



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2930-12-16 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערת ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ  
באמצעות ב"כ עו"ד סער כהן

נגד

משיב מנהל מס ערך מוסף רמלה  
באמצעות עו"ד שירה ויזל-גלצור

### פסק דין

1

2

3

### פתח דבר

- 4 1. בפניי ערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת עסקאות, שהוצאה למערערת בגין  
5 השנים 2011-2014, בסך 125,664 ₪ (קרן מס). זאת בהתייחס לעסקאות שדווחו על  
6 ידי המערערת כחייבות במס בשיעור אפס לפי סעיף 5(ב) לחוק אזור סחר חפשי באילת  
7 (פטורים והנחות ממסים), תשמ"ה-1985 (להלן: "חוק אזור סחר חפשי אילת").
- 8 2. עיקרה של המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים הוא בשאלה האם יש לסווג עסקאות  
9 להקמת ובניית תפאורה, ששימשה למופעים שהוצגו במלון באילת, כעסקאות מכר  
10 של טובין, שאז תהא תחולה להקלה האמורה, כטענת המערערת, או שמא יש לסווגן  
11 כעסקאות למתן שירותים, שאזי יחויבו במס ערך מוסף בשיעור מס מלא, כטענת  
12 המשיב.

13

14

15



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

### רקע עובדתי

- 1
- 2 3. המערערת הינה חברה פרטית שהתאגדה בינואר 2006 והיא אינה תושבת אילת.
- 3 המערערת, העוסקת בהקמת תפאורות, מחזיקה ומנהלת בית חרושת וסדנא
- 4 המשתרעים על פני שטח תעשייתי בהיקף של כ-2 דונם ומעסיקה עובדי יצור - לרבות
- 5 נגרים, צבעים, רתכים וכו' (סעיף 6 לתצהיר המנכ"ל ומי שמחזיק ב-50% מהבעלות
- 6 במערערת, מר דורון לביא (להלן: "מר לביא").
- 7 4. בשנת 2009 התקשרה המערערת בהסכם עם חברת ישרוטל בע"מ (להלן: "המזמינה"
- 8 או "ישרוטל"), לפיו תייצר עבורה תפאורה עבור סדרת מופעים בשם "wow8"
- 9 שיתקיימו במלון "רויאל גרדן" באילת (להלן: "המלון").
- 10 בהסכם נקבע כי המערערת תייצר את התפאורה עבור המזמינה, בהתאם לתוכניות
- 11 של מעצב התפאורה מטעם המזמינה, שנשכר על ידי חברת טבת סרטים והפקות
- 12 בע"מ, וכי אישור בדבר אספקת התפאורה לשביעות רצונה של המזמינה יינתן על ידי
- 13 נציג מטעמה.
- 14 עוד הוסכם כי המערערת תהא אחראית לפרק את התפאורה הישנה מאולם התאטרון
- 15 של המלון מיד בתום המופע האחרון של "wow7" (שמה של סדרת המופעים הקודמת
- 16 שהוצגה במלון), וכן כי תינתן על ידי המערערת אחריות מקצועית בגין ביצוע ובניית
- 17 התפאורה למשך 12 חודשים תוך התחייבות מצידה לתקן נזקים על חשבונה.
- 18 5. בשנת 2010 התקשרו המערערת והמזמינה בהסכם דומה לייצור והקמת תפאורה
- 19 עבור מופע "wow9" שעקרונותיו דומים לאלו שבהסכם משנת 2009, ובשנת 2012
- 20 התקשרו הצדדים בהסכם דומה נוסף לייצור התפאורה עבור המופע "wow10".
- 21 6. בספטמבר 2015 הוציא המשיב למערערת שומת מס עסקאות וקבע כי דיווחיה של
- 22 המערערת על עסקאותיה עם ישרוטל כעסקאות בשיעור מס אפס אינם כדיון, שכן
- 23 המדובר בעסקאות מתן שירות, החייבות במע"מ בשיעור מלא. השגתה של המערערת
- 24 בעניין זה נדחתה, ומכאן הערעור.

25

26



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 **טענות המערערת בתמצית**
- 2 7. המשיב התעלם מהמהות הכלכלית האמתית של העסקה, שהיא מכירת התפאורה על  
3 זכויותיה מהיצרן ללקוח. אין מדובר בהתקשרות לתקופה ממושכת, אלא בעסקה  
4 קצרת טווח, במסגרתה התחייבה המערערת למסור למזמינה את הזכויות המלאות  
5 בנכס קונקרטי – תפאורה, כך שמדובר במקרה מובהק של מכר.
- 6 8. השירותים הנלווים אותם ביצעה המערערת במסגרת שרשרת ייצור התפאורה – כגון  
7 הובלת התפאורה למלון, פירוק התפאורה הקודמת והתקנת התפאורה החדשה, אינן  
8 אלא פעולות הנלוות למכירה, כך שלפי מבחן "הטפל הולך אחרי העיקר" יש לראות  
9 בעיקר את מכירת התפאורה. ללא מכירת התפאורה, אין צורך בשירותים נלווים אלו.
- 10 9. העובדה שערך החומרים ביחס לשווי העסקה במקרה דנן הינו משמעותי, ועומד על  
11 שיעור של כ-40-35% לפי עדות נציג המערערת, מעידה על כך שמדובר בעסקת מכר,  
12 כאשר המומחיות היא נלווית גרידא.
- 13 המערערת אף נשאה בהוצאות רבות נוספות מלבד עלות החומר, בהן עלות שכר  
14 העובדים, דמי שכירות של המפעל, אחזקת והשכרת ציוד, הובלות וכו'.
- 15 10. אף העובדה כי המזמינה עשתה שימוש חוזר בכל אחת מהתפאורות אותן רכשה  
16 מהמערערת במשך מעל שנה, מלמדת כי מדובר בעסקת מכר.
- 17 11. הנאת הלקוח, המזמינה, בנסיבות העניין הינה אך מהטובין עצמם – מהתפאורה  
18 כמוצר מוגמר, ולא מהליך הייצור, ההובלה, ההתקנה וכו' – עובדה שיש בה כדי לחזק  
19 את המסקנה לפיה ההתקשרות בין הצדדים היא למכירת מוצר ולא למתן שירותים.
- 20 12. המשיב שגה בעמדתו כי האחריות הנלווית למוצר מחזקת את הטענה כי מדובר  
21 בשירות, בפרט כאשר האחריות הנלווית לאספקת התפאורה היא תקופתית ומוגבלת,  
22 כנהוג במכירת מוצר ללקוח.
- 23 13. המשיב שגה בעמדתו לפיה יש ליתן משקל לכך שלמערערת לא היה קיים מלאי של  
24 מוצרים מוגמרים, אלא היא ייצרה תפאורה על פי הזמנה. הדעת אינה סובלת מצב בו  
25 עסקה להזמנת מטבח או ריהוט בהתאם למידות דירתו של המזמין, תסווג כעסקה  
26 למתן שירותים ולא כמכר.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

14. המשיב שגה בעמדתו כי יש ליתן משקל לכך שהצדדים ציינו בהסכם את המחיר  
1 "בתוספת מע"מ (באם יחול)". ההסכם נוסח על ידי המזמינה שבבעלותה מלוונת  
2 רבים גם מחוץ לאזור אילת, ובעת עריכת ההסכם הצדדים לא ערכו שינוי לסעיף  
3 הקונקרטי.  
4
- 5 המשיב התעלם מאומד דעת הצדדים שראו את עסקת המכר כחייבת בפועל במע"מ  
6 בשיעור אפס, שהרי בפועל לא העבירה ישרוטל למערערת תשלום בגין רכיב המע"מ.
15. המערערת סיפקה לבית המלון בעיר אילת תפאורה על פי הזמנה, שתשמש את  
7 המזמינה להצגת מופע בפני תיירים ומהווה לפיכך כלי למשיכת תיירים למלון.  
8
16. המשיב לא טען בשלב ההשגה כי חסרים מסמכים כלשהם וכי לא ברור לו מה התמורה  
9 שקיבלה המערערת מישרוטל, לכן כל טענות המשיב החורגות מסיווג העסקה, הן  
10 בגדר הרחבת חזית אסורה.  
11

12

13

### טענות המשיב בתמצית

17. המערערת לא הגישה לבית המשפט את מלוא ההסכמים עליהם חתמה מול ישרוטל,  
14 כך שאלו הוגשו לבית המשפט על ידי המשיב באופן חלקי, כפי שהתקבלו אצלו  
15 מהמערערת. בנסיבות אלו, לא עמדה המערערת בנטל להוכיח מה היה תוכן המלא  
16 של ההסכמות מול ישרוטל ובגין מה בדיוק התקבלה התמורה.  
17
- 18 המערערת אף לא דאגה להצגת ההסכם עם חברת טבת סרטים והפקות בע"מ, ששכרה  
19 את שירותי המעצב, ובכך נמנעה מבית המשפט האפשרות ללמוד אודות טיב  
20 ההתקשרות בין המערערת לישרוטל בהיבט נוסף.
- 21 המערערת לא הציגה את חוזה הביטוח בו ביטחה את הפרויקטים, כך שלא ניתן  
22 ללמוד כיצד שיקפה המערערת את הפרויקט בזמן אמת לחברת הביטוח מטעמה.
- 23 את אי הגשת כלל המסמכים האמורים יש לזקוף לחובת המערערת.
18. המערערת נמנעה מלהביא עדים רלוונטיים שיכלו להבהיר את המצב העובדתי  
24 לאשורו, כגון עדים מטעם ישרוטל ונושאי תפקידים נוספים שהיו מעורבים בפרויקט.  
25



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 חסרונם של אלה מחייב את המסקנה כי היה בעדותם כדי לסתור את עמדת  
2 המערערת.
- 3 19. לשון ההסכמים בין המערערת לישרוטל מלמדת בבירור על עסקה למתן שירותים ולא  
4 על עסקת מכר.
- 5 כך לדוגמא, המערערת הוגדרה בהסכמים כ"מבצעת תפאורה" להבדיל מ"מוכרת".
- 6 העובדה שבהסכמים נקבע כי ישרוטל תשלם למערערת מע"מ - באם יחול, מלמדת על  
7 כך שאומד דעת הצדדים היה שהעסקה חייבת במע"מ בשיעור מלא, אחרת לא היו  
8 צריכים לאזכר תחולתו.
- 9 במסגרת ההסכמים המערערת התחייבה לערוך תיקונים ככל שיידרש על ידי המעצב  
10 ו/או נציגי המזמינה, כאשר מלשון ההסכם עולה כי מדובר בחובת תיקון רחבה.  
11 שירות תיקונים כאמור אינו מאפיין עסקת מכר, כי אם עסקת שירותים.
- 12 עוד נקבע בהסכמים השונים עם ישרוטל כי המערערת תפרק את התפאורה הקודמת.  
13 בעוד שהסכם מכר מתאפיין במסירת המוצר בלבד, מאפיין זה מלמד כי מדובר במתן  
14 שירותים.
- 15 20. אף מעורבותה של המזמינה בתהליך בניית התפאורה, המתבטאת, למשל, בביקורת  
16 של מעצב התפאורה, מעידה כי מדובר בעסקה למתן שירותים ולא בעסקת מכר.
- 17 21. נציג המערערת העיד כי המלאי הקיים אצל המערערת הוא מלאי של חומרי גלם  
18 בסיסיים להקמת תפאורות בלבד, ואין מדובר בתפאורות המוכנות מראש. העובדה  
19 כי המערערת מייצרת מוצרים ייחודיים בלבד, לפי הזמנה, מעידה על כך שמדובר  
20 במתן שירותי יצור והקמה, להבדיל ממכירת טובין המהווים מוצר מדף.
- 21 22. טענת המערערת בסיכומיה כי מרכיב עלות החומרים בעסקה הוא כ-40% לא  
22 גובתה בראיות. אף טענתו של מר לביא בהודעה שנגבתה ממנו על ידי הנציג המשיב  
23 לפיה מרכיב החומרים הוא 33% בלבד לא בוססה. מכל מקום, ניכר כי אין מדובר  
24 בחלק העיקרי בשווי הכולל של העסקה, כך שלפי מבחן העיקר והטפל, בבחינת מרכיב  
25 החומרים אל מול שווי העסקה, המסקנה היא שמדובר בעסקת מתן שירותים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 23. גם לפי מבחן מידת ההנאה של הלקוח, ניכר כי ההנאה של ישרוטל אינה נובעת מעצם  
2 רכישת המוצר, אלא מייצורו הייחודי לצרכיה, מהקמתו ומתחזוקתו ואף מטעם זה  
3 מדובר בשירות ולא במכר גרידא.
- 4 24. אף אם ניתן לראות בענייננו מצב של "עסקה מעורבת", הכוללת סממנים של מכר לצד  
5 סממנים של מתן שירות, הרי שהמרכיב העיקרי הוא במתן שירות – ייצור התפאורה,  
6 הובלתה, הקמתה ותחזוקתה, בעוד שמכר חלקי התפאורה הינו המרכיב המשני  
7 בעסקה.

8

9

### דיון והכרעה

- 10 25. המערערת דן מקימה תפאורה המותאמת לדרישות המזמין. התפאורה מיוצרת  
11 ונבנית במפעלה, מועברת לחצרי המזמינה, מורכבת שם ומשמשת את המזמין במשך  
12 התקופה שבה מועלה המופע. המערערת אף אחראית לתיקון התפאורה למשך תקופה  
13 הנקובה בהסכם.
- 14 האם המערערת מכרה את התפאורה או שמא נתנה למזמין שירות של הקמת  
15 תפאורה? זו השאלה העומדת במוקד דיוננו.
- 16 26. סעיף 5(ב) לחוק אזור סחר חופשי באילת, שעניינו "הקלות במס ערך מוסף" קובע  
17 כדלקמן:

18 **"על מכירתם של טובין בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק**  
19 **תושב אזור אילת לצורך עסקו באזור אילת, יחול מס ערך מוסף**  
20 **בשיעור אפס..."**

21 [ההדגשה אינה במקור].

- 22 27. כאמור, בעוד שהמערערת טוענת כי יש לסווג את העסקאות בהן התקשרה מול  
23 ישרוטל כעסקאות מכר, עליהן יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס, המשיב טוען כי  
24 מדובר בעסקאות למתן שירותים, כך שאין תחולה להקלת המס האמורה.
- 25 28. מחומר הראיות עולה כי המערערת, המוגדרת על ידי בעליה כ"חברה המייצרת, בונה  
26 ומוכרת תפאורות לאירועים, אולפני טלוויזיות, תערוכות, מלונות, תיאטראות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 וכיוצ"ב" (סעיף 4 לתצהיר מר לביא), מחזיקה רק במלאי של חומר גלם בסיסיים  
2 (דברי מר לביא בפרוטוקול דיון מיום 31.1.2018 (להלן: "הפרוטוקול") עמ' 18 ש' 14-  
3 26), כאשר התפאורה נבנית באופן ייחודי בהתאם לצרכי המזמין ולא נעשה בה שימוש  
4 חוזר (דברי מר לביא בפרוטוקול עמ' 12 ש' 17-19).
- 5 בעסקאותיה המדוברות מול ישרוטל התחייבה המערערת, לא רק לבנות ולספק את  
6 התפאורה, בהתאם לעיצוב שנערך על ידי המעצב שנשכר מטעם ישרוטל ובהנחייתו,  
7 אלא אף לדאוג לפירוק התפאורה של המופע הקודם מבמת אולם התאטרון (ראו  
8 למשל סעיף 2 להסכם משנת 2012, צורף כנספח 3 לתצהיר המשיב). כן התחייבה  
9 לשאת באחריות מקצועית בגין ביצוע ובניית התפאורה לתקופה של שנה בהסכם  
10 משנת 2009 (נספח א' לכתב הערעור) או 18 חודשים בהסכמים משנת 2010 ומשנת  
11 2012 (נספחים 5-6 לתצהיר המשיב, בהתאמה), ולתקן נזקים על חשבונה תוך 12 שעות  
12 ממועד קבלת הודעה.
- 13 29. בעוד שהמשיב ביקש להדגיש על סמך הנתונים האמורים כי אלמנט העשייה הוא  
14 הדומיננטי ביותר בעסקה, ומשכך לדידו מדובר במתן שירותים, המערערת הדגישה  
15 את העובדה כי היא העבירה את מלוא הזכויות בתפאורה שבנתה, כך שלדידה מדובר  
16 במקרה מובהק של מכר, כאשר פירוק התפאורה הקודמת, בדיוק כמו הובלת  
17 התפאורה, הם שוליים ונלווים לעסקת המכר.
- 18 30. שני הצדדים ביקשו להתבסס על הגדרת המחוקק בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף,  
19 התשל"ו - 1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף"), למונחים "מכר" ו"שירות":
- 20 **"מכר", לענין נכס – לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות,**  
21 **הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו**  
22 **לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן**  
23 **נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד...."**
- 24 **"שירות" – כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות**  
25 **עסקת אשראי והפקדת כסף ובחבר-בני-אדם – גם עשייה כאמור**  
26 **למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד**  
27 **איננה בגדר שירות למעבידו."**
- 28 31. החוק תוחם את הגבול שבין "מכר" לבין "שירות", כאשר מכר של נכס הוא הקניית  
29 רשות לשימוש או זכות בו בתמורה, ואילו "שירות" מוגדר באופן שיורי ככל עשייה  
30 בתמורה למען אחר שאיננה מכר. אלא שלאור המצב העובדתי נשוא הערעור דנן,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 סבורני כי עסקינן במקרה המדגים היטב את מגבלותיה של השפה, וממילא את  
2 מגבלותיהם של המונחים השונים המשמשים לצורך קביעתן של נורמות משפטיות.  
3 תוצאת המס תלויה, כאמור, בשאלה האם העסקה תוגדר כעסקת מכר או כעסקת  
4 שירות. יחד עם זאת, במקרה דנן, כמו במקרים רבים אחרים, קיים קושי של ממש  
5 לסווג את העסקה כעסקת "שירות" או כעסקת "מכר" דווקא, וליתר דיוק - קיים  
6 קושי לסווגה בַּק כ"שירות" או בַּק כ"מכר".
- 7 32. לאמיתו של דבר, התשובה "הנכונה" לשאלה האם העסקה שלפניי היא עסקת מכר  
8 או עסקת שירות, היא "גם זה וגם זה" (או "לא רק זה ולא רק זה"), שהרי העסקה  
9 כוללת הן מאפיינים של מכר והן של שירות. כך, למשל, העובדה שהתפאורה כוללת  
10 רכיבים מוחשיים הנבנים במפעלה של המערעת והעוברים לבעלותה של המזמינה  
11 בעת התקנת התפאורה, מצביעה על מאפיין מובהק של מכר.
- 12 ומנגד, העובדה כי אין מדובר ב"מוצר מדף", אלא ההפך הגמור מכך, המדובר במוצר  
13 ייחודי המיוצר והמותאם לדרישותיה של המזמינה בהתאם לתוכנית מפורטת שהיא  
14 עורכת, וכי חלק משמעותי מהעסקה הוא הרכבת התפאורה בחצרי המזמינה וביצוע  
15 תיקונים בעת הצורך, מצביעה על מאפיין של שירות.
- 16 33. דא עקא, שככלל, ולצורך קביעת הנורמה המשפטית, על פיה תוצאה המס החלה על  
17 מכר שונה מזו החלה על שירות, אין הפרשן יכול להסתפק בתשובה של "גם וגם",  
18 אלא עליו לבחור בין שני מונחים אלה, ובין אלה בלבד, ולא רק זאת - אלא עליו לבחור  
19 אחד מהם בלבד. על רקע קושי זה נולד המבחן של "עיקר" ו"טפל", המבקש  
20 להתחקות אחר המרכיב העיקרי בעסקה - האם הוא מכר או שירות (ראו: ע"א 848/75  
21 גולדשטיין נ' פקיד השומה תל-אביב פ"ד לב(1) 365, 371-370 (1977) (להלן: "עניין  
22 גולדשטיין"); ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ  
23 פ"ד לז(2) 744 (1983) (להלן: "עניין אתא").
- 24 אך גם מבחן זה יש בו קושי, שכן אין הוא מבהיר הכיצד יש לקבוע והכיצד יש לכמת  
25 את ה"עיקר" ואת ה"טפל" במצבים דוגמת המקרה הנדון: האם לפי עלות חומרי  
26 הגלם לעומת עלות העבודה? האם לפי חשיבותם של המרכיבים השונים במכלול  
27 העסקה? האם לפי היקפו ומורכבותו של התהליך שבסופו של דבר נוצר נכס? האם יש  
28 לבחון זאת מנקודת מבטו של העוסק, או שמא מנקודת מבטו של הלקוח? האם אין  
29 לומר כי עצם הבחירה והשימוש בחומר איכותי, טוב ובעל ערך מהווה חלק מהשירות?





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

34. עד מהרה מגלה הפרשן, המעלה בדעתו דוגמאות שונות על מנת לבחון את תקפותו של מבחן "העיקר והטפל", כי מבחן זה אין בו, במקרים רבים, כדי לסייע. הנה למשל, בעל עסק של מטבחים, כשהוא מרכיב מטבח בדירתו של הלקוח, מטבח המותאם לגודל הדירה ולדרישות הלקוח באשר לכמות, גודל ומיקום הארונות והמדפים - האם מוכר הוא נכס או נותן שירות? מהו כאן העיקר ומהו הטפל? וכיוצא בכך - חייט התופר חליפה ללקוח או שמלה ללקוחה (ראו דוגמא הנזכרת בע"מ 685/71 **הקשאה בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב**, כז(1) 7, 9 (1972) (להלן: "**עניין הקשאה**")); רופא שיניים המתקין שיניים תותבות בפיו של הפצינט (ראו *Lee v. Griffin* (1861) שאוזכר בעניין **גולדשטיין** בעמ' 371); סופר סת"ם הכותב ספר תורה (ראו ע"מ (מחוזי תל אביב) 36948-09-10 **עוזרי נ' מס ערך מוסף - גוש דן** (29.12.2014); צייר המצייר דיוקן (ראו *Robinson v. Graves* (1935) המוזכר בעניין **גולדשטיין** בעמ' 370); ארוחה המוגשת במסעדה או במקום העבודה (ראו עניין **אתא**); כרטיס קולנוע לסרט (ראו ע"ש (מחוזי חיפה) 112/85 **קולנוע "הוד" נהריה בע"מ נ' מנהל המכס והבלו** (30.1.1986)); מצחצח נעליים העושה שימוש במשחת הנעליים שלו (ראו דוגמא הנזכרת בעניין **הקשאה** בעמ' 9); בעל בית דפוס (ראו ע"מ 528/67 **עירית תל אביב יפו נ' חברת "דביר" בע"מ**, כב(1) 502 (1968)) ועוד ועוד.

35. בכמה מדוגמאות אלו, ובעוד אחרות, מבחן העיקר והטפל עשוי להוביל לתוצאה שאינה מתיישבת בהכרח עם הגיונם של הדברים. כך למשל, בדוגמת השיניים התותבות הנ"ל קבע בית המשפט האנגלי כי מדובר במכר שכן החומר הוא החלק המשמעותי ואילו המומחיות אך מתלווה לכך. על בסיס אותו מבחן אף נערכה הבחנה בין מי שתופרת שמלה ללקוחה מבד שמביאה זו האחרונה, לבין תופרת הרוכשת את הבד מכספה ומוכרת ללקוחה את המוצר המוגמר (ראו עניין **הקשאה הנ"ל**).

אלא שספק בעיני אם ניתן לומר על רופא המתקין שיניים תותבות (או שתלים, כתרים וגשרים) כי החומר הוא העיקר ואילו עבודתו המקצועית בבדיקת השיניים והתאמת השיניים התותבות היא "הטפל", כשם שספק אם השאלה מי רכש את הבדים לצורך תפירת החליפה או השמלה, יש בה כדי להכריע בטיבה של העסקה כמכר או כשירות. אם אתה אומר כן, בסופו של יום אף תידרש לשאלה האם מדובר בבד יקר או בבד זול, האם בתפירה פשוטה ורגילה ובשמלה לשימוש יומיומי, או בשמלת נשף ובאופנת עילית וכל כיוצא בכך.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

36. ראוי במיוחד לציין כי מבחן העיקר והטפל שנדון בפסיקה, כמו גם המקרים שנבחנו והדוגמאות השונות שהובאו שם בהקשרים שונים (כגון לעניין הוראות ניהול ספרים וכגון לעניין חיוב העסקה במס ערך מוסף), התמקדו יותר בפרשנותם הלשונית, או אפילו המילונית, של המונחים "מכר" ו"שירות", ובכלל זאת באופן שבו הם מובנים בשפת בני-אדם כפשוטה ("לכאורה נותנת הדעת שמכירה לענין ההוראות היא מה שנקרא בפי הבריות בשם מכירה, בחינת דיברה תורה בלשון בני-אדם" - עניין הקשאה בעמ' 9, המצוטט אף בעניין גולדשטיין בעמ' 369), ופחות בתכלית העומדת ביסוד ההבחנה שבין "מכר" ו"שירות".
- סבורני, כי ככל שמדובר בסוגיה העומדת לפניי, שעניינה במתן שיעור מס אפס למי שמוכר נכס או נותן שירות לעוסק תושב אילת, ראוי לתת דגש מינוח לתכלית זו בתהליך הפרשני המוביל להכרעה.
37. התכלית העומדת ביסוד הסדר המס הנוגע לעסקה בין עוסק שאינו תושב אילת לעוסק תושב אילת, כמו יתר ההסדרים שנקבעו בחוק אזור סחר חופשי באילת, היא לעודד את הפעילות הכלכלית והמסחרית באילת על מנת לסייע בפיתוחה של העיר הדרומית (ראו לעניין זה האמור בדברי ההסבר לחוק אזור סחר חופשי באילת - ה"ח תשמ"ה מס' 1747 עמ' 261). אילו עסקה שבין עוסק שאינו תושב אילת עם עוסק תושב אילת הייתה חייבת במע"מ, היה נאלץ האחרון לגלגל את מס התשומות על הצרכן הסופי, באופן המסכל את הפטור ממע"מ.
- לכאורה, ניתן היה לומר כי אין מקום בעניין זה להבחין בין מכירת נכס ומתן שירות, שהרי גם מתן שירות על ידי עוסק שאינו תושב אילת לעוסק תושב אילת, יביא לכך כי האחרון יגלגל את המע"מ על הצרכן הסופי, ונמצא כי תסוכל מטרת החוק. אלא שניכר כי שיקול נוסף עומד בבסיס אבחנה זו, והוא כי המחוקק ביקש לעודד צריכת שירותים מאת עוסקים תושבי אילת, ואף זאת במטרה לקדם את הפעילות הכלכלית והמסחרית באילת. לפיכך, ולהבדיל ממכירת נכסים, לא כל השירותים נהנים מהקלת המס, אלא רק אותם אלה שלדעת מחוקק המשנה אין בהם משום תחרות עם נותני השירותים תושבי אילת. רשימת השירותים הנהנים מההקלה, מפורטת בתקנות חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), תשמ"ה-1985 (השוו לע"ש (מחוזי חיפה) 5257/97 בוחבוט נ' מנהל המכס ומע"מ חיפה (5.1.2000) שם הובעה דעה דומה).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

38. המחוקק יוצא, אפוא, מנקודת ההנחה כי ככל שמדובר בעסקת מכר, העוסק שאינו תושב אילת אינו מתחרה עם עוסק תושב אילת, וזאת להבדיל מעסקת שירותים, למעט החריגים הקבועים בתקנות. הווה אומר, כי לפי גישת המחוקק רק המרכיב השני הוא זה שעשוי להיות בו יסוד של תחרות עם נותני שירותים תושבי אילת, ולפיכך אין מקום ליתן לו את הקלת המס; יתכבד העוסק תושב אילת ויזמין את השירות מעוסק אחר תושב אילת כך שהעסקה לא תתחייב במע"מ. לעומת זאת, המרכיב הראשון, אין בו משום יסוד של תחרות, ולפיכך הסדר המס יש בו כדי לקדם את מטרות המחוקק ולמנוע בסופו של יום הטלת מע"מ על פעילות המתבצעת באילת.
39. בהתחשב בתכליתו האמורה של החוק, ולאור הקושי הקיים ממילא במבחן "העיקר והטפל", סבורני כי בנסיבות העניין שלפניי נכון יהא לבחון את מרכיביה של העסקה ולבודד או להפריד בין המרכיב המהווה במהותו עסקת מכר, לבין זה המהווה במהותו עסקת שירותים. אין זאת אלא, כי בכל הנוגע ליישום ההבחנה בין מכר ובין שירות לצורך חוק אזור סחר חופשי אילת, ניתן וראוי להשיב לשאלה האם מדובר בעסקת מכר או בעסקת שירות, בתשובה: "גם זה וגם זה".
- כל זאת, כמובן, במידה שכל אחד משני מרכיבים אלה הוא מרכיב מהותי, מנקודת מבטו של הלקוח תושב העיר אילת, וכאשר כל מרכיב שכזה ניתן למדידה ולכימות באופן סביר. לצורך עניין זה יש לתת את הדעת, בין היתר, לשאלה עד כמה הלקוח מעורב בבחירת חומרי הגלם וכן האם המוצר מיוצר בעיקרו במפעלו של העוסק (שאינו תושב אילת) או בחצרי המזמין (תושב אילת), וזאת כמובן לצד השאלה מה עלות חומרי הגלם, והאם הם מהותיים או שוליים במחירה הכולל של העסקה.
40. הנה כי כן – עסקה לאספקת "מוצר מדף" תחשב, דרך כלל, כעסקת מכר, שכן מנקודת מבטו של המזמין, "העשייה" הקשורה לאותו מוצר אינה מהותית לעסקה הספציפית. עניינו הוא במוצר עצמו ולא בתהליך שהיה כרוך בייצורו. ממילא אף יש להניח כי המוצר מיוצר במפעלו של היצרן. 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.
- לפיכך, לעמדתי רופא שיניים המתקין שיניים תותבות, שתל, כתר או גשר, ייחשב כנותן שירותים, וכיוצא בכך מי שתופר חליפה או שמלה, ובעניין זה איני סבור כי יש להבחין בין מקרה שבו נרכש הבד על ידי החייט או התופרת או על ידי הלקוח או הלקוחה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-12-2930 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 לעומת זאת, עסקה לאספקת מטבח (שאינו מטבח "סטנדרטי") או לאספקת תפאורה  
2 להצגה או למופע, כאשר המטבח או התפאורה מיוצרים בעיקרם במפעלו של העוסק,  
3 גם אם הם מותאמים, במידה זו או אחרת, לדרישות המזמין, תחשב כעסקה שיש בה  
4 הן מרכיב מהותי של מכר והן מרכיב מהותי של שירות, ובאופן זה יש להתייחס אליה  
5 לצורך חוק אזור סחר חופשי אילת ולנוכח תכליתו.
- 6 41. אוסיף כי ממילא איני סבור שיש ליתן בנסיבות העניין משקל משמעותי לאופן שבו  
7 הוצגה העסקה במסמכים או בהסכמים השונים, ובמקרה דנן - בהסכמים שהמערערת  
8 הייתה צד להם, הן ההסכמים עם המזמינה והן עם חברת טבת סרטים והפקות בע"מ,  
9 שעיצבה את התפאורה, או עם חברת הביטוח. בסופו של יום, אין מחלוקת בין הצדדים  
10 בדבר תוכנה ומרכיביה של העסקה למעשה, לאמור - ייצור ובניית תפאורה והרכבתה  
11 אצל המזמינה, והשאלה האם מדובר ב"מכר" או ב"שירות" לא תוכרע על סמך לשון  
12 זו או אחרת בה נעשה שימוש לצורך תיאורה במסמכים.
- 13 42. ומן הכלל אל הפרט: המערערת טענה כי ערך החומרים המשמש לבניית התפאורה נע  
14 בין 33% ל-40% מתוך שווי העבודה. זאת, על סמך דברי מר לביא, בהודעתו מיום  
15 12.8.2014 בפני נציגי המשיב (נספח 8 לתצהיר המשיב), שם ציין כי עלות החומרים  
16 בהם נשאה המערערת בהתקשרות מול ישרוטל הייתה כ-33% מתוך עלות העסקה,  
17 וכן לאור עדותו בבית המשפט, עת העריך כי מתוך עלות העבודה שביצע המערערת  
18 עבור ישרוטל, חומרי הגלם היוו כ-40%-35% (פרוטוקול עמ' 17 ש' 11-15).
- 19 המערערת אף הפנתה לתדריכים כלכליים שפורסמו על ידי רשות המיסים, מהם ניתן  
20 ללמוד כי שיעור עלות החומרים האמור הינו כמקובל בענפי ייצור דומים. כך למשל,  
21 בענף ייצור רהיטים מעץ מלא שיעור תצרוכת החומר נע בין 30% ל-48%, בענף הנגרות  
22 והפלטות שיעור תצרוכת החומר נע בין 35% ל-50% ובענף הסוככים והפרגולות שיעור  
23 תצרוכת החומר נע בין 22% ל-39%.
- 24 עדותו של מר לביא לא נסתרה על ידי המשיב – לא בדרך של הבאת ראיה לסתור  
25 בעדויות מצד המשיב, ולא בדרך של סתירת העדות במסגרת חקירתו הנגדית של מר  
26 לביא.
- 27 43. בנסיבות אלו, בהתחשב בייחודיותה של העסקה שבפניי ובמכלול השיקולים  
28 הרלוונטיים כפי שפורטו לעיל, מצאתי לנכון שלא להחיל את מבחן "העיקר והטפל"  
29 ולקבוע, על יסוד הראיות שהובאו בפני ועל דרך האומדנה בהתאם לסמכותי על פי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 2930-12-16 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

1 סעיף 83(ה) לחוק מס ערך מוסף, כי 40% משווי עסקאותיה של המערערת עם  
2 המזמינה, נשוא הערעור, ייחשבו כמכר, ואילו 60% הנותרים ייחשבו כמתן שירות.  
3 אשר על כן, על המשיב לערוך למערערת שומה חדשה בהתאם לקביעותיי אלו.  
4 לאור התוצאה אליה הגעתי, יישא כל צד בהוצאותיו.

5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12

ניתן היום, ז' חשוון תשע"ט, 16 אוקטובר 2018, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטין, שופט

13  
14  
15  
16