



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-09-36948 עוזרי נ' מעמ' גוש דן

המערער יוסף עוזרי
 על-ידי ב"כ עוה"ד ברק יוסף, רו"ח
 נ ג ד
 המשיב מס ערך מוסף - גוש דן
 על-ידי ב"כ עוה"ד יהונתן קרואני

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

פסק דין

1. **כללי**
 השאלה נשוא פסק דיני הינה סווג כתיבת ספר תורה ע"י סופר סת"ם לפי הזמנת תושב חו"ל. האם היא מהווה "מכירה" בידי העוסק- סופר הסת"ם לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (**להלן: "חוק מע"מ"**), ומשכך מחויבת במס עסקאות בשיעור מלא, או שמא יש לראות בה "שירות" שניתן על ידי סופר הסת"ם עבור המזמין ובמקרה כזה שיעור המס הינו אפס.

2. **עיקרי הדברים**
 המערער הינו סופר סת"ם, שכותב ספרי תורה בארץ ובחו"ל. אין חולק כי המערער הינו עצמאי שמנהל ספרים כדין.
 במסגרת עיסוקיו, כותב המערער ספרי תורה גם עבור חברי קהילת יוצאי עדן שמתגוררים בלונדון וזאת לפי הזמנות של חברים מסוימים הנמנים על הקהילה. כמות שיפורט להלן, בעיר עדן, שהינה עיר נמל בתימן של חוף הים האדום שהייתה בעבר בירתה של דרום תימן, התגוררה קהילה גדולה של יהודים. הואיל ועדן הייתה בין השנים 1838 עד 1967 קולוניה בריטית, זכו תושביה לאזרחות בריטית. רבים מבני הקהילה היגרו לאנגליה ובעיקר ללונדון ושם קיימות פעילות עניפה של הקהילה, ולה מוסדות דת שונים ובכללם בתי כנסת. גם בישראל קיימות קהילה של בני עדן הגם שמספר חבריה קטן מזה שבלונדון.

במהלך השנים, התוודע המערער שאינו נמנה על עדת יוצאי עדן, על קהילת עדן שבלונדון, וכתב עבור חלק מחבריה ספרי תורה לפי הזמנות ייעודיות. במסגרת זו, קיבל המערער הזמנה מחבר פלוני של הקהילה לכתוב עבורו ספר תורה, עבודה שנמשכת כמספר חודשים. עם סיום הכתיבה, לקח המערער עמו לטיסה את יריעות ספר התורה ואילו "תיק" ספר התורה נשלח לחו"ל בדואר בינלאומי.
 המערער הוציא חשבונית מס/קבלה על כל עסקה של כתיבת ספר תורה למזמין ושלפיה מס העסקאות הינו אפס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-09-36948 עוזרי נ' מעמ' גוש דן

1 יובהר שלפי סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, מתן שירות לתושבי חו"ל, מזכה את העוסק במס עסקאות
2 בשיעור אפס. לעומת זאת מכירה לתושבי חו"ל מחייבת מס עסקאות בשיעור מלא, אלא אם העוסק
3 מצטייד ב"רשימון יצוא" שאז המס הוא בשיעור אפס וכקבוע בסעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ.
4
5 בביקורת שגרתית שערך המשיב לספרי המערער, נמצאו אלה תקינים למעט הסתייגות אחת. לעמדת
6 המשיב, יש לראות את העסוק של המערער בכתיבת ספרי תורה למזמינים בחו"ל בגדר "מכירה"
7 ולא "שירות" על פי חוק מע"מ. משכך סבר המשיב שיש להשית על המערער מס עסקאות בשיעור
8 מלא. הואיל והמערער לא הצטייד ב"רשימוני ייצוא" כקבוע בסעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ, לא זכאי
9 המערער לשיטת המשיב להנות ממס עסקאות בשיעור אפס. משכך, הוציא המשיב למערער ביום
10 19.8.10 שומה (להלן: "השומה"). השומה היא בגין כתיבת מספר ספרי תורה והמס הושם בסך של
11 116,944 ₪ וזאת ביחס לעסקאות שנערכו בתקופה 09/12-01/05.

12
13 המערער השיג על השומה, אך השגתו נדחה ועל כך הוגש הערעור שלפניי.

14
15 **עמדת המערער** 3.
16 המערער טוען שכתובת ספרי התורה למזמינים בחו"ל, היא בגדר שירות ולא מכירה ומשכך יש
17 להחיל על העסקה את הוראת סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ שלפיו המס על שירות לתושב חוץ הוא
18 בשיעור אפס. משכך, לדידו שגה המשיב הסובר שעסקין במכירה לתושב חו"ל שגם עליה חל מס
19 בשיעור אפס ובלבד שניתן לגביה רישומון יצוא כקבוע בסעיף 350(א)(1).

20
21 המערער מוסיף וטוען שעסקאות לכתיבת ספר תורה הן שירות שכן עסקין בשירותי דת, וכתיבת
22 ספר תורה על ידי סופר סת"ם היא ידו הארוכה של המזמין השירות. המערער מפנה להלכות פוסקים
23 בתחום.

24
25 המערער טוען שלכל היותר מדובר בטעות טכנית שכן אין מחלוקת שעל העסקאות לחו"ל שיעור
26 המס הוא אפס ויש להעדיף את המהות לעומת הצורה.

27
28 המערער גורס שהוא עומד בתנאים המזכים אותו במס בשיעור אפס לאור הסייג של שיעור אפס בשל
29 שירותים וכקבוע בתקנות 12 ו-12 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "תקנות מע"מ"),
30 וכמתחייב מסעיף 30(א)(1) ו- (5) לחוק מע"מ.

31
32 המערער טען לחלופין שגה המשיב בכך שחישב את המע"מ על הסכומים שהתקבלו בעסקאות ועל
33 אלה הוסיף מע"מ ולא ראה בסכומים ככוללים מע"מ.

34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-09-36948 עוזרי נ' מעמ' גוש דן

1 המערער מפנה לחו"ד שקיבל מרו"ח שלפיה יש לראות בכתיבת ספרי התורה על ידו בגדר עסקאות
2 של מתן שירות ולא מכירת טובין ולכן חל עליהן ס' 30(א)(5) לחוק מע"מ. המערער דיווח על
3 עסקאותיו בדוחותיו השנתיים והמשיב לא חלק על מהימנות הדיווחים והרישומים של המערער, לא
4 פסל את ספריו, לא הודיע למערער ואף לא לרואה החשבון שלו שאינו מקבל את דיווחיו שמדובר
5 בעסקאות עם תושבי חו"ל בחו"ל. משכך קיימת הסתמכות של המערער על חוות דעת מקצועית, על
6 התנהלות במשך שנים ועל מניעות של המשיב שקיבל את הדוחות ולא ראה לנכון להסתייג.

7
8 מוסיף המערער וטוען שלאור עמדת המשיב, הוא החל להצטייד ברשימוני ייצוא ומאז הוא מחוייב
9 במס בשיעור אפס, הגם שלגופם של דברים הוא סבור שעסקינן בשירות ולא מכר, ומשכך אין חולק
10 שמהותית הוא זכאי להנות ממס בשיעור אפס.

11
12 **4. עמדת המשיב**

13 עמדת המשיב הנתמכת בתצהירו של מר אליהו רוט המשמש כמנהל תחום ביקורות בחשבונות מע"מ
14 בגוש דן, שונה. המשיב בדעה שעסקינן במכירת טובין ולא בשירות והואיל והמערער אינו מצויד
15 ברישומון יבוא הוא לא זכאי להנות ממע"מ בשיעור אפס. פרשנות המשיב הינה שממכלול הראיות
16 עולה שלא ניתן להסיק אלא שהמערער מוכר מוצר מוגמר בעל מפרט מוסכם ויש לראות זאת
17 כאספקת ספר תורה, קרי, עסקת מכר. המשיב גורס בניגוד לדעת המערער שהדרישה לקבלת
18 רישומון ייצוא היא מהותית שכן המכס מפקח על נכונות המטען המיוצא ותשלומי המס בגיני
19 משולמים במלואם. לכן אין עסקינן לגישת המשיב בעניין טכני גרידא.

20
21 **5. המחלוקת**

22 עיקר המחלוקת שלפנינו היא בשאלה האם כתיבת ספר תורה עבור מזמין פלוני בחו"ל היא בגדר
23 שירות, כעמדת המערער, שאז חל עליה מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, או
24 שמה עמדת המשיב מדובר במכירה לחו"ל ועל מנת שהעוסק יחוב במע"מ בשיעור אפס, הוא נדרש
25 לרישומוני ייצוא וכקבוע בסעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ.

26
27 כאמור על מנת לייתר את המחלוקת בעתיד אזי לאור עמדת המשיב, שינה המערער ממנהגו והחל
28 בקבלת רישומוני ייצוא לכל ספר תורה שהוא כותב מאז לבקשת תושב חו"ל. לכן המחלוקת נשוא
29 הדיון מתמקדת רק ביחס לעסקאות העבר של המערער בכתיבת ספרי תורה לתושבי חו"ל.

30
31 **6. הראיות**

32 הגם שעסקינן במחלוקת פרשנית בעיקרה, נדרשו הצדדים להצגת ראיות על מנת לתמוך בפרשנות
33 שכל אחד מהם מצדד בה.

34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-09-36948 עוזרי נ' מעמ' גוש דן

1 המערער הגיש תצהיר שלו ושל רו"ח טאירי. בתצהירו פרט המערער את מהות עיסוקו בכתיבת ספרי
2 תורה לחו"ל וצירף הזמנות לכתיבת ספרי תורה כאמור למזמינים ספציפיים שהם חברי קהילת עדן
3 שבלונדון. בתצהיר הדגיש המערער שהוא כותב ספר תורה כשליח עבור אחר ומשכך יש לראות בכך
4 בגדר שירות ולא מכר. לעניין זה הפנה המערער לכך שמזמין ספר התורה כותב בעצמו את האות
5 הראשונה בספר התורה ואת האותיות האחרונות שבספר ובהתאם לדוגמאות שצורפו לתצהיר.
6 בתצהיר של רו"ח טאירי נאמר שהמערער מנהל ספרים כדין והגיש דווחים שוטפים וכמתחייב.
7 לשיטתו המערער אינו חייב במס וכי יש להעדיף את הפרשנות המהותית מאשר הצורנית.

8
9 לאחר חקירת המערער על תצהירו, איפשרתי בידו להגיש תצהיר של מר משה בן ציון נאסים
10 שמשמש כנשיא של קהילת יהודי עדן בלונדון (להלן: "נאסים").

11
12 אציין שהעדים לרבות מר נאסים וכן מר רוט נחקרו על תצהיריהם, למעט רו"ח טאירי שהמשיב
13 ויתר על חקירתו.

14

15 **7. דין והכרעה**

16 בפתח הדברים אציין שהואיל ועסקינן במחלוקת רק ביחס לעבר, לא כל שכן, אין חולק שהמערער
17 ניהל ספרים כדין ואין טענה כלפיו בהקשר זה, סברתי שנכון יהיה שהצדדים יגיעו לידי הסדר
18 מוסכם, אך ניסיונתי לא צלח.

19

20

21 **8. השווה והשונה בין "מכר" לבין "שירות"**

22 נבחן את ההגדרות שבסעיף 1 לחוק המע"מ:

23 "מכר", לעניין נכס – לרבות... הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו...
24 "נכס" - טובין או מקרקעין;

25 "שירות" - כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי
26 והפקדת כסף ובחבר-בני-אדם - גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או
27 בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו;

28

29 ובסעיף 30 לחוק המע"מ נקבע:

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

31 (1) מכירת טובין - למעט טובין כאמור בסעיף 33 - אם הותר לגביהם רשימון יצוא

32 או מסמך אחר שאישר לענין זה המנהל;

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

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

35 תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-09-36948 עוזרי נ' מעמ' גוש דן

- 1 שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה
2 כתושבת ישראל, אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע
3 כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס, לפי העניין;
4
- 5 מלשון הסעיף למדים אנו שאם מדובר בטובין יש להמציא רשימון יצוא ס' 30(א)(1), ואילו אם
6 מדובר בשירות הניתן לתושב חוץ אזי די במהות העסקה והוכחה שמדובר בעסקה למתן שירות
7 לתושב חוץ.
8
- 9 הלכה למעשה, לא תמיד ניתן לשרטט קו גבול דיכוטומי בין "מכר" לבין "שירות", כאשר לעתים
10 הגבול מטשטש וניתן לראות עסקה מסוימת כמכר וכשירות. על הקושי האמור עמדה לאחרונה גם
11 עו"ד ורו"ח ליאת נויבירט, בחיבורה בעניין מע"מ בשיעור אפס על שירותים המסופקים לתושב
12 חוץ: "בחוף או בארץ", (כתב העת "עורך הדין", אוקטובר 2014 בעמ' 106). משכך ניסתה ההלכה
13 הפסוקה להתוות אבני בוחן שיסייעו בתחימה של כל אחת מההגדרות דנן.
14
- 15 אחד המבחנים המהותיים שבין אספקת שירותים למכירת טובין הינו מבחן היחס שבין החומרים
16 לבין ערך השירות. בהקשר זה אפנה לדברי השופטת בן פורת בע"א 848/75 **צבי גולדשטיין נ' פקיד**
17 **השומה תל-אביב** (פד לב(1), 365(18/12/1977), (להלן: "הלכת גולדשטיין"), בעמ' 370:
18
- 19 "היחס בין החמרים לבין ערך השירות הוא, לדעתי, הקובע, אם ערכם של החמרים הוא
20 יחסית מבוטל - לפנינו שכירות של שירות או מלאכה; ואילו אם ערך החמרים הוא
21 העיקר, והמומחיות היא נלווית גרידא - לפנינו עסקת מכר"
22
- 23 כן אפנה לע"א 685/71 **הקשאה בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב 2** פ"ד כז(1) 7 (26.11.72). בית
24 המשפט מדגים את הקושי באשר לסווג בהביאו מספר דוגמאות וכלשונו:
25
- 26 "פלוני העוסק בצחצוח נעלים והוא מספק את משחת הנעלים ללקוחו, האם מלאכתו
27 מכירה תיקרא? אלמונית התופרת שמלה ללקוחה אשר מביאה לה את הבד, האם באה
28 מלאכתה בגדר מכירה?"
29
- 30 באותו מקרה נקבע שמסירת מתכות חסינות מפני חלודה נחשבת למתן שירות ולא למכירה בשל
31 הפעילות הרבה שנדרשת לציפוי למול עלות החומרים, לאמור:
32
- 33 "ייתכנו אולי במקרי גבול, בהם נתקשה לקבוע אם ביצוע מלאכה תוך אספקת
34 חמרים מחייב סיווג העיסקה כמכירה, ולכן לא מן הראוי שנקבע עכשיו
מסמרות בדבר. אף אין צורך בכך, הואיל ובפני השופט המלומד לא היתה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-09-36948 עוזרי נ' מעמ' גוש דן

- 1 מחלוקת על כך שפעילות המערערת במפעלה אינן בבחינת מכירות, כי אם באות
2 הן בגדר מתן שירותים. ומשהוברר במה עוסקים במפעלה, מתקבל הדבר על
3 הדעת".
- 4 בסופו של דבר נקבע שמדובר בשירות למרות גרסת המשיב שעלות החומרים הגיע עד כ-40% מסך
5 העלות הכוללת של העבודה.
- 6 אבן בוחן אחרת היא מידת ההנאה של הלקוח מהמוצר או מהשירות. ככל שמדובר בעסקה שבה
7 רכיב ההנאה גבוה יותר כך תהייה הנטייה לראות בכך שירות ולא מכר. אפנה בחקשר זה לע"ש (חי')
8 112/85 קולנוע "הוד" נהריה בע"מ נ' מנהל המכס והבלו (פורסם במאגרים) 30.1.86. באותו מקרה
9 נקבע שמתן כרטיסי קולנוע בחינם הינה שירות ולא מכר. בית המשפט פסק שמדובר בשירות מכיוון
10 שעסקינן בהנאת הלקוח מעצם חוויית הרכישה וההנאה מהאירוע כולו ולא רק מהסרט עצמו,
11 וכדבריו:
- 12 "ההנאה של הלקוח הרוכש כרטיס קולנוע אינה נובעת מסרט הצלולואיד
13 כשהוא כשלעצמו, אלא מתהליך מורכב, הכולל פעילות של בחירת הסרט,
14 הפעלת מכונת ההסרטה על ידי המקרין, שמירה על הסדרים במקום על ידי
15 הסדרנים, מתן שירותי ניקיון על ידי פועלי הניקיון, הפעלת המזנון הנמצא
16 ב"לובי" ועוד. כלל לא ברור שהסרט, להבדיל מהשירות הניתנים הן כדי
17 להקרין והן כדי לתת לצופה הרגשה של בילוי, הוא המרכיב העיקרי ולא
18 הטפל".
- 19 סממן נוסף הרלוונטי למקרה שלפנינו נקבע בע"ש (חי') 112/85 הני"ל הינו מתן פרשנות מצמצמת
20 למונח "שימוש חוזר" במוצר נשוא העניין לצורך היותו "מכר" ולא "שירות", לאמור:
- 21
- 22 "סבורני, שכאשר דיבר המחוקק על מכר של "זכות או טובת הנאה", הוא
23 התכוון, בעיקרו של דבר, לזכות או לטובת הנאה שניתן לעשות בהם שימוש
24 חוזר כל שהוא, כגון פטנט, זכות יוצרים או מינוי לקולנוע או לבריכה, שניתן
25 לעשות בו שימוש חוזר ונשנה במשך עונה מסוימת (והשווה גם ע"ש (חיפה)
26 144/85, 143/84 – קולנוע עצמון נגד מע"מ (לא פורסם). הצורך במתן פירוש צר
27 למושג "מכר" ככל שהוא נוגע ל"זכות" או ל"טובת הנאה" כפי שהוצע לעיל,
28 נובע מההכרה שגישה מרחיבה תביא לכך שכל שירות יחשב כמכר: יש לזכור,
29 שבכל שירות לזולת זוכה מקבל השירות ב"טובת הנאה", אך האם יעלה על
30 הדעת לאמר, כי ספר החופף את ראש הלקוח, או נהג של רכב ציבורי (אוטובוס,
31 מונית) יחשבו כמוכרי טובת הנאה ולא כנותני שירותים?"
- 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-09-36948 עוזרי נ' מעמ' גוש דן

1 ניתן להיעזר לענייננו גם באנאלוגיה מהוראות חוק אחרות. אפנה לסעיף 3(ב) לחוק מכר בינלאומי
2 (מכר טובין בין-לאומי) תש"ס – 1999 שמגדיר טובין ומבחין בינן לשירותים, לאמור:

3 **"אמנה זו לא תחול על חוזים, שבהם הספקת עבודה או שירותים אחרים מהווה**
4 **את החלק המכריע של חיובי הצד המספק את הטובין."**

5 הקביעה דנן מלמדת שבמקרה שבו ליבת העסקה היא אספקת העבודה אזי מדובר במתן שירות ולא
6 במכירת טובין.

7

8 **מן הכלל אל הפרט** .9

9 לאחר שנתתי את דעתי למכלול הטענות, ושמעתי את העדויות ובגדר זאת את התנהלות המערער
10 בנוגע לכתבת ספרי התורה לחו"ל, הגעתי לידי מסקנה שהגם שקו הגבול במקרה שלפניי בין "מכר"
11 לבין "שירות" אינו דיכוטומי, יש לבוא לקראת המערער. לא כל שכן, יש להעדיף את המהות
12 הכלכלית של העסקה לעומת הצורנית וגם בכך טעם לקבלת עמדת המערער. אנמק דעתי:

13

14 **מצוות כתיבת ספר תורה לפי ההלכה** .10

15 בראש וראשונה, נידרש למהות עבודתו של המערער. התורה מצווה על כל אחד מבני ישראל שורת
16 מצוות, כאשר את חלק מצווה כל אחד לעשות בעצמו ואת יתרתן ניתן לבקש שאחר בצע עבור
17 המזמין תמורת תשלום. לדוגמא, הנחת תפילין היא מצווה שאדם לא יכול לבקש שאחר יעשה
18 עבורו ולעומת זאת ברית מילה שאב מחוייב לעשות לבנו, היא מצווה שניתן לבקש ממוהל
19 שיעשה זאת עבור האב. לענייננו, התורה צוותה על כל אחד ואחד מבני ישראל לכתוב ספר תורה
20 וככתוב בספר דברים פרק לא' פסוק יט: **"ועתה כתבו לכם את השירה הזאת"**. עם זאת, ניתן לבקש
21 שאת השירות האמור יעשה אחר. לעניין זה אפנה לגמרא (מנחות ל, א) שם נאמר שמי שלא מסתייע
22 בידו לכתוב ספר תורה בעצמו, הוא קונה אותו מסופר סת"ם שכתב אותו עבורו, וכי הוא מקיים את
23 מצוות כתיבת התורה, אם כתב ולו אות אחת בספר התורה, לאמור:

24

25 **"הלוקח ספר תורה מן השוק, כחוטף מצווה מן השוק כתבו, מעלה עליו הכתוב כאילו**
26 **קיבלו מהר סיני. אמר רב ששת, עם הגיה אפילו אות חרת, מעלה על י וכאילו כתבו"**.

27

28 משנה תוקף לאמור נמצא במשנה תורה לרמב"ם ספר אהבה פרק ז' הלכה א, כותב הרמב"ם:

29

30 **"מצות עשה על כל איש ואיש מישראל לכתוב ספר תורה לעצמו שנאמר ועתה**
31 **כתבו לכם את השירה... ואם אינו יודע לכתוב אחרים כותבים לו..."**

32

33 (ההדגשה אינה במקור-א.א.)

34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-09-36948 עוזרי נ' מעמ' גוש דן

1 רואים אנו שעסקינן בהזמנת שירות של מומחה שיבצעו במקום המזמין שמחוייב על פי דין תורה
2 לבצעו אך הדבר נמנע הימנו מחמת העדר כישורים של המזמין לכתוב את ספר התורה בעצמו. זאת
3 בשונה מרכישת מוצר כגון רהיט אף אם הנגר מייצרו עבור מזמין מסוים אין עסקינן במוצר שלפי
4 הדין חייב אדם בייצורו.

5

6 **מהות עבודת המערער במקרה דנן** 11.

7 מהעדויות ובעיקרן של העד נאסים אך גם של המערער, ששתי אלה היו קוהרנטיות, סדורות
8 ועקביות, וכן התיישבו האחת עם השנייה, דומה שמדובר במתן שירות ולא מכר, ואבהיר:

9

10 חברים מסוימים מקהילת עדן בלונדון, הזמינו מהמערער שיכתוב עבורם ספר תורה. לדברי העד
11 נאסים, כתב המערער עבור חברי הקהילה מספר ספרי תורה (עמ' 11 שורות 1-4). העד ציין את בתי
12 הכנסת של הקהילה שבהם נמצאים ספרי התורה שכתב המערער (עמ' 10 שורות 12-14). לדברי העד,
13 המערער מגיע עם ספר התורה שכתב ללונדון לטקס הכנסת ספר התורה, וסיום הכתיבה של ספר
14 התורה נעשה בלונדון על ידי המזמין. העד גם ציין שכתבת הספר נמשכת כשנה והתשלום האחרון
15 הוא עם מסירת הספר למזמין. העד ציין את שמות חברי קהילת עדן שבלונדון שהזמינו באמצעותו
16 מהמערער את כתיבת ספרי התורה. אף המערער בתצהירו (סעיפים 7-8) הדגיש שכתבת הספר
17 למזמין היא רק עבורו ואין הוא רשאי למכור את ספר התורה לאחר.

18

19 המסקנה המתבקשת מהעדויות הינה שעסקינן בשירות של מומחה לכתבת ספר תורה במקום
20 המזמין, שמשלים את המלאכה בצורה סימבולית. משכך, אין עסקינן במכירה של מוצר כמות
21 שהמשיב טוען. הסממנים המאפיינים את העסקה הם מסוג של מתן שירות ולא של מכירת מוצר.

22

23 אדגיש שאם היה מדובר בסיטואציה שונה שלפיה המערער היה כותב ספר תורה שלא עבור מזמין
24 פלוני, ולאחר הכתיבה מציע את ספר התורה למכירה, ייתכן וניתן היה לראות בכך משום "מכר"
25 ולא שירות, שכן לא מדובר בהזמנה של פלוני לכתבת ספר תורה במקומו.

26

27 **מרכיב העבודה והחומרים** 12.

28 עוד עלה מהעדויות שעיקר העלות הכרוכה בכתיבת הספר היא עצם הכתיבה ולא חומרי הגלם.
29 לעניין זה אפנה לעדותו של המערער בעמ' 7 שורות 27-30:

30 "ש. בהתחלה נשאלת שאתה בעצם לוקח קלף ודיו ומחבר אותם. אתה יכול לומר כמה

31 חודשים לוקח לכתוב ספר תורה בממוצע?

32 ת. בין 7 ל-9 חודשים. 5 שעות בכל יום. זה זמן סביר.

33 ש. מה המרכיב של עלות הדיו והקלף?

34 ת. זניח, זה 10%."

35 (ההדגשה אינה במקור-א.א.)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-09-36948 עוזרי נ' מעמ' גוש דן

- 1 יישום מבחן עלויות הייצור לצורך סווג העסקה שלפנינו מלמד שעסקינן במתן שירות ולא במכר,
 2 בהיתן שעלויות הייצור בענייננו הן שוליות לעומת העבודה. הדבר אף מתיישב עם השכל הישר
 3 ושורת ההיגיון שכן השירות של הכתיבה הנמשך חודשים רבים ולכן השירות הוא הגורם הדומיננטי
 4 בעלויות לא חומרי הגלם.
 5
- 6 **העדפת מהות לעומת צורה; הסתמכות המערער** .13
 7 טעמים נוספים התומכים בקבלת הערעור הם התנהלות הצדדים במשך השנים. כאמור, המערער
 8 דווח במהלך השנים על כך שמדובר במתן שירות ולא במכר. המשיב קיבל את הדווחים ונמנע
 9 מלתקנו ומלהסתייג מהם. בהמשך, ולאחר שהמשיב הביע את עמדתו שמדובר במכר ולא שירות,
 10 פעל המערער להצטייד ברישומי ייצוא ובכך נהנה ממס בשיעור אפס. הדעת נותנת שאם היה
 11 המערער נדרש בזמן ייצוא ספרי התורה הקודמים לחו"ל לרישומי ייצוא, לא הייתה כל מניעה
 12 בידו לקבלם וכמות שהוא מקבל בשגרה מאז שהתבררה המחלוקת. קל וחומר שעה שהמערער
 13 הסתמך גם על חוות דעת של רוי"ח שלפיה מדובר בעסקת שירות ולא מכר, ומשכך פעל בתום לב.
 14 עוד ראוי לציין בהקשר זה את הקושי בהבחנה בסווג שבין מכר לבין שירות שעליה עמדתי לעיל.
 15
- 16 סבורני כי במחלוקת שלפנינו באשר לסווג העסקה, נוכח הקושי הכללי שבאבחנה לא כל שכן במקרה
 17 הספציפי, מן הראוי לפרשה לטובת המערער וזאת גם לאור נסיבות המקרה המיוחד ולבוא לקראתו
 18 אף לפני משורת הדין מהטעמים שפירטתי לעיל.
 19
- 20 לא התעלמתי מטיענת המשיב שמפנה לע"א 364/81 **מנהל אגף המכס והבלו נ' אתא חברה** .14
 21 **לטקסטיל**, פד לו(2), 744 (02/06/1983), הנסמך על הגדרת המכר שבסעיף 1 לחוק המכר תשכ"ח
 22 – 1968 שלפיה: "מכר הוא הקניית נכס תמורת מחיר". בית המשפט מביע את עמדתו באשר לאופן
 23 סווג ארוחות מוכנות במפעל המערער, בבחינת שירות או מכר, כדלקמן שם בפסקה 7:
 24 **"לכאורה, כשמדובר במתן ארוחות מוכנות במקום העבודה, המוצר וחומרי הגלם,
 25 שנתגבשו בו, הם העיקר ועל-כן, לו היה עלי להכריע בשאלה, אם המדובר מבחינת
 26 תוכנה בעיסקת מכר או במתן שירותים, נוטה הייתי לראות בעיסקה מבחינה כלכלית
 27 עיסקת מכר".**
 28
- 29 סבורני שאין בדברים האמורים כדי להגיע לידי מסקנה שונה, ודוק. בית המשפט לא נדרש להכריע
 30 באותו מקרה הכי צד יש לסווג את הארוחות המסופקות לעובדים ומכל מקום הסתמך על הנמקה
 31 שונה שאינה ישימה לענייננו לדחיית הערעור. יתרה מכך, הדברים שם רלוונטיים לצורך מתן טובת
 32 הנאה על ידי מעביד לעובדיו ובשונה מהמקרה שלפנינו. יתרה מזאת יש שוני ניכר בין אספקת
 33 ארוחות מוכנות לבין כתיבת ספר תורה.
 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-09-36948 עוזרי נ' מעמ' גוש דן

1 עוד נתתי דעתי לטענת המשיב שלפיה המערער לא הציג ראיות מבוססות באשר למקור הכספים
2 נשוא העסקאות. אין בידי לקבל את הטענה שכן המערער הציג הסכמים סדורים עם המזמינים,
3 אסמכתאות לכספים, עדות של מר נאסים ששיכנע בדבריו באשר להסכמות עם המערער לרבות
4 העברת הכספים למערער בבנק לאומי (ראה בין היתר עמ' 10 שורות 1-5).

5
6 בחנתי גם את עמדת ב"כ המשיב בסיכומיו הנסמך על ספרו של פרופ' נמדר בספרו "מס ערך מוסף",
7 (הוצאת חושבן למשפט מהדורה רביעית, בעמ' 231), שמפנה להגדרת טובין שבסעיף 1 לפקודת
8 הפרשנות המוגדרים כ"נכסים מוחשיים שאינם מקרקעין", אך אין בידי לקבל את העמדה. אמנם
9 ספר תורה הוא מוצר מוחשי ולא מופשט אך חלילה לנו מלקבוע שכל אימת שמדובר בעסקה הכרוכה
10 במוצר, משמע שסווגה הוא "מכר" ולא "שירות". לצורך דחיית הטענה יפים הדברים נאמרו בהלכת
11 גולדשטיין הנ"ל:

12
13 "כמעט כל שירות או מלאכה כרוכים בהשקעה של חמרים במידה זו או אחרת ואלה
14 נמסרים עם התוצר למזמין; אילו היתה מסירת החמרים המבחן הקובע, היו גם האמן,
15 הפרקליט, המו"ל והמדפיס בגדר "מוכרים" של טובין, מסקנה שאין הדעת סובלתה".
16 (ההדגשה אינה במקור-א.א.)

17
18 **סוף דבר** 15.
19 לאור כל הטעמים האמורים, הגעתי לידי מסקנה כי דין הערער להתקבל.

20
21 משכך, אני מורה על ביטול השומה שערך המשיב למערער ביום 19.8.10 וזאת על מלוא סכום
22 השומה. כפועל יוצא אני מאשר את דווחיו של המערער שלפיהם יש לשום את העסקאות נשוא
23 הערער במס בשיעור אפס.

24
25 המשיב יישא בהוצאות המערער בסך 12,500 ₪.

26
27 ניתן היום, ז' טבת תשע"ה, 29 דצמבר 2014, בהעדר הצדדים.

28
29 המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים בדואר רשום.
30

31 איתן אורנשטיין, שופט, סגן נשיאה

32

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 36948-09-10 עוזרי נ' מעמ' גוש דן

- 1
- 2
- 3
- 4