



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

עוזר לחקלאי בע"מ

המערערת

ע"י ב"כ עו"ד מוטי לזר

נגד

מע"מ רחובות

המשיב

באמצעות פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)  
עו"ד מורן סילס

### פסק דין

ענייניו של ערעור זה בהחלטת המשיב להטיל מס על תקבולים שקיבלה המערערת מתאגידים זרים, אשר לטענת המערערת חל עליהם מס בשיעור אפס, בהתאם להוראת סעיף 30 (א) (5) לחוק מס ערך מוסף (להלן: **החוק**). הערעור דנן עוסק בשומת עסקאות שהוצאה לחברת עוזר לחקלאי בע"מ (להלן: **המערערת**) לתקופה שבין 7/2006 ועד 12/20010, בסך של 765,123 ₪ (קרן), וזאת בגין תקבולים שהתקבלו מחברת כח אדם מחו"ל ודווחו למע"מ בשיעור אפס. לשיטת המשיב, עסקאות אלה חייבות במס ערך מוסף, והמערערת אינה זכאית להטבת המס שבסעיף 30(א)(5) לחוק.

### להלן העובדות הרלוונטיות

1. המערערת עוסקת בהבאת עובדים זרים מתאילנד לישראל. הבאת העובדים והשמתם נעשית על ידה באמצעות התקשרות עם מספר חברות תאילנדיות (להלן: **החברות התאילנדיות**), ובהתאם לדרישות המוכתבות לה ע"י חקלאים ישראליים, בעלי ההיתרים הדרושים לצורך העסקת העובדים הזרים בארץ.
2. שומת העסקאות שהוצאה למערערת לתקופה שבין 7/2006 ועד 12/20010 נקבעה בסך של 765,123 ש"ח (קרן). זאת בגין תקבולים שהתקבלו מחברת כוח אדם מחו"ל ודווח למע"מ בשיעור אפס. לשיטת המשיב, העסקאות שביצעה המערערת חייבות במס ערך מוסף בשיעור מלא, לפי החרג הקבוע בסעיף 30 (א) (5) לחוק. המערערת הגישה השגה למשיב על שומה זו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

3. ביום 24.10.11 התקיים אצל המשיב דיון בהשגה. המערערת טענה בהשגה כי החקלאי הישראלי המעסיק את העובד הזר בישראל אינו צד להסכם בין החברה ובין התאגיד הזר ולפיכך אין לו כל קשר לשירות הניתן לתושבי החוץ. המשיב דחה טענות המערערת בנימוק, כי נוסח החוק מדבר בעד עצמו, שכן מדובר במתן שירות לתאגידי חוץ בנוסף ל"תושב ישראל בישראל". ביום 8.12.11 דחה המשיב את ההשגה שהגישה המערערת. מכאן הערעור.

### טענות המערערת

4. לטענת המערערת, המשיב קיבל את החלטתו על בסיס עובדות שגויות ומידע חסר, בניגוד לכללים החלים על קבלת החלטת מנהלית. כן נטען על ידי המערערת, כי למרות שהחקלאים הישראליים הם צד נוגע בדבר, עמדת החקלאים הישראליים לא נלקחה בחשבון על ידי המשיב, אף על פי שלפי טענת המשיב הם הנהנים מההסכם בין המערערת והתאגיד הזר. לפיכך, אין מנוס מקביעה כי נפל פגם מהותי בהחלטת המשיב.

5. המערערת ממשיכה וטוענת, כי פגם נוסף בהחלטת המשיב התגלה במהלך חקירתו הנגדית. בתצהיר המשיב נאמר במפורש כי ההסכם בין המערערת והחקלאי הישראלי (נספח 2 א' לתצהירו, להלן: "נספח 2 א'") עמד לנגד עיניו של המשיב, טרם ההחלטה בהשגה. במהלך חקירתו הנגדית של המשיב התברר כי בניגוד לאמור בתצהירו, נספח 2 א' לא עמד לנגד עיניו טרם קבלת ההחלטה לדחות את ההשגה, ולמעשה נספח 2 א' הגיע לידי ראשונה כשעיין בנספח לתצהיר המערערת.

6. פגם נוסף שנפל בשיקול דעת המשיב, נעוץ בעובדה, כי ביסס את החלטתו על הסכם בין המערערת ובין תאגיד זר שאינו קשור כלל לפעילות בישראל ובוודאי שלא לחקלאים בישראל. בסעיף 7 לתצהירו מציין המשיב, כי טרם קבלת ההחלטה עמד לנגד עיניו הסכם בין המערערת ובין חברת יורוסטון דיולופר (סומן נספח ג' לתצהיר המשיב). עיון בהסכם זה מגלה כי המערערת אמורה לפעול לאתר לקוחות פוטנציאליים עבור חברת יורוסטון ברומניה תמורת עמלה כנקוב בהסכם. לפיכך אין בסיס לטענה, כי תושב ישראל נהנה מהסכם זה.

7. פגם מהותי נוסף העומד בבסיס החלטת המשיב, לטענת המערערת, נעוץ בעובדה כי המשיב קיבל החלטה מנהלית לדחות את ההשגה. זאת, למרות שטען בחקירתו הנגדית כי אין הוא מודע כלל להוראת סעיף 69 ג' לחוק שירות התעסוקה, לפיה אסור לגבות תשלום כלשהו מהתאגיד הזר מעבר ל"תשלום המותר" כהגדרתו בסעיף



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

- 69 ב' ו-ה' לחוק שרות התעסוקה. הכרה והתמודדות עם הוראת חוק זו הנוגעת לגובה התשלום שבמרכז ערעור זה חיונית ומרכזית לצורך קבלת החלטה בעניין הנדון.
8. טרם קבלת ההחלטה, היה על המשיב להתמודד עם השאלה, האם "התשלום המותר" כולל מע"מ או שמא ניתן להוסיף מע"מ ל"תשלום המותר". לא ברור מה על המערערת לעשות במצב דברים זה. אם תגלגל המערערת את המס על הלקוח-התאגיד הזר יהיה בכך משום עבירה על הוראות חוק שירות תעסוקה, ואם תספוג המערערת בעצמה את המס כפי שדורש המשיב, הרי שבכך המשיב מקטין בפועל את ה"תשלום המותר" הקבוע בחוק. חוסר התייחסות המשיב לבעייתיות הנובעת מהסתירה בין החלטתו ובין חוק שירות תעסוקה שומטת את הבסיס תחת החלטתו המנהלית של המשיב.
9. זאת ועוד, ב"כ המשיב טענה בשלב החקירה הנגדית, שלא בצדק, כי שאלת הסתירה בין חוק שירות תעסוקה ובין החלטת המשיב מהווה הרחבת חזית ולאחר מכן אף טענה לחוסר רלבנטיות. עיון בהשגה ובכתב הערעור מעלה, כי לטענת ב"כ המשיב בדבר הרחבת חזית אין כל אחיזה. הן בהשגה והן בכתב הערעור טענה המערערת, כי קיימת סתירה בין חוק שירות תעסוקה ובין החלטת המשיב. לפיכך לא היה מקום להתנגדות ב"כ המשיב לקו החקירה בנושא זה.
10. לא זו אף זו, עצם העובדה כי המחוקק החליט לפקח בחוק שירות תעסוקה על התשלום שמשלם העובד הזר למערערת באמצעות התאגיד הזר, בין באופן אישי ובין באמצעות תאגיד זר, מתוך מטרה ראויה להגן על העובד הזר, מלמדת כי השרות ניתן לתאגיד הזר ו/או לעובד הזר ולא לחקלאי הישראלי. בבסיס ההגנה על התאגיד הזר או העובד הזר עומדת הכרתו של המחוקק בכך שהשרות ניתן לתאגיד הזר עבור העובד הזר, והם אלה המשלמים למערערת עבור השרות ולא החקלאי הישראלי אשר אין מחלוקת כי אין הוא זקוק להגנת המחוקק.
11. הוכח בפני בית המשפט, כי החקלאי הישראלי המעסיק את העובד הזר בישראל אינו צד להסכם בין המערערת ובין התאגיד הזר ואין לו כל קשר לשרות שניתן לתאגיד הזר. ללא השרות, נשוא ההסכם, שניתן ע"י המערערת לתאגיד הזר, לא יוכל התאגיד הזר למלא את ייעודו העסקי. מדובר בשרות ייחודי הדרוש לתאגיד הזר לצורך פעילותו העסקית. השרות לתאגיד הזר כולל, בין היתר, ייעוץ וטיפול בכל הנדרש להנפקת ויזות ע"י השגרירות במדינת המוצא, טיפול מול משרד החוץ, חידוש ויזה וטיפול ברכישת כרטיסי טיסה חזרה לארץ המוצא, ייעוץ מקצועי עסקי שוטף,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

- תיאום בין המשרדים, בדיקה וטיפול בליקויים שונים, וביצוע תיאומים שונים הדרושים לצורך הבאת עובדים חדשים.
12. המערערת מייצגת בראש ובראשונה את האינטרסים של התאגיד הזר והעובד הזר מול המעסיק הישראלי. מבחינת המערערת, העובדים הזרים וצרכיהם, נמצאים בסדר עדיפות ראשון, בהתאם להתחייבות המערערת כלפי התאגיד הזר. ההסכם בין המערערת והתאגיד הזר עוסק רובו ככולו בהגנה על זכויותיו של העובד הזר.
13. הוכח כי בין המערערת והחקלאי הישראלי קיים הסכם נפרד למתן שירות שאינו קשור כלל להסכם בין המערערת והתאגיד הזר. בגין השרות שמקבל החקלאי מהמערערת, משלם החקלאי תשלום נפרד בסך 50 דולר ארה"ב לחודש בגין כל עובד. בגין תשלום זה מוציאה המערערת חשבונית מס לחקלאי הכוללת מס ערך מוסף כדין. תשלום זה אינו קשור, לא במישרין ולא בעקיפין, לתשלום שמשלם התאגיד הזר לעוסק.
14. המערערת הוכיחה כי בניגוד לעובדות שבבסיס פסק הדין **בעניין גמיש** (ע"א 7142/10-24.10.12, לעיל ולהלן: "**עניין גמיש**"), עליו היא נסמכת, התמונה המשפטית החוזית שונה לחלוטין. בניגוד ל**עניין גמיש**, בתיק הנדון קיימים שני הסכמים מסחריים נפרדים: הסכם אחד בין המערערת והתאגיד הזר הנוגע לשירות הניתן לתאגיד הזר ולעובד הזר. הסכם שני נוגע לשירות שנותנת המערערת לחקלאי הישראלי ושבגיננו משלם החקלאי בנפרד תשלומים ניכרים אשר בגינם גובה המערערת מע"מ מהחקלאי הישראלי ומדווחת עליו כדין.
15. מנהל המערערת הציג בתצהירו הכנסות במאות אלפי ש"ח בתוספת מע"מ שגבתה המערערת מהחקלאים הישראלים במסגרת ההסכם ביניהם. גביית התשלומים מהחקלאים הישראלים על פי ההסכם המסחרי ביניהם מהווה ראייה חד משמעית לכך שיש הפרדה עסקית חוזית מהותית בין השירות הניתן לתאגיד הזר והתשלום שהועבר ממנו ובין השירות הניתן לחקלאי והתשלום הימנו. מבחינה עסקית, מסחרית ומשפטית אין הגיון בכך שהמעסיק הישראלי ייחשב כמקבל שירות על פי נושא הסכם שאין הוא צד לו, שאין הוא מחויב על פיו, ושאינו מקנה לו זכויות או הטבות כלשהן.
16. התנאי להחלת הסייג האמור בסעיף 30(א)(5) לפיו, נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל גם לחקלאי הישראלי, אינו מתקיים בהסכמים ובפעילות בהם עוסקת השומה שבנדון. עצם השימוש בחוק במונח "נושא ההסכם" מלמד על כך כי כדי שיתקיים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

התנאי האמור, השירות לחקלאי חייב להיות במרכז ההסכם או חלק עיקרי מההסכם, אחרת אין הוא מהווה את "נושא ההסכם".

17. התיקון בסעיף 30(א)(5) לחוק נועד לחול במצב שבו אין הסכם נפרד ועצמאי בין העוסק ו"תושב ישראל" בכדי להתמודד עם מצב שבו יש הסוואה של הסכם עם החקלאי בתוך ההסכם עם התאגיד הזר כפי שנעשה בעניין "גמיש".

18. המשיב מבסס את עמדתו אך ורק על פסק הדין בעניין "גמיש", חרף העובדה כי העובדות בעניין גמיש שונות לחלוטין מן העובדות בתיק הנדון. בפסק דין גמיש לא נדונה כלל שאלת הסתירה בין הוראת חוק שירות התעסוקה והחלטת המשיב אשר בפועל גורמת להפחתת "התשלום המותר" הקבוע בחוק.

### טענות המשיב

19. בערעור זה אין כל ממש לאחר תיקון מס' 23 בחוק מע"מ. עמדת המערערת, כי השירות לחקלאי הישראלי חייב להיות "במרכז ההסכם" היא עמדה משפטית שגויה.

20. המערערת לא הוכיחה כל שוני בין עיסוקה ובין עיסוקה של המערערת בעניין גמיש. בעניין גמיש תאר ביהמ"ש את המחלוקת כדלקמן: "המערערת הינה חברה העוסקת במיון, בהבאה ובהשמה של עובדים מתאילנד אצל חקלאים ישראלים. את התמורה בגין עבודתה מקבלת המערערת מחברות תאילנדיות".

21. סעיף 30(א)(5) קובע הקלה משמעותית - מס בשיעור אפס - בעסקאות למתן שירות לתושב חוץ. הטבה זו מסויגת בסעיף הקובע כי "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל..." ארבעת המילים המודגשות לעיל – "...נוסף על תושב החוץ גם..." נוספו בתיקון מס' 23 לחוק אשר נכנס לתוקפו ביום 1.7.02.

22. הוכח כי המערערת עוסקת בהבאת עובדים זרים מתאילנד עבור חקלאים ישראלים, כאשר תנאי בלעדי להשתכללות העסקה היא קיומו של חקלאי ישראלי, אשר הוצא על שמו היתר להעסקת העובד. מדובר בעובדה פשוטה, אשר משום מה נמנע מנהל המערערת ממתן תשובה ישירה לגביה.

23. המערערת מנסה ליצור הפרדה בין התקופה שלפני הגעת העובד הזר לארץ ובין התקופה שלאחר הגעתו ארצה. ואולם, מבחינה מהותית לא ניתן לנתק את התקופה. החקלאי הישראלי מקבל שירות גם ביחס לתקופה שלפני קליטת העובד. שירות זה מתבטא באלמנטים המוזכרים בהסכמים עם התאגידים התאילנדים, אחד העקרונות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

- החשובים בדיני המס, הוא זה הקובע שעסקה נבחנת לפי מהותה הכלכלית, ולא בהתאם לצורה או האופן בו בחרו הצדדים לכנותה.
24. מבט כולל על העסקה מלמד שטענת המערערת ל"פיצול" השירותים מופרך מיסודו. המערערת יכולה למיין עד בלי סוף עובדים בתאילנד. ללא חקלאי ישראלי המצויד בהיתר ודורש עובד, אין לה זכות קיום.
25. בהתייחס לטענת המערערת בדבר פגמים לכאורה בהחלטתו, טוען המשיב, כי אין בטענות כל ממש. בפני המשיב עמד מספיק חומר עובדתי על מנת לבסס את החלטתו המשפטית. נראה שעל מנת לקבל החלטה ניתן היה אף להסתפק בתיאור המערערת את פעילותה: "חברתנו מגייסת עובדים זרים לחקלאות דרך מדינות אלה בעזרת חברות כח אדם אשר ממיינים את העובדים על פי צרכי החקלאים ובקשותיהם". (נספח 4 לתצהיר מר רחמים) בנוסף נגבו 3 הודעות ממנהל המערערת והודעות נוספות מרואה החשבון. לאור החוזים, הממצאים והשכל הישר לא היה דרוש לגבות עדות מחקלאי ישראלי, ובוודאי שאין בכך פגם היורד לשורש השומה. בהקשר זה יוער כי הנטל בערעור מוטל על המערערת ואם רצתה להוכיח את עמדתה צריכה הייתה היא להביא לעדות בבית חקלאי ישראלי. הימנעותה מלהביא עד זה – אם כה רלוונטי הוא בעינייה בנסיבות – רובצת לפתחה.
26. לסיכום, הנטל בערעור מוטל על כתפי המערערת להוכיח שהשירות שניתן לחברות התאילנדיות – לא קשור גם לשירות שניתן לחקלאי בישראל. המערערת לא עמדה בכך וברור שבלי חקלאי ישראלי אין כל ערך לשירות שסיפקה המערערת לחברות התאילנדיות. תשלום של 50% על ידי החקלאי הישראלי עבור שירותים מיוחדים אינו מעלה או מוריד לעניין זה. הפגמים עליהם מצביעה המערערת לראשונה בסיכומים – לא פגמים הם, ובוודאי לא כאלה היורדים לשורש השומה על מנת שבית משפט יקבל את הערעור.

### דיון והכרעה

27. סעיף 30(א)5 לחוק מע"מ קובע מס בשיעור אפס בעסקאות למתן שירות לתושב חוץ. משמעות ההקלה היא, כי העוסק רשאי לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות וזאת למרות שהוא אינו משלם מס במכירת התשומות הלאה. עם זאת, הטבה זו מסויגת באותו סעיף, הקובע עוד כי "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל..."



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

28. ארבעת המילים המודגשות לעיל – "נוסף על תושב החוץ גם..." נוספו בתיקון מס' 23 לחוק אשר נכנס לתוקפו ביום 1.7.02.
29. עובר לתיקון נוסחו של הסעיף היה כדלקמן: "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל..."
30. שיעור מס אפס נועד לשמש ככלי בידי המחוקק לשם מתן עידוד לסקטורים מסוימים במשק, באמצעות אי הטלת מס אפקטיבי על עסקאותיו, תוך כדי התרת ניכוי תשומות ששימשו לרכישת טובין או שירותים לצרכי העסק או לשימוש בו. הדבר נעשה על ידי האפשרות לניכוי מס תשומות, למרות הוראת סעיף 41 לחוק, בגין עסקה שאיננה חייבת מע"מ. למעשה, העסקה חייבת במע"מ, אך המס המוטל עליה הוא בשיעור אפס. עוסק שעל עסקאותיו חל מע"מ בשיעור אפס, נהנה כתוצאה מכך משני עולמות: מחד, החזר מע"מ ששולם על ידו לספקים ומאידך, מניעת הטלת מע"מ על עסקאותיו (ראו: פרידמן, **מס ערך מוסף: פרק 7 - שיעור מס אפס ופטורים**, מיסים און ליין).
31. בסעיף 30(א)(5) הוסף סייג הקובע, כי לא ניתן להחיל שיעור מס אפס על אדם בישראל, אם שירות לתושב חוץ ניתן בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל. דהיינו, שירות הניתן בפועל לאדם שסעיף 30(א)(5) קובע התייחסות אליו כאל תושב ישראל או אדם בישראל, איננו ראוי לשיעור מס אפס.
32. התיקון שבהוראת סעיף 30(א)(5), שנוסף להוראה בתיקון מס' 23 לחוק, נולד כדי לספק מענה לחוסר שביעות הרצון של רשויות מס ערך מוסף בעקבות פסקי הדין בעניין ע"א 41/96 קסוטו נ' מע"מ פ"ד נג(1) 862 (להלן: **עניין קסוטו**).
33. להלן נוסח סעיף 30(א)(5) לפני תיקון מספר 23 לחוק מע"מ:  
**"(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל..."**
- המחוקק נדרש לתיקון הסעיף בעקבות הפסיקה שניתנה בעניין קסוטו המוזכר לעיל.
34. בפסק-דין קסוטו קבע בית המשפט העליון, כי על פי סעיף 30(א)(5) לחוק, כנוסחו לפני תיקון 23, יחול שיעור "אפס" לגבי מתן שירות לתושב חוץ, למעט מקרה בו השירות ניתן "בפועל" לתושב ישראל בישראל. לדעת בית המשפט בעניין קסוטו - לצורך פרשנות החוק - תכלית החקיקה והרקע ההיסטורי מלמדים שהמחוקק ביקש לעודד את היצוא ולא להטיל מס בעסקאות אלה, תוך מניעת ניצול מצב זה לצורך ביצוע עסקאות מלאכותיות. לפיכך, **ככל שהשירות הוא אמיתי וניתן לתושב חוץ**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

שזיקתו לשירות היא אמיתית ומרכזית, כך יהיה זה ראוי שלא לראות את השירות כשירות שניתן בפועל לתושב ישראל, גם אם תושב ישראל נהנה ממנו. בית המשפט קבע בעניין קסוטו, כי מקבל השירות העיקרי הוא תושב חוץ. כן קבע, כי אין זו כסות ואין זו פיקציה גם אם תושב ישראל נהנה מן השירות או שיש לראות בו מקבל שירות משני. לכן, מקרה זה אינו נופל לסייג שבסעיף 30(א)(5).

35. בעקבות פסק הדין בעניין קסוטו, תוקן הסעיף בנוסח עליו המליץ בית המשפט. המילה "בפועל" הוחלפה בארבעת המילים הנ"ל. בדברי ההסבר להצעת החוק צוין כי התיקון נעשה על רקע ההלכה שנפסקה בעניין קסוטו כדלקמן:

**"בפס"ד שנתן בית המשפט העליון בתיק ע"א 41/96...נקבע כי יחול מע"מ בשיעור אפס לפי הסעיף האמור בשל שירותי תיווך שהעניקה החברה המערערת, שתיווכה בין חברות ביטוח זרות לבין חברות ביטוח ישראליות...הנמקת בית המשפט העליון היתה כי עיקר השירות ניתן לתושב החוץ. בעקבות פסק הדין נוצר קושי בקביעת הנהנה העיקרי משירותים הניתנים לתושב חוץ ולתושב ישראל בשל אותה עסקה. מוצע לפיכך לתקן את סעיף 30(א)(5) האמור ולקבוע כי כאשר השירות ניתן הן לתושב חוץ והן לתושב ישראל בישראל...לא יראו אותו לענין הסעיף האמור כשירות הניתן לתושב חוץ." (ה"ח תשס"ב 3076 עמ' 237).**

36. הנסיבות שהובילו לתיקון הסעיף, כמו גם לשונו ותכליתו כפי שעולה מדברי ההסבר, מלמדים כי המחוקק גילה דעתו שלצורך שלילת ההטבה אין צורך להראות שמתן השירות לתושב החוץ הוא פיקציה וצירופו של האחרון נעשה בכוונה לחמוק מתשלום מס. ההטבה תישלל גם כשקיים תושב ישראל שנהנה מהשירות ביחד עם תושב החוץ.

37. בע"ש (ת"א) 1081/05 (מחוזי ת"א) וידיאו אינטרנשיונל נ' מע"מ, מסים כ/5 ה-275 נדונו שומות שהוצאו לאחר התיקון. בעניין זה קבע בית המשפט המחוזי כדלקמן:

**"שאלת הנהנה הדומיננטי אינה רלוונטית עוד לאחר התיקון, שכן די כאמור כי בנוסף למתן שירות בפועל לתושב חוץ, ניתן שירות בפועל גם לתושב ישראל בישראל... שוב אין צורך לקבוע מיהו הנהנה העיקרי ומיהו הנהנה המשני, שכן די בקיומו של נהנה משני שהוא תושב ישראל בישראל כדי שהסייג לא יחול."**





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

38. פסיקה זו של בית המשפט המחוזי אומצה בבית המשפט העליון במסגרת ע"א

8726/06 וידאו אינטרנשיונל נ' מע"מ (טרם פורסם):

**"יש להבין את התיקון על רקע פסק דינו של בית משפט זה בע"א 41/96...אפשר שאילו נמצאנו לפני התיקון כי אז היה ממש בטענות המערערת. אולם, תיקון החוק הביא לכך שאין רואים שירות כניתן לתושב חוץ' כאשר נושא ההסכם הוא... גם לתושב ישראל בישראל'. התוספת שהוספה מביאה לכך שאם מדובר בשירות הניתן גם לתושב ישראל לא יחול מס בשיעור אפס. הדגש הוא על התוספת "גם". (הדגשה במקור).**

39. במסגרת טענות המשיב נטען כי הדיון בעניין גמיש הן בבית המשפט המחוזי בבאר שבע והן בבית המשפט העליון דומה בנסיבותיו למקרה שלפני. ואכן ניתן למצוא קווי דמיון רבים בין שני המקרים כפי שאפרט להלן;

40. בראש ובראשונה מן הראוי לציין, כי הדיון בעניין גמיש, נסב באשר למערערת שהינה חברה העוסקת בענף השמת כוח אדם בישראל של עובדים זרים - בעיקר מתאילנד ובעיקר בתחום החקלאות. מתווה פעילותה של המערערת התבסס על הסכמים שנערכו בינה לבין שתי חברות כוח אדם בתאילנד. במסגרת זו סייעה המערערת - חברת גמיש - לחברות הזרות באיתור ובמיון מועמדים לעבודה בישראל. איתור ומיון הנעשים בתאילנד בהתאם לצורכי ודרישות החקלאים הישראליים בעלי ההיתרים להעסקת עובדים זרים, כפי שאלה מועברים לידי המערערת.

41. בדיון שהתנהל בבית המשפט המחוזי בבאר שבע, בעניין גמיש, טענה המערערת, כי השירות הניתן על ידה מיועד לחברות הזרות בתאילנד והתמורה משולמת לה על ידן ועל כן - ככל שהדברים אמורים בשירותים הניתנים על ידה בתאילנד (לחברות התאילנדיות) - חל על תקבוליה בגין אלה מע"מ בשיעור אפס כקבוע בסעיף 30(א)(5). המשיב טען לעומתה, כי הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מחריגה מתחומיה "שירות הניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל...". לשיטת המשיב, "נושא ההסכם" שבין המערערת לחברות הזרות בתאילנד הינו השמת והבאת עובדים תאילנדים לעבודה בישראל אצל חקלאים ישראלים בעלי היתר להעסקתם. על כן, לצד שירותי הייעוץ הארגון והמיון שנותנת המערערת לחברות התאילנדיות - הרי שבפועל מתן השרות ומטרת השרות הינם גם לאותם חקלאים ישראלים תושבי ישראל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

42. נפסק בבית המשפט המחוזי, ע"י חברי כב' הנשיא אילון, כי הדין הוא עם המשיב. נפסק, כי משתוקן החוק - השאלה אינה עוד קיומו או אי קיומו של תושב החוץ כמקבל השירות, אלא האם בנוסף לתושב החוץ קיים גם תושב ישראל אשר בפועל מקבל שירות בגדרו של "נושא ההסכם". "נושא ההסכם" שבין המערערת לבין החברות התאילנדיות - הינו בהבאת והשמת עובדים מתאילנד לעבודה חקלאית בישראל אצל חקלאים ישראלים שקיבלו היתרים לכך. אין ספק כי חקלאים ישראלים אלה, גם הם, מקבלי השירות "נושא אותו ההסכם".
43. ערעור בעניין גמיש שהוגש לבית המשפט העליון נדחה.
44. לעיצומו של עניין, במקרה שלפני אכן הוכח, כי המערערת עוסקת בהבאת עובדים זרים מתאילנד בעבור חקלאים ישראלים, כאשר תנאי להשתכללות העסקה היא קיומו של חקלאי ישראלי, אשר הוצא על שמו היתר להעסקת העובד. מדובר בעובדה אשר לא נסתרה ע"י המערערת.
45. כך לדוגמה, על פי החוזה המצורף לתצהיר המשיב (נספח 2א) בין המערערת לבין חקלאי בשם ידיד עוזי עלו הפרטים הבאים: המערערת מספקת לחקלאי הישראלי את השירותים הבאים: טיפול שוטף מול רשויות המדינה בתיק הלקוח, שירותי תרגום, טיפול בעובדי החקלאי בהזדקקות לשירותי רפואה שונים, מתן סיוע מלא לחקלאי בכל מקרה של הבאת עובדים מחול.
46. זאת ועוד; בחוזה 2ב' בין המערערת לבין הספק "וי דרגון", נאמר שהספק וי דרגון יעזור לחברה בגיוס ובמיון עובדים זרים מתאילנד שיועסקו בישראל. כן נאמר שהספק מתחייב לפעולות הבאות: הנפקת ויזות עבודה בישראל, רכישת כרטיס טיסה וכן כי מטרת החברה היא לארגן קליטה מהירה ונוחה בישראל.
47. כמו כן, בגדר נספח 4 לתצהירו של מר רחמים, נציג המשיב, עולים ממכתבו של מנכ"ל המערערת למע"מ רחובות הפרטים הבאים באשר לעיסוקה של המערערת: לפי דבריו של מר עוזר, מנכ"ל המערערת, זו האחרונה עוסקת בתחום גיוס עובדים בחו"ל. כמו כן, לדבריו, המערערת מגייסת עובדים זרים לחקלאות באמצעות חברות כ"א בחו"ל אשר ממיינות את העובדים על פי צרכי החקלאים ובקשותיהם. כמו כן, עולה כי המערערת מסייעת לחקלאים הישראלים בכל הפרוצדורה של הבאת העובדים ממדינותיהם תוך סיוע בשירותי קרקע מרגע נחיתת העובד ועד סיום שהותו בישראל.
48. על פי האמור בפרוטוקול, למערערת מאגר עובדים שהיא ממיינת בתאילנד ומעבירה לחקלאים הישראלים בהתאם לדרישות והמאפיינים שעומד עליהם החקלאי הישראלי. כפי שהעיד מנהל המערערת: "אני מפקח, אני נותן לה עצות מה לעשות,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

- איזה עובדים להביא, לעשות להם הדרכות" (ע' 7 ש' 22). מנהל המערערת אמנם ניסה להתחמק ממענה ישיר, אך לבסוף לא סתר את העובדה שהמערערת עוסקת במיון הבאה והשמה של עובדים זרים בישראל – בדיוק עיסוקה של המערערת בגמיש.
49. כאמור בחוזה שכרתה המערערת עם החקלאי הישראלי (נספח 4 לתצהיר המערערת), המערערת מהווה כתובת לחקלאי הישראלי גם לאחר הגעת העובדים הזרים לישראל. לאור האמור, התועלת שמפיקים החקלאים הישראלים מפעילות המערערת מהותית וברורה מעל כל ספק. בנוסף, בהעדר קיומו של חקלאי ישראלי הנזקק לשירותי המערערת, אין כל צורך בפעילותה מול החברות התאילנדיות (גם אם החוזה נפרד).
50. טענת המערערת בדבר הפרדת השירותים לשני חוזים שונים, אינה יכולה לסייע בידה. המערערת מעניקה שירות אחד, שאינו ניתן להפרדה מבחינה מהותית, הן לחברות הזרות והן לחקלאי. לראייה, השירות שניתן לחברה הזרה ניתן רק ביחס להשמת עובדים בישראל. כאמור בעניין גמיש בבית המשפט המחוזי - זכות קיומה של המערערת – הוא יתרון המקומיות שלה: ישראלים הפועלים בשוק המקומי, כשכל עיסוקה של המערערת תלוי בלקוחות מקומיים וצרכיהם השונים. פעילות המערערת להבאת עובדים ארצה אינה דומה כלל ועיקר לאותם יצואני שירותים הפועלים בתנאי תחרות בשוק העולמי עם גורמים זרים מחו"ל.
51. לעניין פיצול התשלום, יוער כי בעניין גמיש, שם, בניגוד למערערת במקרה דנן, נקטה חברת כ"א בשם גמיש בגישה שמרנית יותר מאשר המערערת שכאן, שכן היא דיווחה על מחצית מהתשלום שמתקבל מהתאגיד הזר כתשלום חייב במע"מ. במקרה דנן, המערערת מגדילה עשות וטוענת שכל התשלום זכאי למע"מ בשיעור אפס, ומבקשת להיבנות מהביקורת שהטיל בית המשפט על גישה שמרנית יותר. ברור אפוא, כי דין טענתה להידחות. כמו כן, ראוי לציין כי אופן ביצוע התשלום אינו קובע לעניין החבות המהותית במע"מ. עצם קיום הסכם נוסף עם החקלאי הישראלי, בו הוא משלם \$50 לחודש בגין כל פועל, אינו משפיע על מהותו של ההסכם עם התאגיד התאילנדי. זאת ועוד, המערערת לא הוכיחה מה כולל התשלום בסך \$50 ועל בסיס מה הוחלט שזה בלבד יהיה החלק החייב במס ובהודעה בפני המשיב ציין מנהל המערערת כי תשלום זה נגבה "עבור שירותים מיוחדים שהחקלאי מבקש" (נספח 5 לתצהיר מר רחמים ע' 2 ש' 29).
52. אין אף ממש בטענת המערערת, לפיה יש ליצור הפרדה בין התקופה שלפני הגעת העובד הזר לארץ ובין התקופה שלאחר הגעתו לישראל. דא עקא, מבחינה מהותית



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

לא ניתן לנתק בין התקופות. החקלאי הישראלי מקבל שירות גם ביחס לתקופה שלפני קליטת העובד. שירות זה מתבטא באלמנטים המוזכרים בהסכמים עם התאגידים התאילנדים, כגון: סידור הגעתו של העובד לארץ הכולל קבלת היתרים, בחירה של עובד מתאים, רכישת כרטיס טיסה, הסעות וכיו"ב. הנה כי כן, קיים קשר הדוק, בלתי ניתן להפרדה, המתחיל בצורך בהיתר שנמצא בידי חקלאי ישראלי, קבלת אישורים לעובד בתאילנד בקשר עם אותו היתר, ונמשך עד הגעת העובד הזר לחקלאי הישראלי וגם במשך שהותו אצל החקלאי.

53. אחד העקרונות החשובים בדיני המס, הוא זה הקובע שעסקה נבחנת לפי מהותה הכלכלית, ולא בהתאם לצורה או האופן בו בחרו הצדדים לכנותה. ר' ע"א 6722/98 מנהל מע"מ ת"א נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3), 341, 347 ולפיו:

**"מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה. שם העסקה או כינויה על ידי הצדדים לה איננו מכריע את מהותה של העסקה לצורך דיני המס."**

54. בסיכומיה הצביעה המערערת על פגם מהותי נוסף העומד בבסיס החלטת המשיב, זה הנעוץ בעובדה כי המשיב קיבל החלטה מנהלית לדחות את ההשגה. זאת, למרות שטען בחקירתו הנגדית כי אין הוא מודע כלל להוראת סעיף 69 ג' לחוק שירות תעסוקה, לפיה אסור לגבות תשלום כלשהו מהתאגיד הזר מעבר ל"תשלום המותר" כהגדרתו בסעיף 69 ב' ו-ה' לחוק שירות תעסוקה. הכרה והתמודדות עם הוראת חוק זו הנוגעת לגובה התשלום שבמרכז ערעור זה חיונית ומרכזית לצורך קבלת החלטה בעניין הנדון. בהתייחס לטענה בדבר סתירה בין החלטת המשיב ובין חוק שירות תעסוקה לעניין השאלה האם תשלום מותר כולל מע"מ או לא - מדובר בהרחבת חזית. עיינתי שוב ושוב בסעיפים 27 – 28 לכתב הערעור וסעיף 14 להשגה שאליהם הפנתה המערערת ולא מצאתי את הטענה. כיוון שמדובר בהרחבת חזית שלא אושרה דין הטענה להידחות.

55. בהתייחס לטענת המערערת בדבר פגמים לכאורה בהחלטת המשיב אין כל ממש. בפני המשיב עמדה תשתית ראייתית ראויה על מנת לבסס את החלטתו. כידוע בטרם תקבל הרשות המנהלית החלטה עליה להניח תשתית ראייתית ראויה. מבחן הראיה המינהלית הוא תלוי עניין. כך למשל, באשר להליך שומת מס, הציבה הפסיקה מבחנים גמישים מהטעם של פערי מידע בדוחות אותם מגיש הנישום, ומשכך התירה הרשות השופטת לרשות המס לקבוע את השומה באותם מקרים, על פי הערכות אומדנות וניסיון אישי (ראו לדוגמה ע"א 734/89 פיקנטי נ' פקיד שומה,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

מצוטט מתוך שרגא ושחר, ההליך המינהלי עילות התערבות, ספר 3, עמ' 136). בענייננו אין המשיב מסתפק באומדנות ומציג תשתית ראייתית רחבה הנותנת תמונה רחבה ובהירה. משכך יש לקבוע כי התשתית הראייתית שהוצגה היא סבירה וניתן להסתפק בכך. נראה שעל מנת לקבל החלטה ניתן היה אף להסתפק בתיאור המערערת עצמה את פעילותה כדלקמן: "חברתנו מגייסת עובדים זרים לחקלאות דרך מדינות אלה בעזרת חברות כח אדם אשר ממיינים את העובדים על פי צרכי החקלאים ובקשותיהם". (נספח 4 לתצהיר מר רחמים) בנוסף נגבו 3 הודעות ממנהל המערערת והודעות נוספות מרואה החשבון. לאור החוזים, הממצאים והשכל הישר לא היה דרוש לגבות עדות מחקלאי ישראלי, ובוודאי שאין בכך פגם היורד לשורש השומה. בהקשר זה יוער כי הנטל בערעור מוטל על המערערת ואם רצתה להוכיח את עמדתה צריכה הייתה היא להעיד בבית המשפט חקלאי ישראלי. הימנעותה מלהביא עד זה – אם כה רלוונטי הוא בעיניה בנסיבות – רובצת לפתחה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

### לסיכום

המערערת הינה חברה העוסקת במיון, בהבאה ובהשמה של עובדים מתאילנד אצל חקלאים ישראליים. המערערת סברה כי היא זכאית להטבת מס במובן זה שחל לגביה, לטענתה, מע"מ בשיעור אפס לגבי כל הכנסותיה מעסקיה הקשורים לעובדים הזרים. המשיב סבר אחרת. לפיכך הוא הוציא למערערת שומת עסקאות בסכום של 765,123 ₪ (ק"ר). בעקבות תיקון 23 של החוק אין לקבל את טענותיה של המערערת. תיקונו של החוק בא לשנות את המצב המשפטי לגבי מקרה דוגמת המקרה דנא. כך עולה, בין היתר, מדברי ההסבר להצעת החוק (הצ"ח 3076, התשס"ב 238). בעניין שבפנינו, אין כל ספק שהמערערת נותנת שירות גם לחקלאים הישראליים אצלם יעבדו העובדים המגיעים מתאילנד. אף מבחינת הרציונל של ההטבה אין לקבל את עמדתה של המערערת. זאת, שכן למעשה עוסקת היא בתיווך וביבוא של עובדים זרים לישראל.

הנה כי כן עובדות המקרה שכאן דומות למקרה שבעניין גמיש שם נפסק הלכה ברורה ומפורשת. בהתאם לסעיף 20 (ב) לחוק יסוד: השפיטה, הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון מחייבת כל בית משפט, זולת בית המשפט העליון. "כיוון שאין כל הבדל ראוי לציון בין הלכת גמיש למקרה שלפני, שכן המערערת לא השכילה להצביע על אינדיקציות שבגינן ניתן לאבחן בין המקרים, המסקנה היא שהלכת גמיש מחייבת. נוכח הדמיון הרב בעובדותיו של עניין גמיש לעניין שבפני נדמה כי לא היה מקום להגיש הערעור כלל ועיקר. על כן דין הערעור שלפני להידחות.

הערעור נדחה אפוא. המערערת תשלם למשיב שכר טרחה והוצאות משפט בשיעור של 25,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד וישיא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, כ"ד חשוון תשע"ד, 28 אוקטובר 2013, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקים סטולר, שופט



## **בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ע"מ 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות**