



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

המערערת מנו - בייס בע"מ
ע"י ב"כ ממשרד קרן מרציאנו עורכי דין

נגד

המשיב מע"מ - פתח תקווה
ע"י ב"כ מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)
עוה"ד יונתן בן דוד ונגה דגן

פסק דין

עניינו של ערעור זה בהחלטת המשיב להטיל מס על תקבולים שקיבלה המערערת מתאגיד זר, אשר לטענת המערערת חל עליהם מס ערך מוסף בשיעור אפס, בהתאם להוראת סעיף 30(א)(2) וסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ מס ערך מוסף ("חוק מע"מ"). הערעור דנן עוסק בשומת עסקאות שהוצאה למערערת לתקופות חיוב 2009-3-2013-8 בסך של 789,402 ₪ (קרן), וזאת בגין תקבולים שהתקבלו מהחברה הזרה M.S Security & Personal Ltd, C.N. 176125 (Cyprus) ("M.S" או "החברה הזרה"). ודווחו למע"מ בשיעור אפס. לשיטת המשיב, עסקאות אלה חייבות במס ערך מוסף, והמערערת אינה זכאית להטבת המס שבסעיף 30(א)(2) ובסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

העובדות הרלוונטיות

1. המערערת היא חברה פרטית, אשר הוקמה והתאגדה בישראל ביום 28.1.2009 תחת השם "מנו איתור גיוס והכוונה בע"מ" (Mano Location recruiting & Guiding Ltd) וכתובתה: שנקר אריה 4, הרצליה. שמה של המערערת שונה ל-"מנו-בייס בע"מ" ביום 29.9.2013. המערערת מסווגת כ"עוסק" לעניין חוק מע"מ והחלה לפעול בחודש מרץ 2009. בעלת המניות והדירקטורית היחידה של המערערת והמנהלת שלה היא הגב' אורית שלו-סניטמן ("שלו-סניטמן"). את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

- המערערת ניהלו בפועל במשותף, מיולי 2010 ועד ינואר 2018, שלו-סניטמן ומר עידו שלו ("שלו"), אחיה של שלו-סניטמן.
2. טרם הקמת המערערת עבדה שלו-סניטמן כאחראית גיוס עובדים בחברת מנו אבטחה בינלאומית בע"מ (Mano International Security Ltd) ("מנו אבטחה בינ"ל") אשר הוקמה והתאגדה בישראל ביום 25.12.2000 וכתובתה: שנקר אריה 4, הרצליה. בעל המניות, הדירקטור היחיד ומנהל החברה הוא מר עמנואל ניקפהמה, דודם של אורית ועידן. מנו אבטחה בינ"ל פורקה מרצון והתאגיד חוסל ביום 10.12.2014.
3. M.S היא חברה זרה, שהתאגדה בקפריסין וכתובתה בלימסול, קפריסין. היא הוקמה על ידי אמבר רבינר, בתו החורגת של ניקפהמה. הפעילות שבוצעה על ידי מנו אבטחה בינ"ל הועברה בפועל ל-M.S.
4. המערערת עוסקת בשירותי השמה ותיווך עבודה בין מעסיקים לבין מבקשי עבודה תושבי ישראל. למערערת "רישיון לקיום לשכה פרטית", מטעם משרד הכלכלה על פי הוראות סעיף 63 לחוק שירות התעסוקה, תשי"ט-1959. לטענת המערערת תחום עיסוק נוסף שלה הוא מתן זכות שימוש במאגר מידע ל-M.S.
5. על פי ההסכם בינה לבין M.S מבצעת המערערת הליך של איתור ומיון מועמדים, בין היתר, באמצעות פעולות פרסום באינטרנט, בעיתונים וקיום כנסים בהם היא פונה למועמדים מעוניינים. לאחר קבלת הפניות עורכת המערערת הליך של סינון הכולל איסוף מסמכים ונתונים וביצוע ראיונות למועמדים. פרטי מועמדים שנמצאו מתאימים מועברים ל-M.S וזו פועלת לקבלת המועמדים או לדחייתם. בתמורה שילמה M.S למערערת סך של כ- \$ 30,000 מידי חודש. את המועמדים שנמצאו כלא מתאימים ל-M.S יכולה המערערת להפנות למשרות אחרות בארץ.
6. למערערת מאגר מידע רשום בפנקס מאגרי המידע של משרד המשפטים בשם מאגר מועמדים לרבות דיוור ישיר, מס' 600002107. מנהלת המאגר הרשומה היא שלו-סניטמן. המאגר אושר לרישום ביום 16.5.2013.
7. לאחר ביקורת חשבונות שערך המשיב אצל המערערת הוצאה למערערת שומת מס עסקאות ביום 21.11.2013, לתקופות חיוב 3.2013 - 8.2009 בסך של 789,402 ₪ (קרון), זאת בגין תקבולים שהתקבלו מ-M.S ודווחו למע"מ בשיעור אפס. על שומה זו הגישה המערערת השגה ביום 13.1.2014 ("ההשגה הראשונה").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

8. ביום 11.01.2015 דחה המשיב את ההשגה הראשונה והשאיר את חיובי השומה על כנם. ביום 09.03.2015 הגישה המערערת ערעור מע"מ לבית המשפט המחוזי מרכז על החלטת המנהל בהשגה במסגרת ע"מ 20387-03-15 מנו איתור גיוס והכוונה נ' רשות המיסים ("ההליך הקודם"). ביום 12.4.2016 ניתן פסק דין בהליך הקודם אשר נתן תוקף להסכמת הצדדים, לפיה, הערעור ימחק והמחלוקת בין הצדדים תחזור לשלב ההשגה.
9. בהתאם, הגישה המערערת השגה שניה למשיב ביום 30.05.2016. ביום 14.9.2016 נערך דיון בהשגה השנייה וביום 26.2.2017 דחה המשיב את ההשגה השנייה והשאיר את חיובי השומה על כנם. מכאן הערעור שלפנינו.

תמצית טענות הצדדים

תמצית טענות המערערת

10. המערערת טענה כי בתמורה למתן זכות השימוש במאגר המידע או לחילופין מסירת ה"מידע" לחברה הזרה, משלמת M.S למערערת תשלום קבוע של 30,000 \$ בחודש ("תמורת הזכות").
11. נטען כי, בהינתן ש"מידע" בכלל, כלול בהגדרת המונח "נכס" שבסעיף 1 בחוק: "זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר- ידע", הרי שהעברתו של המידע בתמורה לחברת הזרה, מהווה למעשה "מכר" של נכס בלתי מוחשי.
12. עוד טענה המערערת, כי לאור המבחנים אשר פותחו בפסיקה ובספרות וכן לאור הפרשנות שיש לתת למונח "מכר" שבחוק, יוצא כי המדובר ב"מכר" של נכס אף אם יטען כי ב"מכר" מעורבים גם מאפייני "שירות", שלא ניתן להפריד ביניהם (דבר אותו מכחישה המערערת).
13. בנוסף נטען כי התנאים הקבועים בסעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ מתקיימים, כשאין חולק ש-M.S נכנסת בגדר 'תושב חוץ', ולכן יש לראות בתמורת הזכות כתמורה בשל מכירת נכסים בלתי מוחשיים לתושב חוץ – תמורה החייבת במע"מ בשיעור אפס מכוח הוראות סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ.
14. לחילופין, טענה המערערת, כי תמורת הזכות היא תמורה בגין שירות לחברה הזרה ולה בלבד, ולכן חל עליה מס בשיעור אפס מכוח הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

תמצית טענות המשיב

15. המשיב טען כי סעיף 30(א) לחוק מע"מ לא חל במקרה הנדון. לא רק שהמערערת לא הוכיחה כי מכרה נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, כאמור בסעיף זה, אלא אף לשון החוזה עליו היא חתומה מול "מנו הזרה" וכן דיווחיה בזמן אמת מעידים כי לא מכרה נכס בלתי מוחשי כלשהו.
16. לטענתו, ברור כי העיסקה בין המערערת למנו הזרה היא עיסקה להספקת שירותי כוח אדם: עבודה, עשייה, איתור מיון וגיוס של עובדים ולא עיסקה להספקת מוצר מוגמר שהוא רשימה של מועמדים. יתרה מכך, המערערת אף מגדירה עצמה בחוזה ובנתונים שמסרה למשיב כחברה שנותנת שירותים של איתור, גיוס ומיון עובדים.
17. עוד נטען כי המערערת אינה זכאית להקלה שבסעיף 30(א) לחוק מע"מ, כיוון שהיא סיפקה שירות משמעותי לא רק לתושב חוץ אלא גם לתושבי ישראל, עובדים אותם גייסה כמו: איתור מועמדים פוטנציאלים וסינונם; בדיקה ואימות מסמכים; ביצוע ראיונות בארץ; בדיקת ממליצים; קיום מפגשי הערכה בארץ ועוד. לטענתה, העובדים נהנו מקבלת שירות, בין היתר ע"י קבלת שכר עבודה וטיולים בחו"ל.
18. בשולי הדברים ציין המשיב כי לשיטתו העלאת טענה כי העסקאות חוסות תחת ס' 30(א) לחוק מע"מ (מכירה) או לחלופין ס' 30(א) לחוק מע"מ (שירות), הן טענות עובדתיות סותרות אשר העלאתן על ידי המערערת היא אסורה מכוח תקנה 72(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד - 1984 ("תקנות סדר הדין האזרחי"), ודי בכך על מנת לדחות את ערעורה.

דיון והכרעה

ההכרעה בערעור זה תיגזר ממענה על שתי שאלות עיקריות, המתייחסות לשתי טענות חילופיות של המערערת:

- א. האם פעולות איתור, גיוס ומיון שביצעה המערערת עבור M.S ייחשבו כפעולת "מכר" מידע, כטענת המערערת, או שהן ייחשבו כמתן "שירות" לחברה הזרה, כטענת המשיב?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

אם טענת המערערת בעניין "מכר" תתקבל, יהיה עלינו לבדוק, האם מכרה המערערת "נכס בלתי מוחשי" לחברה הזרה ולכן זכאית להקלה האמורה בסעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ בשיעור מע"מ אפס?

ב. האם שירותי המערערת ניתנו רק לחברה הזרה ולכן היא זכאית להקלה בשיעור מע"מ אפס, כאמור בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ או שהשירותים ניתנו גם לתושבי ישראל, מועמדים לעבודה ועובדים שגויסו לעבודה בחברה הזרה? (טענה זו תיבחן רק במידה וטענת המערערת לעניין זכאותה להקלה עפ"י סעיף 30(א)(2) לא תתקבל).

דיון בזכאות המערערת לפי סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ עסקת מכר של נכס בלתי מוחשי

טענות הצדדים

טענות המערערת

19. המערערת טענה כי על תמורת הזכות יחול מס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ. נטען כי מתקיימים שלושת התנאים האמורים בחוק: מדובר בעסקת מכר; של נכס בלתי מוחשי; לתושב חוץ. אין מחלוקת, כי M.S היא בגדר "תושב חוץ".
 20. בעניין עסקת מכר נטען כי תמורת הזכות מהווה תשלום לו זכאית המערערת בגין אספקת ה"מידע", כהגדרתו בסעיף 3.4 להסכם, לחברה הזרה ו/או מתן זכות שימוש ב"מאגר המידע", כמשמעותו בסעיף 4 להסכם.
 21. נטען כי מידע כלול בהגדרת המונח "נכס" שבחוק הכוללת "זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע", ולכן העברתו של המידע, בתמורה, לחברה הזרה, מהווה למעשה "מכר" של נכס בלתי מוחשי.
 22. עוד טענה המערערת כי גם לאור המבחנים שפותחו בפסיקה ניתן לקבוע שמדובר ב"מכר" של נכס:
- א.** מבחן הטפל והעיקר: אילולא העברת המידע, לא הייתה מתקבלת בידי המערערת תמורת הזכות, כלומר החלק העיקרי של העיסקה הינו העברה של "נכסים" בדמות "מידע" או הקניית זכות שימוש בו ולא מתן שירות לחברה הזרה. ברור כי אין משמעות לשאר הפעולות שהמערערת עושה, אם העברת המידע עצמה לא תתבצע.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

ב. מבחן הסיכון: תמורת הזכות נקטה המערערת בפעולות של פרסום, מיון וסינון. אולם, אם המידע המועבר לחברה הזה, לא היה על פי דרישות טופס ההזמנה, המערערת לא הייתה זכאית לתשלום. גם לאחר העברת המידע, אם המידע אינו איכותי המערערת הייתה עלולה להידרש לתשלום פיצוי לחברה הזרה. כלומר, מלוא הסיכון מוטל על כתפי המערערת גם אם בפועל פיצוי כזה שולם על ידי המערערת במקרים בודדים בלבד, בשל איכות המידע שהעבירה.

ג. מבחן ההנאה: M.S אינה נהנית מפעולות המערערת לשם השגת המידע, אלא נהנית רק מהמוצר עצמו: המידע, טיבו, איכותו והתאמתו לדרישות M.S בטופס ההזמנה.

ד. סממן נוסף הוא האפשרות לעשות שימוש חוזר כלשהו. המערערת העניקה לחברה הזרה זכות שימוש במאגר המידע, שאינה מוגבלת לטופס הזמנה כזה או אחר וכל המידע שנרשם בו לטובת M.S, עומד לה לשימוש חוזר.

23. מלבד המבחנים האמורים, טענה המערערת כי, אף לאור הגדרת המונחים "מכר" ו"שירות" בחוק מע"מ, עולה כי רק כאשר לא ניתן לכלול עיסקה במסגרת המונח "מכר" תהא ההתייחסות אל אותה עיסקה כאל "מתן שירות". כלומר, בכל מקרה של ספק בסיווג הפעילות, תגברנה הוראות ההגדרה של "מכר" על פני "שירות".

24. נטען כי בהבחנה בין מכר לשירות יבחן תחילה קיומו של נכס, כלומר, מכר יהיה ברירת המחדל, לאור הגדרתו הרחבה של המונח 'נכס' ולאור ההגדרה השירית של "שירות".

25. מבחינת הפרשנות התכליתית טענה המערערת כי החלת סעיף 30(א) לחוק מע"מ על העסקאות, מגשימה את תכליתו לעידוד היצוא, היות והמערערת פעלה במקום בו יכול היה לספק את המידע ספק זר ובכך הגדילה המערערת את היקף הפעילות הכלכלית בישראל בתחרות מול ספקים זרים.

26. נטען כי לחברה הזרה אין כל הכרח להעסיק עובדים ישראלים. לכן היא יכולה לפנות לחברות מיומנות בגיוס עובדים מחוץ לישראל לשם גיוס עובדים זרים ואף לשם גיוס עובדים ישראלים. הטלת מע"מ בשיעור מלא תביא לסיום



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

ההתקשרות עם M.S, אשר יכולה לקבל את המידע, מכל ספק זר אחר, מבלי לשאת בגידול של 17% בעלות.

טענות המשיב

27. המשיב טען כי נטל הראיה ונטל השכנוע מוטלים על המערערת, הן בשל כך שהמקרה שלפנינו עוסק בסוגיה לבר פנקסית והן בשל כך שהמערערת מבקשת ליהנות מהקלה משמעותית במס: מחד גיסא, אי-תשלום מע"מ על עסקאותיה, ומאידך גיסא, להמשיך לנכות מס התשומות.

28. נטען כי המערערת בחרה שלא להציג מסמכים או ראיות רלבנטיות להוכחת טענותיה, בהם הסכמים קודמים עליהם חתמה עם M.S וטופס ההזמנה של M.S, ואף בחרה שלא להעיד עדים רלבנטיים. לטענת המשיב, ידועה ההלכה הפסוקה לפיה הימנעות מלהעיד או אי הבאת עד רלוונטי מקימה חזקה שאילו זומן העד, הייתה עדותו פועלת לחיזוק גרסתו של הצד השני, ולרעת הצד שהיה אמור לפי הנסיבות להביאו.

נטען כי המערערת נמנעה מלהעיד את שלו-סניטמן, בעלת המניות היחידה של המערערת, למרות שהגישה תצהיר בהליך קודם.

לעניין זה טען המשיב כי מדובר בריק ראייתי ולכן המערערת אינה עומדת בתנאים של תקנה 12 לתקנות מס ערף מוסף, תשל"ו-1976.

29. נטען כי המערערת לא הוכיחה את עמידתה בתנאי סעיף 30(א)(2). סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ עוסק במכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, אולם לא רק שהמערערת לא הוכיחה כי מכרה נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, אלא אף לשון ההסכם בין מנו הזרה והמערערת ודיווחיה של המערערת בזמן אמת מעידים כי לא מכרה נכס בלתי מוחשי כלשהו.

30. עוד נטען כי ברור שהעיסקה בין המערערת למנו הזרה היא עיסקה להספקת שירותי כוח אדם, ולא עיסקה להספקת רשימה של מועמדים. מנו הזרה פנתה למערערת בשל העובדה שהיא חברת השמה, והמידע שהועבר הוא תוצר של פעילות המערערת כחברת השמה.

31. המשיב טען כי כותרת ההסכם היא "הסכם אספקת עובדים ושירותי כוח אדם" וכי לשון ההסכם בין המערערת למנו הזרה אינה עוסקת במכירה או מתן שירות של נכס בלתי מוחשי אלא בשירותי השמת עובדים. עוד נטען כי בהגדרת השירותים הניתנים לא הוזכר נכס בלתי מוחשי וההסכם אף כולל סעיפים אשר





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

- אין מקומם בעיסקה של מכירת נכס בלתי מוחשי כמו בסעיפים 6.2.3, 7.1, 8.2, 8.3.
32. עוד נטען כי העדר ידיעת המונח "נכס בלתי מוחשי" על ידי הצדדים להסכם, כעולה מעדותם בבית המשפט, מוכיח שאומד דעת הצדדים להסכם לא היה של מכירת נכס בלתי מוחשי או קניין רוחני אחר כלשהו.
33. עוד טען המשיב כי בדוחותיה הכספיים של המערערת כלל לא מוזכר קיומו של נכס בלתי מוחשי כנכס קבוע של המערערת ואף לא מוזכרת מכירה של נכס בלתי מוחשי. גם חשבונות העיסקה מזמן אמת מעידות כי לא נמכר על ידי המערערת נכס בלתי מוחשי כלשהו, אלא צוין במפורש כי הן ניתנות עבור שירותי כוח אדם.
34. עוד נטען כי המערערת אינה רק מוסרת מידע אלא מספקת שירות תיווך בין המועמדים למנו הזרה.
35. נטען כי מערערת התבססה בערעור על חוות דעת משפטית של משרד מוכר, כחכמה בדיעבד, אולם בחוות הדעת לא מוזכר סעיף 30(א)2 אלא סעיף 30(א)5 בלבד.
36. עוד טען המשיב כי בהשגה טענתה העיקרית של המערערת הייתה לעניין סעיף 30(א)5 ולא לעניין סעיף 30(א)2, שכן המערערת לא מתכחשת לעובדה שהיא פונה ומגיסת מועמדים פוטנציאליים בהתאם למאפיינים ולדרישות הספציפיות שמציבה לה מנו הזרה. לטענת המשיב, מדובר במאפיין מובהק נוסף של עסקת מתן שירות מסוג שירותי גיוס, תיווך והשמה, ואין מדובר בעסקת מכר של נכס בלתי מוחשי, הדבר אף עולה מאתר האינטרנט של המערערת.

טענות המערערת בתשובה לסיכומי המשיב

37. המערערת טענה כי יש למחוק כמה סעיפים מסיכומי המשיב המהווים הרחבת חזית אסורה. לגבי סעיפים 8-11 לסיכומי המשיב נטען כי המשיב הצביע על הקרבה המשפחתית בין המערערת לחברה הזרה למרות שעובדות אלו אינן רלוונטיות.
38. נטען כי סיווג עיסקה כ"מכר" או "שירות" יוכרע על פי מהותה הכלכלית האמיתית של העיסקה ולצורך זה לא העלה המשיב במהלך ההליך טענות בעניין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

- הקירבה המשפחתית וגם גם אם כעת אינו מעלה טענה זו במפורש הוא מנסה לשתול זאת במידע רלוונטי.
39. טענת הרחבת חזית נוספת נטענה על ידי המערערת בעניין ההסכמים הקודמים וטופס ההזמנה שלא צרפה. לטענתה, ההסכם שהמציאה למשיב הוא הסכם שהיה בתוקף בעת היא ואילו לגבי טופס ההזמנה, לטענתה טופס זה לא היה במחלוקת שכן המשיב מעולם לא חלק על קיומו או על תוכנו.
40. עוד טענה המערערת כי טענת המשיב כי המערערת אינה עומדת בתנאי תקנה 12 היא הרחבת חזית מובהקת שכן טענה זו לא עלתה מעולם ולכן הוא אינו רשאי להעלותה כעת.
41. המערערת טענה כי המשיב נצמד ללשון ההסכם למרות ראיות מפורשות המצביעות על התנהלות שונה של הצדדים להסכם ובניגוד לכך שסיווג ההסכם כ"מכר" או כ"שירות" צריך להיות מוכרע על פי מהותה הכלכלית של העיסקה.
42. עוד טענה המערערת כי המשיב מנסה לזרות חול בעיני בית המשפט בקביעתו כי נמנעה מלהעיד את שלו-סניטמן. לטענתה, לא ראתה צורך להעיד אותה כאשר אינה חולקת על הדברים שמסרה בעדות שגבה המשיב.
43. נטען כי בניגוד לטענת המשיב כי נכס לא מוחשי אינו נזכר בהסכם בין הצדדים הרי שההסכם נוקט לשון מפורשת של אספקת "מידע" כהגדרתו בסעיף 3.4 להסכם וכן מתן זכות שימוש ב"מאגר מידע" כמשמעותו בסעיף 4 להסכם. כפי שהובא בהרחבה הן בכתב הערעור והן בסיכומי המערערת מידע הוא נכס בלתי מוחשי.
44. עוד טענה המערערת כי עיקר הנתינה במסגרת ההסכם היא המידע ולא הפעולות שביצעה המערערת להשגתו. המידע הינו תוצר ה"עבודה המושקעת" של המערערת להשגת המידע, המהווה את עיקר ההתקשרות.
45. עוד נטען כי שלו ונווה ביטון (עבד ב-M.S החל משנת 2009 כמנהל תפעול ומשנת 2011 כמנהל כוח-אדם, שהעיד מטעם המערערת, "ביטון") אינם עורכי דין ואינם מומחים למע"מ ולכן אין נפקות לחוסר ידיעתם בדבר ההגדרה המשפטית של המונח "נכס בלתי מוחשי". בדומה, אין מקום לעובדה שחוות הדעת שקיבלה המערערת אינה כוללת התייחסות לתחולת סעיף 30(א)(2) כדי לשלול את תחולתו על ההסכם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

דיון והכרעה

הכרעה בעניין האם העיסקה בין המערערת לחברה הזרה היא עסקת "מכר" או עסקת "שירות"?

46. סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר "שירות": "כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר". מכאן, שהגדרה שירות היא הגדרה שירותית: ככל שיוכח שאין מדובר בעסקת "מכר", הרי שמדובר בעסקת שירות, בהנחה שהיא כוללת שלושה מרכיבים: "עשייה" "בתמורה" ו"למען הזולת".

47. אין חולק כי העיסקה שעשתה המערערת למען לקוחתה, M.S, נעשתה בתמורה. המחלוקת היא האם שולמה התמורה עבור "נכס", אספקת מידע ל M.S או מתן זכות להשתמש במאגר מידע (כטענת המערערת) - ואז עניינינו בעסקת "מכר", או האם התמורה שולמה עבור שירותי גיוס תיווך והשמה שביצעה המערערת עבור M.S (כטענת המשיב), ואז עסקינן בעסקת "שירות"? 48. המלומד אהרן נמדר טוען כי האבחנה בין "מכר" ל"שירות" אינה קלה כלל ועיקר ויש לה נפקות לגבי נושאים שונים בחוק וביניהם קביעת מע"מ בשיעור אפס, כבעניינינו (אהרן נמדר, מס ערך מוסף, חלק ראשון, עמ' 219, "נמדר").

49. לגבי סיווג של ידע אמר נמדר:

"בעיית סיווג של עסקה מסתבכת גם השאלה האחרת האם בכלל בוצעה "מכירה" בעסקה הנדונה, כמו במקרה של העברת ידע או פטנט. בעסקה כזו גם אם ייקבע כי לא נמכר כל נכס, תישאר בעינה השאלה האם בוצעה השכרה של הנכס שגם הוא נחשב למכר או שהעסקה הינה מתן שירות של מתן אינפורמציה" (נמדר, עמ' 223)

50. נמדר מצביע על מספר מבחני עזר, שהופיעו בפסיקה, בעניין סיווג עסקאות כעסקאות "מכר" או "שירות".

להלן נעמוד על מספר מבחני עזר מהפסיקה, שנטענו על ידי המערערת, וניישם אותם לעניינינו:

מבחן העיקר והטפל

51. בע"א 848/75 גולדשטיין נ' פקיד השומה תל-אביב פ"ד לב(1) 365, 370-371 (1977) נקבע מבחן העיקר והטפל, שאומץ בפסיקות נוספות, ומנסה לזהות מהו המרכיב העיקרי בעיסקה (ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

- לטקסטיל בע"מ פ"ד לז(2) 744 (1983); ע"ש (חיפה) 112/85 קולנוע "הוד" נהריה בע"מ נ' מנהל המכס והבלו (ניתן 30.1.1986, "עניין הוד"); ע"מ (מרכז) ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה (פורסם בנבו 16.10.18).
52. נמדר מכנה מבחן זה בשם "מבחן המאפיין העיקרי של העסקה" (עמ' 221). לדעתו, מטרתו של מבחן זה "לבדוק מהו החלק העיקרי בעסקה ומהו החלק הטפל, או בלשון אחרת, האם החלק הארי של העסקה הינו מכר של "נכס" או עסקה של מתן שירותים המתאפיינת על ידי יגיעה אישית" (עמ' 222).
53. כבר עכשיו ניתן לומר כי עסקת המערערת מתאפיינת ביגיעה אישית רבה מאוד, כפי שעולה מכתבי הטענות, התצהירים, העדויות והמוצגים הרבים שהוגשו לבית המשפט.
54. כאמור, טענה המערערת כי "עיקר ההתקשרות" "עיקר הנתונה", "החלק הארי של העסקה" הוא העברת המידע=הנכס, או הקניית זכות שימוש בו- ולא מתן שירות לחברה זרה. שכן, לטענתה, כל הפעולות שבצעה המערערת אין להן משמעות לולא העברת המידע, בגינה מתקבלת תשלום - "תמורת זכות".
55. לא ניתן להסכים לטענה זו. בה במידה ניתן היה לטעון כי לולא ביצעה המערערת את כל הפעולות הרבות, של איתור, סינון, מיון, גיוס והשמה למועמדים, היא לא יכולה הייתה להגיע ל"שורה התחתונה": רשימות מועמדים איכותיים. העובדה שהמידע והפעולות להשגתו תלויים זה בזה אינה יכולה להביא לקביעה מי העיקר ומי הוא הטפל מביניהם: השירות או רשימת המועמדים - "הנכס" בפי המערערת.
56. לעומת זאת, הראיות מדברות בעד עצמן: מסמכים רבים שהוגשו כמוצגים לבית המשפט על ידי שני הצדדים, תצהירים ועדויות, כולל תצהירים ועדויות של עדי המערערת, מצביעים על תמונה שונה לחלוטין ממה שהמערערת מנסה להציג ומראים כי "העשייה" במערערת היא העיקר.
57. בחינה של פעילותה היומיומית של המערערת, המומחיות לה טענה בפרסומיה הרבים, האמצעים וכוח האדם שעשתה בהם שימוש לגיוס עובדים, מצביעה על כך כי היקפו ומורכבותו של תהליך ההשמה שכלל פעולות של שיווק, איתור, סינון, מיון, גיוס והשמה של עובדים איכותיים הוא "העיקר" בעסקה בין המערערת ל-M.S ולא, רשימות המועמדים - "הנכס" שנשלח ע"י המערערת במייל ו/או בתצורת אקסל (עדות ביטון, עמ' 24 לפרוטוקול).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

58. זאת ועוד, בניגוד לטענת המערערת כי "המערערת מתחייבת לספק את המידע, הא ותו לא" (סע' 2.7 לכתב הערעור) הראיות מצביעות על כך, כי תפקידה של המערערת לא הסתיים עם "אספקת המידע" לחברה הזרה, ואפילו לא לאחר אישור המועמדים באופן סופי ע"י M.S. המערערת ביצעה שירותים מגוונים נוספים עבור M.S, תוך שהיא מלווה את העובדים החדשים שאושרו ע"י M.S בתהליך הקליטה שלהם וניתן לומר, כמעט עד לכבש האנייה.

תהליך ההשמה – מקבלת טופס ההזמנה ועד להעברת המידע ל M.S :

59. המערערת טענה כי M.S נהגה להעביר לה טופס הזמנה מפורט, בכל פעם שביקשה לגייס עובדים. לטענתה, הטופס הכיל פירוט של כמות העובדים, תקופות העבודה הנדרשות ודרישות רלוונטיות נוספות. המערערת נדרשה להעביר ל M.S רשימת מועמדים תוך 30 יום (סעיף 2.4 לכתב הערעור).

60. ביטון התייחס בעדותו לדרישות הרלוונטיות בטופס ההזמנה:

"M.S התפקיד שלה להעביר טופס הזמנה שכלל קריטריונים לתפקיד

אבטחה על גבי אוניות נופש, קריטריונים, תאריכים, הצבות, מיקום

בעצם ההצבה ושם האוניה..." (עמ' 18 לפרוטוקול).

61. לא למותר לציין, כי טופס ההזמנה לא צורף לכתב הערעור ולא הוגש כמוצג לבית המשפט, למרות שהוא מאוזכר בכתבי הטענות וכן בתצהיריהם של שלו-סניטמן ושל שלו, וכאמור בתקנה 75 לתקנות סדר הדין האזרחי הקובעת: "בעל דין יצרף לכתב טענותיו העתק של כל מסמך הנזכר בו, זולת אם אינו מצוי ברשותו או בשליטתו".

62. גם שלו העיד כי טופס הזמנה מפורט הועבר מ M.S למערערת. שלו נשאל ע"י ב"כ המשיבה למה לא הציג בפני בית המשפט את טופס ההזמנה ועל כך השיב: "לא יודע. אבל אין בעיה לשלוח או להציג" (עמ' 15 לפרוטוקול). עם זאת, טופס ההזמנה לא נשלח ולא הוצג בפניי בית המשפט, למרות שנמצא ברשותה ובשליטתה של המערערת.

63. הלכה פסוקה היא, כי הימנעות מהצגת ראיה, אשר עשויה לתרום לגילוי האמת, יוצרת הנחה, שראיה זו הייתה פועלת לחיזוק גרסת הצד השני (ע"פ 437/82 סלומון אבו נ' מדינת ישראל, לז(2) 085, 098 (1983)). כלומר, בעניינינו, אי הגשת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

- טופס ההזמנה מחזקת את טענות המשיב כי המערערת נתנה שירותי השמה ל-M.S. וסותרת את טענות המערערת כי בוצעה פעולת מכר של "נכס".
64. בעדותו נשאל שלו מה קורה לאחר ביצוע תהליך סינון המועמדים והוא ענה: "לאחר תהליך הסינון אנו מעבירים רשימות לחברת MS כשבצעם ברשימות האלה כלול רשימות מועמדים מהמידע שאספנו לגביהם..." (עמ' 5 לפרוטוקול). שלו נשאל על תצורת העברת פרטי המועמדים:
- "ש: MS היתה מקבלת מכם טופסי אקסל עם שמות של מועמדים? מה היתה מקבלת מכם?"
- ת: טפסי וורד". (עמ' 16 לפרוטוקול)
65. מכתבי הטענות, מתצהירי שלו ושלו-סניטמן ומעדויות שלו וביטון עולה כי במהלך התקופה הרלוונטית, הועברו מאות רבות של שמות מועמדים מהמערערת ל-M.S. (סעיף 18 לתצהיר שלו-סניטמן; סעיף 13 לתצהיר שלו) בתוך רשימות שהועברו ל-M.S. המערערת לא צרפה כאסמכתה לטענותיה לעיל ולו רשימה אחת של מועמדים מתוך רשימות שנטען שהעבירה ל M.S במהלך השנים.
66. מדובר בראיה ראשונה במעלה, העומדת במרכז המחלוקת בין הצדדים. חובה היה על המערערת הטוענת כי "רשימת המועמדים" היא נכס שנמכר, לצרף את "הנכס", או דוגמה ממנו, לכתבי הטענות או לתיק המוצגים. זאת ועוד, "רשימת המועמדים" מופיעה כאמור מספר פעמים בכתבי הטענות ובתצהירי המערערת, ולמרות זאת לא צורפה. משכך, בית המשפט לא יכול היה לעמוד על מהות "רשימת מועמדים" ועל המידע המפורט שהכילה, כטענת המערערת.
- אי לכך, דין טענות המערערת לעניין "רשימת המועמדים" כדין טענותיה לעניין "טופס ההזמנה", האמור לעיל.
- זאת ועוד, לאי צרוף "טופס הזמנה" ו"רשימת מועמדים" תהיה השפעה על משקלן של עדויות שלו וביטון בעניינים אלו.
67. ולגופו של עניין: הראיות מצביעות כי על מנת לאתר מועמדים ביצעה המערערת פעולות שיווק מגוונות ובהן:
- פעולות פרסום בעלויות שנתיות של 69,398 ₪ ועד 137,290 ₪ (מש/1, מוצג מס' 4, דוחות כספיים לשנים 2009-2012, ביאור 8) עליהן העיד שלו: "יש פה תקציבי פרסום מאוד גבוהים" (עמ' 10 לפרוטוקול).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

פרסום עצמי ופרסום מודעות דרושים באתרים לחיפוש עבודה באינטרנט כגון: ג'ובניק, פק"ש, פורטל דרושים-יד 2, אולג'ובס (מש/1, מוצג מס' 9; מוצג מס' 14);

הקמת אתר אינטרנט של המערערת ובו מידע רב לגבי מגוון משרות נדרשות בארץ ובחו"ל וכן טיפים ומאמרים לדורשי עבודה ולמשתחררים מצה"ל (מש/1, מוצג מס' 14);

-ארגון כנסים (עדות שלו, עמ' 5 לפרוטוקול) -השתתפות בכנסים לחיילים משוחררים (מש/1, מוצג מס' 10, חקירה אורית, עמ' 115).

68. מועמדים שפנו אל המערערת בעקבות פעולות השיווק עברו תהליך מורכב של אבחון, סינון, מיון, בדיקת התאמה לתפקיד, בדיקת בריאות, בדיקת יושר ומבחנים בעברית ובאנגלית ("תהליך ההשמה") כפי שעולה מכתבי הטענות של הצדדים, מתצהירה של שלו-סניטמן ומהודעתה במע"מ, מתצהירו ועדותו של שלו ומהטפסים והמסמכים הרבים של מספר מועמדים שצורפו להשגה הראשונה כנספח ב' (מש/1, מוצג מס' 12, השגה +נספחים, עמ' 163-234 לתיק המוצגים של המשיב).

69. שלו העיד כי הליך האיתור מתבצע בשלושה שלבים: "הגשת קורות חיים, ראיון ראשון וראיון שני" (עמ' 11 לפרוטוקול).

בהודעה שנתנה שלו-סניטמן בחקירתה במע"מ היא סיפרה על תהליך הסינון בעקבות פעולות השיווק:

"בעקבות זה אנחנו מקבלים המון פניות, במיוחד בתחום של אבטחת אניות בחו"ל. אחרי שאנשים פונים אלינו אנחנו חוזרים למי שנמצא מתאים לפי הקריטריונים. ואח"כ אנו מזמינים למשרד לראיון. הראיון הראשון הוא ראיון מקצועי שרק בודק נתונים טכניים, האם הבן אדם מתאים מבחינת הרקע שלו. ובראיון השני, אם הוא עובר את הראיון הראשון, זה ראיון יותר מעמיק ומסתמך על בדיקת הרקע, מה מביא אותו, מה הרקע שלו. ראיון שלוקח בסביבות 40 דקות עד שעה. והמטרה שלו לבדוק כמה הוא מתאים למשרה מכל הבחינות" (מש/1, מוצג מס' 10, עמ' 115 למוצגי המשיב).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

70. מנגנון המערערת כלל משרדים בהרצליה וכן כ-10-12 עובדים (עדות שלו, עמ' 9). על היקף העבודה ניתן ללמוד מהראיות הרבות, שצרפו הצדדים וכן מטענותיה של המערערת, מהצהרתה של שלו-סניטמן ומעדותו של שלו. בין היתר, אמרו השניים, כי רק כ-4%-3% מהפונים נמצאו מתאימים להיכלל ברשימת המועמדים שהעבירו ל M.S (בתצהירים נכתב כ- 3% ובכתב הערעור כ-4%).
- עפ"י הטבלה שצורפה לתצהירים של שלו-סניטמן ושל שלו (סעיפים 18 ו-13, בהתאמה), במהלך השנים 2009-2013 התחילו את תהליך המיון 13,096 מועמדים והתקבלו לעבודה רק 509 מועמדים. על פי הטבלה, בשנים 2009-2011 מספר המועמדים עמד בממוצע על כ-1000 איש לשנה ואילו בשנים 2012-2013 מספר המועמדים הממוצע עמד על כ-5000 איש לשנה.
71. אין ספק שמיון, ואפילו ראשוני, של כמות מועמדים כזו כרוכה בעבודה רבה מאוד, לא כל שכן המיון הקפדני, לו טוענת המערערת (לשם הדיוק יוער כי בסעיף 2.10 לכתב הערעור מופיעה טבלה עם נתונים גבוהים לאין שיעור לגבי מספר הפניות בשנים 2010-2011, ונתוני שנת 2009 אינם מופיעים בטבלה זו. בנוסף, מספר המועמדים שנרשמו לטובת M.S בכתב הערעור הוא כמעט כפול מהמספר המועמדים שהתקבלו לעבודה על פי הטבלאות בתצהירים, אף ללא נתוני שנת 2009. סתירה זו בין הטבלאות השונות מעוררת יותר מאשר תמיהה).
72. על היקף העבודה מעידים כאלף עדים עשרות מסמכים וטפסים שמילאו מועמדים בכתב ידם, אותם הגישה המערערת במסגרת השגתה, וכן טפסים (ריקים, למילוי) אותם הגישה שלו-סניטמן בחקירתה במע"מ (מש'1, מוצגים 10-12). מסמכים אלו, שבראשם מופיע לוגו של המערערת בשמה באנגלית בתקופה הרלוונטית, Mano Location recruiting & Guiding Ltd (לבד מהמבחן המסכם וחוזה ההעסקה באנגלית, המוכתרים בלוגו של M.S), מצביעים על כך כי המועמדים נדרשו לספק מידע רב ומפורט, מקצועי ואישי, על עצמם ועל הרקע המשפחתי והתעסוקתי שלהם, וכן להיבחן באנגלית במסגרת הריאיון הראשון והשני.
73. בתצהיריהם אומרים שלו ושלו-סניטמן כי המערערת התחייבה לאתר מועמדים ולסננם בהתאם לדרישות M.S שבאות לידי ביטוי בטופס ההזמנה, "לרבות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

74. ניתוח מקיף של אישיות המועמדים, אימות קורות חייו ונתונים על בריאותם ויושרם של המועמדים (להלן: "המידע") (מש/1, מוצגים מס' 20-21, סעיף 5). אין ספק כי ניתוח תוכניהם של כל הטפסים שמילא כל מועמד (ובהינתן כמות מועמדים האמורה לעיל), ניתוח מקיף של אישיותו ואימות קורות חייו ושאר נתונים עליהם הצהיר, כרוך ביגיעה אישית מרובה, שכן אין מדובר רק בקריאה, אלא בעיקר בניתוח כולל של הפרטים הרבים שנכתבו בטפסים השונים וקביעת אבחנה סופית בדבר התאמתו או אי התאמתו של המועמד לעבודה ב-M.S.
75. רשימת הטפסים שלהלן מדגימה את היקף העשייה שעמדה בפני המערערות ואת מורכבותה:
- טופס פרטים אישיים מפורט (פרטים אישיים ומשפחתיים, השכלה, ידיעת שפות, רקע צבאי וניסיון קודם, רישום פלילי, מקומות עבודה, מצב בריאות, ביקורים בחו"ל, מצב כלכלי ושאלות אישיות שונות על תחביבים ובני זוג) (הודעת סניטמן במע"מ, נספח א-6א-7);
 - הצהרת המועמד (שם, נספח א1);
 - טופס התחייבות וזמינות לתחילת עבודה (שם, נספח א2);
 - טופס "ספר על אירוע/דמות משמעותית בחיך" (שם, נספח א3);
 - הצהרת מועמד/ת על מצב בריאות (הכולל שאלות רבות אישיות וכן על מצב בריאות המשפחה) (שם, נספח א4).
 - רשימת ממליצים (שם, נספח א5. טופס מס' HR05043)
 - מבחן באנגלית ראיון ראשון (שם, נספח א8);
 - מבחן באנגלית ראיון שני (שם, נספח א9);
 - אישור על מצב בריאותי מקופת חולים (מש/1, מוצג 12, עמ' 177);
 - טופס "ספר על אירוע/דמות משמעותית בחיך" (שם, עמ' 185)
 - מבחן מסכם בעברית ובאנגלית (שם, עמ' 186-193);
76. בנוסף על הטפסים אותם מילאו המועמדים, מילאו עובדי המערערות טפסים נוספים משלהם במסגרת תהליך ההשמה. כך תועדו בטפסים ייחודיים ראיונות שביצעה המערערות למועמדים ולממליצים שלהם:
- "מועמד לאבטחת אניות/סבב ו-1 ראיון מקצועי" שכלל שאלון וכן סיכום ראיון וחוות דעת המראיין (מש/1, מוצג 12, עמ' 164-165);



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

- "סבב 2 – ראיון אישי"- שכלל שאלות רבות וסיכום מראיין (שם, עמ' 167-166, טופס מס' HR05044);
77. -"דו"ח חוות דעת טלפוני"- ראיון טלפוני לממליץ על מועמד (שם, עמ' 180); זאת ועוד, מעבר למסמך קורות חיים (שם, עמ' 210) ומילוי טפסים, קיבלה המערערת עבור M.S צילומים של מסמכים רשמיים של המועמדים: צילום תעודת שחרור מצה"ל; צילום דרכון; צילום ת.ז. וצילום רישיון נהיגה (שם, עמ' 178-179). שלו אמר בעדותו כי מסמכים אלו התקבלו בראיון הראשון והועברו אחר כך ל-M.S (עמ' 12 לפרוטוקול).
78. שירותים שניתנו לאחר העברת המידע ל-M.S: לא זו אף זו, ראיות נוספות (מסמכים ועדות ביטון) מצביעות על כך כי גם לאחר שהמערערת העבירה ל-M.S מידע על המועמדים ואף לאחר ש-M.S אישרה את המועמדים (סיום תהליך ההשמה), פעלה המערערת באופן אינטנסיבי עבור M.S ונתנה לה שירותים משלימים לתהליך ההשמה.
79. הראיות מצביעות כי למערערת היה קשר עם המועמדים שהתקבלו ("המאבטחים") ועם M.S לאחר ביצוע העברת המידע על המועמדים. הדבר התבטא בשני מישורים:
- א. מעורבות ותמיכה בתהליך קליטת המאבטחים שהתקבלו לעבודה ב-M.S עד לעלייתם לאניה.
- ב. מתן גישה לנציגי M.S לביצוע פגישות ופעולות עזר אחרות במשרדה בהרצליה;
80. שלו וביטון נשאלו בחקירתם לגבי מעורבות המערערת לאחר אספקת המידע ושניהם ענו בשלילה על כך:
- "ש. תתאר את מעורבות המערערת לאחר אספקת המידע?
ת. אין מעורבות, ז"א מרגע שהם מספקים לנו את המידע מרגע שמספקים את רשימת המועמדים אנו מטפלים בהכל..."
(עדות ביטון, עמ' 19 לפרוטוקול).
- דברים אלו נסתרו על ידי המסמכים הרבים, ועל ידי עדותו של ביטון עצמו לגבי טופס מעקב קליטה, להלן. גם שלו אמר דברים דומים בעדותו:
- "ש: האם יש פעולות נוספות שמבצעת המערערת לאחר אספקת המידע ואם כן אז תתאר,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

ת: לא, אין לנו בעצם כל זכות להתערב...המקרים הבודדים
היחידים שהיינו מעורבים בזה זה בגלל מגבלות טכניות...
ש: מה מערכת היחסים בין המערערת למועמדים?
ת: אין לנו מערכת יחסים לאחר מכן" (עמ' 6 לפרוטוקול).

בחינת הקשר בין המערערת למועמדים לאחר אספקת המידע ל-M.S.

81. מעורבות ותמיכה בתהליך קליטת המאבטחים: מספר מסמכים של המערערת, שמולאו בכתב ידם של מאבטחים וצורפו ע"י המשיב בתיק המוצגים, מצביעים על מעורבות המערערת בפרטי פרטים של קליטת המאבטחים כשלוחה של M.S ("מסמכי קליטה"):
טופס "מעקב קליטה – מועמד לאבטחת אניות" ("טופס מעקב קליטה") (מ/ש 1, מוצג 12, עמ' 163);
טופס "קבלת ציוד בארץ- אוניות נופש" (שם, עמ' 181, טופס מס' EQ05310);
טופס "מעקב קליטה- מועמד לאבטחת אוניות (לפני הסברה)" (שם, עמ' 199, "טופס מעקב לפני הסברה");
טופס "מעקב קליטה- מאבטח/ת אניות-תדריך יציאה" (שם, עמ' 183);
טופס "דוגמת חתימה" (שם, עמ' 182);
חוזה עבודה בין המועמד ("קצין אבטחה" עפ"י החוזה) ל-M.S - "Contract- Ship Security Officer" (שם, עמ' 197-198).
82. בעדותו נשאל ביטון, לגבי טופס "מעקב קליטה - מאבטח/ת אניות-תדריך יציאה":

ש: מפנה לעמוד 183 טופס מעקב קליטה, מסמך של המערערת, אני רואה פה הצהרת בריאות מרופא, אני רואה פנקס חיסונים ואני רואה שהמערערת מתעסקת גם בדברים האלה,
ת: הם מוודאים שיש לו את זה עליו פיסית והוא יוצא עם זה מהארץ אבל הם לא אלה שתדרכו אותו איך לבצע את החיסונים, הם לא אלה שתדרכו אותו איך לבצע את הבדיקות.
ש: אבל הם מוודאים את הדברים האלה?
ת: הם ווידאו את הדברים האלה באותה תקופה.
ש: הם מוודאים גם קבלת כרטיס טיסה וואוצ'ר למלון,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

ת: הם מדפיסים את כרטיס הטיסה ונותנים אותו למאבטח.
ש: הם גם מחתימים את המועמד על הצהרת בריאות אני רואה,
ת: הצהרת בריאות מטעם מנו בייס, ז"א שהם בדקו את הבריאות
שלו לפני שהעבירו את הפרטים שלו.
ש: הם גם עוקבים אחר השיבוץ שלו באוניה ונמל העליה ויעד
הטיסה, למה הם צריכים את כל הנתונים האלה?
ת: זו בדיוק הזמנת העבודה, הזמנת העבודה כוללת תאריך ויעד וזה
בדיוק מה שזה אומר, אז למה לא לעקוב אחרי זה"
(עמ' 27-28 לפרוטוקול).

83. עיון בטפסים הנוספים, טופס מעקב קליטה וטופס מעקב לפני הסברה מראה
כי המערערת נדרשה לוודא קיומם של פרטים ומסמכים רבים. המערערת
נדרשה לבדוק את הממליצים וכן לוודא הכנות לעליה לאוניה: ימי הסברה,
מסירת שיק ערבון; הזמנת חליפות וקבלתן; הזמנת מטווח וביצועו; סריקת
מסמכים עבור M.S: אישור רפואי באנגלית; פנקס חיסונים; עיקרי חוזה
ודרכון. הזמנת מטווח, הזמנת חליפות, קבלת דוגמת חתימה מהמועמד ועוד.
84. מהטפסים הללו ומעדותו של ביטון עולה כי על פי טופס הזמנת העבודה (טופס
ההזמנה שאיננו עומד, כאמור, בפני בית המשפט) נדרשה המערערת לא רק
לאתר מאבטחים מתאימים לעבודה ולהעביר נתונים אלה ל-M.S, אלא היא
נדרשה לוודא כי המועמדים שהתקבלו לעבודה, יעלו על האוניה בה יעבדו
מוכנים, כשיש בידיהם את כל המסמכים הנדרשים, הציווד המתאים והחיסונים
המתאימים. כלומר, המערערת ליוותה את המאבטחים שגויסו ואושרו לעבודה,
עד לעלייתם לאוניה.

85. מתן גישה למשרדי המערערת: בחקירתה סיפרה שלו-סניטמן על תהליך
ההשמה ואמרה שלאחר בדיקות התאמה, ראיונות ומבחנים באנגלית מתבצע
השלב השלישי של התהליך, פגישה עם נציג M.S:

"במידה והמועמד החליט שהוא מעוניין, הוא מגיע לשלב השלישי
לתהליך, שבו הוא נפגש עם נציג החברה בחו"ל. הפגישה מתבצעת
אצלנו במשרדים, נציג החברה נפגש פעם בשבועיים עם המועמדים
במרוכז. מדובר במספר נציגים, ברובם זה עובדים בחברה בחו"ל
כמפקחים" (חקירת שלו-סניטמן, עמ' 117)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

86. בעדותו אמר שלו כי ראיונות M.S עם המועמדים התקיימו כל שלושה שבועות בממוצע. הוא העריך כי עד לשנת 2011 התקיימו הפגישות במשרדי המערערת ומשנת 2011 ועד 2013 בבית אלישע בנתניה. משנשאל על הסתירה בין דבריו לדברי שלו-סניטמן בחקירה במע"מ ועל כך שהיא "לא מזכירה את נתניה", אמר שלו, שהוא יודע בוודאות שנפגשו בבית אלישע "ויכול להיות שאני לא מדייק בשנים". לגבי תדירות הפגישות אמר "זה פחות או יותר הסדר גודל" (עמ' 11 לפרוטוקול). גם ביטון, נציג M.S נשאל בעניין ואמר כי ראיונות התקיימו בכיתה בנתניה אך גם במשרדי המערערת ב"פעמים שהכיתה לא הייתה זמינה או שלא היינו יכולים להשתמש בה וביקשנו את חדר הישיבות שלהם במתקנים שלהם" (עמ' 25 לפרוטוקול).
87. מעדויות שלו וביטון ומחקירת שלו-סניטמן לא ניתן להכריע איזה חלק מהראיונות של נציגי M.S עם המועמדים התקיימו במשרדי המערערת ואיזה חלק התקיימו בנתניה, אולם כולם העידו כי התקיימו ראיונות כאלו אם בקביעות, אם בשנים מסוימות, אם במקרה שהכיתה בנתניה לא הייתה זמינה.
88. זאת ועוד, ביטון ענה בחיוב לשאלה האם נציגים של M.S הדפיסו מסמכים במשרדים של המערערת והסביר זאת ביחסי עבודה של ספק-לקוח (עמ' 26 לפרוטוקול).
89. מכאן, ניתן לראות, כי במהלך השנים 2009-2013 נתנה המערערת ל-M.S את האפשרות להשתמש במשרדיה, ו-M.S אכן עשתה שימוש במשרדים.
90. זאת ועוד, מהחוזה שנחתם בין המערערת ל-M.S עולה כי המערערת התחייבה להזמין כרטיסי טיסה למועמדים ולספק להם בגדי עבודה שיועברו לה ע"י M.S (סעיפים 3.5.1-3.5.2 לחוזה, מש/1, מוצג מס' 12, ההשגה, עמ' 247). מעדות שלו וביטון עולה כי M.S היא זו שמימנה והזמינה את כרטיסי הטיסה של המאבטחים שהתקבלו לעבודה אולם המערערת היא זו שהדפיסה את כרטיסי הטיסה במשרדיה ומסרה אותם למאבטחים (עמודים 6, 12 ו-27 לפרוטוקול), לעניין אספקת בגדי העבודה אמר שלו כי הזמנת הביגוד נעשתה על ידי M.S
91. אולם מסירתו למאבטחים נעשתה לעיתים על ידי המערערת: "...המקרים הבודדים היחידים שהיינו מעורבים בזה זה שבגלל מגבלות טכניות ביקשו לשלוח חלק קטן מהביגוד אלינו ושמאבטחים יאספו בעצם את זה מאצלנו" (עמ' 6 לפרוטוקול); "יש להם הרבה ביגוד שהם מקבלים אז באופן חלקי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

ופעמים די בודדות אנו העברנו להם ביגוד שהספק ביגוד שלח אלינו למשרד" "בגלל קושי טכני עם אותו ספק ביגוד...אז בחלק מהמקרים הוא אסף את זה דרכינו" (עמ' 12 לפרוטוקול).

92. ביטון העיד שהזמנת הביגוד נעשתה תמיד על ידי M.S והמאבטחים אוספים אותו מספקי הביגוד (עמ' 25 לפרוטוקול), אולם האיסוף בוצע במקרים בודדים במשרדי המערערת, בגלל ספק שלא הצליח לספק את הביגוד הרצוי והוחלף (עמ' 27 לפרוטוקול).

93. הראיות, הסעיפים הרלוונטיים בחוזה בין המערערת ל-M.S וכן "טופס קבלת ציוד בארץ- אוניות נופש" עם לוגו המערערת, עומדים, לכאורה, בניגוד לעדותם של שלו וביטון לעניין קבלת הביגוד. עם זאת, גם אם נקבל את גרסתם של שלו וביטון כי בדרך כלל נאסף הביגוד אצל הספקים ולא אצל המערערת, די בעצם קיומן של הראיות ובעצם הודאתם של ביטון ושלו כי לא פעם נשלחו הבגדים למשרדי המערערת ונאספו משם כדי לקבוע כי המערערת נתנה שירות נוסף ל-M.S (לאחר סיום תהליך ההשמה) גם אם שירות זה לא היה שירות קבוע, כמו השירותים האחרים.

94. מכל האמור למעלה עולה כי המערערת נתנה ל-M.S מעטפת שירותים כוללנית של שירותי השמה ותיווך עבודה וכן עסקה בקליטתם בפועל באוניות של המאבטחים שהתקבלו לעבודה ב-M.S, כולל פרטי שיבוץ לאניות, נמל היעד וטיסות ליעד. אין ספק, שבניגוד לטענת המערערת, עיקר פעילותה של המערערת לא הייתה באספקת רשימות מועמדים ומידע עליהם, אלא עיקר פעילותה הייתה תפקידה הן כחברת גיוס והשמה – מציאת עובדים מתאימים ל-M.S והן תפקידה בקליטתם של המאבטחים לאניות להן יועדו.

95. בעניין ע"מ (מרכז) 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה שנכתב על ידי עמיתי כב' השופט ד"ר בורנשטיין, בחן בית המשפט סוגיה דומה בכוונה לאבחן האם מדובר בעסקת מכר או שירות. נקבע שעסקה לאספקת "מוצר מדף" תחשב לעסקת מכר, כי "העשייה" הקשורה לאותו מוצר אינה מהותית, מנקודת מבטו של המזמין, שמעוניין במוצר עצמו ולא בתהליך הייצור. "מנגד, עסקה לאספקת מוצר המותאם באופן ייחודי לדרישות הלקוח, תחשב דרך כלל לעסקת שירותים, אלא אם כן, וכאמור, מרכיב מהותי בעסקה, ושוב- מנקודת מבטו של הלקוח, הם החומרים" (עמ' 11 לפסק הדין).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

96. אין כל ספק, כי מנקודת מבטו של הלקוח, M.S., כל התהליך והפעולות שביצעה המערערת ושאינן מוכחשות על ידה, לפני שהעבירה ל-M.S. רשימת שמות ואף לאחר מכן, הם מרכיב מהותי בעיסקה מנקודת מבטה של M.S.
97. יפים לכך דברי בית המשפט בעניין ע"מ ("ת"א) 54886-09-11 אופקים איחוד עוסקים ואח' נ' מנהל מע"מ משרד אזורי תל אביב (פורסם בנבו, 21.10.2013, "עניין אופקים"). בעניין אופקים דובר בעוסקות אשר תיווכו בין חברות ביטוח ישראליות לברוקרים של חברות ביטוח משנה בחו"ל וטענו, כבענייננו, כי עסקו במתן מידע בלבד, נכס בלתי מוחשי, שמזכה אותה בתשלום מע"מ בשיעור אפס.
98. בית המשפט לא קיבל את טענות המערערות כיון שהוכח כי למערערת הייתה מעורבות במהלך תקופת הביטוח הן באירוח נציגי הברוקרים בארץ והן בשירותים של העברת חבילות, למשל. בית המשפט קבע:
- "עסקינן במי שאינו מספק מידע בלבד לברוקר זר, אלא ממשיך ללוות את העסקאות ואת ביצוען, נמצא בקשר עם נציגי המבטחות מצד אחד, ועם נציגי המבוטחות מצד שני" (עמ' 13 לפסק הדין).**
- יוער כי, על עניין אופקים הוגש ערעור לבית המשפט העליון אך לאחר שמיעת הטענות ובהמלצת בית המשפט משכו המערערות את הערעור והוא נמחק.
99. כאמור, בעניינינו, מעורבותה של המערערת הייתה הרבה מעבר למסירת מידע, ובנוסף הוכח כי תפקידה לא הסתיים ביום אספקת המידע ל-M.S., אלא היא המשיכה ללוות את המאבטחים, הן בכך שהייתה מעורבת באופן פעיל גם בקליטתם של המאבטחים ב-M.S., והן בכך שאפשרה לנציגי M.S. לפעול מתוך משרדה, כפי שהוכח.
100. מכל האמור לעיל עולה כי החלק העיקרי בעיסקה בין המערערת ל-M.S., המכריע ביותר, היה מעטפת שירותים כוללנית של שירותי השמה ותיווך עבודה וכן ליווי המאבטחים בקליטתם לעבודה ולא אספקת מידע. אי לכך, כבר מן האמור לעיל, עולה כי מדובר בעסקת שירותים ולא בעסקת מכר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

ראיות נוספות לעניין תפקודה העיקרי של המערערת כחברת השמה

101. די היה בראיות אלו כדי להעיד על עיקר פעילותה של המערערת. אולם לא ניתן להתעלם משתי ראיות חשובות: החוזה בין המערערת ל-M.S והדוחות הכספיים של המערערת.
- החוזה (ההסכם) בין המערערת ל-M.S
102. המשיב טען בסיכומיו כי לא רק שהמערערת לא הוכיחה כי מכרה נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, אלא אף לשון החוזה ואף דיווחיה בזמן אמת מעידים כי לא מכרה נכס בלתי מוחשי כלשהו. המשיב התייחס בפרוטרוט לסעיפים שונים בחוזה, מהם ניתן ללמוד, לטענתו כי המערערת נתנה שירותי הספקת כוח אדם ולא הספקת רשימה של מועמדים.
103. המערערת טענה בתשובה לסיכומי המשיב כי על אף שיש להכריע לעניין סיווג ההסכם כמכר או כשירות על פי מהותה הכלכלית של העסקה "בוחר המשיב, לאורך כל סיכומין להיצמד ללשון הכתובה גם כאשר יש ראיות מפורשות המצביעות על התנהלות שונה של הצדדים הלכה למעשה" (סעיף 13 לתשובה לסיכומי המשיב).
104. להלן נעמוד על הסעיפים העיקריים בהסכם:
- א. כותרת ההסכם היא "הסכם אספקת עובדים ושירותי כוח אדם" – לשון החוזה ברורה וחד משמעית ואינה מזכירה מכירת נכס בלתי מוחשי.
- ב. במבוא להסכם, במסגרת סעיף "הואיל" השני מצוין כי M.S, "זקוקה לשירותי גיוס עובדים וכוח אדם (להלן: "השירותים")" – כלומר M.S מגדירה מהם "השירותים" בהם היא מעוניינת, והגדרה זו אינה כוללת מכירת נכס בלתי מוחשי, אלא שירותי השמה.
- ג. במבוא להסכם, במסגרת סעיף "הואיל" השלישי, מצוין כי המערערת מתמחה "באספקת השירותים, לרבות (אך לא רק) מיון מוקדם, גיוס, עיבוד ותיעוד נתוני המועמדים למטרות העסקה שונות, בדגש מיוחד על אספקת שירותי בטחון" – פירוט "השירותים" בהם מתמחה המערערת מבסס את הטענה כי מדובר בשירותי השמה ולא בשירותי מכירת מידע. כלומר, M.S שכרה את שירותיה של המערערת בשל מומחיותה הן בהשמה ובמיוחד בהשמה בתחום הביטחון, שני תחומי מומחיות הנדרשים ל-M.S על מנת לגייס מאבטחים מתאימים לעבודה באניות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18831-04-17 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

ד. סעיף 3 – המערערת טענה, כי ההסכם נוקט "לשון מפורשת של אספקת "מידע". במסגרת ההסכם מתחייבת המערערת לספק את ה"מידע", כהגדרתו בסעיף 3.4 להסכם וליתן זכות שימוש ב"מאגר המידע", כמשמעותו בסעיף 4 להסכם. כפי שהובא בהרחבה...מידע הוא נכס בלתי מוחשי ולכן אספקתו ו/או מתן זכות שימוש בו נכנסת בגדר "מכירת נכס בלתי מוחשי" (סע' 21-22 לתשובה לסיכומי המשיב). טענה זו נטענה במענה לטענת המשיב כי אין איזכור בחוזה של "נכס לא מוחשי".

עיון בסעיף 3.4 להסכם מעלה כי לא רק שההסכם איננו נוקט לשון מפורשת של אספקת מידע, אלא אף לא ניתן להבין זאת ממנו במשתמע. מפאת החשיבות נביא את סעיף 3.4 ככתבו וכלשונו:

"לאחר קבלת הטופס, מנו תחל בתהליך איתור המועמדים וסינונם בהתאם לדרישותיה של M.S, כפי שיצוין בטופס הנתון. ברגע שמועמד כלשהו יאוטר, מנו תבצע ניתוח מקיף של אישיותו, לרבות אימות קורות חייו וכל הנתונים הרלוונטיים האחרים כגון בריאותו ויושרו (בין השאר-באמצעות הצהרת הבריאות שלו ואישור בריאות שיוענק לו על ידי מנו) בכפוף למגבלות הקבועות בחוק הישראלי (להלן: "הנתונים")."

כפי שניתן לראות, סעיף 3.4 מפרט את התהליך אותו נדרשת המערערת לבצע לאחר שהיא מקבלת את טופס ההזמנה מ-M.S, פעולות האופייניות לחברת השמת עובדים: איתור, ניתוח, סינון, אימות. בסעיף 3.5 מתואר שלב ההשמה: "מנו תגיש רשימה של מועמדים סופיים לרבות המידע, לאישורה של M.S...". זאת ועוד, כפי שטען המשיב, המילים "נכס בלתי מוחשי" אינם מופיעים בסעיף זה, ואינם מופיעים באף לא אחד מסעיפי החוזה. עוד יצוין כי כותרת סעיף 3 היא "השירותים" – ואכן, כאמור, תוכן הסעיף עוסק ב"אספקתם היעילה של השירותים", אותם שירותים המתוארים, כאמור, בסעיף 3.4.

ה. סעיף 4- כותרתו "פרטיות וביטחון מידע" והוא עוסק בשמירה הנדרשת על הנתונים שהמערערת מעבירה ל-M.S. כך למשל, בסעיף 4.2 להסכם מצוין כי "M.S תמלא אחר תנאי השמירה והשימוש במידע הישימים במאגרי המידע בישראל, בשינויים המחויבים, ביחס למידע המועבר אליה על ידי מנו...".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

כלומר, M.S נדרשת לשמירה על המידע שניתן לה, עפ"י קריטריונים של מאגרי מידע (לא צוין מהם קריטריונים אלו). עם זאת, לא נאמר כי המערערת נותנת ל-M.S זכות שימוש במאגר מידע, אלא שהיא תקבל מידע, המידע האמור בסעיף 3.5 שהוא תוצאה של העבודה המורכבת המתוארת בסעיף 3.4 לחוזה. ג. בסעיפים נוספים מוזכרים השירותים האמורים בהסכם כך למשל בסעיף 7.1 " ...השירותים המוענקים בכפוף להסכם זה לא ייחשבו ליחסי העסקה..." וכן בסעיף 8.4: "כל התשלומים... ישולמו ביום החמישי בכל חודש נתון... עבור השירותים שסופקו בחודש הקודם". בסעיפים אלו, לא מצויינת אספקת מידע או שימוש במאגר מידע, אלא אספקת שירותים, כלומר, השירותים המתוארים בסעיף 3 להסכם.

מכל האמור לעיל עולה כי, כפי שטענו התובעים, לשון ההסכם אינה עוסקת במכירה של נכס בלתי מוחשי או במתן גישה למאגר מידע, אלא ב"אספקת עובדים ושירותי כח אדם" – כאמור בכותרת ההסכם.

105. ביחס לסיווג ההסכם טענה המערערת כי יש להכריע על פי מהותה הכלכלית של העיסקה ולא על פי הלשון הכתובה. לטענתה, המשיב נצמד ללשון הכתובה גם כאשר יש ראיות מפורשות המצביעות על התנהלות שונה הלכה למעשה.

106. הצדק עם המערערת, כי בפסיקה בדיני המס ישנה דרישה להעדפת המהות על הצורה, אולם הרציונל העומד בבסיס פסיקה זו הוא מניעת האפשרות שצדדים לעיסקה יכתבו חוזה שישרת אותם מבחינת חבות המס שלהם, ולא ישקף את מהות העיסקה לאמיתה. על עיקרון המהות הכלכלית של העיסקה עמד בית המשפט בעניין ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004) באמרו: "ביסודו עומדים שיקולים של מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים, הגשמת צדק ושוויון בדיני המס וקידום ניטרליות מערכת המס".

107. אולם בעניינינו, אין הדבר כך. לגופו של עניין, מהראיות הרבות שהוצגו, ומהעדויות, גם עדויות עדי המערערת, עולה כי בעניינינו המהות והצורה הולכים יד ביד. המערערת ו-M.S חתמו על חוזה, שמשקף את המהות הכלכלית של העיסקה שעשו- עיסקה של אספקת עובדים ושירותי כוח אדם - דבר שבא לידי ביטוי בכותרת החוזה, בתוכנו ובכל הראיות שהוצגו לעיל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

108. נראה כי רק בדיעבד, "כחכמה בדיעבד", כדברי המשיב בסיכומיו, ולאחר שנתבעה לשלם מס, החליטה המערערת לטעון כי מדובר בעיסקה של מתן גישה למאגרי מידע ואספקת מידע, שהיא נכס בלתי מוחשי ולכן מחויבת במע"מ אפס כאמור בסעיף 30א(2) לחוק מע"מ.

109. אין כל ספק, כי גם עפ"י הצורה וגם עפ"י מהותה הכלכלית, מדובר בעיסקה של אספקת שירותי כוח אדם, השמה ותיווך עבודה, ולא בעיסקה של מתן גישה למאגר מידע או אספקת מידע, גם אם חברת M.S קבלה רשימות מועמדים ואת כל הנתונים והמסמכים שלהם.

110. המערערת אינה שונה מחברות כוח אדם אחרות, שעיסוקן בתיווך בין דורשי עבודה למעסיקים המחפשים עובדים מתאימים, כלומר יצירת הקשר ביניהם, תוך בחינת התאמה עפ"י נתוני דורשי העבודה ודרישות המעסיקים. יתרה מכך, כאמור כי אף דאגה שהמועמדים שהתקבלו לעבודה יגיעו מוכנים לעבודתם באניות.

111. בעניין זה טען המשיב, כאמור, כי המערערת אינה רק מוסרת מידע אלא מספקת שירות תיווך בין המועמדים ל-M.S. בעניין אופקים, בית המשפט לא קיבל את טענות המערערת ופסק כי לא שוכנע שהשירות שנתנו התמצה במסירת מידע בלבד לברוקרים: "נהפוך הוא, מהראיות מתחייבת מסקנה שונה לפיה פעילותן של המערערות מהווה תווך בין הברוקרים לבין המבוטחות" (עמ' 11 לפסק הדין).

112. המערערת לא סתרה טענה זו בסיכומי התשובה שלה ולא התייחסה לעניין אופקים. עם זאת, בכתב הערעור ציינה המערערת כי היא עוסקת ב"שני תחומי פעילות עיקריים": ב"שירותי השמה ותיווך עבודה בין מעסיקים תושבי ישראל למבקשי עבודה תושבי ישראל" ובמתן זכות שימוש במאגר מידע ל-M.S (סעיף 2.2 לכתב הערעור). ניסוח זה קובע כי שירותי השמה ותיווך עבודה ניתנו רק למעסיקים ישראליים, ומחריג את M.S מקבלת שירותים אלו. כאמור, הראיות שהובאו לעיל, סותרות קביעה זו.

הדוחות הכספיים של המערערת

113. זאת ועוד, אף הדוחות הכספיים של המערערת סותרים את הטענה כי רק למעסיקים ישראליים ניתנו שירותי השמה ותיווך עבודה. בבאור 1- כללי, נכתב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

"החברה החלה לפעול במרץ 2009 ועוסקת בגיוס כח אדם עבור תושב חו"ל לעבודה בחו"ל" (מש/1/מוצג 4, דוחות כספיים לשנים 2009-2012, עמ' 5).
"תושב חו"ל לעבודה בחו"ל" מתאר נאמנה את M.S. מנוסח זה ניתן להבין כי המערערת אכן עסקה בשירותי השמה ותיווך עבודה עבור, תושב חו"ל M.S., שביקש לגייס עובדים לעבודה בחו"ל, באוניות.

114. כבר נקבע בפסיקה לעניין ערכם הראייתי של דו"חות כספיים מבוקרים:

"הרישום בדו"חות הכספיים מחייב אותה ומהווה הודאת בעל דין...דו"חות כספיים מבוקרים ע"י רו"ח וחתומים ע"י מנהלי המערערת מהווים ראיה מכרעת, כנגדה מנועה המערערת מלטעון רטרואקטיבית אחרת..." (3478/98 ד"ר ופיתוח חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב, מיסים יד/1 (פברואר 2000), עמ' 496; עניין אופקים עמ' 14).

וראה עוד פסק דינו של מותב זה:

"הלכה פסוקה היא, כי הנישום מחויב לאופן הרישום בדוחות הכספיים שלו. מה גם שעצם הרישום בדוחות הכספיים מלמד את עמדת הנישום בזמן אמת" (ע"מ (מרכז) 11-03-23512 קייטיאיסי בע"מ נ' פקיד שומה נתניה (פורסם בנוב, 16.8.2017, וההפניות שם).

אכן, האמור בדוחות הכספיים הינו הודעת בעל דין כי המערערת עוסקת בגיוס כוח אדם ולא במתן זכות שימוש במאגר המידע שלה.

115. למעלה מן הצורך יוער כי ב"הצהרת המועמד", טופס עליו הצהירו וחתמו המועמדים נאמר מפורשות:

"חברת מנו-איתור גיוס והכוונה בע"מ (להלן: "מנו") הנה חברת השמה העוסקת במיון וגיוס מועמדים לתפקידי אבטחה ופיקוח ע"ג אוניות בחו"ל עבור חברת MS Security & Personnel (להלן: "MS") אשר הינה חברת אבטחה בינלאומית תושבת חוץ" (מש/1, מוצג 12, עמ' 195).

מסמך זה, שנכתב בזמן אמת, תואם את האמור בדוחות הכספיים, סותר אף הוא את טענות המערערת בכתב הערעור לגבי שני תחומי הפעילות שלה.

116. יוער, כי המשיב טען כי גם בדוחותיה של המערערת אין כל אזכור של נכס בלתי מוחשי או של מכירתו. המערערת לא הגיבה על טענות אלו ולא סתרה אותן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

117. מכל האמור לעיל עולה כי גם על פי החוזה והדוחות הכספיים וגם על פי מהותה הכלכלית של העיסקה והראיות הרבות שהוצגו אין ספק כי העיקר בעיסקה בין המערערת ל-M.S הוא מעטפת השירותים הכוללת שקיבלה M.S מהמערערת כחברת שירותי השמה ותיווך עבודה, ושהצריכה יגיעה אישית רבה - ולא רשימות המועמדים שהועברו בקבצי וורד.

אי לכך, יש לקבוע כי עפ"י מבחן העיקר והטפל העיסקה בין המערערת ל-M.S אינה עסקת מכר אלא עסקת שירות.

מבחן ההנאה

118. מבחן זה בוחן את מידת ההנאה של הלקוח מהמוצר או מהשירות. עיסקה שבה רכיב ההנאה מהשירות גבוה יותר תיחשב עסקת שירות ואילו עיסקה שרכיב ההנאה מהמוצר גבוה יותר, תיחשב עסקת "מכר". האבחנה אינה תמיד פשוטה. כך למשל בעניין הוד נקבע שמתן כרטיסי קולנוע בחינם הוא שירות ולא מכר. בעניין הוד התייחס בית המשפט למכלול הפעולות הקשורות בהקרנת הסרט וקבע כי ההנאה של רוכש כרטיס קולנוע הוא תהליך המורכב מפעולות רבות: בחירת הסרט, הפעלה ע"י המקרין, עבודת הסדרנים, הפעלת מזנון ושירותי ניקיון ועוד:

" כלל לא ברור שהסרט, להבדיל מהשירות הניתנים הן כדי להקרין והן כדי לתת לצופה הרגשה של בילוי, הוא המרכיב העיקרי ולא הטפל" (עמ' 5 לפסק הדין)

119. המערערת טענה, כאמור, כי ההנאה שמפיקה M.S היא מהמידע האיכותי בלבד, מרשימת המועמדים שקיבלה מהמערערת, ולא מהפעולות שביצעה המערערת להשגת המידע. כפי שניתן להסיק מעניין הוד, וכן מהראיות שעמדו בפני בית המשפט (לעיל, מבחן העיקר והטפל) לא ניתן לקבל טענה זו.

120. אין ספק כי M.S הפיקה הנאה מרשימות המועמדים והמידע שקבלה, אולם עיקר ההנאה הולך אחרי עיקר הפעילות: עיקר ההנאה של M.S הוא ממומחיותה של המערערת ושל עובדיה בתהליך המורכב של איתור-אבחון-וסינון, שאיפשר זיקוק של רשימות מועמדים מתאימים. זאת ועוד, M.S נהנתה מאיסוף המסמכים, סריקתם והעברתם אליה ומהשירותים הנוספים שנתנה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

המערערת בהליך הקליטה של המאבטחים עד לעלייתם לאוניה. ההנאה העיקרית שהפיקה S.M היא מן העבודה המקצועית - הדורשת ידע בקשת רחבה של תחומים - שביצעה עבורה המערערת במומחיותה כחברת גיוס והשמה. 121. המלומד אבי פרידמן כותב בספרו מס ערך מוסף: החוק וההלכה, 305 (מהדורה שלישית, (2018):

"הפרקטיקה מלמדת כי ככל שעוסק משתמש בידע האישי שלו כדי לייעץ, יראו פעולה זו כמתן שירות גם אם הייעוץ נמסר ללקוח במסמך כתוב כגון חוות דעת של עורך דין, רופא, מסמך אדריכלי וכיוב" 122. מכאן, שלו המערערת הייתה מספקת "רשימות מועמדים" בלבד, כטענתה, (כאמור, אף לא רשימה אחת של מועמדים הוגשה לבית המשפט), רשימות המבוססות על ידע ומומחיות אישית של המערערת, עליה אין חולק, עדיין היה מדובר במתן שירות ולא בפעולת מכר. 123. מכל האמור לעיל עולה, כי גם על פי מבחן ההנאה, מדובר בעיסקת שירות ולא בעיסקת מכר.

די היה בשני מבחנים עיקריים אלו, מבחן העיקר והטפל ומבחן ההנאה, כדי לקבוע כי העיסקה בין המערערת לבין M.S היא עסקת שירות ולא עסקת מכר. אי לכך, אתיחס אך בקצרה לשני מבחנים נוספים שציינה המערערת, בתמיכה לטענותיה.

מבחן הסיכון

124. המערערת טענה כי גם על פי מבחן הסיכון מדובר בעסקת מכר. נטען כי המערערת מקבלת תשלום אך ורק כאשר הושגה תוצאה מסוימת, כאשר מועבר המידע ל-S.M. בנוסף, המערערת חשופה לסיכון לתשלום פיצוי ל M.S אם המידע שהועבר אינו בטיב ובאיכות הנדרשים עפ"י טופס ההזמנה. 125. לא ניתן לקבל טענות אלו: עפ"י כתבי הטענות וכן עפ"י ההסכם, M.S שילמה למערערת תשלום קבוע, ריטיינר, בסך של \$ 30,000, עניין המצביע אל חוסר סיכון ברמה השוטפת, כיון שלא מדובר בתשלום המותנה בתוצאה, ואינו משולם רק לאחר אישור המועמדים ע"י M.S. 126. לעניין תשלום הפיצוי הנטען יצויין כי המערערת עצמה ציינה כי בפועל שילמה פיצויים ל-M.S רק בפעמים בודדות. גם שלו העיד כי הפחתה הייתה "מקרה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

חריג אבל במרוצת השנים התמורה הייתה קבועה" (פרוטוקול עמ' 18). כלומר, גם אם היה סיכון, מדובר בסיכון קטן ובוודאי שלא ניתן לקבל את טענת המערערת בסיכומים כי "מלוא הסיכון מוטל על כתפי המערערת".
127. סיכומו של דבר: גם על פי מבחן הסיכון העיסקה בין המערערת ל-M.S אינה עסקת מכר אלא עסקת שירות.

מבחן השימוש החוזר

128. המערערת טענה כי מתן זכות השימוש במאגר המידע ל-M.S מצביעה על קיומה של אפשרות לשימוש חוזר. לא ברור כיצד יכולה הייתה M.S לעשות שימוש חוזר ברשימת מועמדים, שהרי המערערת היא זו שניסתה למצוא עבודה אחרת למועמדים שלא נמצאו מתאימים על ידי M.S, כפי שטענה וכפי שהעיד שלו (עמ' 17 לפרוטוקול). מכל מקום, לא הוכח כל "שימוש חוזר" ברשימת המועמדים על ידי M.S.

129. יתרה מכך, המערערת לא הצליחה להוכיח כי אכן היא נתנה זכות שימוש במאגר מידע ל-M.S. בעדותו נשאל שלו: "איך זכות השימוש במאגר נעשית?" ותשובתו הייתה: "אנו מעבירים לה את הפרטים הרלוונטיים אליה מהמאגר הקיים" (עמ' 16 לפרוטוקול). יש לתמוה על תשובה זו. העברת פרטים אינה שקולה למתן זכות שימוש במאגר מידע, המאשר לבעל הזכות להיכנס למאגר מידע ולדלות משם מידע, תמורת תשלום.

130. זאת ועוד, בתקופה הרלוונטית, לא היה למערערת מאגר מידע רשום כלל, בניגוד לטענת המערערת בכתבי הטענות ואף בתצהיר שלו-סניטמן:

"יובהר כבר עתה כי רשימת המועמדים ו/או המידע הינם בבחינת זכות רשומה ומהווה מאגר מידע ורשומה בפנקס מאגרי המידע ברשם מאגרי המידע, בדומה לרישום פטנט או סימן מסחר. אישור רישום המידע כמאגר מידע בפנקס מאגרי המידע צורך לכתב הערעור כנספח ד'" (סעיף 7 לתצהיר שלו-סניטמן).

131. דברים אלו אינם נכונים משני טעמים עיקריים:
א. רשימות המועמדים שנשלחו ל-M.S לפי טופס ההזמנה לא היוו מאגר מידע רשום בתקופה הרלוונטית.
ב. אישור רישום המידע כמאגר בפנקס מאגרי המידע ("אישור רישום המאגר") לא צורך לכתב הערעור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

132. נספח 4 שצורף לכתב הערעור איננו אישור רישום מידע כי אם "רשימת המאגרים של בעל המאגר" ("רשימת המאגרים") ובו טבלה המציגה את מאגרי המידע של בעל המאגר.

133. את אישור רישום המאגר הגיש המשיב ולא המערערת (מע/1, מוצג 18). מהשוואה בין אישור רישום המידע לרשימת המאגרים שהגישה המערערת ניתן לראות כי אישור רישום המידע מכיל פרטים רבים יותר, כגון פרטי בעל המאגר, המטרות להן נועד המאגר וכן, ובעיקר, את תאריך רישום המאגר: 16 במאי 2015.

134. טענת המערערת כי רשימת המועמדים היא זכות רשומה וכו' וכי M.S שילמה תמורת הזכות והשימוש במאגר נסתרת על ידי תאריך רישום המאגר, היות ותקופת השומה היא, כאמור, 8.2009 - 3.2013. כלומר, בתקופה הרלוונטית לא היה למערערת מאגר מידע, גם אם היו לה רשימות מועמדים שנוצרו במהלך עבודת ההשמה שלה.

135. לא בכדי לא צרפה המערערת את אישור רישום המאגר. יש לראות בטענה זו החוזרת ונשנית בכתבי הטענות ובתצהירי המערערת (סעיף 2.3 לכתב הערעור; סעיף 7 לתצהיר שלו-סניטמן; סעיף 6 לתצהיר שלו; סעיף 1.3.2 לסיכומי המערערת) כטענה שנטענה בחוסר תום לב, ויש בה יותר מקורטוב של כוונה להטעות את בית המשפט.

כאמור, בתקופה הרלוונטית לא היה למערערת מאגר מידע רשום ולא הוכח כי נתנה ל-M.S זכות שימוש במאגר מידע רשום או אחר שהיה ברשותה.

136. סיכומו של דבר: גם על פי מבחן השימוש החוזר העיסקה בין המערערת ל-M.S לא הייתה עסקת מכר אלא עסקת שירות.

היות ונקבע כי מדובר בעסקת שירות ולא בעסקת מכר מתייתר הדיון בעניין "נכס בלתי מוחשי".

מכל האמור לעיל ועל פי ארבעה מבחנים המופיעים בפסיקה יש לקבוע כי העיסקה בין המערערת לבין M.S היא עיסקת שירות ולא עיסקת מכר. אי לכך, לא מתקיימים התנאים לזכאות לשיעור מס אפס מתוקף סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

דיון בזכאות המערערת לתשלום מס בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5) - טענה חילופית

טענות הצדדים

טענות המערערת

137. לחילופין, טענה המערערת, כי תמורת הזכות היא תמורה בגין שירות לחברה הזרה ולה בלבד ולא ממתן שירות למועמדים לעבודה בחברה ב-M.S ("המועמדים") ולכן חל עליה מס בשיעור אפס מכוח הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

138. נטען כי מתקיימים שני התנאים האמורים בסעיף 30(א)(5): "מתן שירות" ו"תושב חוץ". בעניין בחינת הסייג הממעט האמור בסעיף זה, מתן שירות בפועל גם לתושב ישראל בישראל, נטען כי המועמדים אינם בגדר "מקבל שירות", הגם שהם מפיקים הנאה אגבית כלשהי.

139. לטענתה, עפ"י מבחני העזר שנקבעו בעניין ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, נג(1) 862 (1999) ("עניין קסוטו"), מקבלת השירות היחידה בעיסקה זו היא M.S: היא המשלמת עבור השירות וההסכם נחתם מולה; היא היחידה שנהנית מן השירות, כלומר מסירת המידע או מתן זכות השימוש במאגר המידע נועדו להגשים אך ורק את האינטרסים שלה.

140. עוד נטען כי גם בבחינת הנסיבות הכלליות אשר אופפות את העיסקה, ברי כי מי שמקבלת את השירות היא אך ורק M.S. המערערת טענה כי יש לבדל את עניינה מעניינים אחרים שנדונו בפסיקה בעניין הסייג הממעט. במקרים שהובאו מהפסיקה שימשה נותנת השירות כזרועה ארוכה של מקבלת השירות ואף בשניים מהמקרים נותנת השירות הייתה בבעלות מקבלת השירות.

141. נטען כי המערערת אינה זרועה הארוכה של החברה הזרה ואף מעולם לא עלתה טענה מפי המשיב בהקשר זה, כך שעל כך אין מחלוקת. יתרה מכך, למערערת אין כל זכות להתערב בהחלטת M.S באשר לקבלת מועמדים או דחייתם.

142. נטען כי לאורך כל ההליך עולה מגמה אחת ברורה כי המשיב כלל לא טרח לבדוק את העובדות הבסיסיות לקביעות עליהם הסתמך לצורך קבלת ההחלטה בהשגה, זאת על אף שהייתה לו יותר מההזדמנות אחת, לאור החזרה בהליך הקודם לשלב ההשגה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

143. עוד טענה המערערת כי אם וככל שניתן להעלות טענה כי המועמדים הפיקו הנאה מה"שירות" אותו העניקה המערערת, הרי שמדובר לכל היותר בהנאה אגבית שלא עולה כדי קבלת שירות. זאת, בין היתר, לאור העובדה כי למערערת אין כל התחייבות חוזית או מוסרית כלפי המועמדים. למעט תהליך הסינון שלא יכול להיכנס בגדר "שירות", שמעטים צולחים אותו בשיעור של כ-4%, לא מתקיימת כל אינטראקציה בין המערערת והמועמדים.

טענות המשיב

144. המשיב טען כי המערערת אינה עומדת בתנאים האמורים בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. לטענתו, בעיסקה דנן, נושא השירות בפועל הם העובדים (החייילים המשוחררים) אותם מגייסת המערערת בישראל. עובדים אשר נהנים ממתן השירות בין השאר על ידי קבלת שכר עבודה ואפשרות לטייל בחו"ל.

145. המשיב טען כי המחלוקת ביחס ליישום הסעיף במקרה דנן נוגעת לשאלת תחולת הסייג בסעיף, ולכן יש לבחון (א) אילו פעולות נעשו עבור המועמדים הישראלים ולטובתם? (ב) האם פעולות אלו, מבחינת משקלן וחשיבותן, מגיעות לרף של "מתן שירות גם לתושב ישראל", אם לא?

146. נטען כי מלשון ההסכם, מעדויות עדי המערערת, שלו וביטון, ומראיות נוספות ניתן להיווכח כי המערערת מספקת סל שירותים עבור המועמדים הישראלים בישראל ועבור מנו הזרה הכוללים: איתור מועמדים פוטנציאליים וסינון; בדיקה ואימות מסמכים; ביצוע ראיונות בארץ; בדיקת ממליצים; קיום מפגשי הערכה בארץ.

147. בשולי הדברים ציין המשיב כי לשיטתו טענות המערערת כי העסקאות חוסות תחת ס' 30(א)2 (מכירה) או לחלופין ס' 30(א)5 (שירות), הן טענות עובדתיות סותרות אשר העלאתן אסורה מכוח תקנה 72(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, ודי בכך על מנת לדחות את ערעורה.

דיון והכרעה בשאלת זכאות המערערת לתשלום מס בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)5

148. סעיף 30(א)5 לחוק מע"מ קובע מס בשיעור אפס בעסקאות למתן שירות לתושב חוץ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

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

....

(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל..."

149. משמעות הטבת מס בשיעור אפס היא, כי העוסק זכאי לנכות את מס התשומות הגלום בחשבונות וזאת למרות שהוא אינו משלם מס ערך מוסף בגין העיסקה.

150. עם זאת, בסעיף נקבע סייג, שעבר שינוי מהותי בתיקון מס' 23 לחוק מע"מ (חוק מס ערך מוסף (תיקון מס 23), התשס"ב-2002, ("תיקון מס' 23") אשר נכנס לתוקפו ביום 1.7.02.

עובר לתיקון נוסח הסייג היה: "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל...". תיקון מספר 23 מחק את ארבע המילים המודגשות לעיל ובמקומן נכתב: "... בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל,..."

151. על ההטבה הגלומה בשיעור מס אפס ועל הרקע לתיקון הסייג בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ עמד מותב זה בהרחבה בעניין ע"מ (מרכז) 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות (פורסם בנבו, 28.10.13, "עוזר לחקלאי").

152. בקצרה נאמר כי תיקון הסייג בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ נדרש בעקבות פסיקת בית המשפט העליון בעניין קסוטו שם נקבע:

"מקבל השירות העיקרי הוא תושב חוץ. אין זו כסות ואין זו פיקציה. לפיכך, לא יראו את השירות כניתן בפועל לתושב ישראל, גם אם תושב ישראל נהנה מן השירות או שיש לראות בו מקבל שירות משני" (עמ' 876 לפסק הדין)

153. בעקבות פסק הדין נוצר קושי בקביעת הנהנה העיקרי משירותים הניתנים לתושב חוץ ולתושב ישראל בשל אותה עיסקה, ולכן תוקן החוק ונקבע כי כאשר שירות ניתן הן לתושב חוץ והן לתושב ישראל תישלל ההטבה של מס ערך מוסף בשיעור אפס (הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 22), התשס"ב (2002).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

154. הפסיקה הנרחבת, בעניין סעיף 30(א)5 לחוק מע"מ עמדה על כך כי לאחר תיקון 23, שאלת זהות הנהנה העיקרי מהשירות והנהנה המשני אינה רלוונטית יותר, היות ודי בכך שקיים גם תושב ישראל שנהנה מהשירות, כלומר, די בכך שניתן שירות מעורב לתושב חוץ ולתושב ישראל, בכדי לשלול את ההטבה הגלומה בסעיף 30(א)5. (ע"א 8272/16 י.מ.ש. השקעות נ' מ"י מנהל מע"מ, פורסם בנבו, 20.2.19, עמ' 19, "עניין י.מ.ש. השקעות"; עמ (ת"א) 15-11-28788 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, פורסם בנבו, 29.01.2017, עמ' 7 "עניין טיביסי"- אושר בעליון בעניין 3712/17 חברת טי בי סי אינווסט גאורגיה, פורסם בנבו, 21.2.2019); ע"מ (מרכז) 15-05-20129 יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' רשות המיסים, פורסם בנבו 30.7.2017, עמ' 10; ע"מ(ת"א) 12-05-37473 אמריקה-ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. סי. אי.) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב, פורסם בנבו, 17.03.2016, עמ' 10, "עניין אמריקה"; ע"א 8726/06 וידאו אינטרנשיונל נ' מע"מ, פורסם בנבו, 27.4.2009, עמ' 1, "עניין וידאו אינטרנשיונל עליון").

155. עם זאת, בעניין טיביסי הוסיף בית המשפט סייג לעניין מהות ה"שירות": "אין באמור לעיל כדי לקבוע שכל שירות הניתן לתושב ישראל, יהא אשר יהא, יש בו כדי לסייג את ההטבה. ברי לכל, כי אם השירות שניתן לתושב ישראל הוא שירות זניח, אגב, לא משמעותי וכי"ב, לא יהיה בו כדי למנוע את הטבת המס לעוסק המעניק את שירותיו לתושב החוץ וזאת כדי לא לפגוע בתכלית ההטבה שהיא עידוד שירותי יצוא מישראל." (עמ' 7).

156. בעניין י.מ.ש. השקעות אישר בית המשפט העליון כי קביעה זו מקובלת עליו לחלוטין:

"אכן, שירות שהינו זניח או בלתי משמעותי איננו בגדר "שירות" אשר מצדיק את שלילת ההטבה של מס אפס לפי סעיף 30(א)5 לחוק(ראו גם פרידמן, בעמ' 573; וכן, ע"מ (מחוזי ת"א) 37473-05-12 אמריקה-ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי.סי.אי) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב [פורסם בנבו] (17.3.2016), פסק הדין בו ציין השופט ה' קירש כי לאחר תיקון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

23 יש לעסוק "בשאלה האם מה שנעשה עבור התושב הישראלי כלל מהווה "שירות" או שמא העשייה לטובתו איננה ממשית וישירה" (שם, בפסקה 38)). (עמ' 19 לפסק הדין).

ומן הכלל אל הפרט

157. הנה כי כן יש לבחון האם מדובר בשירות מעורב. האם ניתן שירות גם לתושב ישראל, כלומר לדורשי העבודה, נוסף על החברה הזרה, M.S, והאם היקף השירותים והפעילות האינטנסיבית של המערערת מהווה הנאה ממשית וישירה עבור דורשי העבודה, כטענת המשיב, או שמדובר בפעילות ובהנאה זניחה ואגבית, כטענת המערערת.

158. "המוציא מחברו עליו הראיה" ולכן בנסיבות העניין על המערערת הנטל להוכיח כי היא זכאית להטבת המס של מע"מ אפס, אותה היא דורשת. המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה.

159. המערערת טענה כי M.S היא מקבלת השירות "היחידה", והסתמכה על מבחני קסוטו. לעניין רלוונטיות מבחני קסוטו לאחר תיקון 23, נקבע כבר בע"ש (מחוזי ת"א) 1081/05 וידאו אינטרנשיונל י.ג פרסום בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב (פורסם בנוב 07.09.2006, "וידאו אינטרנשיונל- מחוזי") פסק בית המשפט כי:

"המבחנים אשר נקבעו בפס"ד קסוטו, אשר הוחלו על ידי בימ"ש בפס"ד פינץ שכן חל עדיין הסעיף בנוסח שלפני התיקון, אינם ישימים במלואם לאחר תיקון החוק. בחינת ההסכמים שבין הצדדים לפני תיקון החוק, נועדה על מנת לבחון מיהו מקבל השירות העיקרי..." (עמ' 4 לפסק הדין. על פסק הדין הוגש ערעור שנדחה לגופו בעניין וידאו אינטרנשיונל-עליון)

כאמור, שאלת הנהנה הדומיננטי איננה רלוונטית עוד לאחר התיקון. יוער כי בעניין י.מ.ש נפסק לעניין מבחני קסוטו כי "מבחני עזר אלה נקבעו כקווים מנחים בלבד".

160. מן הפסיקה הרחבה, שעסקה במצבים בהם קיים יותר ממקבל שירות אחד, עולה כי בפועל מבחן החוזה ומבחן התשלום אינם רלוונטיים לאחר תיקון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

23. זאת היות וישנם מצבים בהם יש נהנה נוסף מהעיסקה, אך הוא אינו צד לחוזה ואינו נדרש לשלם.
161. כך למשל בעניין ע"מ(אשדוד) 1506-08 א. גמיש שירותי כ"א בע"מ נ' מע"מ אשדוד (פורסם בנבו, 2.8.2010, "עניין גמיש"), שם המערערת, חברת כוח האדם גמיש, חתמה על הסכם עם חברות תאילנדיות להבאת עובדים זרים לעבודה בחקלאות בארץ וקיבלה תמורה רק מהן. עם זאת, נפסק כי גם החקלאיים הישראליים, שהעסיקו את העובדים, נהנו מהעיסקה ולכן גם הם יחשבו "מקבלי השירות נושא אותו ההסכם". על פסק הדין הוגש ערעור שנדחה לגופו בבית המשפט העליון בע"א 7142/10 א. גמיש שירותי כח אדם בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באשדוד. בדומה נפסק גם בעניין וידאו אינטרנשיונל-מחוזי ועליון וכן בעניין עוזר לחקלאי ובעניין אמריקה ועוד. בעניין אמריקה אף נפסק כי "שירות עשוי להינתן לפלוני למרות שתמורתו משולמת על ידי אלמוני" (עמ' 11).
162. לעניין המבחן השלישי בעניין קסוטו, מבחן ההנאה, לא נימקה המערערת לא הוכיחה כיצד M.S "היא היחידה שנהנית" וכיצד המועמדים אינם נהנים מהעיסקה, כפי שטענה. טענתה כי המועמדים, "לכל היותר" נהנו "הנאה אגבית" לא נומקה ולא הוכחה. המערערת אף לא התייחסה בסיכומי התשובה לטענות המשיב לעניין הנאת המועמדים מתעסוקה, חוויות בחו"ל וסל השירותים הנרחב שקיבלו, ולא סתרה אותן.
163. לעניין המבחן הרביעי בקסוטו, טענה המערערת:
- "גם בבחינת הנסיבות הכלליות אשר אופפות את העסקה, ברי כי מי שמקבלת את השירות היא אך ורק החברה הזרה" (סע' 2.5.5. לסיכומי המערערת)**
- המערערת אינה מנמקת ואינה מוכיחה למה ברור כי מקבלת השירות היא "אך ורק" החברה הזרה, M.S. סתמה - ולא פירשה.
164. לגופו של ענין, מבחינת ההנאה הממשית המופקת מהעיסקה ומבחינת הנסיבות (המבחנים השלישי והרביעי בעניין קסוטו) עולה כי אין כל ספק כי מדובר בשירות מעורב וכי מהעיסקה שנחתמה בין המערערת ובין M.S נהנו כל אותם דורשי עבודה ישראליים שמצאו עבודה באניות M.S או אצל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

- מעסיקים אחרים, איתם עמדה המערערת בקשרי עבודה, כפי שמופיע בהודעה-עדות של שלו-סניטמן במע"מ (נספח 5 לכתב הערעור, עמ' 2).
165. מהראיות הרבות בכתב ומהעדויות, עולה כי המערערת, כחברת השמה, נתנה שירותים לשני גורמים: מחד גיסא לדורשי עבודה, המעוניינים למצוא עבודה, בעיקר משוחררי צבא וסטודנטים-קהל היעד אליו פנתה בפרסומיה, ומאידך גיסא למעסיקים המחפשים עובדים, חברת M.S, שביקשה למצוא מאבטחים לאניות וכן מעסיקים ישראלים בעיקר מתחום האבטחה.
166. המשיב טען, כאמור, כי המועמדים נהנים בין היתר מקבלת שכר ומהאפשרות לטייל בחו"ל.
167. אין חולק כי המועמדים שהתקבלו לעבודה נהנו משכר עבודה ואף מטיול וחוויות בארצות בהן עגנו האניות. המערערת נתנה למועמדים שירות שאינר עבורם מקום עבודה, נתנה להם שירותים רבים וחסכה להם טירחה רבה. בנוסף, כאמור, המועמדים השתכרו למחייתם ואף צברו חוויות בטיולים ברחבי העולם.
168. המערערת אף עמדה על פוטנציאל המשיכה של עבודה באניות, כמאבטח ובתפקידים אחרים, עבור צעירים והטמיעה זאת בפרסומיה. אי לכך, תמוה כיצד קבעה המערערת כי לכל היותר נהנו מבקשי העבודה "הנאה אגבית", כשהיא עצמה מתארת הנאה ממשית ומשמעותית.
169. כך למשל תארה המערערת את העבודה באניות בפרסומיה:
- "השתחררתם מהצבא וכל מה שבא לכם זה להיות בים ? ההורים משגעים אתכם שתעזבו את הים ותתחילו לעבוד ? כדאי שתחשבו על עבודה באוניות נופש עם אחלה כסף ואחלה חוויה!"**
- "מאבטחים על אוניות נהנים מכל העולמות – הם גם מטיילים וגם עושים כסף על הדרך... במנובייס תמצאו את משרות אבטחת האוניות הכי שוות שיש, תהנו ממשכורות יפות, מתנאים טובים ומחוויה יוצאת דופן שלא תחוו כנראה באף עבודה אחרת."**
- "צעירים שעשו את זה מספרים על חוויה ייחודית ומהנה במיוחד ועל כך שהחופש והעבודה לגמרי התערבבו זה בזה." (מס' 1, מוצג מס' 9, ע' 108).**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

170. מפרסומי המערערת בזמן אמת עולה גם כי היא עצמה בחרה לשרת את שני הצדדים, המעסיק והמועסק. כך למשל במודעה שפורסמה בפק"ש- אתר אינטרנט העוסק במידע ייעוץ והכוונה למשתחררים מהצבא נכתב:

"אחת המטרה העיקרית אותה רואים בחברת ההשמה מנובייס היא סיוע למעסיקים במציאת "המועמד הנכון" ולצמצם בכך תחלופת עובדים מהירה. החברה מתמחה בהשמת חיילים משוחררים וסטודנטים לעבודה ומאמינה כי דווקא לקהל מועמדים זה מגיעה הזדמנות לעבוד במשרות מספקות ומתגמלות".

(מש/1, מוצג מס' 9, עמ' 107)

הרישא של המודעה נותן שירות למעסיקים והסיפא של המודעה נותן שירות למועמדים ומכוון לספק להם את צרכיהם באופן אישי. 171. מודעה נוספת מדגישה דווקא את צרכי המועמדים על פני צרכי המעסיקים, את האתגר שבעבודה, הסביבה התוססת של אנשים צעירים, את המימון לצרכים שונים ואת העבודה ברחבי העולם:

"לחברת אבטחה בחו"ל דרושים מאבטחים/ות לתפקיד מאתגר המשלב סביבת עבודה צעירה ודינאמית על גבי אוניות נופש המפליגות בנתיבים בינלאומיים: צפון אמריקה, קאריביים, דרום אמריקה, דרום אפריקה, אירופה ועוד...בתקופת העבודה ממנת החברה למאבטח מענה הולם לכל צרכיו (לרבות לינה, ארוחות וכיו"ב). בנוסף, כל הוצאה כספית הכרוכה בהעסקתו של המאבטח/ת כגון: כרטיסי טיסה, בתי מלון, ביגוד, ביטוחים וכל ציוד עזר נוסף-משולמת על ידי החברה. מקום העבודה- מסביב לעולם..." (מש/1, מוצג מס' 9, עמ' 107)

172. בהמשך מפרטת המערערת על תפקיד המאבטח בספינה ומדגישה את החוויה וההנאה שבעבודה ואת התפקידים המותאמים במיוחד לחיילים משוחררים: **"השתחררתם מהצבא וכל מה שבא לכם זה להיות בים ? ההורים משגעים אתכם שתעזבו את הים ותתחילו לעבוד ? כדאי שתחשבו על עבודה באוניות נופש עם אחלה כסף ואחלה חוויה. במנו בייס**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

תמצאו המון משרות כאלה ואחרות שנתפרו במיוחד לחיילים משוחררים! "

מנו בייס אף מודה מפורשות כי היא נותנת שירות הן למעסיקים והן לדורשי העבודה:

"הפעילות של מנובייס עוזרת גם למעסיקים משום שמגיעים אליהם עובדים איכותיים שכבר עברו מיון, וגם לחיילים משוחררים שמגיעים כך לעבודות שוות במיוחד. חברת מנו רואה בחיילים משוחררים (גם לוחמים וגם כאלה שאינם) כוח עבודה איכותי ושמה לה למטרה למצוא להם משרות מתגמלות ולסייע להם בתהליך ההשתלבות בשוק העבודה האזרחי" (שם, עמ' 108)

173. מעבר להודעה במתן שירות למעסיק ולדורשי העבודה, עולה מן הפרסום, כי המערערת מבקשת לתת למועמדים שירות של מציאת "עבודה מתגמלת" וכן סיוע בהשתלבות בשוק האזרחי. מדובר בשתי הנאות נוספות משמעותיות עבור אוכלוסייה של משוחררי צה"ל: השתלבות, לאחר שירות צבאי והכנסה "מתגמלת", שרומזת שאין מדובר בעבודה עם משכורת נמוכה אלא בעבודה שיודעת לתגמל את העוסקים בה.

174. כאמור, הפרסומים לעיל שמים דגש על ההנאה והחוויה וקובעים כי העבודה באניות היא בעצם טיול מהנה וחוויה יוצאת דופן, שלא ניתן למצוא בעבודה זולתה, והיא אף מניבה, "על הדרך", כסף קל, ללא מאמץ. גם בכך, יש לראות הנאה ישירה שמפיקים המועמדים שהתקבלו לעבודה.

175. גם ביחס לעבודות נוספות, לבד מאבטחה, על ספינות מדגישה המערערת בפרסומה את ההנאה והחוויה: "..."ניתן למצוא עבודה בתחומים רבים: מלצרים, ברמנים, אנשי בטחון ועוד. צעירים שעשו את זה מספרים על חוויה ייחודית ומהנה במיוחד ועל כך שהחופש והעבודה לגמרי התערבבו זה בזה"

176. עוד מבטיחה המערערת בפרסומה: "סביבה צעירה ומשפחתית" "ספינות נופש יוקרתיות" משרה של אבטחה "במלונות יוקרה בארץ ובחו"ל" "משרות שוות" – אף הן הנאות ישירות נוספות שהמועמדים יכולים להפיק במידה ויתקבלו לאחת מהמשרות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

177. בסופו של הפרסום בפק"ש מסכמת המערערת: "במנו רואים בכם כוח עבודה איכותי וימצאו לכם תפקידי אבטחה שמתאימים לכם ושתרוויחו מהם אחלה כסף ואחלה חוויה".

178. העובדה שהמערערת נתנה שירותים גם למבקשי העבודה והם נהנו משירותים אלו באה לידי ביטוי, אף ביתר שאת, באתר האינטרנט של המערערת. בצד מידע למעסיק ויתרונות החברה ב"תהליך מיון ייחודי" (מש/1, מוצג מס' 14, עמ' 258) מפרסמת המערערת את יתרונות הבחירה בה כחברת השמה, יתרונות "עבור המועמד" ויתרונות "עבור המעסיק" (שם, עמ' 259).

179. יתרה מכך, באתר מפרסמת המערערת, מעבר למשרות עצמן, מידע רב, טיפים ומאמרים המיועדים בפרט לחיילים משוחררים וסטודנטים. מאמרים אלו מספקים מידע מפורט לדורשי עבודה צעירים, הרבה מעבר למידע בדבר משרות ספציפיות, ואין ספק שהמועמדים מפיקים הנאה ממשית גם ממידע זה.

זאת ועוד, מעבר למועמדים לעבודה באניות, מפקים הנאה מהמידע המפורסם באתר האינטרנט של המערערת דורשי עבודה אחרים, שיתכן ולא פנו למערערת כלל, אך נהנו מן המאמרים ומן "הטיפים" בחיפושיהם אחרי מידע באינטרנט:

"מדריך למשתחרר לאחר שחרור"

"יום לאחר השחרור, מאיפה מתחילים"

"טיפים לראיון עבודה"

"איך משלבים בין עבודה ללימודים"

"מדריך איכותי לעובדים בחו"ל" (מש/1, מוצג 14, עמ' 255-273).

180. תמיכה נוספת לכך, שהמועמדים קבלו שירות ממשי ומשמעותי מהמערערת ונהנו הנאה ממשית ולא אגבית משירות זה, ניתן לראות בפרסום בדבר יתרונות "עבור המועמד" המופיע בטבלה באתר האינטרנט של המערערת:
"ריכוז משרות מתאימות במקום אחד;
קידום המועמדות אל מול המעסיק;
יעוץ לגבי תנאים, שכר ואופי העבודה המומלץ עבור המועמד הספציפי;
יחס אישי;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

- הפנייה למשרות רלוונטיות." (מש/1, מוצג 14, עמ' 259)
181. כל פרט ופרט בפרסום זה הוא הנאה ממשית שנהנו המועמדים, אלו שהתקבלו לעבודה ואף אלו שלא התקבלו, משירותיה של המעוררת. המשיב טען בנוסף, כי פעולות רבות נוספות נעשו עבור המועמדים ולטובתם, כפי שעולה מן החוזה בין המעוררת ל-M.S. כאספקת בגדים, הדפסת כרטיסי טיסה ומסירתם למאבטחים, מתן מידע ומענה על שאלות ועוד. גם אם נאמר כי הפעולות הללו ורבות אחרות, שנדונו בעניין מבחן העיקר והטפל, לעיל, נועדו לשרת בעיקר את M.S. ולאפשר לה לקבל כוח אדם איכותי ומתאים, לא ניתן להתעלם מהתועלת הנוספת וההנאה שהפיקו המועמדים.
182. כך למשל שימשה המעוררת הכתובת היחידה לכל פניה של המועמדים, טרם שהתקבלו לעבודה ב M.S. וכן נהנו המועמדים שהתקבלו לעבודה מהליווי האישי עד לעליה לאוניה (ראה לעיל בעניין בחינת העיקר והטפל). המועמדים לא נדרשו להתמודד לבדם מול המעסיקה העתידית שלהם, M.S., אלא המעוררת טיפלה בכל העניינים המינהליים עבורם, ואף יותר מכך, כפי שפירט המשיב בסיכומיו.
183. המעוררת טענה שאם גם הייתה הנאה אגבית, הרי שנהנו ממנה רק 4% מן המועמדים, אלו שהתקבלו לעבודה. לא ניתן לקבל טענה זו משני טעמים: א. הוכח לעיל כי המועמדים שהתקבלו לעבודה לא נהנו הנאה "אגבית". גם אם נסתפק ונאמר כי הם נהנו מכך שמצאו עבורם עבודה ששכר נאה בצידה, המאפשר טיולים ברחבי העולם- דינו. אולם, כאמור, השירות שנתנה המעוררת למועמדים, העניק להם הנאות ישירות נוספות.
- ב. גם מועמדים שלא התקבלו לעבודה ב-M.S. נהנו משירותי המעוררת. הן דורשי עבודה שנהנו משירותי המידע באתר ומאיתור מקומות עבודה אחרים אצל מעסיקות בארץ, כפי שהוכח בפרסומי המעוררת והן מועמדים שלא התקבלו לעבודה כמאבטחים באניות אך המעוררת הפנתה אותם לתפקידים אחרים על אניות או למעסיקים אחרים. הדברים עולים מפרסומי המעוררת וכן מעדותו של שלו ומהודעתה-עדותה של שלו-סניטמן במע"מ.
184. במענה לשאלת ב"כ המשיב "מה אתם עוד עושים עם המאגר מידע הזה", אמר שלו: "את אותם מועמדים אני יכול להפנות למשרות בארץ. אחוז



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

הרלוונטיים הוא מאוד מאוד נמוך יחסית למספר האנשים שפונים" (עמ' 17 לפרוטוקול.

גם שלו-סניטמן סיפרה בעדותה במע"מ על השמה בחברות אחרות:
" לחברת ATEAM באילת ולחברות האבטחה בארץ אנחנו נותנים שירות מסוג שונה, יש לנו מאגר כוח אדם, מתוכו אנו עושים סינון ואח"כ מתוכו אנו פונים לאנשים ומציעים להם את המשרה, מסבירים עליה קצת, והמידה והם מעוניינים אז אנחנו מפנים את הקורות חיים שלהם לאותם חברות..." (נספח 5 לכתב הערעור, עמ' 3).

185. די בכל האמור לעיל כדי לקבוע כי המערערת נתנה שירות הן ל-M.S ולחברות ישראליות נוספות והן לדורשי עבודה ולמאבטחים ולבעלי תפקידים נוספים שמצאו עבודה ב-M.S - ומכאן שהמערערת נתנה שרות גם לתושב ישראל בישראל.

186. זאת ועוד, המשיב טען כי המקרה דנן זהה לעניין אמריקה, ואף זהה במהותו לעניין עוזר לחקלאי ועניין גמיש, כפי שנקבע בעניין אמריקה, ורק כיוון העסקאות הפוך.

187. אכן, עניין אמריקה דומה לעניינינו. עניין אמריקה עסק במערערת שעסקה בגיוס צעירים ישראלים לעבודה במחנות קיץ בארה"ב ולכן טענה להטבת מס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. טענתה העיקרית של נותנת השירות הייתה כי היא נתנה שירות למחנות הקיץ, המעסיקים של המדריכים הישראליים, ולא למדריכים עצמם.

188. עם זאת, הוכח כי נותנת השירות נתנה שירות ממשי גם למדריכים הישראליים. בין היתר קבע בית המשפט כי נותנת השירות הציגה עצמה בפרסומיה "כפועלת הן לטובת הצעירים שמחפשים חוויה וניסיון בארה"ב והן לטובת מחנות הקיץ שמחפשים אנשי צוות. דהיינו, וכפי שהמשיב טען במקרה דנן, החברה האמריקאית מפגישה בין שתי הקבוצות בפרסומיה..." (עמ' 17 לפסק הדין).

189. עוד נקבע כי המפגשים בהם השתתפו המדריכים, אסיפת ההסברה, כינוס המדריכים והריאיון האישי, נועדו לשרת גם את המועמדים וכי לא דובר רק בקידום מכירות (עמ' 14-15 לפסק הדין).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

עוד אמר בית המשפט כי ישנת מצבים מובהקים בהם חברות כוח אדם פועלת לאיתור כוח אדם מתאים, "הכל נעשה בשביל הלקוח והשירות הוא חד סטרי וללא הענקת סיוע נוסף למועמדים עצמם בחיפוש העבודה שלהם. התרשמתי שהמקרה הנוכחי איננו דומה לכך במובהקותו וכי מסתבר יותר, על פי הראיות שהוצגו, כי מרכיב הסיוע והתמיכה במועמדים ובמדריכים לא היה טפל, זניח ובלתי ממשי" (עניין אמריקה, עמ' 15).

190. בית המשפט קבע בנוסף כי "מדובר בשירות משולב, הניתן בעת ובעונה אחת לשני הצדדים ולא באיתור מועמדים חד סטרי (headhunting) המבוצע לתועלת המחנות המחפשים בלבד". משכך נפסק כי לא מתקיימים התנאים לזכאות לשיעור מס אפס מתוקף סעיף 30(א) לחוק מע"מ.

191. לא ניתן להתעלם מהדמיון הרב בין עניין אמריקה לעניינו ואף מעניין גמיש ועוזר לחקלאי, שם נפסק כי השירות ניתן גם לחקלאים הישראלים ולא רק לחברות כוח האדם הזרות ששילמו לנותנות השירות, כיון שאלו פעלו, בין היתר, לספק את דרישות המעסיקים הישראלים.

מכל האמור לעיל עולה כי המערערת נתנה שירות ממשי ומשמעותי גם לדורשי העבודה, המועמדים למשרות אותם פרסמה באמצעים שונים, נוסף על השירות שנתנה ל-M.S ולמעסיקים אחרים. אי לכך, לא מתקיימים לזכאות לשיעור מס אפס מתוקף סעיף 30(א) לחוק מע"מ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד



ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה

סוף דבר

- א. נקבע כי העיסקה בין המערערת לבין M.S היא עסקת שירות ולא עסקת מכר. אי לכך, לא מתקיימים התנאים לזכאות לשיעור מס אפס מתוקף סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ.
- ב. נקבע כי המערערת נתנה שירות ממשי ומשמעותי גם לדורשי העבודה, נוסף על השירות שנתנה ל-M.S ולמעסיקים אחרים. אי לכך, לא מתקיימים התנאים לזכאות לשיעור מס אפס מתוקף סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

תוצאת כל האמור לעיל היא שהערעור נדחה.

המערערת תשלם למשיב שכ"ט עו"ד והוצאות בסך של 50,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית כחוק מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 10/8/19.

המזכירות תשלח עותק מפסק הדין לב"כ הצדדים – באמצעות הדואר.

ניתן היום, כ"ט תמוז תשע"ט, 01 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטור

אחיקם סטור, שופט, סגן הנשיאה