



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-03-20387 מנו איתור גיוס והכוונה נ' רשות המיסים

1

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

מנו איתור גיוס והכוונה

מערערת

נגד

2

מנהל מע"מ פתח תקוה

משיב

### החלטה

3

4

5

מונחת בפני בקשה שכותרתה "בקשה למחיקת השומה על הסף".

6

המבקשת עוסקת באיתור, גיוס ומיון מועמדים ישראלים תושבי ישראל לעבודות ביטחון בתעשיית הספנות בחו"ל. לטענתה, עיקר עיסוקה הוא במתן שירותים לחברה זרה מחוץ לישראל והיא פועלת בהתאם לדרישותיה של החברה הזרה, ולפיכך דיווחה על עסקאותיה כעסקאות החייבות במס בשיעור אפס וזאת בהתבסס על סעיף 30(א)(5) או סעיף 30(א)(2) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ).

10

11

12

המשיב הוציא שומת עסקאות למבקשת על שום שסבר כי השירותים שנתנה המבקשת לחברה הזרה, ניתנו גם לתושבי ישראל בישראל, ולפיכך עסקאותיה חייבות במס בשיעור מלא. לטענתו מקבלי השירותים הם המועמדים הישראלים הפוטנציאליים לעבודה, אשר מפיקים תועלת והנאה ממשיים משירותים אלו, בין היתר בקבלת מידע על עבודת הספנות, חוות דעת אישיות על כל מועמד, ציוד ומדים וכיוצא באלה.

17

18

המבקשת הגישה השגה על השומה, ומשזו נדחתה, הוגש ערעור במסגרתו הוגשה אף הבקשה שלפני.

19

20

21



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-03-20387 מנו איתור גיוס והכוונה נ' רשות המיסים

- 1 אלה עיקר הטענות שמעלה המערערת בבקשתה:
- 2 א. השגתה נדחתה מבלי שהמשיב בחן ושקל את כלל טענותיה, אלא אך ורק את  
3 טענתה כי על השירותים חל מס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק  
4 מע"מ. המשיב התעלם לחלוטין מטענה מרכזית בהשגה לפיה על השירותים  
5 חל מס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ.
- 6 ב. משלא דן המשיב ומשלא החליט בטענה זו, דינו כדין מי שלא החליט בהשגה  
7 בתוך שנה מיום הגשתה, ולפיכך, ובהתאם לסעיף 82(ד) לחוק מע"מ, יש  
8 לראות בה כאילו נתקבלה. לחילופין, יש לראות בשתיקתו של המשיב כהודיה  
9 מצדו בדבר נכונותה של הטענה.
- 10 ג. חלק אינטגרלי ממלאכת השומה הוא בחינת ההשגה, מתן החלטה והצגת  
11 נימוקים להחלטה. כיוון שלא עשה כן, פעל המשיב בניגוד לסמכותו ולהוראות  
12 החוק. החלטת המשיב בהשגה בטלה אף מכוח החוק לתיקון סדרי המינהל  
13 (החלטות והנמקות), תשי"ט-1958.
- 14 ד. היה על המשיב לנמק את החלטתו גם בהתאם לסעיף 77(ג) לחוק מע"מ הקובע  
15 חובה זו במפורש. המדובר על חובת הנמקה מוגברת שבה יש לפרט את  
16 הנסיבות, האיזון בין האינטרסים והשיקולים שהביאוהו להחלטה.
- 17 ה. למבקשת קיימת זכות לדעת את הבסיס להחלטה בעניינה, בין היתר כדי  
18 להבטיח כי ערעורה יהיה ענייני וממוקד ויאפשר לה לתקוף באופן ישיר את  
19 המידע ששימש נגדה. לכן, יש לבטל את ההחלטה על הסף.
- 20 ואלה עיקרי הטענות שמעלה המשיב בתגובתו לבקשה:
- 21 א. בטרם מתן ההחלטה התקיים דיון בהשגה בו נטען, בין היתר, כי המבקשת  
22 איננה חברת השמה וכי התמורה משולמת ללא קשר לכמות העובדים  
23 המועסקים בחברה הזרה, וזאת בניגוד לנתונים שנמסרו על ידי החברה  
24 במהלך הביקורת.
- 25 ב. בנימוקי ההחלטה צוין כי בביקורת נמצא שהמבקשת מספקת שירותים של  
26 איתור, גיוס ומיון של עובדים ישראלים בישראל לצורך עבודה בחו"ל ולשם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-03-20387 מנו איתור גיוס והכוונה נ' רשות המיסים

- מתן השירותים מפרסמת המבקשת את התפקיד המוצע בכלי התקשורת, בודקת את התאמתם המקצועית והאישית של המועמדים לפי מבדקים שהיא עורכת, מוסרת להם מידע ובסופו של דבר אף מעבירה להם את בגדי עבודה שמספקת החברה הזרה. מכאן ברור שתושבי ישראל מפקים במישרין תועלת והנאה ממשיים משירותים אלו, ודי בכך כדי לשלול משירותים אלה את ההקלה שבסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.
- ג. המשיב פעל בהתאם לסמכויות המוקנות לו ונתן החלטה מנומקת בהשגה לאחר שהפעיל שיקול דעת ולאור הממצאים שהתקבלו, אשר העלו תמונה ברורה. בהנמקתו הבהיר מדוע לשיטתו מדובר בחיוב בגין פעילות של מתן שירותים הניתנים לתושבי ישראל בישראל בנוסף על החברה הזרה ומכלל הן יש להסיק לאו – ברור כי לגישת המשיב אין תחולה לסעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ הדין בעסקת מכר. זאת ועוד, בהחלטה ניתן פירוט בנוגע למהות החיוב ולסיבות לחיוב כך שהמבקשת בהכרח הבינה את סיבת חיובה.
- ד. במהלך הביקורת התייחסה המבקשת רק לשירותים המוענקים על ידה, בהסכם בינה לבין החברה הזרה לא צוינה עסקת מכר של נכס בלתי מוחשי, אלא שירותים הניתנים על ידי החברה הזרה. בהסכם נקבע כי החברה הזרה זקוקה לשירותי גיוס עובדים וכוח אדם ומעוניינת לשכור את שירותי המבקשת, בהיותה חברה המתמחה באספקת שירותים לרבות מיון מוקדם וגיוס עובדים, בדגש על אספקת שירותי ביטחון.
- ה. לפיכך, אין בטענות המבקשת כדי להביא למחיקת השומה וקבלת הערעור וזאת גם ולו נפל פגם בהתנהלות המשיב. לא כל פגם במעשה המינהלי מביא לביטול המעשה כולו ויש לנהוג על פי הכלל של בטלות יחסית. בענייננו - ביטול ההחלטה משמעותו פגיעה בקופה הציבורית ובאינטרס הציבורי בדבר עריכת שומת אמת, כאשר הפגם ניתן לריפוי בדרך של בחינת השומה שהוצאה והאופן שבו נערכה לגופה, על ידי בית המשפט.
- ו. אין בחוק מע"מ הוראה הקובעת שבהעדר הנמקה ביחס לאחד מנימוקי השומה ההשגה מתקבלת, כך שטענת המבקשת ממילא אינה מבוססת.
- דין הבקשה להידחות.**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-03-20387 מנו איתור גיוס והכוונה נ' רשות המיסים

1 כותרת הבקשה היא "מחיקת השומה על הסף", אך המבקשת לא הבהירה מה  
2 הבסיס המשפטי לבקשה מעין זו.

3 ככל שהכוונה היא להעלות טענות כנגד השומה, ברי כי לשם כך נועד הליך הערעור  
4 גופו.

5 ככל שהכוונה היא לבוא בשעריו של פרק ח' לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-  
6 1984 בבחינת בקשה ל"סילוק על הסף" של התובענה, הרי שלא הובהר איזו עילה  
7 מהעילות הנזכרות שם חלה בעניינו, מה גם שלא הובהר על שום מה השומה דינה  
8 כדין "תובענה" שניתן לבקש "מחיקתה"; בהתאם לתקנה 10(ב) לתקנות מס ערך  
9 מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור) תשל"ו – 1976 דינו של הערעור הוא כדין  
10 "תובענה" ומשמע כי המשיב הוא זה הרשאי לבקש, במקרים המתאימים, בקשה  
11 למחיקת הערעור על הסף לפי סעיף 100 לתקנות סדרי הדין או לדחות הערעור על  
12 הסף לפי סעיף 101 לאותן תקנות, אך המערער אינו רשאי לבקש את "מחיקת  
13 השומה".

14 למעלה מן הצורך, וככל שיש לקרוא את כותרת הבקשה כבקשה לקבלת הערעור  
15 על הסף, הרי שכבר נפסק כי בקשות מעין אלה תתקבלנה רק במקרים מצומצמים,  
16 וכאשר יש בכך כדי לייעל את הדיון.

17 בקשה לקבלת הערעור על הסף כמוה כבקשה לפצל את הדיון לכמה חלקים, כאשר  
18 דיון והכרעה בחלק אחד יכול לייתר את הדיון בחלקיו האחרים, או לפחות  
19 לצמצם את הדיון בהם באופן משמעותי.

20 ומשעניין לנו ביעילות הדיון, ברור כי בקשה שאין בה כדי לתרום באופן ממשי  
21 ליעילות הדיון, ועל אחת כמה וכמה – בקשה שאך גורמת לסרבול הדיון, דינה  
22 להידחות.

23 דברים ברורים ברוח זו נאמרו רק לאחרונה:

24 "לגישתי, המקרים והמצבים, בהם יש מקום להגשת בקשות לקבלת  
25 הערעור על הסף במסגרת ערעורי מס הכנסה הינם מצומצמים ביותר.  
26 לטעמי, יש להבחין בין טענה מקדמית אמיתית, אשר ראוי לה שתיבחן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-03-20387 מנו איתור גיוס והכוונה נ' רשות המיסים

1 תחילה ובמפוצל מן הדיון בערעור גופו, לבין טענה, הנושאת אמנם כותרת  
2 של "מקדמית", אך איננה כזו לאמיתו של דבר ואינה יכולה להישמע ככזו.  
3 טענה מקדמית אמיתית הינה כזו, שאין מחלוקת ביחס לעובדות עליה היא  
4 מבוססת. לדוגמה: טענת התיישנות כנגד שומה בצו או שומת שלב א'  
5 שמוציא פקיד שומה. טענה שכזו מבוססת על עובדות, שלא יכולה להיות  
6 מחלוקת לגביהן מועד הגשת הדו"ח על ידי הנישום המערער, מועד משלוח  
7 השומה בשלב א' לנישום האם במסגרת תקופת שלוש השנים מתום שנת  
8 המס שבה הוגש הדו"ח, אם לאו. על אותו משקל התיישנות צו לפי סעיף  
9 152 לפקודה נבחנת לפי מועד הגשת ההשגה על ידי הנישום המערער,  
10 ובחינת מועד המשלוח של השומה בצו על נימוקיה לנישום. לעומת זאת,  
11 טענה הנושאת כותרת של "מקדמית", אך לצורך הכרעה בה נדרש בירור  
12 עובדתי, ראייתי איננה טענה "מקדמית", אפילו עניינה היא טענה  
13 להתיישנות. גם במצב דברים של טענת התיישנות קובעת ההלכה הפסוקה  
14 בבירור, כי קיומו של צורך לברר עובדתית ובאופן מקיף את השתלשלות  
15 האירועים שולל את הבירור במסגרת דיון מקדמי, ויש לעשותו במסגרת  
16 ההליך גופו".

17 (ע"מ (חיי) 14-01-29760 תומר הרצוג נ' פקיד שומה חדרה (27.1.15))

18 וכיוצא בזה נאמר:

19 "...יש מקום להכריע בשאלות מקדמיות באותם מצבים ששאלות אלה  
20 יכולות להכריע ולסיים את המחלוקות בתיק. כאשר מדובר בשאלות  
21 משפטיות השלובות בשאלות עובדתיות הדרך היעילה היא לדון בכל  
22 השאלות בכפיפה אחת. הניסיון מלמד שפיצול הדיון דווקא מאריך את  
23 משך הטיפול בתיק..."

24 המקרים שבהם יש מקום להגיש בקשה לקבלת הערעור על הסף הם  
25 מקרים מצומצמים, כדוגמת מצב שבו יש על פניו טעות ברורה וגלויה לעיני  
26 כל בשומה, או כאשר בירור הטענה המקדמית יועיל לקידום ההליך ובדרך  
27 כלל אינו כרוך בשמיעת ראיות, או ואם כן – בתנאי שמדובר בבירור עובדתי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-03-20387 מנו איתור גיוס והכוונה נ' רשות המיסים

1 קצר ושאין מדובר בראיות שממילא יש לשומען לצורך ההליך גופו, כך  
2 שהבירור המקדמי אך מסרב את ההליך ואינו תורם לו דבר."

3 ע"מ (מרכז) 46602-05-14 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא  
4 (10.5.15)

5 ברי כי טענות המבקשת בבקשתה המקדמית דורשות הן בירור משפטי והן בירור  
6 עובדתי; יש לברר, תוך מתן דעת לכל שלבי השומה, האם המשיב אכן לא בחן  
7 טענת המבקשת בדבר תחולת סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ, האם לאור הנתונים  
8 שהיו בידו היה עליו לבחון טענה זו ולנמק החלטתו ככל שהחליט לדחותה, ואם  
9 כן – באיזה היקף היה עליו לבחון ולנמק, ומה משמעות אי הבחינה ו/או אי  
10 הנימוק, וכיוצא באלו בירורים משפטיים ועובדתיים, חלקם ממילא נדרשים  
11 לצורך ההכרעה בערעור גופו, ובראש ובראשונה – אופי פעילותה של המערערת,  
12 והאם יש לראותה כמי שנותנת שירותים (ואם כן – למי?) ו/או כמי שמוכרת נכס  
13 בלתי מוחשי, והאם חייבת היא בשיעור מס מלא או בשיעור מס אפס.

14 אין זאת אלא, כי טענות המבקשת ולפיהן המשיב לא בחן את מלוא טענותיה  
15 בהשגה ולא נימק כדין את החלטתו, אינן בעלות אופי "מקדמי" במובן האמור,  
16 אלא מצויות בלבו של הערעור ושם מקומן להתברר עם יתר טענותיה של  
17 המבקשת.

18 הבקשה נדחית.

19 המבקשת תישא בהוצאות המשיב בסך של 2,500 ₪.

20  
21 ניתנה היום, ו' אב תשע"ה, 22 יולי 2015, בהעדר הצדדים.  
22

ד"ר שמואל בורנשטין, שופט