימוש במערכת דיגיטלית הכוללת ספרים דיגיטליים, ובהם ספרי מטח, כאשר הרישיון 'להפיץ ולמכור' את הפורמט הדיגיטלי של הספרים הוא תשומה אחת מיני כמה ששימשה את המערערת. הספר הדיגיטלי של מטח שהופץ על ידי המערערת כחלק מהמערכת הדיגיטלית הוא מוצר שונה ונפרד מספרי הלימוד הפיזיים של מטח, ואף מקבצים דיגיטליים 'רגילים' שלהם. הפורמטים הדיגיטליים של ספרי הלימוד, ובכללם ספרי מטח, שהופצו על ידי המערערת מהווים חלק בלתי נפרד מפלטפורמה טכנולוגית ייעודית שפותחה על ידי המערערת, היוצרת מערכת למידה דיגיטלית כוללת, המאפשרת, בין היתר, הוספה של שכבות מידע נוספות כגון סרטי וידאו, קבצי קול, קישורים, תמונות ועוד.

...

יוזכר כי ביישום ההסכמים עם יתר הספקים, הזהים כאמור להסכם עם מטח, המערערת ניכתה מס תשומות על בסיס חשבוניות שהוצאו לה, דבר המהווה ראיה לכך שמערכת היחסים בין המערערת לבין הספקים היא של ספק-לקוח. המערערת רכשה לעצמה מהספקים את הזכות 'להפיץ ולמכור' את ספרי הלימוד בפורמט דיגיטלי, ושילבה אותם במוצר כולל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

והוליסטי שמכרה במסגרת עסקה שביצעה עבור עצמה. מערכת יחסים כאמור שוללת קיומם של יחסי שליחות. עמדה אחרת משמעותה שהמערערת ניכתה שלא כדין מס תשומות על סמך חשבוניות שלא משקפות את העסקה האמיתית בין הצדדים.

...

אין ראיה התומכת בכך שהמערערת שימשה כ-'שלוחה' של מטח ואין כל ראיה לכך שהיא סיפקה 'שירות' למטח או לכל ספק אחר, אלא להפך. בפנינו שתי מערכות חוזים נפרדות: מערכת חוזית אחת שבה רכשה המערערת זכויות הפצה של ספרי לימוד; ומערכת חוזית שונה ונפרדת שבמסגרתה מכרה למוסדות חינוך תוצר מוגמר שעניינו זכות שימוש במערכת דיגיטלית הכוללת זכות שימוש בספרים שבה, על כל הכרוך בכך. בהתאם, קיבלה המערערת חשבוניות על מלוא סכום רכישת זכויות ההפצה מספקיה; ומהצד השני הוציאה חשבוניות מס ללקוחותיה, אשר כוללות גם את רכיב השימוש בספרים."

(מתוך סעיפים 18, 37 ו-40 לסיכומי המשיב)

23. אפנה כעת לדיון בטענות הצדדים ואפתח בעיון בהסכמים שנכרתו עם הספקים ועם הלקוחות.

1. הסכמי המערערת עם ספקים ולקוחות

24. בצדק מטעימה המערערת בסיכומיה כי:

"השאלה האם יש בפנינו פעולות המבוצעות על ידי האדם בשם עצמו, או שמא כשליח, בשמו של אחר, תלויה במערכת ההסכמים שבין כלל הצדדים לאותה פעילות הנצפית מהצד.

...

לכן, על מנת להבין את הסיטואציה המשפטית שניצבת בפנינו יש לבחון ראשית לכל את מערך ההסכמים שהוביל לפעולה, ועל פיו, לבחון את הפעולה, ואת המס שיש להטיל עליה, ולא להיפך."

(סעיפים 23 ו-24 לסיכומי המערערת)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

יצוין כי לפי עדותו של מר שגב (פרוטוקול הדיון, עמוד 62, שורה 18), המערערת היא זו שדאגה לניסוח ההסכמים מול הספקים ומול הלקוחות.

הסכמי המערערת עם ספקים

25. נמצא כי קיים דמיון רב בין הסכמי הספקים השונים שנמסרו לעיון בית המשפט, לרבות ההסכם עם מטח. ככלל, כותרת כל הסכם היא **"הסכם הפצה"**⁴.

עיקר ההסכם מצוי בסעיף 1: **"רשיון הפצה: קלספר [המערערת בשמה הקודם – ה"ק] תפיץ ותמכור את ספרי ההוצאה עליהם יוסכם בין הצדדים... בפורמט דיגיטלי... וזאת באמצעות מערכות טכנולוגיות שמפתחת קלספר למטרות למידה דיגיטלית בתחום החינוך"**. מובהר כי **"ההוצאה הינה בעלת הקניין הרוחני וזכויות היוצרים בפורמט הדיגיטלי של ספרי לימוד של ההוצאה"** (ההואיל הראשון). מתוך נקודת מוצא זו, **"ההוצאה מעניקה ... זכות לא בלעדית להפצת תכני המקור באמצעות מערכות קלספר..."** (סעיף 1). עם זאת, מודגש כי **"אין בהרשאה נשוא רישיון זה משום הענקה של זכויות יוצרים כלשהן לקספר בתכני המקור..."** (סעיף 1). עוד מוצהר כי: **"קלספר מתקשרת עם בתי ספר ועם משתמשים פרטיים בהסכמים לפיהם קלספר תספק את מערכת קלספר ומערכת זו תכלול את ספרי ההוצאה, בהתאם לבחירתם של בתי הספר והמורים"** (ההואיל השלישי), אולם באותה נשימה נאמר כי: **"קלספר משמשת כצינור לצורך העברת הפורמט הדיגיטלי של ספרי ההוצאה למוסדות הלימוד ולתלמידיהם"** (ההואיל החמישי).

26. בצד הכספי, מוסכם כי **"קלספר תפיץ את התכנים ללקוחותיה ותגבה בגינם תשלום. מחיר הספרים נקבע בהתאם למחירון משרד החינוך..."** (סעיף 9). עוד נאמר כי **"מחיר ספרי הלימוד נקבע על ידי ההוצאה בתיאום עם משרד החינוך"** (ההואיל הרביעי). כאן יוסבר כי המחיר המרבי שניתן לגבות עבור ספר לימוד פלוני, ובכלל זה ספר לימוד דיגיטלי, נקבע לפי צו פיקוח על מחירי מצרכים ושירותים (מחיר מרבי לספר לימוד מאושר), תשע"ט-2016. בתוספת לצו הפיקוח (מוצג מש"2) מחיר המרבי של כל ספר וספר מופיע בציון **"לא כולל מע"מ"**, דהיינו, מותר להוסיף על המחיר הרשום בצו הפיקוח מרכיב מע"מ כדין.

⁴ הציטוטים לדוגמה לקוחים מההסכם של המערערת עם "כנרת זמורה דביר", אלא אם נאמר אחרת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

27. בהסכמיה עם הספקים המערערת מתחייבת למכור את הספרים במלוא המחיר המפוקח. בהתאם להסכמים, המערערת זכאית לאחוז מסוים מתוך הפדיון הכולל שנגבה מלקוחותיה: **"קלספר תהיה זכאית לסך של % [] מהסכום שהתקבל על ידי קלספר בגין הפצת התכנים והעלויות הנלוות. ההוצאה תנפיק לקלספר חשבונית מס רבעונית..."** (סעיף 11).

האחוז מתוך פדיון המכירות שהמערערת זכאית לו **משתנה מהסכום להסכם**: נמצא כי מתוך תשעת ההסכמים שהוגשו במסגרת הליך זה, בשלושה מהם, לרבות ההסכם עם מטח, השיעור האמור עומד על 10%⁵; בהסכם אחד האחוז הוא 20%; בארבעה הסכמים – 25%; ובהסכם אחד – 30%.

28. בעדותו מר שגב הסביר כי מטח נהגה לחייב את המערערת בהתאם למחיר המרבי של כל ספר על פי צו הפיקוח, בתוספת מרכיב השווה לסכום המע"מ – חרף מעמדה של מטח כמלכ"ר (עמוד 59, שורה 3 ואילך; עמוד 90, שורה 22 ואילך; עמוד 99, שורות 15 – 16).⁶

29. להשלמת התמונה, נציין מספר הוראות ייחודיות בהסכם עם מטח:

⁵ על פי נתונים שנאספו ונותחו על ידי המשיב, נמצא כי כאשר המערערת שיווקה ספרי לימוד של מטח שהם מסוג "תקן מתקדם" (לעומת "תקן בסיסי"), המערערת הייתה זכאית ל-40% מהפדיון במקום 10% בלבד. כאן יוסבר כי בהתאם לצו פיקוח המחירים הנ"ל, המחיר המרבי של ספר לימוד דיגיטלי בתקן בסיסי מוגבל ל-33% ממחיר אותו ספר במהדורה מודפסת. לעומת זאת, לגבי "ספר לימוד דיגיטלי בתקן מתקדם", המחיר המרבי נקבע כ-100% ממחיר הספר המודפס. ספר בתקן מתקדם מאפשר הוספת שכבות מידע ושיתוף התלמידים בהן, וכן מאפשר פעילות "הידודית" (אינטראקטיבית). על פי ניתוח שביצע המשיב לתקופה מסוימת בין 2022 – 2023 (אמנם לאחר תקופת השומה הנדונה), אחוז הרווח **המשוקלל** של המערערת ממכירת ספרי מטח (חלק ב-10% רווח וחלק ב-40% רווח) הגיע ל-26%.

⁶ בשל כך, נמצא כי ההתחשבות במקרה של ספרי מטח נערכה כדלקמן: אם לדוגמה המחיר המרבי של ספר פלוני היה 48 ש"ח לפני מע"מ ו-56 ש"ח עם מע"מ, ואם החלוקה בין מטח ובין המערערת לגבי כותר זה היה 90% - 10%, אזי מטח גבתה מידי המערערת 50.4 ש"ח (56 X 90%) בגין הספר והוציאה למערערת חשבונית. המערערת חייבה את חלקה (במסגרת רשימת הספרים הכוללת) בסכום 56 ש"ח, כמותר על פי צו הפיקוח. אולם המערערת הוציאה חשבונית מס **בפטור ממע"מ** לגבי 50.4 ש"ח, והוציאה חשבונית מס עם מע"מ בשיעור מלא לגבי 5.6 ש"ח **בלבד**, כאשר סכום אחרון זה היה בעיניה "עמלה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

(א) לפי סעיף 10(ג) להסכם מטח, המערערת רשאית "לערוך מבצעים והנחות על תכני המקור", אולם מובהר כי הנחה כזו תינתן על חשבון הכספים המגיעים למערערת, ולא מתוך הסכומים המגיעים למטח;

(ב) חלקה של המערערת בכספי המכירות מכונה שם "עמלה" (סעיפים 14 ו-15);

(ג) המערערת מתחייבת להיקף מכירות מינימלי, בסכום הנקוב שם (סעיף 17).

נוסיף כי איש מטעם מטח לא הובא להעיד בהליך זה (מר שגב טען שהמערערת פנתה למטח בעניין מתן עדות אך סורבה: עמוד 97, שורה 7).

הסכמי המערערת עם לקוחות

30. אף ההסכמים עם הלקוחות דומים, על פי רוב, זה לזה. כבר הוסבר לעיל (ראו סעיף 11 לעיל), כי המערערת גבתה מהלקוחות שני סוגי תשלומים: סכום קבוע לבית הספר בגין השימוש במערכת וכדומה, ותשלום עבור ספרי הלימוד, בו נושאים הורי התלמיד, בהתאם לשכבה (למשל, 280 ש"ח או 320 ש"ח לתלמיד) וזאת בגין רשימת הספרים שנקבעת על ידי בית הספר בקשר לכל שכבה.

31. נקבע בהסכמי הלקוח⁷ כי "במסגרת הפעילות, classoos תספק את הדברים הבאים: רשיון שימוש למערכת; ספרי לימוד... הדרכה... ליווי... תמיכה...". בסעיף 5 נאמר כי "תמורת השימוש במערכת, ההדרכה, הליווי והתמיכה, ישלם ביה"ס ל classoos דמי רשיון שנתי בית ספרי...".

סעיף 6 דן ב"תשלום עבור ספרי הלימוד" ונקבע כי "הורי התלמידים ישלמו ל-classoos סך של [] ש"ח עבור תלמיד...". כאן נקוב, בהתאם לשכבת הלימוד, הסכום המרבי שניתן לגבות מן ההורים על פי חוזר המנכ"ל הנ"ל, למשל, 280 ש"ח לתלמיד בחטיבת הביניים.

בסעיף 9 להסכם הלקוח מובהר כי "המחירים כוללים מע"מ".

⁷ הציטוטים לדוגמה כאן לקוחים מההסכם עם בית הספר הגמנסיה העברית בהרצליה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מ/מכס – רשות המיסים

ז. על שלוח, מפיץ וסוכן – כללי

32. כאמור, המערערת גורסת כי היא פעלה בשליחות הצדדים האחרים. מוסד השליחות מוסדר, כידוע, בחוק השליחות, תשכ"ה-1965. לפי סעיף 1(א) לחוק השליחות, "שליחות היא יפוי כוחו של שלוח לעשות בשמו או במקומו של שולח פעולה משפטית כלפי צד שלישי". על פי סעיף 3(א) לחוק זה, "השליחות מוקנית בהרשאה, שבכתב או שבעל-פה, מאת השולח לשלוח, או בהודעה עליה מאת השולח לצד השלישי, או על ידי התנהגות השולח כלפי אחד מהם". סעיף 10 לחוק, שעניינו "נכסים ורווחים", קובע:

"(א) כל נכס שבא לידי השלוח עקב השליחות מוחזק בידו כנאמן של השולח; והוא, אף אם לא גילה השלוח לצד השלישי את קיומה של השליחות או את זהותו של השולח.
(ב) השולח זכאי לכל ריווח או טובת הנאה שבאו לשלוח בקשר לנושא השליחות."

33. לעומת זאת, המשיב סבור כי המערערת פעלה כמפיצה, שקונה ומוכרת סחורה (דיגיטלית). למונח "מפיץ" אין הגדרה כללית בחקיקה הישראלית, אולם ניתן ללמוד על מהות המושג מהגדרות אלה שמופיעות בסעיף 1 כללי התחרות הכלכלית (פטור סוג להסכמי הפצה בלעדית)(הוראת שעה), תשס"א-2001:

"'מפיץ' – צד להסכם הפצה הרוכש טובין מספק לשם מכירתם."
"'הסכם הפצה' – חוזה בין מפיץ לבין ספק, להפצת טובין לשם מכירתם."

34. מושג נוסף הוא "סוכן". בכללי התחרות הכלכלית הנ"ל, הסכם סוכנות מוגדר כ"חוזה בין סוכן לבין ספק למכירת הטובין של הספק באמצעות הסוכן תמורת עמלה". בהתאם לחוק חוזה סוכנות (סוכן מסחרי וספק), תשע"ב-2012, "סוכן מסחרי" הוא: "מי שעיסוקו באיתור לקוחות או בפעילות, שמטרתם להביא להתקשרות בחוזה בין לקוח לספק בקשר לרכישת טובין המשווקים על ידי הספק". לפי החוק האמור (סעיף 2 לחוק):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

"חוזה סוכנות הוא חוזה בתמורה בין ספק ובין סוכן מסחרי, שבו הספק מייפה את כוחו של הסוכן המסחרי בהרשאה מתמשכת לאיתור לקוחות חדשים או להתקשרות נוספת עם לקוחות קיימים, לשם רכישת טובין המשווקים על ידי הספק, בלי שמתקיימים בין הצדדים יחסי עובד ומעביד או קשרי שותפות."

35. בת"א 1018-06 וקנין נ' Saint Gobain Glass France ואח', ניתן ביום 3.4.2012, כבוד השופט א' שהם סיכם את הדברים כך (בסעיף 7 לפסק הדין):

"יצרנים או ספקים נוהגים לשווק את מוצריהם בשתי דרכים עיקריות. הראשונה, שיווק באמצעות סוכן ("agent") והשניה באמצעות מפיץ ("distributor")."

למעמדו של סוכן או סוכן מסחרי ("commercial agent") שלושה מאפיינים עיקריים: הוא פועל כשלוח של היצרן או הספק, היינו במסגרת התקשרות עם צד שלישי הוא פועל בשמו של היצרן ולטובתו. השליחות היא לתקופה ממושכת, במסגרתה הסוכן יוצר קשר עם לקוחות, עבור שולחו, וההתקשרות החוזית נעשית בין היצרן ללקוחו. לבסוף, הסוכן נהנה מעצמאות כלפי שולחו. הוא בעל שיקול דעת לקבל החלטות ולנהל את פעולותיו, באופן המבחין אותו מעובד של שולחו, אולם אסור לו לפעול באופן שעצמאותו תפגע בחובותיו כלפי שולחו.... עוד יצוין, כי שכרו של הסוכן מתבטא בקבלת עמלות המשקפות חלק ממחיר העסקה הרלוונטית שנרקמה בין היצרן ללקוח, בתיווכו של הסוכן.

הגדרתו של 'מפיץ' הובאה בע"א 442/85 זוהר נ' מעבדות טרבונל בע"מ ...

המפיץ ("distributor"), לעומת הסוכן, הינו 'סוחר עצמאי בעל עצמאות משפטית, הקונה את המוצרים מהיצרן (או מהספק) על חשבונו הוא ומוכר אותם בשמו הוא. הרווח (או ההפסד) שלו הוא ההפרש בין מחיר הקנייה (שהוא מקבל בהנחה) לבין מחיר המכירה. הוא נושא בסיכון הפיננסי של עסק ההפצה'. עוד הובהר בפסק הדין, כי מפיץ אינו מי שרוכש סחורה מהיצרן, במסגרת עסקאות מקריות ובודדות, אלא הוא גורם הפועל כחלק מרשת השיווק של היצרן. יחסי המפיץ והיצרן מושתתים על אמון הדדי 'המחייבים כל אחד מהם להתחשב במשנהו ולהימנע מלפעול באופן העלול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

לפגוע במי מהם. המפיץ חייב לקדם את ענייניו של היצרן ולתת להם עדיפות על פני העיסקאות האחרות שלו. היצרן חייב להביא בחשבון, כי המפיץ נכנס להוצאות ומשקיע עבודה מתוך ציפייה להפיק מהן רווח במהלך הזמן. לפיכך אל לו לפגוע בציפייה זו..."⁸

36. לטעמי, המערערת פועלת כ-distributor (של מוציאים לאור רבים) – כפי שאכן נאמר בכותרת "הסכמי ההפצה" – ולא כ-agent.

ח. מעמדה של המערערת כרוכשת ומוכרת תוכן

37. לאחר עיון בראיות ושקילת טיעוני הצדדים, הגעתי למסקנה כי המערערת רוכשת ומוכרת זכויות שימוש בתוכן הדיגיטלי על חשבונה ובשמה, וכי היא איננה פועלת בשליחות הספקים או בשליחות הלקוחות. פרט לביטוי "משמשת כצינור" המופיע במבוא להסכמי הספקים, לא מצאתי בכל שאר חומר הראיות תימוכין מספיקים לתזת השליחות, לא במישור המסחרי ולא במישור המשפטי. לדעתי, המערערת לא הצליחה להרים את נטל השכנוע המוטל עליה ולהוכיח כי היא איננה בבחינת רוכשת ומוכרת.

38. יתרה מזו, אין כל בסיס לקבוע כי המערערת פועלת באופן מסחרי אחד במקרה של ספקים שהם עוסקים מורשים, ואילו בקשר למטח, כמלכ"ר, היא פועלת במתכונת מסחרית אחרת. שוני כזה כלל לא הוכח.

⁸ בת"א 2449-06 אהרון מוצרי נ' תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצאת חקלאית בישראל בע"מ ואח', ניתן ביום 28.4.2013, כבוד השופט מ' יפרח הציע רשימה "בלתי ממצה" של סוגיות שעשויות להיות מוסדרות בחוזה הפצה טיפוסי (סעיף 24 לפסק הדין):

"קביעת מעמד המפיץ: בלעדי או לא; קביעת אזור ההפצה; תיאור סוג התוצרת נושא חוזה ההפצה; ציון מחיר המכירה למפיץ או מנגנון לקביעתו; קביעת אופן ההתחשבות: תשלום מיידי עם הרכישה או תשלום דחוי (כגון: שוטף + X ימים); שיעור התגמול לו זכאי המפיץ; הצורך (או העדר הצורך) בהמצאת בטוחות וקביעת טיבן; קביעת תנאי מכירת המוצר על ידי המפיץ לצרכן הסופי או לסיטונאי, לפי המקרה, לרבות המחיר; מדיניות מתן הנחות ללקוחות המפיץ ושיעור השתתפות היצרן בהנחות אלה (אם בכלל); מכסת רכישה תקופתית מינימאלית, אם בכלל; חובת השמירה על סטנדרטים מקצועיים מסוימים כגון אופן אחסנת הסחורה ואופן הובלתה ללקוחות; הפצת סחורה מתחרה – האם מותרת או אסורה; חובת דיווח מצד המפיץ בדבר זהות לקוחותיו והיקף רכישותיהם; משך תוקפו של החוזה ואופן ביטולו על ידי מי מן הצדדים; זכויות המפיץ למקרה של ביטול החוזה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

בהקשר זה יוער כי בתקופת השומה הנדונה, רק כ-15% מכלל עסקאותיה של המערערת, במונחים כספיים, היו בספרי מטח (14.68% בהתאם לנתונים המופיעים בנספח 9 לתצהיר המשיב), ואילו בכל שאר העסקאות, סופקו ספרי לימוד ממוציאים לאור אחרים.

39. המלים "שליחות", "שלוח ו"שולח", על הטיותיהן, כלל אינן מופיעות בהסכמים עם הספקים או עם הלקוחות. כך גם המילים "סוכן" ו"סוכנות" נעדרות לחלוטין. ההרשאה המרכזית בהסכמי הספקים היא להפיץ ולמכור ("קלספר תפיץ ותמכור"). לאורך ההסכמים לא נאמר כי המערערת תמכור בשמו של ספק ספרי הלימוד. בהסכם עם מטח (סעיף 9), בתי הספר נקראים "לקוחותיה" של המערערת.

40. אכן במקרה הנוכחי, בשל נסיבותיו, חסרים שני מאפיינים טיפוסיים של מפיץ עצמאי: סיכוני מלאי ושליטה על קביעת המחיר לצרכן. בשל האופי הדיגיטלי של התוכן החינוכי, אין היבט של החזקת מלאי, על הסיכונים הכרוכים בכך (אובדן; נזק; ירידת ערך; אי-מכירה). במאזני המערערת, אין כלל סעיף מלאי. הרישיונות מונפקים לפי כל ספר מוזמן על ידי בית הספר, ומלבד ההתחייבות כלפי מטח להיקף מכירות מינימלי (ראו סעיף 29 לעיל), על המערערת לא רובץ כל סיכון כלכלי בשל העדר דרישה לספרים של ספק פלוני מצד הלקוחות. ואשר לחופש פעולה בקביעת מחירי הספרים, הרי כמוסבר, לרוב מחירי ספרי הלימוד מפוקחים, כך שלספק ולמערערת יש אינטרס משותף לחייב את הלקוחות במחיר המרבי המותר על פי דין. בנסיבות אלה, אין בהעדר המאפיינים האמורים כדי ללמד על כך שהמערערת איננה מפיצה עצמאית.

41. רישיון השימוש המוגבל שמקבלת המערערת מן הספקים גם איננו מלמד על מעמד כשלוחה או מתווכת גרידא. כאמור, הרישיון הוא "רישיון הפצה", כפי שהיינו מצפים למצוא אם מדובר היה בספרים פיזיים, המודפסים על גבי נייר. על כן, אין בתנאי ההסכם, השולל "הענקת של זכויות יוצרים כלשהן... בתכני המקור", כדי להפתיע. עניינה של המערערת הוא אך לרכוש תוכן ולמכרו (אגב ביצוע ההתאמות והקידודים הטכניים הדרושים, כמותר על פי הרישיון). ייתכן שתכליתה של התיבה "צינור" בהסכמי ההפצה הייתה לחדד כי למערערת לא מוקנות זכויות יוצרים בתוכן הספרים עצמו (ומר שגב לא ידע להסביר אחרת: עמוד 64, שורה 1 ואילך).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

מבחינת היקף הזכויות בתוכן הספרים, להבנתי המערערת איננה שונה מכל רשת של חנויות ספרים פיזיות, שקונה סחורה ממנו"לים ומציעה אותה למכירה לציבור בסניפיה.

42. והנה המונח "מכר" מוגדר בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, לעניין "נכס", ככולל **"הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו..."**. "נכס" מוגדר כ"טובין או מקרקעין", והמושג "טובין" מקיף, בין היתר, **"זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים"**. "עסקה", שמקימה חיוב במס לפי סעיף 2 לחוק, כוללת **"מכירת נכס או מתן שירות..."**.

לדעתי, לצורכי חוק מס ערך מוסף, הענקת רישיונות השימוש בספרים הדיגיטליים במקרה הנוכחי – קודם מידי הספקים לידי המערערת, ובהמשך, מידי המערערת לידי הלקוחות – היא מכר (הקניית רשות לשימוש) של טובין מסוג זכות או נכסים בלתי מוחשיים.

43. מנגד, אינני סבור כי יש לסווג את פעילות המערערת כמתן "שירות", כאשר מונח זה מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"כל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר". לדעתי המערערת איננה נותנת שירות לספק ואף איננה נותנת שירות ללקוחות (בכל הנוגע לאספקת רישיונות השימוש בספרים, בנבדל משירותי הדרכה, ליווי ותמיכה). כמובן, בכל שרשרת אספקה (יצרן – סיטונאי – קמעונאי) פועלה של חולייה אחת "משרתת" את האינטרס הכלכלי של כלל החוליות: הצלחת הקמעונאי אף משרתת את הסיטונאי בעסקיו. אולם לצורכי חוק מע"מ לפחות, המכר כאן הוא העיקר ועל כן אין בפנינו "שירות" כמשמעותו בחוק (למקום אחר בחוק בו קיימת הבחנה ברורה ולעתים חשובה בין מכירת נכס בלתי מוחשי ובין מתן שירות – השוו סעיפים 30(א)(2) ו-30(א)(5) לחוק).

44. עוד יוזכר כי לא מתקיימת כל התקשרות חוזית בין הלקוחות לבין הספקים – אלה ואלה מתקשרים רק עם המערערת, החותמת בשמה, ורק המערערת – לא הספקים – אחראית כלפי הלקוחות לאספקה תקינה של החומר המוזמן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מ/מכס – רשות המיסים

45. יתרה מזו, וכפי שמדגיש המשיב, המוצר המוצע על ידי המערערת ללקוחותיה איננו מורכב מתוכן ספרי הלימוד בלבד, אלא הוא פלטפורמה – מערכת שלמה, המאפשרת הוספה ושיתוף של תכנים נוספים ברמת הכיתה או בית הספר וכן עריכת פעילות חינוכית אינטראקטיבית. קבצי ספרי הלימוד מוטמעים בסביבת למידה זו, פרי פיתוחה של המערערת, ואכן מדי שנה מוציאה המערערת הוצאות מחקר ופיתוח ממשיות (מעיון בדוחות הכספיים נמצא כי הוצאות המו"פ היוו בממוצע כ-33.8% מכלל ההוצאות הכלליות של המערערת – ללא עלות המכירות – בין 2018 ובין 2021).

46. נוסף כי למערערת לא מוענק רישיון הפצה **בלעדי** מצד הספק. אמנם שליחות עשויה להיווצר ללא בלעדיות בידי השלוח, אולם העדר הבלעדיות כאן מצטרף לכל שאר הסימנים לכך שהמערערת פועלת בשמה וכמפיצה עצמאית. מעבר לכך, דומה כי המערערת אף אדישה לגבי מקור הספרים שיבחר כל בית ספר: בית הספר ירכיב, לפי שיקוליו הפדגוגיים והכלכליים, את רשימת הספרים לכל כיתה או שכבה – וזאת במגבלת סכום השתתפות ההורים שנקבע על ידי מנכ"ל משרד החינוך. כאמור, המערערת מציעה ספרים בהוצאתם של **רשימה ארוכה ביותר** של מו"לים (כך שאין בלעדיות גם מהכיוון השני). בכל מקרה, וללא קשר לבחירותיו של בית הספר, המערערת תקבל את הנתח שלה מסכום ההזמנה. וכפי שנוכחנו לדעת, אחוזים אלה אצל ספקים אחרים יכולים להגיע לכדי 20%, 25% או אף 30%. דהיינו, פרט לרף המכירות המינימלי השנתי המופיע בהסכם עם מטח, דומה כי לא היה למערערת תמריץ מיוחד לשווק את ספריו של מטח על פני ספריהם של ספקים רבים אחרים (ויוסף כי עיון בנספח 9 לתצהיר המשיב מגלה כי המערערת עמדה בקלות ברף האמור בשנים 2019 עד 2022, וראו גם עדות מר שגב, עמוד 99, שורה 31, ועמוד 100, שורות 6 – 7).

47. עוד יצוין כי אין התאמה בין תקופות האשראי הקבועות בהסכמי הספקים ובין מועד התשלום הנדרש בהסכמי הלקוחות. על פי הסכמי הלקוחות, **"התשלום עבור ספרי הלימוד יבוצע באתר במעמד הרכישה"** – כלומר באופן מיידי. לעומת זאת, בהסכמי הספקים מצאנו כי הספקים מוציאים למערערת חשבונית כל רבעון, על סמך דו"ח נתוני מכירות רבעוני, ורק אז נדרשת המערערת לשלם לספק, למשל, **"בתנאים של שוטף + 30 ימים מיום קבלת החשבונית"** (סעיף 11 להסכם כנרת זמורה דביר הנ"ל). במקרה של מטח, אשראי הספקים הוא **"בתנאים של שוטף + 45 ימים"** (סעיף 15 שם). דהיינו, נראה כי קצב הגבייה מן הלקוחות איננו מסונכרן עם קצב התשלומים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

לספקים – עוד היבט שמחליש את טענת השליחות (בהקשר זה, ראו ביאור 27(ח) לדוחות הכספיים המאוחדים לסוף שנת 2019, שם מתוארת קבלת מסגרת אשראי מבנק מסחרי גדול "בין היתר כדי לגשר על פערי תזרים אשראי ספקים לאשראי לקוחות" – מינוח שאף הוא איננו מעיד על שליחות או תיווך גרידא).

48. אמנם ניתן לסבור כי במצב בו רווחי מפיץ מוגבלים לשיעור קבוע מהפדיון הקמעוני ואין המפיץ חופשי לנסות ולהשיא את רווחיו לאחר תשלום מחיר סיטוני לספק – מדובר יותר בסוכן מסחרי מאשר מפיץ עצמאי (בייחוד כאשר לא קיימים סיכונים מלאים). אולם לגבי המקרה הנוכחי כבר צוין כי המחיר ללקוח מופקח ומוגבל, כך שמרחב תמרון מסחרי רב ממילא איננו קיים. וכאמור, אחוז הפדיון המגיע למערערת (עד 30% לפי ההסכמים שהוצגו, ואף 40% מול מטח בשל ספרים בתקן מתקדם) מהווה נתח משמעותי מכלל הפדיון (כאשר השונויות באחוזים האמורים מהסכם להסכם מעידה כשלעצמה על עצמאות המערערת בניהול משא ומתן מול הספקים השונים בדבר תנאי הסכמי ההפצה – וראו עדות שגב, עמוד 100, שורות 31 – 32).

ובכן, לא כל הסדר הפצה יהיה כרוך בסיכונים מסחריים ממשיים ומופר היטב בתחום המסים מושג ה-limited risk distributor (וראו למשל, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). מפיץ מסוג זה הוא עדיין מפיץ, והעדר סיכון מהותי איננו הופך אותו, מניה וביה, לשלוח או סוכן. אמנם מידת הסיכון עשויה להתבטא ב"מחירי ההעברה" אשר ייקבעו בין המפיץ ובין הספק, אולם היא לא תביא בהכרח לסיווג מחדש של המפיץ.

ט. הדוחות הכספיים של המערערת

49. עיון בדוחות הכספיים של המערערת מראה בבירור כי היא עצמה תפסה את פעילותה כעסק של רכש ומכר, ולא של מתן שירותי תיווך.

כבר הבאנו לעיל את התיאור הכללי של פעילות המערערת, כפי שהוא מופיע בדוחות הכספיים (ראו סעיף 7 לעיל).

50. מדי שנה בדוח הרווח והפסד, מכירות המערערת ללקוחות, בסכומן המלא, נרשמו בשורת ה"הכנסות" העליונה (משנת 2020, המילה "הכנסות" הוחלפה במילה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

"מכירות". "עלות ההכנסות" ייצגה את הסכומים ששולמו לספקים עבור התוכן (ספרי הלימוד). מדי שנה, בביאור 11 או 12, עלות ההכנסות פורטו כ"קניות" (עד שנת 2017) או כ"קניות ספרי לימוד דיגיטליים". לא הופיע בדוח הרווח והפסד המונח "עמלה" או מושג דומה.

דהיינו, קורא הדוחות הכספיים מצא בשורת ההכנסות סכום המשקף את מלוא המכירות ללקוחות, ולא סך "עמלה" נטו כלשהו.

51. יתר על כן, הצגה חשבונאית זו לוותה בהסבר מקצועי מפורט: בביאור 2 ("עיקרי המדיניות החשבונאית"), תחת הנושא "הכרה בהכנסה", הופיע הפירוט הבא:

"הכנסות ממכירת סחורות"

הכנסות מחוזים עם לקוחות מוכרות ברווח או הפסד כאשר השליטה בנכס או בשירות מועברת ללקוח. מחיר העסקה הוא סכום התמורה שצפוי להתקבל בהתאם לתנאי החוזה, בניכוי הסכומים שנגבו לטובת צדדים שלישיים (כגון מסים).

בקביעת סכום ההכנסה מחוזים עם לקוחות, החברה בוחנת האם היא פועלת כספק עיקרי או כסוכן בחוזה. החברה היא ספק עיקרי שכן היא שולטת במוצר או בשירות אשר הובטחו טרם מכירתם ללקוח. החברה שולטת במוצר או בשירות טרם מכירתו ללקוח בשל ביצוע שינויים והתאמות משמעותיים על יד החברה במוצר אשר התקבל מהספק (ספקי התוכן) וטרם מכירתו ללקוח הסופי. שינויים והתאמות אלו אשר מבוצעים על ידי החברה כוללים, בין היתר, הפיכת התוכן שהתקבל לספר דיגיטלי אינטראקטיבי, הוספת תוכן עניינים אינטראקטיבי, הוספת פיצ'רים לקבצי ווידאו ואודיו כמו גם פיצ'רים נוספים, הנגשתו לכבדי ראייה ועוד. כמו כן, לחברה מעורבות בקביעת מחירי העסקאות במסגרת המשאים ומתנים ואופי ההתקשרויות עם הלקוחות וכן החברה הינה המחויבות העיקרית בהתקשרויות מול לקוחותיה. בהתאם, מאחר והחברה הינה ספק עיקרי, החברה מכירה בהכנסות בסכום ברוטו של התמורה. החברה מכירה בהכנסה ממכירת ספרים דיגיטליים באמצעות הפלטפורמה במועד ביצוע הרכישה על ידי הלקוח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

ניכר כי אין בפנינו ביאור "גנרי" אלא הסבר המושתת על נסיבותיה המסוימות של המערכת.

להבנתי תוכן הביאור עומד בסתירה מוחלטת למה שנטען על ידי המערכת בהליך דנן. ויודגש: התפיסה החשבונאית המפורטת שם איננה טכנית אלא כלכלית ומהותית.

52. אם לא די בכך, בביאור 3 ("עיקרי השיקולים, האומדנים וההנחות בעריכת הדוחות הכספיים") נכתב:

"הכרה בהכנסות ממתן רישיונות שימוש ומכירת ספרים דיגיטליים על בסיס

ברוטו או על בסיס נטו

החברה בוחנת האם מהות ההבטחה בהספקת השירותים ללקוח היא מחויבות לספק את השירותים המוגדרים בעצמה ובהתאם היא מהווה ספק עיקרי, או שהקבוצה מהווה סוכן אשר מחויבותו הינה לארגן שצד אחר יספק שירותים אלה. הקבוצה קבעה כי הינה שולטת במוצר או בשירות טרם מכירתו ללקוח והינה האחראית העיקרית לקיום ההבטחה לספק את השירות לפי מפרט הלקוח, ויש לה שיקול דעת בקביעת המחיר ללקוח.

החברה שולטת במוצר או בשירות טרם מכירתו ללקוח בשל ביצוע שינויים והתאמות משמעותיים על ידי החברה במוצר אשר התקבל מהספק (ספקי התוכן) וטרם מכירתו ללקוח הסופי. שינויים והתאמות אלו אשר מבוצעים על ידי החברה, כוללים, בין היתר, הפיכת התוכן שהתקבל לספר דיגיטלי אינטראקטיבי, הוספת תוכן עניינים אינטראקטיבי, הוספת פיצ'רים לקבצי וידאו ואודיו כמו גם פיצ'רים נוספים, הנגשתו לכבדי ראיה ועוד.

לפיכך, הכנסות ממתן רישיונות שימוש ומכירת ספרים דיגיטליים מוכרות על בסיס ברוטו."

מילים כדורבנות. ברי כי אילו כל ספקיה של המערכת היו עוסקים מורשים והיא יכלה לנכות מס תשומות בגין רכישותיה **מכולם**, היא לא הייתה מנסה להצדיק סטייה מן הטיפול החשבונאי הנאות אך ורק לצורכי מע"מ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

53. רק לאחר תחילת הביקורת השומתית מצד המשיב, פעלה המערערת להציג תמונה שונה בדוח הרווח והפסד (מבלי לשנות את תוכן הביאורים המצוטט בסעיפים 51 ו-52 לעיל). לראשונה בדוחות הכספיים לתום שנת 2021, אשר נחתמו ביום 22.8.2022 (לאחר שכבר התגלעה מחלוקת המס מושא ערעור זה), הופיעה **שורה חדשה**, מתחת לשורת המכירות (שעדיין שיקפה את מלוא הסכומים שנתקבלו מן הלקוחות): **"גביה שבוצעה עבור מרכז טכנולוגי חינוכי"**. שורה זו מורכבת מהפדיון שהתקבל בגין מכירת ספרי מטח, בקיזוז החלק שנותר בידיה של המערערת על פי הסכם ההפצה עם מטח. סכום ה"גביה שבוצעה" האמור **הופחת** מן המכירות והביא לשורה חדשה נוספת: **"מכירות, נטו"**. בהמשך הופיעה כרגיל שורת "עלות המכירות", שייצגה עתה את הסכומים ששולמו לספקים, **חוץ ממטח**, עבור ספרים דיגיטליים. באותה הזדמנות תוקנו מספרי ההשוואה בשורות אלה לשנת 2020.

54. אינני חושב כי ניסיון מאוחר זה להתאים את ההצגה החשבונאית יכולה להועיל למערערת. דומה כי מתכונת הפעילות המסחרית מול מטח היא **זהה** לזו שנוהגת מול שאר ספקים. על כן, אם נכון לומר במקרה של מטח כי מדובר ב"גביה שבוצעה עבור" ספק ולא בהכנסות המערערת עצמה, אזי נכון לומר זאת לגבי **כלל** הספקים (כאשר ההבדל בינם ובין מטח הוא רק בנושא הסיווג לצורכי מע"מ, היבט בלתי רלבנטי לאופן הצגת הכנסות המערערת בדוח הרווח והפסד).

י. שלוח על פי סעיף 17 לחוק מס ערך מוסף

55. כידוע, סעיף 17 לחוק מע"מ דן בנושא **"שלוח וסוכן"**. סעיף 17(א) מורה:

"עוסק המוכר נכס או נותן שירות לקונה באמצעות שלוח, הפועל בשמו של העוסק, רואים את העוסק כמוכר או כנותן השירות לקונה, ואת השלוח כנותן שירות לעוסק, אם עובדת השליחות ושמו של העוסק כשולח צוינו על המסמכים שמוציא השלוח לקונה; לא צויין כך, יראו את הנכס כנמכר או את השירות כניתן פעמיים: פעם מאת העוסק לשלוח ופעם מאת השלוח לקונה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

הוראה זו חלה כאשר מכר או מתן שירות מתבצע בדרך שליחות. הרישא מתייחסת למצב של שליחות גלויה; הסיפא למצב של שליחות נסתרת (ראו סעיף 7 לחוק השליחות).

כאמור, המערערת גורסת כי פעילותה היא שליחות (עמדה שאינני יכול לקבל, מן הנימוקים מפורטים לעיל). אולם, אף **בהינתן** קיומה של שליחות, לכאורה תחול הסיפא של סעיף 17(א) כי הרי לא הוצג בפני הלקוחות שהמערערת פועלת כשלוחתם של הספקים (או של מטח בפרט). ובהתאם לסיפא, ממילא **"יראו את נכס כנמכר... פעמיים: פעם מאת העוסק [הספק] לשלוח [המערערת] ופעם מאת השלוח [המערערת] לקונה [הלקוח]"**. אין בתוצאה זו כדי לסייע למערערת במחלוקת מושא ערעור זה.

56. במענה לקושי זה, טוענת המערערת כדלקמן, עם דגש על המילה "עוסק" בה נפתח סעיף 17(א):

"מטח אינה עוסק! הוראת סעיף 17(א) אינה חלה על מלכ"ר המוכר נכס באמצעות שליח. לכן, בכל הנוגע למטח, אין שום 'פיקציה' שלפיה יש לראות את הנכס כנמכר פעמיים! ולכן – אם יש שליחות (בין אם צוינה על גבי המסמכים שיצאו לקונה ובין אם לאו) יש כאן שירות."
(סעיף 40 לסיכומי המערערת)

מנגד, מדגיש המשיב את האמור בהמשכו של סעיף 17:

"המערערת התעלמה כליל מהוראת סעיף 17(ב) בחוק מע"מ, הקובע כי 'עוסק המוכר בשם עצמו נכס של פלוני, שנתקשר עמו לשם כך, רואים את העוסק כמוכר הנכס לקונה ואת פלוני כמוכר הנכס לעוסק'. סעיף 17(ב) לחוק מהווה סעיף משלים לסעיף 17(א) והוא נועד לכסות את שאר המצבים בהם עוסק מוכר נכס שקיבלו מאחר שאינו עוסק, ובכלל זה מלכ"ר, במסגרת קיומה של שליחות נסתרת בין העוסק המוכר לבין אותו אחר שאינו עוסק. נמצא איפוא כי בניגוד לתזה שמעלה המערערת, על פי סעיף 17(ב) לחוק, העוסק המוכר נכס השייך למלכ"ר בשמו של אותו עוסק, קרי במסגרת 'שליחות נסתרת', חייב לדווח על מכירת הנכס כעסקה שהוא – העוסק עצמו – ביצע, והעוסק חייב במס בגינה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

(מתוך סעיף 44 לסיכומי המשיב)

והנה "פלוני", שנכסו נמכר, יכול להיות גורם מכל סוג, לרבות מלכ"ר, ולא דווקא עוסק.

המערערת מצדה דבקה בעמדה שהיא פועלת כשלוחה שמוכרת "בשם" שולח, בין אם השליחות גלויה או נסתרת, ומכיוון שכך היא אף סבורה שאין תחולה לסעיף 17(ב) לגביה:

"... המערערת היא צינור של הוצאות הספרים להנגשת התכנים לתלמידים, ולכן – יש כאן מכירה כשלוח. לכן - אם השולח (הוצאת הספרים) הוא עוסק - תחול הוראת סעיף 17(א).

לכן – אם כשמדובר בעוסק, יש תחולה להוראות סעיף 17(א) גם בחלופה השנייה (כשאין הדבר מצוין במסמכים), אזי במערכת יחסים זהה, אין תחולה להוראות סעיף 17(ב), גם אם השולח אינו עוסק."
(מתוך סעיפים 64-65 לסיכומי המערערת)

57. לכאורה צודקת המערערת שסעיף 17(א) וסעיף 17(ב) מוציאים זה את זה מבחינת היקף תחולתם (אם מייחסים למילה "בשם" מובן של "מטעם" או "בשליחות", ולא מובן של "בהזכרת שמו של" – ראו המילון העברי המרוכז של אבן-שושן).

אולם אינני צריך להכריע בנקודה זו מן הסיבה שכלל אינני מקבל את מצג השליחות. לדעתי ספרי הלימוד אינם "נכס של פלוני [הספק]" אלא נכס של המערערת, שהיא רכשה מן הספק ותמכור ללקוח; מכיוון שכך, החלתו של סעיף 17(ב) היא מיותרת (ובלתי מתאימה) בנסיבות המקרה.

על פי תפיסתי, הוראות סעיף 17, על שני חלקיו, אינן רלבנטיות למקרה הנוכחי.

58. בנוסף, בהשגה שהוגשה על ידי המערערת בחודש אוגוסט 2022, הועלה עניינה של תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976. בקצרה תקנה זו עוסקת במחירה של עסקה, ובפרט בנושא "הוצאות לטובת צד שלישי". תקנה 6(א) קובעת: **"סכום**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

ששילם עוסק כהוצאה בשביל לקוח, והוצאה חשבונית או מסמך אחר שאישר המנהל לענין זה לשמו של אותו לקוח, לא יהיה חלק מהמחיר". תקנה זו הותקנה מכוח סעיף 13(3) לחוק, המסמיך את שר האוצר לקבוע כללים לענין "הנסיבות והתנאים שבהם יראו סכום הניתן כפקדון או כערובה, כחלק ממחיר העסקה שבה ניתנו".

המערערת ניסתה לטעון שם, כחלק מתזת השליחות והצינור, כי הכספים שמתקבלים בידיה מהלקוחות מופקדים אצלה לשם הוצאת הוצאה בשבילם – קרי, השגת ספרי לימוד דיגיטליים מספקים שונים.

59. מעבר לכך שכל התנאים הנדרשים לתחולתה של תקנה 6 לא התקיימו כלל (ראו תקנה 6(א) ו-(ב)1 ו-(2)), אזי תקנה 6 עצמה איננה מתאימה לנסיבות הנדונות. הלקוחות מזמינים ספרים מן המערערת, באמצעות הפלטפורמה שהיא פיתחה והיא מפעילה ומתוך קטלוג ספרים מקיף ביותר שהמערערת הרכיבה. הלקוחות משתמשים במערכת של המערערת לאורך שנת הלימודים, כמתואר לעיל.

אין בפנינו "שליחות" לפיה פלוני מפקיד בידיו של אלמוני שטר כסף ושולח את אלמוני לחנות הספרים על מנת לקנות עבורו ספר מסוים.

בשולי נושא זה יוער כי ככל שטענת השליחות עבור הלקוחות מכוונת אך ורק לרכישותיהם של ספרי מטח, נמצא כי לא הונהגה אצל המערערת כל הפרדת כספים, בין אלה שנגבו מהלקוחות על חשבון ספרי מטח ובין אלה שנגבו על חשבון ספרי הלימוד של ספקים אחרים (ראו סעיפים 53 עד 56 לסיכומי המשיב).

נוסיף כי נושא תקנה 6 לא הוזכר בסיכומי המערערת.

יא. הערה בענין הוראות נוספות בחוק מס ערך מוסף

60. סוג נוסף של עסקה בו עוסק רוכש סחורה ומוכר אותה מבלי לעמוד כלל בסיכון מלאי הוא משגור, ונושא זה מוסדר במפורש בסעיף 23 לחוק. שם, העדר הסיכון וצמידות הרכישה למכירה מבחינת המועד, אינם גורעים מכך שהסחורה נרכשת על ידי העוסק שעומד בתווך. נוסח הסעיף מלמד כי הסחורה איננה נמכרת ללקוח הסופי על ידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

מוסר הסחורה המקורי ("יחול החיוב במס על המכר מפלוני לאלמוני, בשעה שבה מכר אלמוני את הנכס").

61. והנה, מעבר למקרה המסוים של משגור, סעיף 133 לחוק מורה כדלקמן:

"עוסק שמסר במהלך עסקו נכס של עסקו לאחר, למעט מסירה לשם מכירה במשגור, יראוהו כאילו מכר אותו אם לא הוכח היפוכו של דבר; לענין זה, מסירה-כמשמעותה בסעיף 8 לחוק המכר, תשכ"ח-1968."

אמנם סעיף זה חל על "עוסק" שמסר נכס וכו', ולא כל ספקיה של המערערת הם עוסקים (מטח היא מלכ"ר). אך ניתן ללמוד בהיקש גם מהוראה זו שהנחת היסוד אמורה להיות כי העמדת קבצי ספרי הלימוד לרשותה של המערערת על ידי מטח היא משום "מכר" והתוכן נעשה קניינה של המערערת.

יב. הטיעונים העקרוניים בפי המערערת

62. כאמור, המערערת מגדירה את מצבה בכל הקשור למטח כ"תקלת מס", ולדעתה עקרונות יסוד בתחום המסים מחייבים צמצום החיוב במס עסקאות ל"עמלה" בלבד.

63. אינני מוצא עיגון בדין למשאלה זו.

ראשית, יובהר כי אין מקום לדון, במסגרת ערעור זה, בנכונות סיווגו של מטח כמלכ"ר. מטח איננו צד להתדיינות זו ומעמדו כמלכ"ר לצורכי מע"מ הוא נתון.

שנית, המערערת בחרה לרכוש ספרים דיגיטליים ממטח מתוך ידיעה כי מטח הוא מלכ"ר וינפיק למערערת חשבונית (ללא מע"מ) בלבד. ייתכן שהיו יתרונות מסחריים לעשיית עסקים עם מטח. וייתכן כי למערערת לא היה די כוח מיקוח מול מטח על מנת להביא להורדת המחירים שמטח דרש ממנה – אולם היבט מסחרי זה איננו אמור להשפיע על אופן המיסוי של העסקאות. מנגד, המערערת ידעה כי לפי צו פיקוח המחירים (סעיף 2(א)) המחיר המרבי לכל ספר הנקוב שם "אינו כולל מע"מ" – וכי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

ניתן במסגרת תמחור הספרים להוסיף רכיב מע"מ למחירים הנגבים מן הלקוחות. כך היא עשתה – גם בקשר לספרי מטח (עמוד 90, שורה 18).

64. אכן קיומו של מלכ"ר כחוליה בשרשרת אספקה מסחרית עלולה להביא לשיבוש המודל הקלאסי של מיסוי הערך המוסף – אולם המערערת קיבלה החלטה מודעת להתקשר עם מטח חרף מעמדו כמלכ"ר.

נראה כי הדבר איננו שונה במובן זה ממקרה בו ניצב בשרשרת אספקה עוסק פטור – שגם הוא איננו רשאי לנכות מס תשומות ואיננו רשאי להוציא חשבונית מס (לדוגמה: בעל מאפייה קטנה הוא עוסק פטור. הוא רוכש חומרי גלם מידי עוסקים מורשים, מייצר דברי מאפה ומוכר אותם לבית קפה, שהוא עוסק מורשה. בדוגמה זו בית הקפה נמצא באותו מצב כמו המערערת דן – הוא מוסיף מע"מ למחיר מכירותיו לקהל הצרכנים, אך אין בידיו חשבוניות מס מן המאפייה לצורך ניכוי מס תשומות). בהקשר זה השוו ת"צ 43306-02-11 ספיר ואח' נ' י.ד. רכב ותחבורה בע"מ ואח' ניתן ביום 11.12.2013, בו נדונה סוגיית הוספת מע"מ למחיר השכרת רכב גם בשל רכיב ביטוח החובה וביטוח צד ג'. מידי שוכרי הרכב נגבה מע"מ על רכיבים אלה למרות שחברות השכרת הרכב לא נשאו בנטל מע"מ בגין הפוליסות, שכן **חברות הביטוח** שהנפיקו אותן היו מלכ"רים לצורך החוק. בקשה לאישור תובענה ייצוגית שהוגשה בשם שוכרי הרכב נדחתה על ידי כבוד השופט גרוסקופף.

65. החוק אמנם מספק פתרונות נקודתיים למקרים מסוימים בהם מודל מיסוי הערך המוסף עלול להיות משובש. דוגמאות לכך הן סעיף 5 לחוק (יחד עם תקנה 2 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976) בנושא נכסים משומשים, וכן סעיף 9 יחד עם סעיף 19 לחוק בנושא ניירות ערך. המקרה הנוכחי איננו זוכה להסדר חקיקתי כאמור ולדעתי אין בכוחו של בית המשפט להושיט מזרז בדרך "חקיקה שיפוטית".

66. על מנת לפתור בעיית מיסוי הנוגעת לספק אחד, המערערת הציגה את פעילותה העסקית הכוללת באופן שוודאי איננו עולה בקנה אחד עם האמור במפורש ובהרחבה בדוחותיה הכספיים, ולדעתי אף איננו מתיישב עם תוכן ההסכמים השונים שהיא חתמה עם ספקים ולקוחות, או עם המציאות המסחרית כפי שהיא מצטיירת מן הראיות. אין בפנינו שליחות או צינור גרידא, אלא פלטפורמה עצמאית, שפותחה בעמל רב על ידי המערערת עצמה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

67. למותר לציין כי אם טיעוני המערערת לגבי אופי עסקיה היו נכונים, אזי ייצא (כפי שמדגיש המשיב) כי היא הוציאה ללקוחותיה חשבוניות מס שאינן משקפות בצורה נכונה ותקינה את העסקאות שנערכו על ידיה (כי הרי לטענתה היקף עסקאותיה מתבטא ב"עמלה" בלבד), ומנגד היא ניכתה מס תשומות על סמך חשבוניות מס שאינן משקפות בצורה נכונה את קשריה המסחריים עם הספקים (כי הרי לטענתה היא לא רכשה מהם דבר).

68. בחוק מע"מ מוסדרים פטורים ממס ספורים (ראו סעיפים 31 עד 35 לחוק וכן תקנות 9 עד 11א' לתקנות). אין מקום למחלוקת כי מכירת ספרי מטח על ידי המערערת ללקוחותיה איננה נכנסת לאף לא אחד מן הפטורים האמורים. המערערת לא הייתה רשאית, על דעת עצמה, להחליט כי עסקאות אלה "פטורות" ממס ולדווח עליהן בהתאם לכך.

69. אמנם יש לשאוף להטלת "מס אמת", במובן זה שהמס יושת – בכפוף להוראות החוק – בהתחשב בתכליות החוק ובשים לב למהות הכלכלית של פעולות הנישום. אולם כאמור, מס אמת הוא עדיין מס על פי חוק, ובמקרה זה לא מצאתי עיגון או הצדקה לאופן המיסוי שאומץ על ידי המערערת.

70. אוסיף כי לנוכח "תקלת המס" הנטענת, בתום שלב ההוכחות מצאתי לנכון להציע לצדדים מתווה פשרה מסוים. אולם בחלוף פרק זמן קצר, הודע לבית המשפט כי "לא עלה בידי הצדדים להגיע לפשרה בתיק זה".

יג. עוללות

71. המערערת העלתה מספר טיעונים נוספים שאתייחס אליהם כאן בקיצור נמרץ:

(א) בקשר לבג"צ 187/89 מעלות הוצאת ספרים בע"מ ואח' נ' אגף המכס והבלו ואח' (6.6.1989): אכן בפסק דין זה נדחתה עתירה נגד פטור ממע"מ שניתן על ידי שלטונות המס לגבי מכירת ספרי לימוד המסופקים על ידי מטח. אולם הפסיקה שם הייתה מבוססת על ממצא עובדתי לפיו החברה המסחרית שעמדה בקשר עם הלקוחות (גסטליט) "איננה עוסקת במכירת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23-10-55957 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מ/מכס – רשות המיסים

הספרים אלא רק בהפצתם תמורת דמי עמלה, בשמה ובשליחותה של [מטח]. לשון אחר: [גסטליט] איננה רוכשת את הספרים מ [מטח] לצורך מסחר בהם, אלא רק מספקת לה שירותים של הפצה למזמינים וגביית כספים, ובתור שכזאת איננה 'עוסק' כמשמעו בחוק... [גסטליט] איננה מוכרת ספרים של [מטח] אלא רק מפיצה אותם בשליחתם, משל הינה זרועה הארוכה".

נראה כי הבנה זו נגזרה מן העובדות והנסיבות של אותו מקרה (שאירע כשלושים שנה לפני המקרה הנוכחי), כאשר אין בפסק הדין הקצר האמור פירוט רב לגבי אותן נסיבות. המקרה הנוכחי נבחן על ידי לפי עובדותיו, כמפורט לעיל, והגעתי למסקנות אליהן הגעתי. להבנתי האמור בבג"צ מעלות איננו מחייב אותי להגיע למסקנה אחרת, אם לדעתי הקביעות שם אינן תואמות את נסיבות המקרה הנדון בפניי.

(ב) בקשר להחלטת מיסוי (מס ערך מוסף) 3956/16: נושא החלטת המיסוי זו הוא "מחיר העסקה ברכישת שירותים באמצעות יישומון". בבסיס החלטת המיסוי עומדת הקביעה כי החברה שנדונה שם "למעשה... מהווה גורם מתווך בין המשתמשים לבין הספקים", וכי חברה זו מקבלת "עמלות... כתמורה עבור שירותי התיווך והפרסום שהעניקה לספקים...". שוב, תיאור זה איננו תואם את הממצאים והמסקנות שנקבעו על ידי במקרה הנוכחי, כך שאין בהחלטת המיסוי כדי לסייע למערערת.

(ג) בקשר להסדר שנעשה בעניין התאחדות סוכני הנסיעות (סעיפים 90 עד 99 לסיכומי המערערת): שוב – נבחנה ונותחה שם מסכת עובדתית מורכבת וספציפית אשר על בסיסה הושג הסדר בין רשויות המס וההתאחדות. המשיב הגיע למסקנה שונה לגבי פעילות המערערת דן ולדעתי המשיב לא טעה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מע"מ/מ/מכס – רשות המיסים

י.ד. סיכום

72. מן הנימוקים שפורטו לעיל, הערעור נדחה.

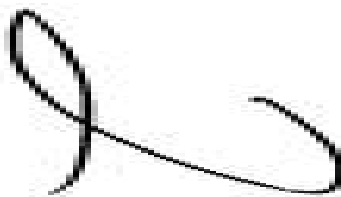
73. המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 40,000 ש"ח, תוך 30 ימים ממועד מתן פסק הדין.

74. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, כ"ח אדר תשפ"ו, 17 מרץ 2026, בהעדר הצדדים.



ה' קירש, שופט



ה' קירש, שופט