



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-16 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערת **חיים יפה - "סלסלות יום טוב"**
באמצעות ב"כ עוה"ד דוד קמחין ואסף יאיר

נגד

משיב **מנהל מס ערך מוסף רמלה**
באמצעות ב"כ עוה"ד ניצן זגרינסקי ויונתן בן דוד

פסק דין

1

2

פתח דבר

1. בפניי ערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת עסקאות שהוצאה למערערת בגין השנים 2012-2014 בסך 450,740 ₪ (קרן מס) ובהתייחס לעסקאות שדווחו על ידה כחייבות במס בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(13) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף"), שעניינו "מכירת פירות וירקות מסוגים שקבע שר האוצר, שלא נעשה בהם כל עיבוד".

2. עיקרה של המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים הוא בשאלה האם מכירת פירות וירקות במארזים מעוצבים חייבת במס ערך מוסף בשיעור אפס, כטענת המערערת, או בשיעור מס מלא, כטענת המשיב.

רקע עובדתי

2. המערערת מנהלת חנות שכונתית לממכר פירות וירקות בירושלים, ובתוך כך מוכרת גם מארזי פירות וירקות מעוצבים, המורכבים בעיקר מהסחורה הקיימת בחנות, כאשר תכולת האריזות משתנה בהתאם לעונות השנה ולהעדפת הלקוחות.

3. כך למשל כוללים המארזים פירות כגון: תותים, דובדבנים, ענבים, אוכמניות, משמשים, שזיפים, תפוז סיני, ליצי, פסיפלורה וכו' – חלקם שלמים וחלקם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 חתוכים ו/או מקולפים וכן פירות יבשים ומוצרים נלווים דוגמת יינות, דבש ועוד
2 (סעיף 5 לתצהיר המערערת).
- 3 .3 המארזים המעוצבים של המערערת מיועדים הן לקהל לקוחותיה הפוקד את החנות
4 והן ללקוחות הפוקדים את אתר האינטרנט שלה, בו מפורסמות תמונות שיווקיות
5 של המארזים.
- 6 .4 המערערת הצהירה כי רוב המארזים כוללים שילוב של פירות שלמים עם פירות
7 מקולפים וחתוכים לצד פירות יבשים, כאשר בגין האריזה עצמה והפירות היבשים,
8 ככל שנכללים במארז, נוהגת המערערת לגבות מס ערך מוסף בשיעור מלא, וכך גם
9 ביחס למוצרים נלווים אחרים – דוגמת יין או דבש (סעיפים 7-9 לתצהיר
10 המערערת).
- 11 לדבריה, מאחר ואת הפירות והירקות רוכשת המערערת ללא מע"מ, היא לא דרשה
12 מע"מ מלקוחותיה על רכיבי הפירות והירקות אותם היא כללה במארזיה השונים.
- 13 .5 בתום ביקורת שנערכה מטעם המשיב, סבר הוא כי מאחר שמדובר במארזי פירות
14 מעוצבים, הנרכשים דרך כלל כ"מתנה" לאירועים שונים וטמון בהם ערך מוסף,
15 להבדיל ממכירת פירות וירקות בצורתם הטבעית מבלי שעברו כל עיבוד, הרי שעל
16 עסקאות מכירת המארזים המעוצבים יחול שיעור מס מלא.
- 17 השגתה של המערערת על החלטת המשיב נדחתה, ומכאן הערעור דנו.
- 18 .6 זה המקום להעיר כי מאחר שהצדדים מיקדו טענותיהם במארזי פירות ולאור
19 הצהרת המערערת לפיה כמעט ואינה מוכרת מגשי ירקות (ראו: פרוטוקול מיום
20 29.6.2017 (להלן: "פרוטוקול") עמ' 7 ש' 7 וכן עמ' 12 ש' 19-20), הדיון להלן יתמקד
21 במארזי הפירות, הגם שאותן הנמקות ואותם טעמים, יחולו אף לגבי מארזי הירקות
22 של המערערת, בשינויים המתחייבים.

טענות המערערת בתמצית

- 23
- 24 .7 הפירות הכלולים במארז מיועדים בראש ובראשונה למאכל, כאשר אלמנט "הנוי"
25 לכל היותר נלווה להם. בנוסף, מאחר שהמארזים מורכבים בעיקרם מפירות אותם
26 רכשה המערערת ללא מע"מ, ובהתחשב בכך שאין לראות במערערת כמי שביצעה
27 בפירות פעולת "עיבוד", הרי שעל מכירת הפירות ראוי לחול מע"מ בשיעור אפס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

8. למרות עמדתה של רשות המיסים לפיה יש לבטל לחלוטין את הפטור על פירות וירקות, כעולה מהדיון בוועדת הכספים של הכנסת מיום 26.5.2009 (מע/2), הרי שבפועל הפטור לא בוטל. בנסיבות אלו, דומה כי הוראת הפרשנות מס' 6/2015 של רשות המיסים מיום 30.12.2015 שעניינה חבות במע"מ של פירות וירקות (מע/1) (להלן: "הוראת הפרשנות") נועדה ליתן פרשנות סובייקטיבית רחבה למונח "עיבוד" בסעיף 30(א)(13) לחוק, במטרה לצמצם את הקלת המס שהעניק המחוקק. בכך ביקש למעשה המשיב לבצע שינוי חקיקתי, או לכל הפחות שינוי מדיניות באופן רטרואקטיבי, שאינו עולה בקנה אחד עם לשון החוק, ואשר יישומו על המערערת מהווה פגיעה בלתי מידתית בקניינה.
9. בטענות המשיב קיימת חוסר אחידות; מצד אחד טוען המשיב כי בסעיף 30(א)(13) לחוק מס ערך מוסף קבועה "רשימה סגורה" של פעולות שלא ייחשבו כ"עיבוד", ומאחר שקילוף, חיתוך ועיצוב אינן מצויות בגדר אותה רשימה יש לראות בהן ב"פעולות עיבוד" ולחייב את המערערת במס ערך מוסף מלא. מצד שני טוען הוא כי פעולה של דינוג למשל, שעניינה הוספת חומר לפרי לצרכי שימור – אינה מהווה "עיבוד", ואף קלחי תירס שקצותיהם נקטמו לא ייחשבו כ"מעובדים" – למרות שפעולות אלו לא הוחרגו באופן מפורש בחוק.
- כמו כן, במסגרת החלטת מיסוי 7784/16 נקבע כי אין לראות במכירת חצי אבטיח או חלקי דלעת לפי משקל כתוצר של "עיבוד", וזאת בניגוד לאמור בהוראת הפרשנות 6/2015 ממנה עולה כי פעולת חיתוך תיחשב כ"עיבוד".
- יתרה מכך, למקרא הוראת הפרשנות, עולה כי המשיב מבקש לחייב במס בשיעור מלא כל פרי שנחתך ו/או קולף אף ללא תלות במארזו ובעיצובו, כך גם בנוגע לרימונים ופומלות שקולפו על ידי הירקן, וכך גם בנוגע לאננס חתוך.
- מכל האמור עולה כי גישת המשיב נשענת על פרשנות סובייקטיבית, ללא רציונל ברור ואחיד ומשכך אינה ניתנת ליישום באופן שוויוני ואחיד.
10. כיום יותר ויותר צרכנים נוהגים לרכוש פירות מקולפים ו/או חתוכים ו/או מאוגדים באריזות דקורטיביות שונות במרכולים, שווקים וירקניות שכונתיות. לפיכך, משעה שעסקינן בצריכה שגרתית ומקובלת כיום, אין לראות בפעולת החיתוך של הפרי ו/או קילופו, ללא הוספת חומר וללא שימוש בצידוד ייחודי, לא כל שכן אין לראות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 באריזת הפירות שהוחרגה במפורש בחוק - כפועלות "עיבוד" היוצרת מוצר "אחר"
2 ושונה".
- 3 11. בניגוד לטענתו הבלתי מבוססת של המשיב, לפיה מרבית מחיר סלסלת הפירות נובע
4 מרכיב "השירות", עלות הפירות היא המרכזית, שכן המערערת רוכשת ומוכרת את
5 סחורתה במחירים גבוהים ממחירי השוק הכללי.
- 6 עוד יובהר כי המארזים כוללים בעיקר פירות שלמים כגון דובדבנים, ענבים ותותים,
7 אשר ככלל הינם יקרים יותר באופן יחסי.
- 8 כך לדוגמה, במארז הנמכר במחיר 220 ₪, שמתוכם שולם על ידי המערערת
9 מלכתחילה מע"מ בשיעור מלא בגין סך של כ-40-50 ₪ (עבור המארז עצמו, הפירות
10 היבשים וכו'), עלות הפירות הטריים טרם אריזתם, קילופם וחיתוכם עומד על כ-130
11 ₪. מהאמור עולה כי כ-75% ממחיר הסלסלה, בנטרול החלק שחויב במע"מ
12 מלכתחילה, מיוחס למחיר הפירות, ורק את היתרה ניתן לייחס לרכיב "השירות" –
13 "העיצוב".
- 14 למעשה, לא רק שהמשיב לא הביא נתונים שיתמכו בהערכתו לגבי ייחוס מרבית
15 המחיר ל"שירות", להבדיל מעלות הפרי, אלא שהוא אף הסתמך על נתונים מאתר
16 האינטרנט של משרד החקלאות אשר כלל אינם רלוונטיים לגבי המערערת.

טענות המשיב בתמצית

- 17
- 18 12. הסיבה לכך שהצרכן משלם סכום גבוה יותר על סלסלת הפירות המעוצבת,
19 בהשוואה לסכום רכישת הפירות בתפזורת, היא שבחירת הפירות, שטיפתם,
20 חיתוכם, עיצובם וסידורם בסלסלה מעוצבת כוללים ערך מוסף עבורו. מארזי
21 הפירות של המערערת מהווים, אפוא, מוצר חדש, שמכירתו חייבת במע"מ בשיעור
22 מלא, שכן ערכו עולה על סך חלקיו ולנוכח ה"עיבוד" המבוצע בפירות.
- 23 13. בע"ש (מחוזי באר שבע) 72/86 אלעזר יצחק ובניו נ' מנהל המכס (24.1.1988) (להלן:
24 "עניין אלעזר") נקבע בהקשר לסעיף 30(א)(13) לחוק מס ערך מוסף, כי רשימת
25 הפעולות המופיעות בו היא "רשימה סגורה" וכי מכלל ה"לאו" אתה שומע את
26 ה"הן" במובן זה שפעולות שאינן נזכרות, כגון חיתוך, קילוף ועיצוב, תיחשבנה
27 ל"עיבוד". באותו עניין נפסק ספציפית כי פעולת הקילוף (שם מדובר היה בתפוחי
28 אדמה) היא הנפוצה בהקשר לירקות ופירות, מהווה "עיבוד". כן נקבע כי ל"עיבוד"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 תיחשב כל פעולה המשנה דבר מה במוצר המקורי ומתאימה אותו לשימוש
2 המבוקש. קביעה זו ראויה לחול על ענייננו, שכן מארזי הפירות המעוצבים הם בגדר
3 מוצר חדש.
- 4 14. אף תחת ההנחה לפיה אין מדובר ברשימה סגורה, ניכר כי שלל הפעולות המופיעות
5 בסעיף 30(א)(13) לחוק, אינן יוצרות כל שינוי בצורתו הטבעית של הפרי והתאמתו
6 לשימוש המבוקש, בעוד שפעולות החיתוך והקילוף משנות את צורת הפרי וגורמות
7 לקיצור אורך חיי המדף שלו.
- 8 15. הדוגמאות שהביאה המערערת בסיכומיה אינן רלוונטיות לעניין. כך למשל, פעולת
9 הדינוג נעשית לצרכי שימור הפרי ואינה משנה דבר בצורתו, בדומה לפעולות
10 שהחריג המחוקק מ"עיבוד". לעניין חציית האבטיח ולחיתוך הדלעת, כעולה
11 מהאמור בהחלטת מיסוי 7784/16, העיקרון היה ונותר שפעולת חיתוך היא פעולת
12 "עיבוד", עם זאת הטעם להחרגת פירות אלו הוא שעקב גודלם הפיזי נהוג לקנותם
13 ולצורכם שלא בשלמותם, בשונה מהמארזים שמרבית הפירות בהם אינם בעלי גודל
14 פיזי המקשה על רכישתם בתוצרתם המקורית.
- 15 16. תכלית ההטבה של מע"מ בשיעור אפס על מכירה של פירות וירקות, נבעה מייחוד
16 הענף, שבו מחירי המוצרים נקבעים על פי האספקה היומית של המוצרים לשוק,
17 בהתאם לכמות המשווקת באותו יום, מצב שאינו מאפשר לחקלאי ולספק לגלגל את
18 המס על הלקוחות. זאת להבדיל מענייננו, שהרי המערערת מכינה את המארז
19 המעוצב רק לאחר ההזמנה.
- 20 אף הרציונל הסוציאלי העומד מאחורי הטלת מע"מ בשיעור אפס על מכירת פירות
21 וירקות- דהיינו, התחשבות בשכבות החלשות הרוכשות מוצר צריכה בסיסי – אינו
22 מתקיים בענייננו, שהרי המוצר אותו מוכרת המערערת הוא מוצר "יוקרה" השונה
23 מהותית בהשוואה לרכישת פירות וירקות שלא במארזים המהודרים.
- 24 17. המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה והשכנוע לכך שהיא זכאית לפטור מתשלום מס,
25 בכך שבחרה שלא להציג מסמכים או ראיות רלוונטיות להוכחת טענותיה.
- 26 כך, המערערת נמנעה מלהציג בצורה סדורה ברורה וקוהרנטית מהן הפעולות אותן
27 היא מבצעת בהכנת מארזי הפירות המעוצבים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 המערערת אף נמנעה מלהציג ראיות מהן ניתן יהיה ללמוד מהן עלויות חומרי הגלם
2 בהם היא משתמשת.
- 3 לגבי רכיב הפירות, טענה המערערת באופן כללי כי היא רוכשת את המוצרים
4 במחירים גבוהים יחסית לשוק הכללי, אך לא הציגה ראיה התומכת בכך. ואילו
5 מהמידע הלקוח מאתר האינטרנט של המערערת (מש/1) עולה כי רוכשת את
6 המוצרים בשוק סיטונאי.
- 7 בנסיבות אלו, יש להסתמך על הנתונים אותם הציג המשיב בנספח 9 לתצהירו,
8 המבוססים על נתוני השוק הסיטונאי.
- 9 18. אף בהקשר למחיר בו מוכרת המערערת את מארזי הפירות, נקטה היא בטווח
10 מחירים סתמי, ללא כל ראיה, אשר אף אינו עולה בקנה אחד עם נתוני מכירות
11 סלסילות הפירות בספריה. כך, המערערת העידה בבית המשפט כי מחירי המגשים
12 והסלסילות נעים בטווח של 150-200 ₪ (פרוטוקול עמ' 9 ש' 12-13, עמ' 11 ש' 13-
13 15). לעומת זאת, מעיון וניתוח דו"ח המכירות של המערערת עולה כי מחיר ממוצע
14 למארז בשנות השומה נע בין 262-289 ₪.
- 15 19. לא ניתן לחלוק על כך שהמערערת מוכרת את מארזי הפירות במחיר יקר ממחיר סך
16 הפירות המצויים בהם, כאשר לשיטת המשיב מדובר במחיר יקר משמעותית
17 מעלויותיה, אחרת לא היה כדאי לה לבצע פעולות אלו.
- 18 20. דינן של טענות המערערת ביחס להוראת הפרשנות להידחות. המשיב אינו מבקש
19 להחיל באופן רטרואקטיבי את הוראת הפרשנות, אלא את הדין הקיים במשך
20 עשרות שנים, כאשר עמדת רשות המיסים לא שונתה בעניין הנדון, וזאת להבדיל
21 מהגברת האכיפה בתחום. אין בעצם הוצאת חוזר או הוראת פרשנות מבהירה על
22 ידי הרשות כדי להשליך על החבות במס.
- 23 **דין והכרעה**
- 24 21. לקוח נכנס לחנות פירות וירקות שכונתית ועומדות בפניו שתי אפשרויות – האחת,
25 רכישת אוסף של פירות מסוגים שונים בשקיות נפרדות לפי משקל; השנייה, רכישת
26 פירות במארז- חלקם חתוכים ו/או מקולפים, חלקם שלמים, כשהם שטופים
27 ומסודרים בצורה דקורטיבית, כאשר עלות הפירות עצמם גבוהה יותר בהשוואה
28 לפירות שבחלופה הראשונה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 האם על רכישת הפירות במארז יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס? זו השאלה
2 העומדת במוקד דיוננו.
- 3 22. סעיף 30(א) לחוק מס ערך מוסף קובע רשימה סגורה של עסקאות, אשר עליהן יחול
4 מס ערך מוסף בשיעור אפס. לענייננו, רלוונטית ההוראה שבסעיף 30(א)(13) לחוק,
5 שזו לשונה:
- 6 **"מכירת פירות וירקות מסוגים שקבע שר האוצר, שלא נעשה בהם**
7 **כל עיבוד; לענין זה לא יראו כעיבוד ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה,**
8 **החסנה וקירור"**.
- 9 23. תקנה 8 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 משלימה הוראה זו וקובעת כי על
10 הירקות המפורטים בתוספת הראשונה לתקנות ועל הפירות המפורטים בתוספת
11 השנייה, יחול מע"מ בשיעור אפס. במסגרת התוספות האמורות נכללו בין היתר
12 הפירות הבאים, אשר מצויים במארזי הפירות המשווקים על ידי המערערת -
13 תותים, דובדבנים, ענבים, אוכמניות, אננס, משמשים, שזיפים, ליצי (סעיף 5
14 לתצהיר המערערת), כאשר דומה כי בין הצדדים לא נתגלעה מחלוקת בשאלה בדבר
15 הכללת הפירות והירקות שנכללים במארזים בתוספות לתקנות.
- 16 24. החלטת המשיב בנסיבות העניין מבוססת על כך שהמארזים המעוצבים מהווים
17 לדידו מוצר חדש שערכו עולה על סך חלקיו, שכן עצם פעולות בחירת הפירות,
18 שטיפתם, חיתוכם, וסידורם בצורה דקורטיבית במארז (כאשר על עצם הסידור
19 הדקורטיבי ניכר שהמערערת אינה חולקת, ראו פרוטוקול עמ' 8 ש' 23-25, וכן עמ'
20 10 ש' 29-30) - נחשבים בגדר "עיבוד" ותוצרתם בעלת ערך מוסף עבור הצרכן.
- 21 25. המערערת ציינה בתצהירה כי המארזים השכיחים שלה נמכרים במחיר ממוצע של
22 כ-220-250 ₪ (סעיף 7 לתצהיר), כאשר עלות הפירות הטריים המרכיבים את המארז
23 מוערכת בסך של כ-90-100 ₪ (סעיף 10 לתצהיר). עם זאת, בעדות שמסרה במשרדי
24 המשיב, השיבה מנהלת המערערת, הגב' מרים חיים, לשאלה בדבר עלות הפירות
25 הכלולים במארזים כך - **"לא אני אחראית על כך אלא האחים שלי אבל אני מעריכה**
26 **שעלות הפירות בסל היא כ-100-150 ₪. יש לי הרבה בלאי"** (נספח 2 לתצהיר
27 המשיב, עמ' 2 ש' 16-18). ואילו בעדותה בבית המשפט ציינה כי ההפרש בין מחיר
28 הפירות במארז לבין מכירתם במשקל הוא כ-50 ₪ (פרוטוקול עמ' 11 ש' 18-20),



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-16 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 הגם שלא ידעה להשיב על השאלה מה עלות הפירות הנרכשים בחנות המנוהלת על
2 ידה (פרוטוקול עמ' 11 ש' 21-23).
- 3 המערערת אמנם הדגישה כי היא נוהגת לקנות פירות וירקות במחירים הגבוהים
4 מהממוצע בשוק (ראו: פרוטוקול עמ' 11 ש' 22-23; סעיף 12 לתצהיר המערערת),
5 אולם טענה זו, לא נתמכה בכל ראיה.
- 6 המערערת אף לא הבהירה מהן עלויות המרכיבים הנוספים הכלולים במארזים
7 (אשר בגינם משלמת מס ערך מוסף בשיעור מלא) - כגון שוקולד, יינות, דבש ריבות
8 ועוגיות (סעיף 5 לתצהיר המערערת, פרוטוקול עמ' 7 ש' 4-5), וממלא לא הציגה כל
9 אסמכתא בעניין.
- 10 כך גם בנוגע לעלות המגש או הסלסילה, העלים עליהם מסודרים הפירות והניילון
11 המשמש לעטיפת המארז (אף בגינם משלמת המערערת מס ערך מוסף מלא),
12 שאוזכרה במסגרת עדותה של המנהלת בפני המשיב (נספח 2 לתצהיר המשיב עמ' 2
13 ש' 12-15, ש' 23-27) אך לא נתמכה במסמכים.
- 14 26. עיינו הרואות כי טענות המערערת בדבר עלות מרכיביהם של המארזים אותם היא
15 מוכרת, לא נתמכה בכל אסמכתא, למרות שמדובר באסמכתאות הניתנות להשגה
16 ולהצגה בנקל. העובדה שהמערערת נמנעה מלהציג נתונים ומסמכים מהותיים
17 שיתמכו בטענותיה, תיזקף לחובתה, בהתאם לכלל הידוע לפיו מי שנמנע מלהביא
18 ראיה הנמצאת בחזקתו, קמה חזקה שאילו הובאה הראייה היא הייתה פועלת נגדו
19 (ראו: ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014);
20 ע"א 7144/14 נתן מכנס נ' מעון רוחמה (3.9.2015)).
- 21 27. מן האמור עולה, אפוא, כי המערערת לא הוכיחה את טענתה לפיה מרכיב השירות
22 במארזי הפירות המשווקים על ידה, הוא מרכיב זניח. לכך יש להוסיף את הנתונים
23 הכלליים שהציג המשיב, ולפיהם מחיריהם הסיטונאיים של הפירות והירקות,
24 בהתאם למפורט באתר משרד החקלאות, נמוכים מאלו הנטענים על ידי המערערת.
25 טענת המערערת לפיה נתונים אלו של המשיב אינם רלוונטיים לה, נוכח מאפייניה
26 הייחודיים, נטענה בעלמא, כאשר המערערת אף לא התמודדה כלל עם הטענה לפיה
27 על פי האמור באתר האינטרנט שלה, הפירות נקנים על ידה בשווקים סיטונאיים
28 (משי'1).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

28. ואולם, אף אם אהיה מוכן להניח שעלות הפירות היא העלות המרכזית והעיקרית במארז, דומה כי לא יכול להיות חולק שהפעולות אותן מבצעת המערערת לצורך הכנת המארזים, ובהן חיתוך הפירות, קילופם ואריזתם בצורה דקורטיבית (ראו פרוטוקול עמ' 8 ש' 23-25, וכן עמ' 10 ש' 29-30), מצמיחות ערך מוסף, אשר הצרכן מוכן לשלם בגינן סכום גבוה יותר משהיה משלם עבור אותם פירות אילו רכש אותם בנפרד ובדרך הרגילה ("במשקל"). בסופו של יום, המחלוקת נעוצה בעיקרה בשאלה האם פעולות אלו הן בגדר "עיבוד", ובלשון אחר – האם תוצר פעולות אלו, בדמות מארז פירות מעוצב, מהווה "מוצר חדש" שמהותו שונה מ"פירות וירקות", או שמא המהות נותרה בעינה – מכירת פירות וירקות שראוי להחיל עליהם מע"מ בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(13) לחוק מס ערך מוסף.

29. סבורני כי בעניין זה יש לתת משקל משמעותי לכך שמארזיה של המערערת – שהכנתם כרוכה בביצוע פעולות ליקוט, שטיפה, קילוף וחיתוך חלק מהפירות, וקיבוץ הפירות יחד ואריזתם במארז מעוצב וחגיגי – נרכשים על ידי קהל לקוחותיה כ"מתנה" (או לצורך אירוח) ואינם מיועדים ככלל או ברגיל לצריכה עצמית ולשימוש יומיומי. כשם שיש להבחין עניינית בין מארז שוקולד מסוג "בונבונירה", שחלק מהותי מהערך המוסף שבה מתבטא בצורה הנאה והדקורטיבית בה מסודרים השוקולדים במארז, לרבות חלקי הקרטון והצלופן, ובין חפיסת שוקולד סטנדרטית, כך יש להבחין בין מארזי הפירות של המערערת, שאינם אלא "בונבונירה של פירות", לבין פירות וירקות הנמכרים על ידה באופן הרגיל.

30. מארזי פירות הינם מוצר היקר באופן משמעותי לעומת מחירם של הפירות המהווים את סך רכיביהם כשהם נרכשים בנפרד ושלא כחלק ממארז. בין אם נביא בחשבון את מחירו הממוצע של מארז כאמור בעדות מנהלת המערערת בבית המשפט, העומד לטענתה על 150-220 ₪ (ראה פרוטוקול עמ' 9 ש' 12-13), בין אם המחיר הממוצע עומד על 220-250 ₪ למארז (כאמור בסעיף 7 לתצהיר המערערת), ובין אם מדובר במחיר גבוה יותר של 262-289 ₪ למארז, כטענת המשיב (נספח 4 לתצהיר המשיב והניתוח של הנתונים בפסקה 36 לסיכומי המשיב) – המסקנה המתבקשת היא כי מארזי פירות אינם מוצר המשמש לצריכה עצמית ושימוש יומיומי, בה בעת שהפירות, המהווים את רכיבי המארז, כשהם נמכרים שלא כחלק ממארז – מהווים מוצר לשימוש יומיומי ולצריכה עצמית. לכך יש להוסיף כי לדברי המערערת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

1 המארזים כוללים דרך כלל פירות יקרים באופן יחסי (ראה פרוטוקול עמ' 10 ש' -27
2 (28).

3 31. כפי שנקבע בעניין **אלעזר**, העיקרון העומד ביסוד חוק מס ערך הוא תשלום מס על
4 כל תוספת ערך שיחידה משקית כלשהי תורמת על ידי פעילותה. באותו מקרה נהגה
5 המערערת לרכוש תפוחי אדמה במצבם הטבעי וכשהם בקליפתם, לקלוף את
6 קליפותיהם ולהוסיף חומר שימנע את השחרתם – ובכך באה לביטוי תוספת הערך
7 מצידה, שהצדיקה את מכירתם של תפוחי האדמה במחיר יקר יותר מאשר בו נקנו.
8 כך אף בענייננו – אותן הפעולות שמבצעת המערערת בפירות – שטיפה, קילוף,
9 חיתוך, קיבוץ וסידור במארז דקורטיבי, מצדיקות את מכירת המארז בכללותו
10 במחיר גבוה יותר ממחיר השוק. הלקוח הפוקד את חנותה השכונתית של המערערת
11 יכול אמנם לבחור לעצמו פירות מבין המגוון שבחנות, להניח כל סוג פירות בשקית
12 נפרדת, לשלם לפי משקל, ועם הגעתו לביתו, לבצע בעצמו את אותן הפעולות אותן
13 מבצעת המערערת – שטיפה, קילוף, חיתוך, וסידור נאה במגש – אלא שעובדה היא
14 כי הלקוחות בוחרים לשלם עבור שירותים אלו ולרכוש את המארז המוכן, על פי רוב
15 על מנת לשלוח אותו כשי חגיגי לרגל אירוע זה או אחר של חברים או מכרים. אין
16 להתפלא, אפוא, כי המרכיב המרכזי שבו מגלים הלקוחות עניין בעת הזמנתו של
17 המארז, בוודאי כשמדובר בלקוחות המזמינים את המוצר באמצעות הטלפון, הוא
18 מחירו ולא דווקא תכולתו:

19 "ש. מתקשר אליך לקוח בטלפון או מגיע אליך לחנות, אני מדברת

20 על הלקוח שמבקש אריזת שי, הוא מבקש לפי פירות לפי משקל

21 איך הוא בוחר?

22 ת. יש כאלה שבוחרים לפי הפרי, ויש כאלה שלפי מחיר.

23 לשאלת ביהמ"ש:

24 ככל שמדובר בלקוחות שמזמינים דרך הטלפון, מאחר שמדובר

25 באריזות שנשלחות כמתנות הרי שבדרך כלל ההזמנה מתבצעת על

26 בסיס המחיר?

27 כן."

28 (פרוטוקול בעמ' 6 ש' 24 – 31; ראו אף בהמשך הפרוטוקול עמ' 6 ש' 33 – עמ' 7 ש'

29 (25)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 32. המערערת אמנם טענה כי כיום יותר ויותר צרכנים נוהגים לרכוש פירות מקולפים
2 ו/או חתוכים ו/או מאוגדים באריזות דקורטיביות, אלא שלא הובאה ראיה מצידה
3 להוכחת טענה זו, מה גם שאינה מתיישבת עם האמור לעיל מפי העדה מטעם
4 המערערת.
- 5 33. בנסיבות אלה סבורני כי מארז הפירות המעוצב מתרחק באופן מהותי מהמוצרים
6 הבסיסיים הנכללים בו, לאמור – אין מדובר עוד ב"פירות" אלא במוצר אחר;
7 לטעמי, לא ניתן לומר כי הפירות הנמכרים על ידי המערערת במסגרת המארז
8 המעוצב לא עברו תהליך של "עיבוד". בחינת אותן פעולות המוחרגות מהגדרת
9 "עיבוד" כאמור בסעיף 30(א)(15), לאמור – ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה, החסנה
10 וקירור – מלמדת כי לא רק שהפעולות המבוצעות על ידי המערערת בהכנת המארז
11 המעוצב אינן נופלות בגדר פעולות אלו מהבחינה הפורמלית, אלא כך גם מהבחינה
12 המהותית והעניינית.
- 13 34. הצדדים התייחסו בטיעוניהם לשאלה עד כמה כוללות פעולותיה של המערערת
14 פעולות חיתוך וקילוף הפירות, וזאת בהתחשב בכך כי בסעיף 30(א)(13) פעולות אלה
15 לא הוחרגו מהגדרת "עיבוד". משכך, ביקשה המערערת להדגיש את דבר שילובם של
16 פירות שלמים במארזים (הכוונה בעיקר לפירות "קטנים" כמו ענבים ודובדבנים)
17 ואילו המשיב ביקש לתת את הדעת לכך כי המארזים כוללים אף פירות חתוכים, וכי
18 בכל מקרה, גם אם מצויים במארז פירות שלמים, מדובר ב"מוצר חדש".
- 19 35. זה המקום לציין כי המערערת לא מצאה לנכון להציג בפני בית המשפט ראיות
20 כלשהן, כגון צילומי המארזים, שמהן ניתן ללמוד על סוגי הפירות הנכללים
21 במארזים השונים. המשיב, לעומת זאת, הציג הן במסגרת תצהירו (נספח 8 לתצהיר
22 המשיב) והן במסגרת מוצגיו (מש/1) תמונות מתוך אתר האינטרנט של המערערת,
23 ואשר מהן ניתן להתרשם, במידת מה, מהמארזים הנמכרים על ידי המערערת.
24 לעניין זה טענה המערערת כי התמונות אותן הציג המשיב נועדו להמחשה בלבד
25 (פרוטוקול עמ' 10 ש' 7-3), אך ברי כי "המחשה" עדיפה מלא-כלום.
- 26 וכך, בעוד שבתצהירה ציינה המבקשת כי "תכולת המארז משתנה בהתאם לעונות
27 השנה ולהעדפות הלקוח, אולם ככלל, אריזות אלו כוללות חלק בלתי מבוטל ואף
28 עיקרי של פירות שלמים כגון: תותים, דובדבנים, ענבים, אוכמניות, אננס,
29 משמשים, שזיפים, תפוז סיני, אוכמניות, ליצי, פסיפלורה וכו'" (סעיף 5 לתצהיר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 המערערת), הרי שמהתמונות שצירף המשיב לתצהירו עולה כי חלק ניכר מהפירות
2 הנ"ל- כגון אננס, ליצי, פסיפלורה, משמשים – מצולמים במארזים כשהם מקולפים
3 או חתוכים, כן נראו בתמונות תפוחים חתוכים, אפרסקים חתוכים ואפרסמונים
4 חתוכים.
- 5 הרושם המתקבל מתמונות אלו מתחזק לאור הדברים שמסרה מנהלת המערערת
6 במסגרת עדותה במשרדי המשיב ובהתייחס לסוגי הפירות הנכללים במארזים,
7 לאמור: "אננס חתוך, תותים שלמים, קווי חתוך, מנגו חתוך, מלון חתוך, פטאיה
8 חתוכה, אבטיח חתוך..." (נספח 2 לתצהיר המשיב, עמ' 2, ש' 8-10).
- 9 ואילו כאשר נשאלה העדה במסגרת חקירתה בבית המשפט מה היחס בין הפירות
10 השלמים הנכללים במארז לבין הפירות החתוכים הנכללים בו, השיבה כי הדבר תלוי
11 בעונות השנה, כאשר בעונת הקיץ שיעור הפירות השלמים מגיע ל-60% ואילו בעונת
12 החורף - 45% (פרוטוקול עמ' 1 ש' 1-8), אף שלא מצאה לנכון כאמור לגבות את
13 טענותיה בראיות.
- 14 36. המערערת הדגישה כי בכל הנוגע לאותם פירות שאינם נמכרים בשלמותם הפעולות
15 המבוצעות מטעמה מסתכמות, לכל היותר, בחיתוך ו\או קילוף פשוט, ללא כל
16 אמצעי מיוחד וללא הוספת חומר כלשהו לפרי עצמו (סעיף 13 לתצהיר המערערת),
17 ולפיכך לטענתה אין מדובר ב"עיבוד".
- 18 טענה זו דינה להידחות.
- 19 בדומה לעניין אלעזר שם קבע בית המשפט כי קילוף תפוחי האדמה והוספת חומר
20 מלבין – מהוות פעולות "עיבוד", בהיותן משנות את המוצר המקורי, ובגין מוכנים
21 הלקוחות לשלם מעבר למחיר השוק, כך אף בענייננו. פעולותיה של המערערת-
22 החיתוך והקילוף, לגבי פירות מסוימים, ולצד זאת קיבוץ הפירות יחד וסידורם
23 בצורה דקורטיבית – משנות את המוצר המקורי, מפירות הנרכשים לצריכה עצמית
24 יומיומית, למארז מעוצב שנהוג להעניק כשי, או להשתמש בו לשם אירוח, ובגין
25 פעולות אלו מוכנים הלקוחות לשלם מחיר שהוא מעבר למחיר השוק של הפירות
26 עצמם.
- 27 37. סבורני כי המסקנה האמורה עולה בקנה אחד עם הרציונל שביסוד הפטור שבסעיף
28 30(א)(13) לחוק, והוא עידוד צריכה פירות וירקות בתצורתם הטבעית. זאת נלמד
29 מלשון הסיפא המבקשת להחריג פירות וירקות שעברו "עיבוד" מצד אחד, ומצד שני



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

1 מדגישה כי ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה אחסון וקירור- פעולות שאינן משנות
2 מהותית את טבעם של הפירות – לא ישללו את ההטבה הטמונה בסעיף:
3 "סעיף 30(א)(13) מגביל במפורש את תחולתו לפירות וירקות שלא
4 נעשה בהם עיבוד והוא קובע כי " לענין זה לא יראו כעיבוד ניקוי,
5 בירור, אריזה, הבחלה, החסנה וקירור " כפעולה של עיבוד.
6 המיוחד בפעולות המוזכרות בסעיף הוא שאין הן עושות שינוי
7 ממשי בפירות או בירקות אלא באות לשמור עליהם או על טריותם
8 ולהכשירם לשיווק. לעומת זאת, פעולות כגון קיצוץ, חיתוך,
9 בישול, כבישה, זיקוק וסחיטה, יש בהם כדי לשנות את הפרי או
10 הירק, ולכן ייחשבו לפעולה של "עיבוד".

[...]

11
12 "יש לציין כי הקלת המס של שיעור אפס האמורה בסעיף חלה רק
13 על מכירת פירות וירקות ולא על עסקאות של מתן שירות
14 הקשורות למכירה. כך למשל, הסכם שתוכנו ליקוט תפוחי אדמה
15 מהשדה ייחשב לשירות החייב במס ולא ייהנה משיעור אפס
16 האמור לגבי מכירת תפוחי אדמה. הטבת המס האמורה בסעיף
17 מוגבלת, אם כן, רק למכירה של פירות וירקות בלבד, ורק אם הם
18 נמכרים במצבם הטבעי בלי שעברו פעולה של "עיבוד" כאמור
19 לעיל". (אהרן נמדר מס ערך מוסף חלק א' (מהדורה חמישית) בעמ'
20 531-532 (2013)).

21 38. על רקע האמור, ניתן להתייחס לפעולת הכנת המארזים של המערערת אף כעסקת
22 מתן שירות בקשר לפירות; בדומה לפעולת ליקוט תפוחי אדמה מהשדה, עצם
23 בחירת הפירות וקיבוצם יחד למארז מעוצב מהווה שירות שיחויב במס. יצירת
24 המארז לא נועדה אך ורק לשמר את הפירות ולמכור אותם כפי שהם. מדובר
25 בפעולות המביאות לשינוי מהותי באופיו של המוצר שנצרך. הדבר דומה למכירת
26 סלט פירות או סלט ירקות, שאף בהם טמון אלמנט של מתן שירות במובן זה שעצם
27 פעולת הקיבוץ יחד של פירות או ירקות מסוגים שונים (וכמובן גם חיתוכם), מהווה
28 "עיבוד" ויוצרת מוצר חדש השונה במהותו ממכירת עגבנייה שלמה לצד מלפפון וגזר
29 או תפוח לצד תפוז ותותים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

39. טוענת המערערת כי מגישת המשיב משתמע כי אף קיבוץ של ענבים, דובדבנים
ותותים, מבלי שתבוצע בהם פעולת חיתוך כלשהי, תיחשב למוצר חדש שיש לחייבו
במס ערך מוסף, אלא שבנסיבות ענייננו אין כל חולק כי פעולות המערערת נשוא
הדיון אינן מסתכמות בקיבוץ של מספר פירות יחדיו, אלא טמון בהן ערך מוסף נוסף
ללקוח המתבטא בכך ש"הפירות נבחרים בקפידה, נחתכים זמן קצר לאחר קבלת
ההזמנה" כך שלאחר סיום העיצוב הם נארזים "וביחד מתקבל עיצוב פירות יפפה
בשלל טעמים וצבעים" - כל זאת על פי פרסום המערערת באתר האינטרנט שלה
(מש/1). במקום אחר באתר נכתב כך "לאחר קבלת ההזמנה אנו מקלפים את
הפירות, חותכים ומסדרים במארזים ושולחים עד בית הלקוח".
- לפיכך, את שאלת מיסוים של פירות שלמים כגון ענבים, תותים ודובדבנים,
הנארזים רק הם יחדיו, ניתן להשאיר ב"צריך עיון" שהרי במקרה שלפני מצויים
פירות דוגמת ענבים, דובדבנים או תותים, במארז שלם הכולל פירות נוספים
שנחתכו ועוצבו באופן מסוגנן, ועל כן יש לראותם כחלק מאותו מכלול של מוצר
"אחר".
- הוא הדין במגשים הנמכרים בשווקים והכוללים אך פרי אחד מקולף או חתוך, כגון
מגשי פומלה מקולפת, גרעיני רימון, פלחי אננס וכיוצא באלה פירות הנזכרים
בהוראת פרשנות 6/2015. אף לגבי אלה לא נדרשת הכרעתי בערעור דנן.
40. ממילא גם אין כל רבותא בטענות המערערת באשר לפעולות שונות המתבצעות
בפירות וירקות שלגביהן הכיר המשיב שאינן בבחינת "עיבוד". כך היא פעולת הדינוג
שמטרתה שימור הפרי, ובמובן זה היא דומה באופייה לפעולות שהחריג המחוקק
במפורש בסעיף 30(א)(13) לחוק כגון ניקוי, החסנה או קירור. וכיוצא בכך פעולת
חציית האבטיח או חיתוך הדלעת, שהיא הדרך מקובלת למכירתם לשימוש עצמי
ויומיומי בשל גודלם ומשקלם. כך או כך, גם לאחר אותה פעולה מדובר באותו פרי
או ירק; גם חצי אבטיח הוא אבטיח, והדבר אינו דומה בשום דרך לפעולות
המבוצעות על ידי המערערת בהכנת המארזים המעוצבים שיש בהן כדי להפוך פירות
וירקות למוצר חדש, המיועד למטרה אחרת, גם אם מכיל הוא פירות וירקות.
41. לנוכח המסקנה אליה הגעתי, אף איני נדרש להכריע במחלוקת הפרשנית שהתגלעה
בין הצדדים בנוגע למונח "עיבוד" האמור בסעיף 30(א)(13) לחוק מס ערך מוסף.
רוצה לומר, אינני רואה מקום לקבוע מסמרות בשאלה אם פעולת הקילוף, שהיא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 הפעולה הנפוצה ביותר הקשורה בירקות ובפירות, כפי שצוין בעניין **אלעזר**, היא
2 "עיבוד", והוא הדין לגבי פעולת החיתוך. די כי בנסיבות תיק זה, פעולות הקילוף
3 והחיתוך של חלק מהפירות, ואריזתם יחד עם פירות אחרים, לרבות פירות שלמים,
4 כשהתוצאה הסופית היא מארז בעל "**עיצוב פירות יפיה בשלל טעמים וצבעים**"
5 הנשלח כמתנה או משמש במסגרת אירוח, להבדיל משימוש יומיומי רגיל, הינן
6 בעלות ערך מוסף משמעותי המשנה את המוצר למוצר אחר שאינו נהנה מההטבה
7 הקבועה בסעיף 30(א)(13) לחוק מס ערך מוסף.
- 8 42. המערערת טוענת שהפטור ממס על פירות וירקות לא בוטל, חרף רצונה של רשות
9 המסים לעשות כן, וכי הוראות הפרשנות שלה בעניין זה הן בגדר מדיניות חדשה,
10 שמטרתה להביא, הלכה למעשה, לביטול אותו פטור. מנגד, טוען המשיב כי הוראות
11 הפרשנות לא יצרו כל מדיניות חדשה, אלא הן נועדו אך ורק להבהרה של הדין
12 הקיים.
- 13 אעיר, כי ממילא אינני מוצא לנכון לייחס משקל להוראת הפרשנות האמורה. כידוע,
14 הוראות פרשנות של רשות המסים הן אך ורק בגדר הנחיות מקצועיות פנימיות
15 שלהן, ואינן מחייבות את בית המשפט בבואו לפרש את הוראות הדין (ראה ע"א
16 3534/07 **פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין**
17 **אזור תל אביב** (26.1.2010), בפסקה 10 לפסק דינו של השופט פוגלמן). זאת ועוד, גם
18 אם אניח כי חל שינוי בעמדת המשיב והוא החל בהגברת אכיפה בתחום בו עסקינן,
19 עדיין אין בכך כדי לפסול את השומות שהוציא למערערת בנסיבות העניין, שכן "**אין**
20 **זה רצוי שהפרט יהיה לנצח נצחים פטור מנטל המס, שמן הדין היה שישא בו ככל**
21 **האזרחים**"... (ע"א 490/13 **יצחק פלומין נ' פקיד השומה חיפה** (24.12.2014),
22 בפסקה 67(א) לפסק דינה של כבוד השופטת ברק-ארז המצטטת מע"א 165/64
23 **עיריית תל-אביב-יפו נ' כהן**, פ"ד יח(3) 302, 307 (1964)). למותר לציין כי המערערת
24 בענייננו לא טענה, וממילא אף לא הוכיחה, כל הסתמכות מצידה על מדיניות קודמת
25 כלשהי של המשיב.
- 26 באותה מידה אף איני מוצא ליתן כל משקל לעובדה שהפטור ממס על פירות וירקות
27 נדון בשעתו בוועדת הכספים של הכנסת (פרוטוקול הדיון מיום 26.5.2009 צורף
28 כמע/2), וכי רשות המיסים קראה אז לביטולו. החוק קובע את אשר הוא קובע, ואין
29 לפרשו על רקע דיון שנערך בשאלת שינויו או עדכונו, כל עוד לא שונה או עודכן
30 בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-16 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

1 43. טענה נוספת בפי המערערת והיא כי בעת רכישת הפירות לא קיזזה המערערת מס
2 תשומות, שכן חל מע"מ בשיעור אפס. אלא שתוצאה זו היא פועל יוצא ממסקנתי
3 לפיה פעולות המערערת הן שהביאו לערך מוסף, שהניב מוצר חדש, שאינו נהנה
4 משיעור מס אפס, ובכך המערערת אינה שונה מכל עוסק אחר הרוכש חומר גלם
5 שפטור ממס או אינו חייב במס, וממילא המס אף אינו מגולגל אליו. אזכיר כי אף
6 המערערת בעניין **אלעזר** לא קיזזה מס תשומות בעת רכישת תפוחי האדמה.

7 **סוף דבר**

8 44. מכירת מארזים המורכבים מפירות, חלקם חתוכים ו/או מקולפים, וחלקם שלמים,
9 כאשר הפירות מסודרים בצורה דקורטיבית, וזאת בשונה מאופן מכירתם של
10 הפירות בשגרה, אינה חוסה תחת הפטור הקבוע בסעיף 30(א)(13) לחוק. מדובר
11 בפעולות המהוות "עיבוד" באשר הן משנות באופן מהותי את המוצר הבסיסי
12 והופכות אותו למוצר אחר. בסופו של יום "השלם גדול מסכום חלקיו", הן מבחינת
13 מחירו והן מבחינת אופיו.

14 כך גם בנוגע למארז ירקות, מהסוג הנמכר על ידי המערערת, כפי שהדבר משתקף
15 בתמונות להמחשה שהציג המשיב מתוך אתר האינטרנט של המערערת (נספח 8
16 לתצהיר המשיב).

17 45. ערעורה של המערערת על החלטת המשיב נדחה.

18 המערערת תשלם את הוצאות המשיב בסך כולל של 35,000 ₪.

19 סכום זה ישולם בתוך 30 יום, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום
20 ועד למועד התשלום בפועל.

21

22

23

24

ניתן היום, ז' סיוון תשע"ח, 21 מאי 2018, בהעדר הצדדים.

25

26

שמואל בורנשטיין, שופט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-06-61537-06 חיים נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

1
2