



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

בפני כב' השופט ה' קירש

המערערת אמריקה-ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד מאורי עמפלי ושי ארז

נגד

המשיב מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב
ע"י עו"ד יעל הרשמון
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. המערערת עסקה בגיוס צעירים ישראלים המעוניינים לשמש מדריכים ואנשי צוות במחנות קיץ בארה"ב. פעילות זו התבצעה בשני מסלולים מקבילים: במסלול אחד, המערערת פעלה כסוכנת או נציגה של חברה אמריקאית שהיא עצמה עוסקת בין השאר בגיוס מדריכים למחנות קיץ. במסלול השני המערערת עמדה בקשר ישיר ובלתי אמצעי עם מחנות קיץ שונים בארה"ב וגייסה עבורם מדריכים ישראלים.

2. המערערת טיפלה בהיבטים שונים של גיוסם, קבלתם והכנתם של הצעירים הישראליים לקראת נסיעתם לחו"ל. עבור מאמציה המערערת קיבלה עמלה מהחברה האמריקאית הנ"ל (במסלול הראשון) או ממחנות הקיץ (במסלול השני) וזאת בגין כל צעיר ישראלי אשר שובץ כאיש סגל.

3. לטענת המערערת, עסקאות אלו חייבות במס ערך מוסף בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף או לחלופין מכוח סעיף 30(א)(7) לחוק. עיקר טענתה הוא שהשירות שהיא סיפקה ניתן לתושבי חוץ בלבד וכלל לא לצעירים הישראליים אשר גויסו כאמור. המשיב סבור כי ניתן שירות גם למועמדים הישראליים וכי שירות זה ניתן בישראל, כך שגשגשלת תחולתם של סעיף 30(א)(5) ושל סעיף 30(א)(7) לחוק כאחד. משנדחתה השגתה של המערערת בידי המשיב, הוגש הערעור דנו והמחלוקת בין הצדדים עומדת להכרעה בפניי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 4. הערעור נוגע לפעילות המערערת בשנים 2007, 2008 ו-2009 ("תקופת החיוב").

ב. מס ערך מוסף בשיעור אפס

5 5. סעיף 30(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק") קובע לאמור:

6 "אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

7 ...

8 (5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו

9 שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף

10 על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל..."

12 6. כפי שיפורט להלן, המחלוקת בין הצדדים מתמקדת ביישומו, בנסיבות המקרה, של הסייג

13 בסעיף 30(א)(5) לפיו לא יחול שיעור מס אפס "כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות

14 בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל".

16 היות ומדובר בעסקאות שנערכו בשנים עברו מול גורמים בחוץ לארץ אשר שילמו למערערת

17 את העמלות, אזי אם טענתה תידחה, משמעות הדבר תהיה כי היא תיאלץ "לספוג" את

18 תוספת המע"מ בעצמה ולא תוכל לגלגלה לפתחם של אותם גורמים.

20 7. נשוב בהמשך להוראות סעיף 30(א)(5) ופרשנותן, אולם קודם עלינו לתאר את מהות ותוכן

21 פעילות המערערת בתקופת החיוב.

ג. עובדות המקרה

25 8. מטעם המערערת העיד מייסדה ומנהלה, מר פיליפ טלבוט. המערערת התאגדה בשנת 1993

26 וככל הנראה עסקה מיום היווסדה בפעילות הקשורה לשהייה של ישראלים צעירים

27 במסגרות שונות בחוץ לארץ בחודשי הקיץ.

29 מתכונת העבודה של המערערת כפי שהייתה בתקופת החיוב התגבשה בשנת 2006, כאשר

30 נוצר הקשר בין המערערת לבין Camp Counselors USA Inc. ("החברה הזרה"). החברה הזרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

- 1 עוסקת, בין היתר, בגיוס מדריכים ממדינות רבות ברחבי העולם לעבודה במחנות קיץ,
2 בעיקר בארה"ב. לחברה הזרה רשת ענפה של נציגים מקומיים במדינות שונות האחראים
3 לתהליך איתור המועמדים, ומן העבר השני לחברה הזרה קשר עם מחנות קיץ רבים
4 המעוניינים לקלוט מדריכים בינלאומיים ולשלבם בצוותיהם למשך הקיץ. כאמור, לצד
5 הפעילות כסוכנת החברה הזרה ("המסלול הראשון"), המערערת עסקה גם בגיוס מדריכים
6 עבור מחנות מסוימים באופן ישיר ("המסלול השני").
- 7
- 8 9. ניתן לחלק את תהליך איתור המועמדים כפי שתואר על ידי מנהל המערערת וכפי שהוא
9 משתקף במסמכים אשר הוגשו לבית המשפט, לשלושה שלבים כלליים:
- 10
- 11 (א) פרסום, הסברה והרשמה ראשונית.
- 12 (ב) עריכת ראיונות אישיים וקבלת המועמדים למאגר הנבחרים.
- 13 (ג) שיבוץ מועמדים מהמאגר במחנות קיץ שונים והכנת המדריכים המשובצים
14 לקראת הנסיעה.
- 15
- 16 בצדם של שלבים אלה התקיים גם תהליך של קבלת אשרת כניסה מתאימה לארצות
17 הברית אשר בלעדיה ההשתתפות במחנות הקיץ איננה אפשרית.
- 18
- 19 10. כפי שיתואר בהמשך, נחתמו בין הצדדים השונים הסכמים מסויימים אשר הסדירו בין
20 היתר את תנאי ההשתתפות של המדריכים במחנות הקיץ, את תפקידיה של המערערת
21 בגיוס המדריכים, ואת ההיבטים הכספיים השונים הכרוכים בשליחת המדריכים לארה"ב
22 ועבודתם במחנות הקיץ. ייאמר כבר כאן כי המועמדים הצעירים עצמם לא שילמו
23 למערערת ומקור ההכנסה מבחינתה היה החברה הזרה ומחנות הקיץ.
- 24
- 25 11. למערערת היה משרד בתל אביב ועבדו בה, בנוסף למנהל ובעל המניות מר טלבוט, גם סגן
26 מנהל, ושתי פקידות מנהלה.
- 27
- 28 12. תהליך הגיוס השנתי התחיל עם פרסום מודעות בעיתונות הישראלית ובאינטרנט בחודשי
29 הסתיו. הפרסומות הופנו לאנשים צעירים (אחרי צבא או שירות לאומי) שהוזמנו ליצור



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

- 1 קשר עם המערערת על מנת לקבל פרטים על אפשרויות השיבוץ במחנות הקיץ בארה"ב
2 בשנה הבאה.
3
- 4 13. מחודש ספטמבר התחילו להיערך במשרדי המערערת מפגשי הסברה קבוצתיים בתדירות
5 של כפעמיים בשבוע. במפגשים אלה אנשי המערערת תיארו בפני הצעירים את מהות
6 העבודה ואת התנאים במחנות הקיץ, ונתנו הסבר על הסידורים הכרוכים בנסיעה (אשרה,
7 טיסה, ביטוח) ועל שלבי הקבלה הנוספים. הוסבר להם כי קיימות שתי אפשרויות להשתלב
8 – דרך החברה הזרה (המסלול הראשון) או במישרין מול מחנה מסוים (המסלול השני).
9
10 מפגשי הסברה כאמור נערכו במהלך כל חודשי הסתיו והחורף, עד חודש מרץ או אפריל.
11
12 לדברי מר טלבוט, מדי שנה היו מגיעים למפגשי ההסברה כאלף צעירים כדי לשמוע על
13 התוכנית.
14
- 15 14. לאחר מפגש ההסברה הראשוני, מי שהיה מעוניין להגיש מועמדות מילא טופס הרשמה
16 מקוון באתר האינטרנט של החברה הזרה, ומסר בו פרטים אישיים, פירוט ניסיון, וציון
17 רמת ידיעותיו בשפה האנגלית. כמו כן המועמד נדרש לצרף טפסים אחרים אשר מולאו על
18 ידי ממליצים. כל המידע הנ"ל הגיע לידי החברה הזרה באמצעות האתר. במסלול השני
19 הגשת המועמדות נעשתה מול המערערת עצמה.
20
21 מועמדים אשר לא קיימו את דרישות הסף של החברה הזרה נפסלו כבר בשלב זה.
22
- 23 15. בשלב הבא זומנו מועמדים מתאימים לראיונות אישיים אשר התקיימו גם הם במשרדי
24 המערערת. הראיונות נערכו על ידי שתי פקידות המנהלה של המערערת והם ארכו כשעה
25 בממוצע. בתום כל ראיון המערערת הזינה לאתר החברה הזרה דו"ח התרשמות (חוות דעת)
26 לגבי המועמד המרוואין, לרבות הערכת רמת האנגלית שלו.
27
- 28 16. לאחר קבלת הערכות המועמדים מהמערערת, החברה הזרה החליטה איזה מהם ייכנסו
29 למאגר המועמדים הנבחרים. מאגר זה הינו פתוח לצפייה באתר החברה הזרה בפני מחנות
30 הקיץ המנויים אצלה. בחודשי האביב התקיים שלב בחירת מועמדים מן המאגר על ידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

- 1 מחנות הקיץ ושיבוצם כאנשי סגל. שלב זה נמשך לתוך חודש יוני, זמן לא רב לפני תחילת
2 העונה.
3
- 4 17. לאחר השיבוצים, כאשר היה ידוע איזה מדריכים ישראלים אכן ייסעו לארה"ב, המערערת
5 ערכה כינוס חד יומי לכל המדריכים המשובצים לפני צאתם לחו"ל. כנס זה התקיים באולם
6 שכור בתל אביב והשתתפו בו נציגי המערערת, נציג הקונסוליה האמריקאית בתל אביב,
7 נציג משרד החוץ הישראלי וסוכן ביטוח מקומי. מטרת הכינוס הייתה להעביר למדריכים
8 מידע שימושי על מעמדם בארה"ב (מבחינת המותר והאסור לפי תנאי אשרות הכניסה
9 שבידיהם) ועל סידורי הטיסות וההיסעים למחנות הקיץ וחזרה, וכן לתאר ביתר פירוט את
10 אופי העבודה במחנות קיץ ואת כללי ההתנהגות שיחולו עליהם כמדריכים. השתתפות
11 בכינוס זה הייתה חובה והוא נמשך כל היום.
12
- 13 18. לפני הנסיעה לחו"ל המדריכים היו חייבים להמציא תעודת יושר ממשטרת ישראל וכן
14 תוצאות בדיקה רפואית.
15
- 16 19. המדריכים טסו לארה"ב בחודש יוני בדרך כלל ועבדו במחנות הקיץ במהלך תקופה של
17 תשעה עד אחד עשר שבועות. עם הגעת המדריכים לניו יורק בתחילת הקיץ נערכה שם
18 אסיפה נוספת לפני פיזורם למחנות הקיץ השונים.
19
- 20 20. המדריכים קיבלו ממחנות הקיץ "דמי כיס" בסך של כ-500 דולר לכל הקיץ, ובנוסף קיבלו
21 לינה, ארוחות ושירותי כביסה מהמחנה.
22
- 23 21. החברה הזרה (או מחנה הקיץ, במקרה של המסלול השני) שילמה עבור כרטיס הטיסה,
24 הלוך ושוב, בין ישראל לארה"ב וכן עבור נסיעת המדריך מניו יורק למקום המחנה. מדריך
25 שהעדיף לרכוש כרטיס טיסה באופן עצמאי קיבל החזר כספי (עד לתקרה מסוימת).
26
- 27 הטיסות הוזמנו על ידי המערערת, בתיאום עם החברה הזרה ומחנה הקיץ בו שובץ
28 המדריך, ומועדי הטיסה הודעו למדריך מבעוד מועד.
29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

- 1 22. נמצא כי החברה הזרה (או מחנה הקיץ, במקרה של המסלול השני) סיפקה פוליסת ביטוח
2 עבור המדריכים. מדריך שהיה מעוניין בתוספת כיסוי או בפוליסה אחרת הופנה לסוכן
3 ביטוח ישראלי ששיתף פעולה עם המערערת.
4
- 5 23. החברה הזרה גבתה עמלה ממחנה הקיץ בו שובץ המדריך. עולה מנוסח ההסכם שנחתם בין
6 המדריך לבין החברה הזרה (נספח 2 לתצהירו של מר טלבוט; ראו סעיף 27 להלן), כי עמלה
7 זו עמדה על 2,050 דולר בשנת 2007, כאשר מתוך סכום זה החברה הזרה הייתה חייבת
8 לרכוש כרטיס טיסה עבור המדריך ולשלם עמלה למערערת.
9
- 10 24. המערערת גבתה עמלה בסך 475 דולר מהחברה הזרה (במסלול הראשון).
11
- 12 לפי הודעתו של מר טלבוט שנמסרה לחוקרי המשיב (נספח 7 לתצהיר טלבוט), הרווח של
13 המערערת על כל מדריך במסלול השני היה כ-600 דולר.
14
- 15 25. במקרה של אי הופעה או עזיבה מוקדמת ללא סיבה מוצדקת של מדריך, החברה הזרה
16 עלולה הייתה להפסיד את סכום העמלה המגיע לה ממחנה הקיץ בגין ההשמה. מכיוון שכך,
17 על פי תנאי ההסכם שנחתם בין המדריך לבין החברה הזרה במסלול הראשון נדרש המדריך
18 להמציא שטר חוב בסך 2,500 דולר החתום על ידי שני ערבים וזאת להבטחת תשלום פיצוי
19 לחברה זרה במקרה של אי הופעה או עזיבה מוקדמת כאמור ("to cover any costs and/or
20 loss of income by CCUSA"). אם המדריך השלים את השתתפותו במחנה כנדרש, שטר החוב
21 הוחזר. (יש לציין כי הסדר שטר החוב מוזכר גם בהסכם הסוכנות שנחתם בין המערערת
22 לבין החברה הזרה ולכאורה האמור שם איננו חופף את הניסוח בהסכם בין המדריך לבין
23 החברה הזרה, דבר המקשה על הבנת מהות הסדר שטר החוב).
24
- 25 26. המדריכים נכנסו לארה"ב בזכות אשרה (ויזה) אמריקאית מסוג J-1.
26
- 27 סוג זה של אשרת כניסה מיועד לזרים הנכנסים לארה"ב במסגרת חילופי תרבות וחינוך.
28 אשרה זו איננה מאפשרת עבודה בארה"ב מחוץ למסגרת מחנה הקיץ וקבלתה מחייבת
29 "מתן חסות" (sponsorship) על ידי גורם אמריקאי מוסמך. במקרה הנדון החסות ניתנה על
30 ידי החברה הזרה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1
2 אשרת הכניסה עצמה הונפקה על ידי השגרירות האמריקאית בתל אביב. לאחר שלב
3 הראיון האישי, ועוד לפני בחירת המועמד למאגר, הוא נדרש לשלם סכום של 850 ש"ח
4 אשר הועבר על ידי המערערת לידי החברה הזרה וזאת כפיקדון כנגד הוצאת מסמכי
5 החסות הנדרשים (טופס DS 2019). אם שובץ המועמד במחנה קיץ, החברה הזרה מסרה את
6 טופס החסות והמדריך פנה לשגרירות בתל אביב לצורך קביעת ראיון עם פקיד קונסולרי
7 וקבלת האשרה. השגרירות האמריקאית גובה אגרה בגין ראיון כאמור ועבור הוצאת
8 האשרה ותשלום אגרה זו היה באחריות המדריך ועל חשבונו. אם המדריך השלים את
9 עבודתו במחנה הקיץ כנדרש, אזי הפיקדון על סך 850 ש"ח הוחזר לידי. אם המדריך הפר
10 את התחייבותו, סכום הפיקדון חולט על ידי החברה הזרה.

11

12 27. כחלק מן ההסדרים והתהליכים המתוארים, נערכו ונחתמו המסמכים הבאים:

13

14 (א) הסכם סוכן (Agent) שנתי שנחתם בין החברה הזרה לבין המערערת.

15 (ב) הסכם תכנית (באנגלית) שנחתם בין החברה הזרה (באמצעות המערערת) לבין

16 המועמד, עוד לפני שהמועמד נבחר למאגר.

17 (ג) Interview Checklist שנחתם על ידי המועמד בתום הראיון האישי במשרדי

18 המערערת ובו הסבר מפורט על זכויות וחובות המדריך. המועמד מאשר

19 בחתימתו כי הנושאים הוסברו והובהרו לו.

20 (ד) הסכם עבודה פרטני בין המדריך המשובץ לבין מחנה הקיץ. בהסכם זה

21 מפורטים תיאור תפקיד המדריך, תנאי העסקתו, והגמול הכספי שישולם לו על

22 ידי המחנה.

23

24 נשוב בהמשך לתוכן מסמכים אלה במסגרת הדיון בטענות הצדדים.

25

26 28. לתצהירו של מר הירשברג, העד מטעם המשיב, צורפה גם דוגמה של "תקנון התקשרות"

27 (בעברית) שנחתם בין המערערת לבין המועמד, לפני שהמועמד נבחר למאגר. דוגמת המסמך

28 מתייחסת לשנת 2011 (דהיינו, לאחר תקופת החיוב הנדונה בערעור זה) ודומה כי מסמך

29 התקנון נוגע למסלול השני בלבד.

30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

ד. תמצית טענות הצדדים

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30

29. לפי עמדת המערערת, היא זכאית ליהנות משיעור מס אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מפני שהיא נתנה שירות רק לתושבי חוץ (החברה הזרה ומחנות הקיץ) ולא לתושבי ישראל (המועמדים). לטענתה "האינטראקציה של המערערת עם המועמדים תושבי ישראל, לאו שירות היא" (סעיף 43 לסיכומי המערערת), וכי "הפעולה שביצעה המערערת הייתה גיוס ואיתור מועמדים עבור החברה הזרה או עבור מחנות הקיץ... ככל שניתן שירות אגבי לישראלים, הוא שולי וזניח" (שם, סעיף 47).

30. בין היתר, המערערת מצביעה על נסיבות אלו (בהתאם לגרסתה) כדי להראות שלא ניתן על ידיה שירות למועמדים הישראלים:

(א) המערערת לא גבתה עמלה מהמועמדים ואף לא מן המועמדים שהצליחו להתקבל למחנה קיץ; (ב) המדריכים שהשתתפו במחנות קיץ לא עשו זאת על בסיס מסחרי וקיבלו אך דמי כיס סמליים; (ג) בחירת המועמדים למאגר נעשתה על ידי החברה הזרה ולא על ידי המערערת; (ד) בחירת מדריכים מהמאגר לשיבוץ במחנות הקיץ נעשתה על ידי המחנות ולא על ידי המערערת; (ה) המערערת ערכה ראיונות עם המועמדים ולגבי חלק מהם מסרה חוות דעת שלילית, דבר שוודאי לא הסב להם "הנאה משירות". הראיונות עצמם היו אמצעי סינון עבור החברה הזרה ולא שירות למועמדים; (ו) כל ההסברים וההדרכות שסופקו למועמדים על ידי המערערת ניתנו לפי דרישת החברה הזרה "ולא כשירות לפי דרישת המועמדים" (שם, סעיף 50). "ההדרכה אינה בגדר שירות שניתן למועמדים, אלא חובה המוטלת על ידי המחנות, ומוצאת לפועל על ידי המערערת" (שם, סעיף 51); (ז) המערערת "לא שימשה כתובת עבור המועמדים... [והם] התנהלו מול החברה הזרה והמחנות באופן עצמאי לחלוטין" (שם, סעיף 49). נטען בהקשר זה כי המערערת לא סייעה למועמדים במילוי טופסי המועמדות או בהגשת הבקשות לויזה (שם, סעיפים 52 ו-53).

31. להשקפתה של המערערת, אם המועמדים הישראלים נהנו בכלל מהשירות שהיא נתנה לתושבי החוץ, אז הנאתם הייתה "שולית ואקראית" (שם, סעיף 71), ומצב כגון זה איננו נתפס בסייג לסעיף 30(א)(5) כשירות שניתן גם לתושב ישראל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 32. לחלופין, גורסת המערערת כי אף אם ייקבע שהיא נתנה שירות גם לתושבי ישראל, אזי היא
2 זכאית לשיעור מס אפס מכוח סעיף 30(א)(7) לחוק היות והשירות נצרך בחוץ לארץ:
3 "הפעולות שביצעה המערערת בישראל ביחס למועמדים אינן אלא פעולות הכנה לקראת
4 השירות האמתי שניתן להם, וכאמור נצרך מחוץ לארץ... הנאתם של המועמדים
5 המשובצים נוצרה בעת שהייתם מחוץ לישראל [דהיינו במחנות הקיץ]" (שם, סעיף 116).
6 היות ומקום צריכת השירות היה במחנות הקיץ בארה"ב יש לומר כי גם מקום מתן
7 השירות היה שם ולא בישראל.

8

9 33. המשיב מצדו סבור כי פעילות המערערת הייתה כרוכה בין היתר בליווי המועמדים ומתן
10 סיוע בידם, וכי ההנאה שהמועמדים הפיקו מפעולות אלו לא הייתה עקיפה, שולית או
11 זניחה אלא ממשית. לטענת המשיב, המערערת הייתה כתובת מקומית מוסמכת עבור
12 המועמדים וסיפקה להם מענה לכל פנייה:
13

13

14 "האפשרות של המערערת, כגורם מקומי, לבצע את כל אותן פעולות
15 באינטראקציה ישירה, רציפה ועילה מול המועמדים הישראליים, היא היא
16 הערך המוסף שהציעה המערערת לתושב החוץ, אלו בדיוק הפעולות שהיא
17 יכולה היתה לעשות היטב מישראל, בישראל". (סעיף 11 לסיכומי המשיב).

18

19 34. בנוסף, גורס המשיב כי בחוקקו את סעיף 30(א)(5) המחוקק "ביקש לייחד את מתן ההטבה
20 לעוסק ישראלי הנדרש באמת להתחרות עם נותן שירותים מקביל זר" (שם, סעיף 46),
21 ואילו במקרה דנן "הסיבה היחידה בעטיה נבחרה המערערת לספק את השירותים
22 לתושבות החוץ הייתה הימצאותה בישראל, זמינותה ונגישותה למועמדים הישראליים"
23 (שם, סעיף 50). דהיינו, תכליתו של סעיף 30(א)(5) לחוק – לעידוד עוסקים ישראלים
24 להתחרות מול עסקים זרים במתן שירותים שאינם קשורים לישראל – איננה מצדיקה
25 הענקת שיעור מס אפס במקרה הנוכחי.

26

27 35. באשר לתחולת סעיף 30(א)(7) טוען המשיב כי כל השירות שניתן על ידי המערערת ניתן
28 בישראל בלבד ולא בחו"ל.

29

30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

ה. דיון בזכאות המערערת לפי סעיף 30(א)(5) לחוק

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29

36. דומה כי לא קיימת מחלוקת של ממש בין הצדדים באשר למסגרת המשפטית הקבועה בסעיף 30(א)(5) לחוק לאחר תיקון 23 (חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 23), התשס"ב-2002). כל אחד מן הצדדים תיאר את הרקע לתיקון 23 בעקבות ההלכה שנפסקה בע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל המע"מ והמכס (ניתן ביום 18.3.1999), את תכלית השינוי שנעשה בנוסח הסעיף ואת התכליות הכלליות העומדות ביסוד סעיף 30(א)(5) לחוק. אין פער בין הצדדים במישור העיוני ואין חולק כי אם ניתן שירות בפועל גם לתושבי ישראל לא יחול מס בשיעור אפס.

המחלוקת קיימת בעניין **יישום** הוראות הסעיף בנסיבות המקרה הנוכחי.

37. כאמור, המערערת מודה כי ייתכן והמועמדים הפיקו הנאה "אגבית" ממתן השירות לידי החברה הזרה ולמחנות הקיץ, ואילו המשיב מודה כי אין במתן שירות זניח או בלתי ממשי גם לתושב ישראל כדי לשלול את הזכאות לשיעור מס אפס. המחלוקת נותרת אפוא בעיקר במישור העובדתי, כאשר הצדדים חלוקים למעשה בשתי שאלות אלו: (א) אילו פעולות נעשו עבור המועמדים הישראלים ולטובתם? (ב) האם פעולות אלו, מבחינת משקלן וחשיבותן, מגיעות לרף של "מתן שירות גם לתושב ישראל" אם לאו?

38. יש לציין כי אף אם תיקון 23 לחוק נועד, בין השאר, להגביר את הוודאות והפשטות במלאכת יישום הוראות סעיף 30(א)(5), ערעור זה ואחרים כמוהו מדגימים כי המטרה האמורה לא הושגה במלואה.

הרי לפני התיקון, ובהתאם לפסיקה הקודמת המשתקפת בעניין קסוטו, עסקו בשאלה "מייהו מקבל השירות העיקרי – תושב חוץ או תושב ישראל?". לאחר התיקון, ועל כך אין כאן מחלוקת, אין נפקות ל"דירוג" מקבלי השירות בין "עיקרי" ו"משניים" וכל עוד תושב ישראל נמנה עם מקבלי השירות, ולו כמקבל משני, לא יחול שיעור מס אפס. אולם עתה עוסקים בשאלה האם מה שנעשה עבור התושב הישראלי כלל מהווה "שירות" או שמא העשייה לטובתו איננה "ממשית וישירה" מספיק (כדברי המשיב) כדי להוות שירות. אמנם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

- 1 מרכז הכובד של הסוגיה הועתק בעקבות תיקון 23 אך הקושי באבחנה וביישום לא בהכרח
2 נעלם.
3
- 4 יחד עם זאת, וכאן יש להסכים עם המשיב, אין ספק כי המחוקק התכוון להבהיר במסגרת
5 תיקון 23 כי כאשר השירות הנבחן **מיטיב באופן ממשי** גם עם תושב ישראל, לא יחול מס
6 בשיעור אפס אף אם התושב הישראלי הוא מקבל משני של השירות בלבד.
7
- 8 39. כאן המקום להזכיר כי על פי סעיף 1 לחוק, "שירות" מוגדר כ"**כל עשייה בתמורה למען**
9 **הזולת שאיננה מכר...".**
10
- 11 40. יוער לעניין יסוד **התמורה** בהגדרת "שירות" כי שירות עשוי להינתן (גם) לפלוני למרות
12 שתמורתו משולמת על ידי אלמוני. דהיינו אין בעובדה שתושב חוץ בלבד משלם עבור
13 שירות מסוים כדי להוביל בהכרח למסקנה כי השירות לא ניתן לתושב ישראל.
14
- 15 41. כמו כן, אין בעובדה כי שירות ניתן לפי הזמנתו, בקשתו או דרישתו של תושב חוץ כדי
16 להוביל בהכרח למסקנה כי השירות לא ניתן לתושב ישראל.
17
- 18 42. מטבע הדברים באותם מקרים "בתחום האפור" אשר יובאו בפני בתי המשפט להכרעה,
19 בדרך כלל מי שכרת את הסכם השירות עם העוסק ושילם את התמורה בגין השירות יהיה
20 תושב החוץ דווקא ויהיה צורך אפוא לבחון את שאלת הענקת השירות "גם" לתושב ישראל
21 לפי **סימנים אחרים** שכלל אינם ניתנים להגדרה מדוייקת (השוו עניין **קסוטו**, בסעיף 9
22 לפסק דינה של כבוד השופטת שטרסברג-כהן: "**מקבל השירות, נהנה מן השירות ומפיק**
23 **תועלת ממנו. השירות בא להגשים את האינטרס של מקבל השירות. יש-אפוא-לבחון את**
24 **האינטרסים של מי בא השירות להגשים"**).
25
- 26 43. ייתכנו מקרים של הושטת סיוע לתושבי ישראל מבלי שהדבר ייחשב ל"מתן שירות" להם.
27 כך יהיה למשל אם סיוע טפל או נלווה יינתן לתושב ישראלי (לקוח פוטנציאלי) על ידי עוסק
28 ישראלי, כאשר העוסק הישראלי פועל בשביל תושב חוץ המעוניין לשווק ללקוח הישראלי
29 **נכס בחו"ל**. כך גם אם סיוע כאמור יינתן לתושב ישראל על ידי העוסק הישראלי הפועל
30 בשביל תושב חוץ המעוניין לספק שירות **ללקוח זר**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1
2 44. אולם אם הסיוע איננו טפל או נלווה ויש בו ערך עצמאי ממשי עבור התושב הישראלי, אזי
3 יש מקום לקבוע כי מדובר "במתן שירות לתושב ישראל" ולא יחול שיעור מס אפס.
4
5 45. כך וודאי הדבר כאשר **תושב החוץ עצמו מעוניין לתת שירות לתושב ישראל** והוא נעזר
6 בעוסק ישראלי אגב כך. במקרה כגון זה, גם אם כל פועלו של העוסק הישראלי הוא לפי
7 דרישת תושב חוץ, על חשבונו ולכאורה לטובתו בלבד, הדבר לא יועיל כי כאמור תושב החוץ
8 **עצמו** נותן שירות ללקוח ישראלי והעוסק הישראלי עוזר לו לעשות כן. לפיכך כל סיוע שיתן
9 העוסק הישראלי ללקוח הישראלי, גם אם הוא טפל ונלווה, ייחשב למתן שירות מפני
10 שהסיוע מתלווה **למתן שירות לאותו לקוח** על ידי תושב החוץ.

11
12 בסיכומיו המשיב טען בצורה גורפת כי:

13
14 **"הרציונאל שעמד ביסוד תיקון 23 לחוק מע"מ היה לחייב במס בשיעור מלא**
15 **שירות שנתן עוסק ישראלי לתושב חוץ, בקשר עם עסקאות שמבצע אותו תושב**
16 **חוץ עם תושב ישראל או בקשר עם פעילות כלכלית שמקיים תושב חוץ מול**
17 **תושבי ישראל. הטעם לכך הוא, שבמקרה כגון זה תושב החוץ ממילא יזדקק**
18 **לשירותיו של עוסק ישראלי, שנהנה מיתרון מובהק של היותו גוף מקומי,**
19 **המכיר את השוק המקומי, הגופים הפועלים בו, הלקוחות המקומיים,**
20 **המנטאליות והשפה, ובשל היותו זמין ונגיש ללקוחות הישראליים וכו'. העוסק**
21 **הישראלי כלל אינו מצוי בתחרות מול גורם זר, ומכאן כי אין צורך בתמריץ**
22 **לעידוד שירותים אלו" (סעיף 45).**

23
24 לטעמי אמירה זו היא כללית מדי. כאמור, ייתכנו מקרים בהם עוסק ישראלי משרת את
25 האינטרסים של תושב החוץ בלבד וכל המגע של העוסק הישראלי עם הלקוחות הישראליים
26 נעשה כקידום מכירות עבור תושב החוץ ולא כמתן שירות ללקוחות הישראליים כפעולה
27 כלכלית בפני עצמה. יתרה מזאת, ייתכנו מצבים בהם תושב חוץ מוכרח להשתמש
28 בשירותיו של עוסק ישראלי בשל מהות השירות ובכל זאת יחול שיעור מס אפס חרף
29 העובדה שהעוסק הישראלי לא עמד בפני כל תחרות בינ"ל (לדוגמה אם תושב חוץ שוכר
30 חוקר פרטי ישראלי על מנת לבלוש אחר תושב ישראל בישראל. אין עניין של תחרות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

- 1 בינלאומית והתושב הישראלי, שהוא יעד הבילוש, וודאי איננו בבחינת "מקבל שירות"
2 בנוסף על תושב החוץ).
3
- 4 46. כאמור, במקרה דנן טוענת המערערת כי היא סיפקה שירותים אך ורק לחברה הזרה
5 ולמחנות הקיץ (בעקיפין או במישרין). כל הקשר בינה לבין המועמדים הישראליים בא כדי
6 לקדם את האינטרס של תושבי החוץ בגיוס כוח אדם ובגין זה היא קיבלה עמלות מהם
7 בלבד. המדריכים הישראליים אמנם גויסו באמצעות המערערת אך לא קיבלו ממנה שירות
8 ואף לא שילמו לה דבר.
9
- 10 47. לאחר עיון בראיות, בפרוטוקול הדיון ובכתבי הטענות ובסיכומים, אינני יכול להסכים עם
11 עמדת המערערת ולטעמי, כפי שאנמק בהמשך, כן ניתן שירות למועמדים תושבי ישראל
12 ושירות זה לא היה זניח או אגבי.
13
- 14 48. נתחיל עם הסכם הסוכן Agent Agreement השנתי שנערך בין המערערת לבין החברה הזרה
15 (ונזכיר כאן כי על פי הוראות סעיף 30(א)(5) יש לבחון את "נושא ההסכם"). בין היתר,
16 מצינו שם התחייבות מצדה של המערערת לתת מענה מהיר לכל פנייה מאת המועמדים
17 (סעיף E):
18
- 19 "Respond promptly to calls and e-mails from potential, current and past CCUSA
20 participants within the next Business Day...
21 Treat all... participants in a respectful and professional manner."
22
- 23 וכן לסייע למועמדים בהשגת אשרת J-1, תעודת יושר מהמשטרה ואישור רפואי (סעיף C).
24
- 25 המערערת ניסתה להמעיט בחשיבות תפקידה ככתובת לפניית ושאלות של המועמדים. מר
26 טלבוט נחקר בעניין זה בהרחבה בחקירתו הנגדית:
27
- 28 "ש: באופן כללי אם למועמד יש קושי באיזה חלק של התהליך יש שאלה. הוא
29 יכול להרים טלפון לשאול לקבל עצה יש מענה טלפוני במשרד?"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 ת: יש מענה טלפוני. אם מועמד אומר שהזמין ראיון ואין לו את כל החומר ...
2 היינו אומרים תגיע ותשלח אחרי."
3 (עמוד 18 לפרוטוקול הדיון, שורה 23 עד שורה 26).

4
5 "ש: שאלות [כגון] איזה מחנה מתי נקבל תשובה. כל השאלות המתבקשות
6 במצב זה?

7 ת: אחרי הראיון היו אנשים שצלצלו ואמרו התחרטתי יורד מהתכנית. אחרי
8 הראיון המגע איתם היה מינימלי עד השיבוץ. אחרי השיבוץ הודענו או המחנה
9 ישירות הודיע ושוחח איתם. ברגע שהוא יודע שיש לו שיבוץ הוא מקבל פרטים
10 מהמחנה או נכנס לאתר המחנה ורואה את המחנה. כעקרון לא היה לו צורך
11 ליצור איתנו קשר בוודאי לא של סי.סי [במסלול הראשון] לא הכרתי את
12 המחנות. יכול להיות שהודענו לכולם אם באימייל שיש תאריך מסויים הוא
13 אומר לא יכול להגיע אני בחו"ל היינו צריכים לעבוד עם זה בצורה זו או
14 אחרת." (עמוד 19, שורה 11 עד שורה 17).

15
16 "היו פניות שלא ציינתי מתי אני מקבל את השיבוץ היינו צריכים להסביר שלא
17 תלוי בנו." (עמוד 19, שורה 24).

18
19 "ש: ... האם לדעתך אתה עמדת במחויבות הזו כלפי סי.סי [החברה הזרה]...
20 ת: אם היה צורך עמדנו מכיוון שעבדנו בצורה מקצועית ביותר רציתי לשמור על
21 קשר עם סי.סי שהם הספונסר." (עמוד 19, שורה 32 עד עמוד 20, שורה 2).

22
23 49. בעניין זה יש להזכיר כי המנגנון העסקי של המערערת כלל לא פחות מארבעה אנשים.
24 תהליך הגיוס, המיון והשיבוץ נמשך מחודש ספטמבר עד לחודש יוני, דהיינו כתשעה
25 חודשים כל שנה.

26
27 בתחילת הסינון מדי שנה היו כאלף מתעניינים, רואיינו כ-250 או 300 מועמדים, ושובצו בין
28 150 ל-200 מדריכים במחנות הקיץ. קשה אפוא לקבל את הטענה כי כמות כזו של צעירים
29 לא יצרה עבודה שוטפת ומתמדת של מתן מענה לשאלות ובירורים ומציאת פתרונות
30 לבעיות שהתעוררו.
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

- 1 ב"כ המערערת מציין במידה מסויימת של צדק כי המשיב יכול היה לפנות למדריכים
2 לשעבר ולשאול אותם לגבי היקף העיסוק של המערערת בטיפול אישי במועמדים ובמתן
3 מענה לשאלות ובעיות, אך הדבר לא נעשה ובמקום זה המשיב מסתמך על "השכל הישר"
4 בלבד. ייתכן והיה מקום לגבות עדות כזאת לשם בירור העובדות לאשורן, אך אין לשכוח כי
5 נטל השכנוע בערעור זה מוטל בסופו של דבר על המערערת וגם היא יכולה להביא מדריכים
6 לשעבר על מנת לתאר את היקף פעילותה.
- 7
- 8 50. כאמור, המערערת "נפגשה" עם המועמד בכוח שלוש הזדמנויות שונות: באסיפת ההסברה
9 הראשונית, בראיון האישי (שאורכו כשעה) ובכינוס של המדריכים המשובצים לפני נסיעתם
10 לארה"ב. אמנם עצם קיומם של מפגשים אלה והתוכן המועבר בהם הוכתבו על ידי החברה
11 הזרה (במסלול הראשון לפחות), אולם לדעתי אין בכך כדי לשלול את האפשרות המסתברת
12 כי המפגשים הסבו תועלת גם למועמדים עצמם. אמנם במקרה מסוג אחר כינוס לקוחות
13 ישראליים עשוי להתקיים מטעם תושב חוץ המעוניין לשווק להם מוצר או נכס מסוים,
14 מבלי שיהיה במפגש כאמור דבר מעבר **לקידום מכירות** שנועד להיטיב עם תושב החוץ
15 (המוכר). המשתתף במפגש כגון זה כלקוח פוטנציאלי הוא מושא לשכנוע ולמאמצי מכירה
16 ואין לומר לגביו כי הוא "מקבל שירות" בשל כך.
- 17
- 18 אולם אין זאת התמונה שמצטיירת כאן ונראה כי המפגשים נועדו לשרת הן את החברה
19 הזרה, הן את מחנות הקיץ, והן את המועמדים עצמם.
- 20
- 21 51. במסמך ה-Interview Checklist (חלק מנספח 12 לתצהירו של מר טלבוט), אשר נחתם על ידי
22 המועמד במעמד הראיון האישי, נאמר כדלקמן:
23 "Please note that CCUSA are now responsible for finding you a camp. Please
24 refrain from contacting camps directly".
- 25
- 26 דהיינו, בשלב הראיון האישי – בטרם התקבל המועמד למאגר המדריכים הנבחרים – הוא
27 מעביר את האחריות למציאת משרה מתאימה עבורו לידי החברה הזרה. אמנם אין
28 התחייבות משפטית מצד המועמד להימנע מיצירת קשר עם מחנות קיץ באופן ישיר, אולם
29 מחוייבות מוסרית כנראה כן הייתה והיה מצופה ממנו לא לחפש מקום במחנה קיץ בכוחות
30 עצמו משלב הראיון אצל המערערת ואילך. עוד נאמר במסמך זה, לגבי הראיון הנדרש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 בשגרירות ארה"ב לשם קבלת אשרת כניסה, כי: "CCUSA organise this interview on your
2 behalf and assist you with the paperwork required".

3

4 52. בנוסף, על פי הסכם התכנית שנחתם בין המועמד לבין החברה הזרה בשלב הראיון האישי,
5 נקבע לגבי מועמדים אשר נבחרו למאגר עד לתאריך חמישה עשר במרץ, כי החברה הזרה
6 **מבטיחה** לשבצם במחנה כלשהו (בכפוף למספר מצומצם של חריגים): "CCUSA guarantee
7 placement...".

8

9 53. שני ההיבטים האחרונים הנ"ל – הציפייה כי המועמד לא יחפש מחנה קיץ בדרכים אחרות
10 וההבטחה החוזית למצוא מקום למועמד המתקבל למאגר עד אמצע מרץ – אינם עולים
11 בקנה אחד עם הצגת הדברים על ידי המערערת לפיה תהליך הגיוס נעשה אך ורק עבור
12 מחנות הקיץ, לבקשתם ולטובתם, ואין בו כל דאגה לאינטרסים של המועמדים (ובשל כך
13 הסתייגה המערערת בתוקף מהמונח "השמה" כתיאור מתאים לפעילותה).

14

15 ישנם כמובן מצבים מובהקים של "headhunting" בהם פועלת חברת כוח אדם לאיתור
16 מועמד מתאים למשרה פנויה אצל לקוח (מעסיק). במצב כזה המשימה מבוצעת אך ורק
17 לטובת הלקוח ואם חברת כוח האדם מספקת מידע למועמדים, מראיינת אותם ובוחנת
18 אותם, הכל נעשה בשביל הלקוח והשירות הוא חד סטרי וללא הענקת סיוע נוסף למועמדים
19 עצמם **בחיפוש העבודה שלהם**. התרשמתי שהמקרה הנוכחי איננו דומה לכך במובהקותו
20 וכי מסתבר יותר, על פי הראיות שהוצגו, כי מרכיב הסיוע והתמיכה במועמדים ובמדריכים
21 לא היה טפל, זניח ובלתי ממשי.

22

23 54. יש להוסיף כי בתקנון ההתקשרות המוזכר לעיל אשר נחתם בין המועמד לבין המערערת
24 אף נכתב (בסעיף 7) כי "**במקרה ושיבוץ מועמד במחנה קיץ מסויים יבוטל ע"י מחנה**
25 **הקיץ, טרם יציאתו לארה"ב, תנסה** [המערערת] **למצוא למועמד מחנה קיץ אחר**".
26 אמנם המסמך שהוצג בפני בית המשפט היה משנת 2011 (וככל הנראה התייחס למסלול
27 השני בלבד), אך מר טלבוט לא הכחיש את הרלבנטיות של התקנון לסוגייה הנדונה (עמוד
28 20, שורה 24 ואילך). יש בהוראות סעיף 7 האמור עוד סימן כללי לכך כי ייעודה של
29 המערערת לא היה לשרת את האינטרסים של מחנות הקיץ (או של החברה הזרה) והם
30 בלבד.

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 55. עולה מדבריו של מר טלבוט כי אחת הסיבות העיקריות בגללה המועמדים הישראלים לא
2 היו זקוקים לעזרתה של המערערת בשלבי הגיוס והקבלה השונים הייתה הגישה הבלתי
3 אמצעית שלהם לאתר האינטרנט של החברה הזרה. שם, באופן מקוון, הם מילאו את טופס
4 הבקשה להתקבל למאגר (online application form) והזינו את המסמכים הנלווים הדרושים,
5 ושם, באתר, הם יכלו לקבל ולמסור עדכונים לאורך התהליך. בסיכומי המערערת הוטעם
6 כי:

7
8 **"...המערערת אמנם נתנה למועמדים הסברים על תהליך הקבלה, על מחנות**
9 **הקיץ ועל תנאי הויזה, אך ברי כי הסברים אלו לא היו הכרחיים. שכן, כבר**
10 **מתחילת התהליך, עוד לפני שזומנו ונפגשו עם המערערת, התבקשו המועמדים**
11 **להיכנס לאתר האינטרנט של החברה הזרה, שם היו יכולים ללמוד את כל אלו**
12 **בעצמם".** (סעיף 50 לסיכומי המערערת).

13
14 כאמור לא הובאו לעדות מדריכים לשעבר שיכלו לומר באיזו מידה השימוש באתר החברה
15 הזרה סיפק מענה לכל שאלותיהם ובאיזו מידה (אם בכלל) הם נזקקו לסיוע מקומי בעברית
16 מאנשי המערערת.

17
18 56. הצפייה היום באתר האינטרנט הכללי של החברה הזרה מגלה מבט מעניין על אופן הצגת
19 התוכניות המנוהלות על ידיה. ראשית, מפעל מחנות הקיץ הוא רק תחום אחד (הוותיק
20 ביותר) מתוך מספר סוגי תכניות המוצעות לאנשים צעירים ברחבי העולם. תחומים נוספים
21 כוללים עבודה (רגילה) בארה"ב במגוון מקומות במשך חופשת הקיץ, עבודה באוסטרליה
22 וניו זילנד, עבודה באנגליה (בפאבים), והתנדבות בדרום אפריקה, אסיה ואמריקה
23 הלטינית. האתר פונה למעשה לכל הקבוצות הנוגעות לעניין – הן למשתתפים צעירים
24 פוטנציאליים, הן למעסיקים – לרבות מחנות קיץ – שמחפשים אנשי סגל בינלאומיים, והן
25 ל"שותפים" מקומיים, כגון המערערת, המעוניינים לייצג את החברה הזרה במדינותיהם:

26
27 "If you want to participate in the ultimate international adventure of a lifetime,
28 hire international staff for your business or partner with us to place young adults
29 from your country, you can be assured that CCUSA will have the knowledge and
30 expertise you need."
31 ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 As a staff provider for more than 1000 US camps, Camp Counselors USA has
2 developed a reputation for the high quality of service we provide to both our
3 participants and our camps."
4

5 בחלק האתר המוקדש לתוכנית מחנות הקיץ והמופנה **למשתתפים** פוטנציאליים נאמר בין
6 היתר:

7
8 "Known as the 'Summer Camp Specialists', we take great care in placing every
9 participant at the right camp."

10
11 "Our commitment to place you at the right camp."

12
13 "CCUSA Support throughout your program."

14
15 בחלק האתר המופנה **למחנות הקיץ** המעוניינים לגייס כוח אדם נאמר:

16 "Participants are also assisted with scheduling visa interview appointments at the
17 U.S. Embassy in their home country."

18
19 "CCUSA conducts orientations for participants in their home countries to help
20 prepare them for the challenges of working at a summer camp."

21
22
23 ובחלק האתר המופנה ל"**שותפים מקומיים**" פוטנציאליים נאמר:

24
25 "Since 1986, we have been helping young people from all over the world have the
26 experience of a lifetime as they work and travel in the USA."

27
28 אציין כי לא נמצא סימן לכך כי תוכן האתר היום איננו משקף את המהות הכללית של
29 פעילות החברה הזרה בתקופת החיוב מושא ערעור זה.

30
31 57. עולה מן הדברים האלה כי, למצער, החברה הזרה **מציגה את עצמה** כפועלת הן לטובת
32 הצעירים שמחפשים חוויה וניסיון בארה"ב והן לטובת מחנות הקיץ שמחפשים אנשי צוות.
33 דהיינו, וכפי שהמשיב טען במקרה דנן, החברה האמריקאית **מפגישה** בין שתי הקבוצות
34 הנ"ל וזאת באמצעות הקבוצה השלישית – "השותפים המקומיים", כלומר נציגים וסוכנים
35 במדינות השונות כדוגמת המערערת. אין סיבה להניח כי הצגה זו איננה נכונה וכי החברה
36 הזרה למעשה פועלת אך ורק לקידום האינטרסים של מחנות הקיץ דווקא.
37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

- 1 58. כאמור, המערערת פעלה בישראל כסוכנת או כנציגה של החברה הזרה ובהתאם להסכם
2 הסוכן הנ"ל היא שימשה "זרוע ארוכה" של החברה הזרה בתהליך גיוס המדריכים. לפיכך,
3 אם נמצא כי החברה הזרה עצמה פעלה לשרת את שני צדי השוק – הן בצד הביקוש (מחנות
4 הקיץ) והן בצד ההיצע (המדריכים) – כיצד ניתן לומר כי המערערת, כנציגת החברה הזרה,
5 שירתה (במישרין או בעקיפין) רק את מחנות הקיץ?
6
7 בהודעה שנגבתה מפי מר טלבוט (נספח 7 לתצהירו) במענה לשאלה "מדוע המדריכים פנו
8 אליך ולא אל הקאמפ [מחנה הקיץ] ישירות?" הוא השיב:
9
10 "ת. אם הם היו פונים אליהם ישירות לא היו מקבלים אותם אלא היו מפנים
11 אותם אלי מכיוון שהמחנה מעוניין שהמדריכים יעברו הליך מיון מסויים".
12 (דף 3, שורה 31 עד שורה 34).
13
14 נראה כי יש גם באמירה זו, מפי מנהל המערערת, כדי לחזק את המסקנה כי מדובר בשירות
15 משולב, הניתן בעת ובעונה אחת לשני הצדדים ולא באיתור מועמדים חד סטרי
16 (headhunting) המבוצע לתועלת המחנות המחפשים בלבד.
17
18 59. הצדדים התנצחו בשאלה האם פעילות המערערת מהווה "תיווך" (כטענת המשיב) אם לאו
19 (כטענת המערערת). לדעתי אין בוויכוח זה כדי לסייע בפתרון המחלוקת הבסיסית ואין
20 חשיבות מיוחדת לכינוי שיינתן למכלול הפעולות אשר בוצעו על ידי המערערת. החוק עצמו
21 איננו משתמש בביטוי "תיווך" בהקשר זה ואינני רואה טעם לדון במשמעותו הכללית של
22 המונח. ממילא חוזרים לאותה שאלה: האם הפעולות שנעשו כלפי ולמען המועמדים
23 והמדריכים היוו "שירות" עבורם או שמא לא היה בהן ממש והכל נעשה למען החברה
24 הזרה ומחנות הקיץ?
25
26 כאמור, המסקנה העולה מחומר הראיות היא כי אכן ניתן שירות בעל משקל של ממש גם
27 למועמדים הישראלים וכי זה היה חלק מייעודה של החברה הזרה, אותה ייצגה המערערת
28 כסוכנת מקומית.
29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 בשולי דברים אלה אציין כי הצדדים לא טענו לכאן או לכאן לגבי אפשרות תחולתו של
2 סעיף 17(א) לחוק במקרה הנוכחי (או לקשר בין הסעיף האמור לבין סעיף 30(א)(5)) ולפיכך
3 לא אידרש להיבט זה.

4

5 60. המשיב הדגיש את נושא ליווי המועמדים בהגשת בקשות לאשרות כניסה לארה"ב. ובכן, על
6 פי הסכם הסוכן שנחתם בין המערערת לבין החברה הזרה, המערערת הייתה מחויבת, בין
7 היתר, לעזור למדריכים בהשגת אשרה מסוג J-1.

8

9 בהודעתו (נספח 7 לתצהיר) מסר מר טלבוט כי "אני צריך להנחות את המדריכים ולעזור
10 להם במילוי הטופס [הבקשה לקבלת ויזה] כיוון שהאנגלית שם קשה".

11

12 61. אמת נכון הדבר כי כל מועמד יכול היה לפעול לקבלת האשרה בכוחות עצמו ולמלא את
13 הטפסים הדרושים ולקבוע תור לראיון בשגרירות ללא סיוע מצדה של המערערת. ייתכן
14 שחלק מהמדריכים עשו כן, אך יש לשער כי חלק בלתי מבוטל מהם ראה במערערת מקור
15 מידע וכתובת לשאלות ופתרון בעיות בנושא האשרות. לעניין זה אין משקל מכריע בסוגיית
16 מתן שירות לתושבי ישראל אך הוא ודאי מצטרף לשורת האינדיקציות הנוספות המצביעות
17 על כך שחלק מתפקיד המערערת היה "לשרת" את המועמדים הצעירים בצליחת
18 התהליכים הנדרשים בטרם הנסיעה לארה"ב.

19

20 62. המערערת הדגישה את העובדה שאשרת כניסה מסוג J-1 איננה מאפשרת "עבודה" בארה"ב
21 ולפיכך השתתפות המדריכים במחנות הקיץ איננה אלא מעשה התנדבות המלווה בתשלום
22 דמי כיס ובהחזר הוצאות מסוימות. מכאן הסיקה המערערת כי בהעדר בסיס עסקי או
23 מסחרי לנסיעתם לחו"ל, המדריכים כלל אינם מקבלים שירות מהמערערת. בטיעון זה שני
24 פגמים: ראשית, אפשר לתת שירות לתושב ישראל אף אם ההקשר הכללי איננו כלכלי או
25 עסקי (בתנאי שמשולמת לנותן השירות "תמורה" על ידי מאן דהוא). שנית, אמנם אשרת
26 ה-J-1 אוסרת עיסוק **בעבודה אחרת** בארה"ב אולם ההודעה הרשמית מטעם מחלקת החוץ
27 האמריקנית בנושא האשרה מגדירה את פעילות המדריך במחנה הקיץ **כעבודה** (נספח 3
28 לתצהיר טלבוט):

29

30 "You have been approved for a J-1 visa in order to work as a Summer camp
31 counselor..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1
2 63. לדעתי גם קיומו של שטר חוב בהתאם לתנאים המפורטים בהסכם התוכנית (ראו סעיף 25
3 לעיל) איננו מתיישב עם גישתה של המערערת. הרי במקרה של גיוס כוח אדם "טהור" – בו
4 שירותי ה-headhunting ניתנים אך ורק למעסיק הזקוק לעובד – אם הותנה בין המעסיק
5 לבין חברת כוח האדם כי אם העובד המגוייס לא יישאר בתפקיד תקופה מינימלית חברת
6 כוח האדם תשיב לידי המעסיק את העמלה שהיא קיבלה, אזי אין לצפות כי חברת כוח
7 האדם תהיה זכאית לשיפוי מן העובד עצמו (שכלל לא היה לקוחה). זהו סיכון שחברת כוח
8 האדם אמורה ליטול על עצמה. כאן, לעומת זאת, עולה מן המסמכים כי שטר החוב אכן
9 נועד ליצור מקור שיפוי כאמור. דהיינו אם המדריך יפר את התחייבויותיו באופן שגורם
10 לחברה הזרה להפסיד את העמלה שהייתה מגיעה לה בגינו, ההפסד הכספי – לרבות מרכיב
11 הרווח של החברה הזרה – מגולגל לפתחו של המדריך. אם כטענת המערערת המדריך כלל
12 איננו מקבל שירות (לא מהמערערת ולא מהחברה הזרה), קשה להבין מדוע הוא יסכים
13 להעמיד בטוחה כזאת אשר חורגת מכיסוי הוצאות גרידא.

14
15 64. לטענת המערערת, תכליתו של סעיף 30(א)(5) לחוק בדבר עידוד הייצוא מישראל, ובכלל זה
16 ייצוא שירותים, מתקיימת ומוגשמת במקרה דנן. לפי גישתה:

17
18 **"לכל אורך שנות פעילותה היו למערערת מתחרים מקומיים ומתחרים זרים**
19 **בתחום איתור מועמדים ישראלים להדרכה במחנות קיץ ובחול"ל...**
20 **המערערת פעלה גם ממניעים ציוניים. בראייתה היא סייעה לייצא ערכים**
21 **יהודיים, ציוניים וישראלים בקרב קהילות יהודיות ואחרות בארצות הברית**
22 **ועזרה לקרב נוער יהודי אמריקאי לישראל. בגין פועלה זה היא זכתה למכתבי**
23 **הוקרה רבים, ביניהם גם ממושרד החוץ." (סעיפים 29 ו-30 לתצהיר טלבוט).**

24
25 65. יש טעם בדברים אלה במובן זה ששיבוץ הצעירים הישראלים במחנות הקיץ בארה"ב לא
26 רק סיפק למדריכים חוויה מיוחדת וסיפק למחנות מקור כוח אדם אלא יש בו גם "ערך
27 מוסף" של חשיפת החניכים והמדריכים האמריקאים ל"שגרירים" הצעירים מישראל ובכך
28 יש כדי להפיץ ולקדם (כך יש לקוות) את הערכים ואת האינטרסים של המדינה.

29
30 66. אולם בכך לא סגי: בעסקת ייצוא הנהנים מן הייצוא הם היבואן הזר ולקוחותיו בחוץ
31 לארץ. כאן, כפי שנקבע, גם המדריכים – שהם "הסחורה" המיוצאת לפי המשל – נהנים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 משירותיה של המערערת לתועלתם האישית ובכך נבדל המקרה, לדוגמה, מייצוא פרחים
2 או תפוזים.

3

4 67. המערערת ממשיכה וטוענת כי גם היבט אחר של תכלית עידוד הייצוא מתקיים במקרה זה :
5 לפי דבריה, החברה הזרה מגייסת מדריכים "מכ-150 מדינות" (נתון שאינו תואם את
6 האמור באתר החברה הזרה אך דיוקו איננו חשוב כאן) ולפיכך נדרשת הקלה בשיעור
7 המע"מ על מנת לאפשר למערערת להתחרות עם מדינות המקור הנוספות :

8

9 "אין זאת אלא, שלאור מיקומם של מחנות הקיץ בארצות הברית ונוכח
10 ההתקדמות הטכנולוגית, יכולים היו המועמדים לפנות למתחרים זרים של
11 המערערת באופן ישיר (אינטרנט, פקס וכיוצ"ב) ומבלי שכל ערך מוסף יתקבל
12 בישראל...". (סעיף 81 לסיכומי המערערת).

13

14 68. גם טיעון זה לא יועיל אם המדריכים עצמם מקבלים שירות מהמערערת ומהחברה הזרה –
15 הזכאות לשיעור מס אפס נשללת אף אם יש בכך הכבדה מסוימת על המערערת במאמציה
16 לשבץ מדריכים ישראלים במחנות הקיץ. יתרה מזאת, לא הוכח כי העמלות שנגבו על ידי
17 גופים מקבילים למערערת במדינות אחרות לא נשאו מס ערך מוסף מקומי וגם לא הוכח כי
18 ייקור העמלה הישראלית בשיעור מס הערך המוסף היה גורם לאי שיבוצם של מדריכים
19 ישראלים. אין מקום להניח, ככל שמדובר בשיבוץ מדריכים במחנות קיץ בעלי זהות
20 יהודית או ציונית, כי ישראל עומדת בפני תחרות ממשית מצדן של מדינות כגון פינלנד או
21 אירלנד (למשל) כמקור לכוח אדם. על פי השכל הישר, מאגר כוח האדם בישראל הוא
22 ייחודי מבחינה זו (ככל שמדובר בגיוס למחנות בעלי גוון יהודי או ציוני), והסוכן הישראלי
23 כלל איננו "מאויס" במגזר זה על ידי מתחרים במרבית המדינות האחרות.

24

25 69. המערערת ניסתה להיתלות בפסיקה שניתנה בע"מ 1506/08 א. גמיש שירותי כ"א בע"מ נ'
26 מע"מ אשדוד (ניתן ביום 2.8.2010) ובע"מ 17466-01-12 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ
27 רחובות (ניתן ביום 28.10.2013) כדי לתמוך בעמדתה כאן. לטענתה "הנסיבות בעניין גמיש
28 ובעניין עוזר לחקלאי הן הפוכות לאלו שבענייננו" (סעיף 88 לסיכומי המערערת) ולפיכך
29 אם שם נפסק כי אין מקום להחלת הוראות סעיף 30(א)5 לחוק, אזי כאן – במקרה
30 "הפוך" – החלת הסעיף כן מוצדקת.

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

- 1 70. בעניין גמיש ובעניין עוזר לחקלאי המערערות עסקו באיתור פועלים זרים לשם השמתם
2 אצל חקלאים ישראלים בעלי היתר העסקה. המערערות התקשרו עם חברות כוח אדם זרות
3 וסייעו בידן באיתור עובדים מתאימים ומיונם. הכנסות המערערות שולמו על ידי חברות
4 כוח האדם הזרות. אולם הפועלים מויינו ונבחרו לפי דרישות החקלאים הישראליים
5 (המעסיקים) והמערערות המשיכו לטפל בעניינים הקשורים להעסקת הפועלים ושהייתם
6 החוקית בישראל גם לאחר הגעתם.
7
- 8 נפסק בשני המקרים הנ"ל כי השירות ניתן גם לחקלאים הישראלים ולא רק לחברות כוח
9 האדם הזרות (למרות שאלו נשאו במלוא התשלום עבור השירות), וזאת מפני שהמערערות
10 פעלו בין היתר לספק את דרישות המעסיקים הישראלים.
11
- 12 71. אינני סבור כי מקרים אלה – בהם נפסק כי ניתן שירות לשני הצדדים ומשום כך המערערות
13 לא היו זכאיות לשיעור מס אפס – הם "הפוכים" למקרה הנוכחי. אמנם כיוון העסקאות
14 הפוך: שם ההשמה הייתה של פועלים זרים לענף החקלאות בישראל ואילו כאן מדובר
15 באספקת מדריכים ישראלים למחנות קיץ בחוץ לארץ. אך הרציונאל איננו הפוך או מנוגד:
16 שם נקבע כי בנסיבות העניין שני צדי העסקה נהנו באופן ממשי משירותיהן של המערערות
17 (וכי אין מקום לפצל את השירות לשירותים שונים, חלק שניתן אך ורק לתושבי החוץ וחלק
18 שניתן לתושבים הישראליים). לא נפסק כי רק המעסיק בכוח (החקלאי, המקביל למחנה
19 הקיץ במקרה דנן) נהנה משירותי האיתור אלא שם גם הוא נהנה מכך. משמע, שגם תושבי
20 החוץ (חברות כוח האדם הזרות והפועלים הזרים עצמם) נהנו. מסקנה זו איננה שוללת
21 כמובן, בהשלכה למקרה הנוכחי, קביעה כי גם המועמדים הישראליים קיבלו שירות
22 מהמערערות, אלא עולה בקנה אחד איתה. אילו היה נפסק בעניין גמיש ובעניין עוזר
23 לחקלאי כי רק החקלאים הישראליים קיבלו את השירות הנדון, אפשר היה לומר כי מדובר
24 ב"מקרה הפוך" אך לא כך היה ולטעמי טיעון זה של המערערות מוטעה והפסיקה האמורה
25 איננה מסייעת לה.
26
- 27 72. אציין כי הצדדים לערעור לא הקפידו תמיד לעמוד על ההבדלים בין שני מסלולי הגיוס בהם
28 עסקה המערערות ודומה כי שני הצדדים גורסים כי דין המסלול האחד כדין המסלול השני.
29 כזכור, במסלול השני גוייסו מדריכים במישרין עבור מחנות קיץ. לגבי מסלול זה אופי
30 הפעילות של החברה הזרה והתחייבויותיה של המערערות כלפיה אינם רלבנטיים (במסלול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 זה החברה הזרה שימשה רק נותנת חסות (sponsor) בקשר לקבלת אשרות הכניסה
2 לארה"ב).

3
4 לכאורה לגבי המסלול השני מסתברת יותר עמדתה של המערערת לפיה היא נתנה שירות
5 אך ורק לגורם המגייס (מחנות הקיץ) ולא למגוייסים.

6
7 אולם, כנגד סברה זו, ניצבת העובדה כי דווקא במסלול השני, בהעדר מקורות המידע
8 והעדכון באתר האינטרנט של החברה הזרה אשר שימשו את המועמדים במסלול הראשון,
9 תלותם של המועמדים במערערת כמספקת מענה לשאלות ולבעיות הייתה **גדולה יותר**
10 מאשר במסלול הראשון. דבריו של מר טלבוט אף מאשרים מסקנה זו:

11
12 "ת...לא היה לי מגע לאחר שעברו תהליך רישום אצל סי.סי באתר. מאותו רגע
13 הפעילות יצאה מידנו ורק עשינו דברים טכניים. הפעילות של מחנות הקיץ
14 שלנו היה לי קשר עם המחנות והייתי צריך לבדוק דברים עבור המחנות אז כן
15 היה לי קשר". (עמוד 13, שורה 14 עד שורה 16).

16
17 על כן, אינני מוצא מקום להבחין בין שני המסלולים כשם שהצדדים עצמם למעשה לא
18 הבחינו.

19
20 73. מכל הנימוקים הנ"ל, אני קובע כי לא מתקיימים התנאים לזכאות לשיעור מס אפס על פי
21 סעיף 30(א)(5) לחוק.

1. דיון בזכאות המערערת לפי סעיף 30(א)(7) לחוק

22
23
24 74. המערערת אף גורסת, כטענה חלופית, כי חלות במקרה הנוכחי הוראות סעיף 30(א)(7) לחוק
25 מס ערך מוסף. לפי סעיף זה, המס יהיה בשיעור אפס על עסקה של "מתן שירות בחוץ לארץ
26 בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל".

27
28
29 75. בעניין זה טוענת המערערת כי:

30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 "בנוסף, וככל שייקבע כי המערערת נתנה שירותים למועמדים הישראלים, אזי
2 הצריכה של 'שירותים' אלו נעשתה מחוץ לישראל – בארצות הברית – בדומה
3 לצריכת שירותי הגוביינה וכרטיסי החיוג בעניין גווילי. לפיכך, הפעולות
4 שביצעה המערערת בישראל ביחס למועמדים אינן אלא פעולות הכנה לקראת
5 השירות האמתי שניתן להם, וכאמור נצרך מחוץ לישראל. שהרי, כפי שצוין
6 מעלה מכאן, הנאתם של המועמדים המשובצים נוצרה בעת שהייתם מחוץ
7 לישראל. על כן, מכוח עיקרון ה'טפל הולך אחרי העיקר' יש למסות את
8 השירותים במס בשיעור אפס". (סעיף 116 לסיכומי המערערת).

9
10 76. אינני מוצא כל בסיס לטיעון זה ואין צורך להרחיב בו את הדיבור. אמנם בעניין ת"מ
11 124/08 גווילי יהושע ואח' נ' מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ, (ניתן ביום 21.6.2010)
12 התחבט בית המשפט בשאלת מקום מתן השירות ופסק (מפי כבוד השופט אלטוביה) כי
13 מקום זה ייקבע לפי מקום "צריכת השירות" על ידי מקבלו.

14
15 בנסיבות שנדונו שם, נקבע כי התושבים הישראלים להם ניתן השירות (יצירת קשר טלפוני)
16 צרכו אותו בהיותם נמצאים בחוץ לארץ, ועל כן חל סעיף 30(א)(7) חרף העובדה שנותן
17 השירות פעל ממקום עסקו בישראל.

18
19 77. הנמשל אינו דומה למשל: כאן תפקידה של המערערת התמצה בארגון שלבי הגיוס
20 הקודמים ליציאת המדריכים לחו"ל, וכפי שהיא עצמה הדגישה, לאחר צאתם לארה"ב
21 היא לא הייתה אחראית להתנהלותם שם ולא הייתה מעורבת באופן העסקתם במחנות
22 הקיץ השונים.

23
24 בכל שלבי הגיוס – החל מפרסום התכנית בחודשי הסתיו וכלה בכינוס ההכנה בסמוך לקיץ
25 – המועמדים (רובם ככולם) נמצאו בישראל וצרכו את שירותיה של המערערת כאן. בכך
26 שונה המקרה הנוכחי לגמרי מזה שנדון בעניין גווילי, ודין הטיעון לגבי סעיף 30(א)(7)
27 להידחות.

28
29 ז. טענות נוספות בפי המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

- 1 78. המערערת העלתה מספר טענות נוספות להצדקת הטלת מס בשיעור אפס, ובהן הסתמכות
2 על חוות דעת מקצועית, אפליה לעומת תאגידיים מתחרים, שיקולי צדק, והצורך לפצל את
3 התמורה כך שרק כ-15% ממנה יתחייבו במס בשיעור מלא. כמו כן העלתה המערערת טענה
4 "מקדמית" בעניין בטלות השומה בשל פגם בהליך ההשגה. אדון בטענות אלו אחת אחת.
5
- 6 79. באשר להסתמכות על **חוות דעת** מומחה מס: המערערת אכן קיבלה בנובמבר 2005 חוות
7 דעת כתובה מעורך דין מוכר בתחום. דומה כי חוות דעת זו ניתנה לפני שהמערערת
8 התקשרה עם החברה הזרה ועל כן היא מתייחסת לפעילות המערערת במסלול השני בלבד.
9 מסקנתה העיקרית של חוות הדעת הייתה כי השירות ניתן בחו"ל "**במקום בו נערכים**
10 **מחנות הקיץ**" ולפיכך חל סעיף 30(א)(7) לחוק. לחילופין, אם השירות ניתן בישראל הרי
11 הוא ניתן למחנות הקיץ בלבד והם תושבי חוץ ועל כן יחול סעיף 30(א)(5). עיון בחוות הדעת
12 איננו מגלה באיזה פירוט או הרחבה נמסרו עובדות המקרה לכותב חוות הדעת, והחלק
13 העובדתי בה הינו תמציתי מאד (שש פסקאות קצרות).
14
- 15 כנהוג, אף מוצהר במבוא לחוות הדעת כי "אין בה ערובה כי תהיה מקובלת על שלטונות
16 מס ערך מוסף או על בתי המשפט".
17
- 18 לדעתי, אין בעצם קבלת חוות הדעת כדי להעלות או להוריד במישור המחלוקת **האזרחית**
19 בין הצדדים. המשיב לא הסכים עם מסקנות חוות הדעת והוציא שומה. זכותו לעשות כן.
20 תחושתה של המערערת כי היא פעלה כשורה הינה מובנת – והיא אף דאגה לבדוק עם
21 מומחה כי אופן הדיווח בנושא מע"מ היה תקין (לפחות לגבי המסלול השני). אולם, כפי
22 שנאמר בחוות הדעת עצמה, אין בכך כל ערובה כי שלטונות המס יסכימו עם המסקנות ולא
23 כל שכן בית המשפט.
24
- 25 80. באשר לאפליה: במספר הזדמנויות מר טלבוט טען כי להבנתו גופים אחרים הפועלים
26 בישראל באותו תחום (גיוס מדריכים למחנות קיץ בחו"ל) אינם משלמים מע"מ מלא על
27 העמלות שהם מקבלים. הוא אף נקב בשמות של גופים מסוימים (רובם עוסקים, אחד
28 מלכ"ר). לא היה בידי מידע מוצק בעניין זה אלא השערה. במהלך ניהול ערעור זה ביקשה
29 המערערת לקבל לידיה מידע מידי המשיב בקשר לאופן המיסוי של אותם גופים מתחרים
30 מסוימים. בין היתר, בקשת הגילוי התבססה על משפט המופיע בשומת המערערת לפי סעיף
31 77 לחוק (שלב א') לפיו משתמע, לפי הטענה, כי המשיב בדק את יתר הגופים ומצא כי הם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 אכן משלמים מס בשיעור מלא. בהחלטה מיום 12.1.2015 דחיתי את בקשת הגילוי מן
2 הנימוקים המפורטים שם ובין השאר כתבתי:

3
4 **"אינני מוצא תמיכה לסברה כי החלטת המשיב, לפיה בנסיבות המקרה אין**
5 **המערערת זכאית לשיעור מס אפס, נתקבלה בראש ובראשונה בשל החלטות**
6 **אחרות שנתקבלו לגבי עסקים אחרים.**

7 ...

8 סוגיית ההחלה או אי ההחלה של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ כרוכה תמיד,
9 מטיבה, בבירור מדוקדק של עובדות המקרה, על כל היבטיהן הנוגעים לעניין.
10 כתוצאה מכך, קשה להקיש ממקרה אחד למשנהו... מסיבה זו גם אם יימסר
11 המידע המבוקש לידי המערערת (איזה שיעור מע"מ הושת על כל אחד
12 ממתחריה), לא יהיה בכך כל ערך אם אין מכירים את מתכונות העסקים של
13 המתחרים לפרטיהן."

14
15 81. עוד יצוין כי במהלך החקירה הנגדית של מר הירשברג, נאמר כי התיקים של הגופים
16 המתחרים לא נבדקו על ידיו (עמ' 27, שורה 14) והמקרה הקרוב ביותר שזכור לו היה של
17 איתור כוח אדם ישראלי לעבודה ב"עגלות" בקניונים בחו"ל, וגם שם חויב העוסק בשיעור
18 מע"מ מלא.

19
20 82. אינני סבור כי יש מקום לטענת אפליה במקרה זה. אין כמובן לבוא בטרזניה למערערת שלא
21 הניחה תשתית ראייתית לטענת אפליה כי הרי המשיב סירב למסור מידע על אודות
22 המתחרים ובית משפט זה דחה את בקשת המערערת לגילוי המידע. אלא מאי? כפי שנאמר
23 בהחלטה הנ"ל מיום 12.1.2015, יישום סעיף 30(א)(5) לחוק איננו (בדרך כלל) עניין של
24 מדיניות כללית אלא של בדיקה פרטנית ומעמיקה של מהות פעילות העוסק הנבדק, כך
25 שקביעה שנקבעה לגבי עוסק אחד איננה בהכרח תקפה וישימה לגבי עוסק אחר, על אף
26 הדמיון הכללי בין עסקיהם. יתרה מזאת, אף בהנחה כי עסקיהם של הגורמים המתחרים
27 זהים לזה של המערערת, אם שגה המשיב בעבר בהתירו תשלום מע"מ בשיעור אפס לגבי
28 אחרים, אין סיבה לחייבו להנציח טעות זו גם לגבי המערערת ואם נדרשת האחדת הטיפול,
29 אזי המקום לפעול הוא דווקא בתיקים של האחרים.

30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 83. באשר לשיקולי הצדק, המערערת מצביעה על הנזק שנגרם לה ולמנהלה מר טלבוט כתוצאה
2 משומות המע"מ ואף נאמר כי:

3
4 **"התנהלותו של המשיב בעניינה של המערערת גבתה מחיר אישי ממר**
5 **טלבוט...".** (סעיף 120 לסיכומי המערערת).

6
7 בהשגה שהוגשה מטעם המערערת מסופר על קורותיו של מר טלבוט, ותרומתו למדינה
8 ולביטחונה. בעדותו בבית המשפט מר טלבוט סיפר בהתרגשות רבה על מצוקותיו האישיות
9 ותלה את הדבר בחיובו במע"מ על פי השומות.

10
11 84. אין לי כל סיבה לפקפק בתרומתו של מר טלבוט למדינה או בתיאור בעיותיו. אולם לא
12 שוכנעתי כי בעיות אלו נובעות משומות המע"מ וממילא אף אם הדבר היה מוכח, אין בכך
13 כדי להצדיק את ביטולן בהעדר עיגון משפטי כלשהו.

14
15 85. בהודעתו בפני המשיב (נספח 7 הנ"ל) סיפר מר טלבוט כי **"בשנת 2009 סגרתי את המשרד**
16 **והצטרפתי לקשרי תעופה"** (דף 4, שורה 34). באותה הודעה נאמר: **"עבדתי בקשרי תעופה**
17 **עד חודש אוגוסט 2010. עבדתי אצלם ממאי 2009.**" כלומר חיסול עסקי גיוס המדריכים
18 במתכונת הנדונה בערעור זה אירע בשנת 2009 (ונראה כי דוגמת "תקנון ההתקשרות"
19 משנת 2011 – נספח ב לתצהיר הירשברג – שייכת ככל הנראה למתכונת עבודה אחרת). על
20 פי הראיות המצויות בתיק, הבירורים מצד המשיב, אשר הובילו בסופו של דבר להוצאת
21 השומה, החלו בתחילת שנת 2011 (וראו גם סעיף 35 לתצהיר טלבוט). עד לתחילת הביקורת
22 כאמור, המערערת ומנהלה לא יכלו לדעת כי אופן הדיווח לפי מס בשיעור אפס לא יתקבל
23 על ידי המשיב. כפועל יוצא מכך, לא ניתן לתלות את סגירת המשרד ועסקי הגיוס הנדונים
24 – בשנת 2009 – בעמדתו של המשיב אשר גובשה והתבררה כשנתיים לאחר מכן.

25
26 86. בנוסף, עולה מן הראיות כי מר טלבוט היה כבר למוד ניסיון בעניין סעיף 30(א)(5) לחוק.
27 בהשגה שהגיש מטעם המערערת ביום 28.8.2011 טלבוט כתב כי:

28
29 **"בשנת 1998 נדרשתי לשלם כ-200,000 ש"ח למע"מ עקב דרישה דומה בגין**
30 **[סעיף 30(א)(5)] ולדאבוני שילמתי את הסכום במשך 5 שנים. בזמנו לא היו**
31 **תקדימים ולא הייתה לי אפשרות לערר על החלטת הדרישה לתשלום. כמה**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב'נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 חודשים לאחר מכן, חברת ביטוח בשם 'קסוטו' זכתה בתיק דומה ונקבע
2 תקדים, מאז היו תיקים רבים שזכו לפטור ממע"מ בהתאם להחלטת בית
3 משפט ולדאבוני המשכתי לשלם ומע"מ סירבו לבטל את התשלומים, סכום זה
4 שנדרשתי לשלם אות[ו] למרות שלא גביתי אותו הביא אותי אל סף פשיטת
5 רגל."

6
7 כמו כן בדיון בהשגה שנערך ביום 14.9.2011, מר טלבוט הסביר כי:

8
9 "לעניין החיוב בגלל עסקאות שדווחתי בשיעור אפס, אני עברתי את 'הסרט'
10 הזה בשנת 1998 במע"מ גבעתיים, שלחו לי שומה על איזה 200,000 ש"ח,
11 הייתי בשנה החמישית לעסק, הייתה תקופה אחרת עם שיפור בעסקים,
12 פרסנו את התשלומים על פני 5 שנים... הגענו למשנה למנכ"ל מע"מ
13 בירושלים... ניסינו לשכנע והוא אמר שאנחנו הולכים להפסיד והסביר מדוע כי
14 חברה אחרת הפסידה באותו נושא, מכיוון שרציתי להמשיך עם העסק הגענו
15 לפשרה ושילמתי מה שסוכם."

16
17 87. רקע זה הינו רלבנטי גם לעניין ההסתמכות על חוות הדעת שניתנה לבקשת המערערת בשנת
18 2005: נראה כי בעייתיות החיוב במס בשיעור אפס בענף זה לא התחווה למערערת בשנת
19 2011 "כרעם ביום בהיר" אלא באה בהמשך להתדיינויות קודמות בנושא (שאמנם לא הגיעו
20 לפתחו של בית המשפט).

21
22 על רקע זה, גם אם המערערת הייתה משוכנעת בצדקת עמדתה (ועמדת יועציה) בעניין המס
23 בשיעור אפס, היא יכלה לכלכל את צעדיה באופן המביא בחשבון את האפשרות שהמשיב לא
24 יקבל (שוב) את גישתה. בנסיבות אלו אין מקום לייחס את סגירת עסקי גיוס המדריכים
25 להתנהלותו של המשיב דווקא.

26
27 88. בסוף סיכומי המערערת הועלתה אפשרות, כחלופה לקבלת הערעור במלואו, להטיל מס
28 בשיעור מלא רק לגבי אותם מועמדים אשר שובצו בסופו של דבר במחנות קיץ. נטען כי
29 "ככל שנוצרה 'הנאה' מהותית למועמדים, הרי שהיא נוצרה אך ורק למועמדים ששובצו"
30 (סעיף 123 לסיכומי המערערת). בהתבסס על עדותו של מר טלבוט לגבי המספר השנתי
31 הכולל של מתעניינים בתחילת התהליך לעומת המספר הסופי של מדריכים שהתקבלו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1. למאגר ואף נבחרו על ידי מחנות, אחוז המשובצים מתוך כלל המועמדים נאמד בכ-15%.
2. דהיינו, לפי הגישה החלופית הנ"ל, מס מלא יוטל רק על 15% מסך העמלות הכולל.
3.
4. 89. אין בידי לקבל את הטענות האמור וזאת מן הסיבה כי השירות שניתן לתושבי ישראל נפרש
5. על פני כל שלבי תהליך הגיוס ונגע לכלל המתעניינים, המועמדים, והמדריכים הנבחרים
6. והמשובצים. לא רק מי ששובץ בפועל נהנה מזמינות המערערת ומן הסיוע וההסברים שהיא
7. סיפקה. במובן זה ההפרדה המוצעת הינה מאולצת ואיננה משקפת את מהות תפקידה של
8. המערערת, בייחוד כנציגה של החברה הזרה. יתרה מזאת, וכפי שמציין המשיב, העמלות
9. שולמו למערערת בגין **מדריכים משובצים בלבד** ואם על פי הטענה החלופית מדריכים
10. משובצים אלה אכן נהנו באופן מהותי משירותי המערערת, אזי מתבקשת המסקנה כי
11. **מלוא העמלה** ששולמה בגינם יחוייב במס בשיעור מלא ולא רק חלק קטן ממנה.
12.
13. 90. המערערת אף העלתה טענה מסוג מקדמי לפיה דין השומה להתבטל כי פקידים מטעם
14. המשיב אשר טיפלו בהוצאת השומה בשלב הראשון (על פי סעיף 77 לחוק) נכחו בדיון
15. בהשגה שנערך על ידי מר הירשברג בשלב השני. מר הירשברג הודה כי הדבר לא היה תקין
16. (וראו סעיף 82(ה) לחוק) אך הדגיש כי הוא לבדו קיבל את ההחלטה בהשגה.
17.
18. אין סיבה לפקפק בדבריו של מר הירשברג לגבי אופן קבלת ההחלטה וניכר מעדותו כי הוא
19. עצמו הכיר את המקרה על בוריו והסביר בהרחבה את הנימוקים אשר הביאוהו לדחות את
20. ההשגה. על כן, לא מצאתי הצדקה לפסול את השומה כמבוקש.
21.

ח. סיכום

22.
23.
24. 91. הגעתי אפוא למסקנה כי אין מקום לתחולת סעיף 30(א)(5) או סעיף 30(א)(7) לחוק בנסיבות
25. המקרה.
26.
27. 92. מצוקותיו האישיות של מנהל המערערת הינן, כך נראה, אמתיות, יהיה מקורן אשר יהיה.
28. אוכל רק להמליץ בפני המשיב לפעול לגיבוש ולגביית חוב המס בדרך המתחשבת בכך
29. (למשל, בכל הקשור להטלת קנסות, הוספת ריבית ופריסת תשלומים) אך שיקול הדעת
30. בעניין זה מסור למשיב כמובן.
31.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מרץ 2016

ע"מ 37473-05-12 אמריקה - ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי. אי. סי. אי.) ב' נ' מנהל מס
ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב

1 93. בנסיבות העניין, אני מוצא לנכון להטיל על המערערת הוצאות משפט בסכום נמוך של
2 7,500 ש"ח אשר ישולם לידי המשיב תוך 30 ימים ואם לא, יישא הפרשי הצמדה וריבית
3 מהיום.

4

5 ניתן היום, ז' אדר ב' תשע"ו, 17 מרץ 2016, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט

6