



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

לפני כבוד השופט רון סוקול

**המערעות**  
1. סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ  
2. נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד עמית גליק

נגד

**המשיב**  
מס ערך מוסף עכו  
ע"י עו"ד י גלייטמן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

1. המערעות הן חברות העוסקות במתן טיפולים קוסמטיים ללקוחות ובין היתר בטיפולים להסרת ודילול שיער. המערעות הינן עוסקות כמוגדר בחוק מס ערך מוסף תשל"ו – 1975 ומגישות דוחות תקופתיים למשיב.

בערעורים העומדים להכרעה בפניי חלוקים הצדדים בשאלת עיתוי הוצאת החשבוניות ללקוחות המתקשרים בהסכם לביצוע סדרות של טיפולים להסרת ודילול שיער, ובעניין מועד הגשת הדוחות. המערעות טוענות כי עיתוי החיוב הוא במועד ביצוע כל טיפול וטיפול בסדרה, שכן מדובר בשירות מתמשך הניתן להפרדה לחלקיו, ואילו המשיב טוען כי סדרות הטיפולים מהוות שירות מתמשך שאינו ניתן להפרדה ועל כן, מועד החיוב הוא בעת תשלום התמורה או תחילת השירות.

### רקע

2. המערעות, חברות העוסקות במתן טיפולים קוסמטיים. בעיקר עוסקות המערעות בטיפולי הסרה ודילול שיער. טיפולים קוסמטיים נוספים שניתנים על ידי המערעות הם טיפולי עור בפנים והזרקת בוטוקס (עמ' 14). בעבר עסקו המערעות גם בטיפולי ציפורניים (עמ' 14). הערעורים המונחים בפניי מתמקדים בחיוב המס של המערעות על התמורה המתקבלת עבור טיפולי הסרת השיער.

3. על פי עדותו של מר זמר, מי שהיה במועדים הרלבנטיים אחד הבעלים והמנהל של החברות וכיום בעל השליטה בהן, הטכניקה בה עוסקות המערעות להסרת שיער כוללת סדרות של טיפולים (סעיף 6 למע' 1). לגרסתו, שיטת ההתקשרות עם הלקוחות כוללת מפגש היכרות ראשוני במסגרתו מציג הלקוח את בקשתו ומטפלת מוסמכת עורכת לו אבחון (עמ' 7). בסיום האבחון, וככל שנמצא כי הלקוח מתאים לטיפול הסרת השיער, נערכת פגישה עם יועצת טיפולים (עמ' 7-8). ללקוח ניתן הסבר על אפשרויות הטיפול השונות, על סוגי הטיפולים המוצעים להסרה חלקית או מלאה, על איברי הגוף המתאימים וכדומה. בסופו של ההסבר מוצעת ללקוח הצעת מחיר לטיפול הסרת שיער



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

באזורי גוף מוגדרים (עמ' 8). הצעת המחיר כוללת תשלום עבור סדרת הטיפולים הצפויה באזור הגוף שנקבע.

4. לקוח המחליט להתקשר עם המערערת משלם תשלום המהווה פיקדון (עמ' 9). את הפיקדון הוא יכול לשלם במזומן או באשראי, וניתן לפרוס את התשלום עד ל- 16 תשלומים (עמ' 9 שורה 21). הלקוח חותם על מסמכי הסכמה ועל הסכם עם המערערת (ראו נספח ד' למש/1).

5. בהתאם לתכנית מגיע הלקוח לביצוע הטיפולים השונים. בסיום כל טיפול מחושב התשלום המגיע עבור אותו טיפול והוא מופחת מיתרת הפיקדון (ראו דוגמה בנספח א' למע/1). בגין הסכום שהופחת מהפיקדון מוצאת ללקוח חשבונית מס. עוד נטען על ידי המערערת כי לקוח רשאי להחליט על הפסקת סדרת הטיפולים ובמקרה כזה מוחזרת לו יתרת הפיקדון, למעט תשלום המקדמה (עמ' 10). לקוח יכול גם לשנות את תכנית הטיפול ולהמיר את יתרת הפיקדון לתכנית טיפול אחרת, כמו שינוי לאזורי גוף אחרים או אפילו להעביר את היתרה לזכות מטופל אחר (עמ' 11). במקרה שכזה מוגשת הצעת מחיר חדשה ונקבע מספר הטיפולים הדרוש לתכנית הטיפול החדשה.

### השומות

6. המערערת הגישו את הדוחות התקופתיים למשיב בהתאם, דהיינו דיווחו על תשלום התמורה עם ביצוע כל טיפול בסדרת הטיפולים והוציאו חשבונית בגין אותו טיפול בלבד.

המשיב לא אישר את דיווחי המערערת וקבע כי המועד שבו היה על המערערת להוציא את החשבוניות היה מועד קבלת התמורה הכוללת כלומר מועד קבלת הסכום שנטען כי הועבר לפיקדון. לעמדתו של המשיב, היה על המערערת לכלול את מלוא תשלומי המקדמות/פיקדונות בדיווחים התקופתיים שהוגשו ולשלם את המס המתחייב.

7. המשיב הוציא למערערת שומת עסקאות על מלוא יתרת המקדמות שהתקבלו על ידן בכל שנה. לחברת נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ הוצאו שומות עסקאות לשנים 2012-2009. המשיב קבע כי בחברה נמצאו עסקאות שלא דווחו במועד כמפורט ביתרת המקדמות הבאה:

<u>שנה</u>	<u>יתרת מקדמות</u>
2009	897,659
2010	1,615,857
2011	2,365,254
2012	3,605,859

סכום המס שבו חויבה החברה בגין האיחור הנטען בדיווח ובתשלומי המס היה 228,634 ₪.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
 ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
 מוסף עכו

8. המשיב קבע גם כי בשנת 2013 גבתה החברה מלקוחותיה מקדמות בסך של 5,901,608 ₪ שבגינן לא הוצאו חשבוניות. תשלומים אלו גם לא נכללו בדוחות התקופתיים שהגישה. המשיב הפחית מסך זה המחאות מעותדות שטרם נפרעו וקבע כי כל היתרה היא תמורה החייבת במס. סכום המס בו חויבה החברה לשנת 2013 היה 758,632 ₪.

9. באופן דומה קבע המשיב גם כי בחברת סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ קיימת יתרת מקדמות שלא נכללו בדוחותיה התקופתיים של המערערת ואשר יש לראותן כתמורה. המשיב קבע כי המקדמות שגבתה החברה בשנים 2009-2013 היו כדלקמן:

שנה	יתרת פתיחה	יתרת סגירה
2009	1,308,581	2,164,615
2010	2,164,615	2,941,523
2011	2,941,523	4,591,889
2012	4,591,889	6,613,622
2013	6,613,622	8,985,210

בשומה קבע המשיב כי בשל האיחור בהגשת הדוחות ובתשלום המס בשנים 2009-2012 תחויב החברה במס בסך של 362,671 ₪. בגין המקדמות שנגבו בשנת 2013 קבע, לאחר הפחתת ההמחאות שטרם נפרעו, כי המס הוא בסך של 1,131,910 ₪.

10. המשיב הוציא למערערות שומות לכל אחת מהשנים האמורות, וכן הטיל עליהן קנס בגין האיחור בהגשת הדוחות ותשלום המס. על השומות שהוציא המשיב למערערות הגישו המערערות השגות ומשאלו נדחו, הגישו את הערעורים העומדים להכרעתי כעת.

### תמצית הטענות

11. טענתן העיקרית של המערערות הוא כי השירות הניתן על ידן ללקוחותיהן, הסרת או דילול שיער, הוא שירות מתמשך הניתן להפרדה לחלקים. על כן, כך לטענתן, מוטלת עליהן החובה להוציא חשבוניות מס ולדווח על העסקאות רק עם קבלת התמורה עבור כל חלק מהטיפול וכך נהגו.

לטענתן, תשלומי המקדמות מהווים פיקדון כמוגדר בתקנה 5 לתקנות מס ערך מוסף, התשליו – 1976, המוחזק על ידן עד למתן כל טיפול. מטרת הפיקדון היא הבטחת התשלום לטיפולים העתידיים, תוך הסכמה כי הפיקדון יישאר מופקד עד גמר קבלת כל טיפול וטיפול.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

12. המערערות מוסיפות וטוענות לחלופין כי טעה המשיב בחישוב שומת המס, שכן התעלם מהשינויים בשיעור המס על פני שנות המס מושא השומות. לטענתן, היה על המשיב לחשב, בהתאם לגישתו, את שיעור המס בשומות על פי השיעור במועד קבלת המקדמות ולא על פי מועד הטיפול. המערערות מדגישות כי הן פעלו על פי ההנחה כי מועד ביצוע הטיפול הוא מועד החיוב במס ועל-כן חישוב את המס כשיעורו במועדי הטיפול. המשיב, כך לטענתן, לא תיקן את שיעורי המס ולא התאימם למועד החיוב כפי שנטען על ידו.

13. לבסוף, טענו המערערות כי לא היה מקום להטיל עליהן לשלם קנס בגין איחור בדיווח ובתשלום. כל עוד היה חוב המס שנוי במחלוקת, לא היה עליהן לשלמו ומכאן שלא היה בסיס לחיובן בתשלום קנסות.

14. המשיב מצדו חוזר וטוען כי מדובר בשירות מתמשך שלא ניתן להפרדה לחלקים. המשיב סבור כי המערערות מעניקות שירות להסרת שיער הנמשך עד לתוצאה המקווה ולא מדובר בשירות המפוצל לטיפולים נפרדים. המשיב מבהיר עוד כי לא ניתן לראות בתשלומי המקדמות כפיקדון, שכן המערערות לא רשמו את הסכומים בספריהן כפיקדון. מכל מקום גם פיקדון עשוי להיחשב כתשלום מחיר העסקה בין בשל טיב השירות ובין בתום תקופה הקבועה בתקנה.

המשיב מדגיש כי בשומות ביחס לשנים 2009-2012 חושב המס מתוך התאמה למועד קבלת התמורה, ומדובר רק בשינוי העיתי. לעומת זאת, בשומת 2013 מדובר בתקבולים שכלל לא דווחו. המשיב מוסיף כי לא טעה בשיעור המס אלא חישוב את השומות על פי שיעורי המס כפי שחלו בכל שנה.

### דיון והכרעה

15. כפי שיפורט להן, הגעתי למסקנה כי דין הערעורים להתקבל וכי השירותים להסרת שיער שמעניקות המערערות ללקוחותיהן כלולים בהגדרת שירות מתמשך שחלקיו ניתנים להפרדה.

את הדיון אפתח בסקירה קצרה של הוראות הדין ולאחר מכן אבחן את הראיות שהוצגו לגבי טיבו של השירות הניתן על ידי המערערות.

16. חוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975, מטיל על עוסק לשלם מס על "הערך המוסף", דהיינו אותו ערך שהתווסף לנכס או לשירות כתוצאה מפעילותו של העוסק (ע"א 6014/04 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' ראדקו אינבסטמנט לימיטיד (28.1.2009); א' נמדר, מס ערך מוסף, חלק ראשון 36 (מהדורה חמישית, 2013); א' פרידמן, מס ערך מוסף – החוק וההלכה, 20 (2005)).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

הדרך בה בחר המחוקק לקביעת הערך המוסף מפעילות העוסק ולמסות רק את אותו ערך שהתווסף כתוצאה מהפעילות הכלכלית של העוסק, הוא הטלת מס על ערך העסקה בכל אחד משלביה, תוך הענקת זכות לעוסק לנכות בכל שלב, את המס ששולם בגין התשומות ששימשו אותו בעסקה (ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נגי' (5) 782, 769 (1999)).

17. קביעת העיקרון בדבר הטלת מס על הערך המוסף, דהיינו על ההפרש בין סכום התמורה בעסקאותיו של העוסק לעלות רכישת התשומות על ידו, אינו מאפשר הטלת מס אלא אם נקבעו לצדו הוראות בדבר עיתוי החישוב ועיתוי החיוב במס.

קביעת מועד החיוב במס הכרחית וחשובה, שכן היא תוחמת את העסקאות שיכללו בחישוב הערך המוסף ואת התשומות שיוכרו בניכוי. מועד החיוב חשוב לצורך קביעת מועד הוצאת החשבוניות, שכן בסעיף 46(א) לחוק מס ערך מוסף נקבע כי "חשבונית תומצא תוך ארבעה עשר יום ממועד החיוב במס".

המועד חיוני גם לצורך קביעת מועדי הדיווח, שכן בסעיף 69 לחוק נקבע כי על העוסק להגיש דו"ח תקופתי על עסקאותיו ולכלול בו את כל העסקאות שמועד הוצאת החשבונית בגינן חל בתקופת הדיווח, כלומר את כל העסקאות שמועד חיוב המס בהן חל בתקופת הדיווח. כמו כן, רשאי העוסק לכלול בדו"ח את כל התשומות שרכש על פי מסמכים שהוצאו לו כדין לפני תום תקופת הדיווח.

למועד החיוב חשיבות גם לקביעת מועד תשלום המס, שכן סעיף 88 קושר בין מועד התשלום למועד הגשת הדוחות התקופתיים (ראו גם א' נמדר לעיל, עמ' 509).

18. המחוקק קבע בפרק ו' לחוק מס ערך המוסף את מועדי החיוב בעסקאות מסוגים שונים. בסעיף 22 נקבע מועד החיוב בעסקת מכר טובין ובסעיף 24, שהוא הסעיף הרלבנטי לענייננו, נקבע מועד החיוב בעסקת שירות.

בסעיף 24 לחוק, עד לתיקונו ביום 1.1.2011 תיקון מס' 41, נקבע העיקרון ולפיו מועד החיוב במס יהיה מועד מתן השירות, דהיינו חיוב על פי השיטה המסחרית (בסיס מצטבר). וכך נקבע בסעיף 24 עד לתיקונו:

בשירות חל חיוב במס עם נתינתו. ניתן השירות חלקים חלקים, חל החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתינתו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו – עם גמר נתינתו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

19. בשנת 2010 החליט המחוקק לשנות את שיטת החיוב. הצורך בשינוי נבע מההכרה כי בעסקאות שירות רבות, בשונה מעסקאות מכר, נמשך השירות על פני תקופה ממושכת. במצב זה נדרשו עוסקים רבים לשלם את מס הערך המוסף עם מתן השירות אף אם טרם התקבלה מלוא התמורה. עוסקים שכאלו נאלצו לממן מכיסם את תשלום המס עד לקבלת התמורה עבור השירות שניתן. חשוב לזכור כי דווקא בעסקאות למתן שירות, מרכיב התשומות שרוכש נותן השירות בעלות אינו רב וחלק ניכר ממרכיב המחיר נעוץ בעלות שכר ולכן הקדמת מועד החיוב למועד מתן השירות, ללא ניכוי תשומות רבות, גרר עוסקים לחסרון כיס.

20. בתיקון 41 לחוק שינה המחוקק את מועד החיוב מחיוב על פי השיטה המסחרית לחיוב על שיטת המזומנים, דהיינו חיוב במועד קבלת התמורה. סעיף 24 לחוק כנוסחו היום קובע:

בשירות חל החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל.

עם זאת, המחוקק הותיר חריג לקביעת מועד החיוב בשיטת המזומנים וקבע מועדי חיוב אחרים במקרים מיוחדים. לעניינו רלבנטי החריג בסעיף 29(א) הקובע:

על אף האמור בפרק זה –

(א1) בשירות שניתן בעסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, וכן בשירות שניתן על ידי עוסק שמחזור העסקאות שלו עולה על 15 מיליון שקלים חדשים בשנה וחלה עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, יחול החיוב במס עם נתינת השירות; ניתן השירות כאמור חלקים חלקים, יחול החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתניתו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו – יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם על חשבון התמורה, בעת תשלומו או עם גמר מתן השירות, לפי המוקדם; שר האוצר רשאי, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להעלות את הסכום האמור בפסקה זו;

(ב1) (נמחקה);

(2) רשאי שר האוצר לקבוע סוגים של עסקאות, לרבות עסקאות כאמור בפסקאות (1) ו-1(א), שבהם יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל וכן רשאי הוא לקבוע מתי יראו כמבוצע תשלום שלא במזומנים.

סעיף קטן 29(א1) כפי שהוסף בתיקון 41, ואשר החליף את הוראות סעיף 24, קובע כי במקרים חריגים יישאר מועד החיוב על בסיס מצטבר (שיטה מסחרית) במקום על בסיס מזומן. אחד המקרים המיוחדים שבהם מועד החיוב ימשיך להתבסס על בסיס מצטבר הוא שירות מתמשך.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

כדי להחיל את החריג לחיוב על בסיס המזומן יש להבחין בשני מצבים של שירות מתמשך ;  
האחד – שירות מתמשך שניתן להפרדה בין חלקיו. במקרה זה מועד החיוב יהיה מועד מתן השירות  
עבור כל חלק שניתן ; השני – שירות מתמשך שאינו ניתן להפרדה לחלקים. במקרה כזה מועד החיוב  
יהיה מועד התשלום (בסיס מזומן) או מועד גמר השירות (בסיס מצטבר), לפי המוקדם.

21. המחוקק לא טרח להגדיר מהו שירות מתמשך ואף לא קבע מבחנים להכרעה מתי שירות  
מתמשך ייחשב ככזה שניתן להפריד בין חלקיו ומתי לא.

בהוראות המחלקה המקצועית של המשיב מיום 29.5.2013 "שינוי בשיעור המע"מ מ-17%  
ל-18%, הנחיות, הבהרות ותשובות לשאלות נפוצות" (נספח ה' להודעות הערעור) נערך ניסיון  
לשרטט קווים מנחים להבחנה בין סוגי השירותים (דף מס' 5). בהנחיה נעשתה הבחנה בין שירות  
נקודתי לשירות מתמשך. שירות נקודתי הוא שירות הניתן באופן חד פעמי. בהנחיות הוצגו דוגמאות  
כגון שירות הובלה, שירות גרירה. לגבי שירות מתמשך שניתן לחלוקה, נאמר כי הכוונה לשירות על  
בסיס התחשבות חודשית כגון שירותי שמירה, ניקיון, כוח אדם ועוד. לשירות מתמשך שלא ניתן  
להפריד בין חלקיו הוצעו דוגמאות כגון שירותי אחריות, שירותי תמיכה וכדומה.

22. גם בבתי משפט קשה למצוא הגדרה ממצה להבחנה בין סוגי השירותים, כלומר הבחנה מתי  
שירות ייחשב כשירות מתמשך שניתן להפרדה בין חלקיו ומתי ייחשב שירות שאינו ניתן להפרדה.  
דומה שההכרעה תהא תלויה נסיבות.

כך למשל בת"צ 14167-11-12 ליברמן נ' מי רמת גן בע"מ (25.10.2015) בחן בית המשפט  
האם שירות אספקת מים הניתן על ידי תאגיד מים הוא שירות הניתן להפרדה בין חלקיו. באותו  
מקרה נזקק בית המשפט לשאלה בגדרה של תביעה ייצוגית להשבת מס שנגבה על פי הנטען שלא  
כדין בשל שינוי בשיעור המס בין מועד התשלום למועד האספקה. בית המשפט קבע כי אספקת מים  
כלולה בשירות מתמשך שאינו ניתן להפרדה בין חלקיו (שם, פסקה 18).

23. דומה כי קשה לנסח הגדרה ממצה וכל מקרה ייקבע על פי נסיבותיו. שירות מתמשך, הוא  
שירות הנמשך על פי תקופה מסוימת ואינו מסתיים בביצוע פעולה יחידה, העומדת בפני עצמה.  
בשירות מתמשך נדרשות מספר פעולות הנמשכות על פני מועדים שונים לשם השלמת השירות (ראו  
א' נמדר לעיל, עמ' 511).

24. בכך לא די, שכן עלינו להבחין בין שירות מתמשך שניתן להפריד בין חלקיו לשירות שלא  
ניתן להפריד בין חלקיו. דומה שהאפשרות להפריד תיקבע על פי מספר מאפיינים ; האם ניתן לראות



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

כל יחידת ביצוע כעומדת בפני עצמה, ככזו שיכולה להיות גם שירות חד פעמי; האם ניתן להפריד בין התמורה הנדרשת עבור כל חלק, לבין התמורה הכוללת; האם התמורה מחושבת לפי יחידות הביצוע או שמא מדובר בתמורה כללית; האם השירות מחייב השלמתו עד גמר תקופת השירות או שמא ניתן להפסיקו לאחר סיום כל חלק ממנו; האם מספר יחידות הביצוע מוגדר מראש או שהוא עשוי להשתנות. אלו רק חלק מהמאפיינים שיובאו בחשבון.

25. דומה שלא יהיה חולק כי מתן אחריות למוצר למשך תקופה מוסכמת, ייחשב שירות מתמשך שאינו ניתן להפרדה לחלקיו, שהרי ביצוע שירות האחריות מותנה באירועים שאינם ידועים מראש ועשויים לכלול יחידות ביצוע משתנות.

לעומת זאת, ברור כי מתן שירותי ביקורת ואחזקה בהם מתחייב נותן השירות למספר מוגדר של ביקורות וטיפולים קבועים מראש, והתמורה נקבעת לפי מספר הביקורים והטיפולים הצפוי, ייחשב שירות מתמשך הניתן להפרדה בין חלקיו.

ולענייננו, האם השירות שמעניקות המערערות הוא שירות מתמשך הניתן להפרדה בין חלקיו?

### שירותי הסרת השיער

26. ההכרעה האם שירות ניתן להפרדה בין חלקיו מותנית בעובדותיו של כל מקרה ומקרה. כך גם לעניין שירותי הסרת השיער. אין מניעה כי מכון לטיפול קוסמטי יתקשר בשירות מתמשך שאינו ניתן להפרדה בין חלקיו, כמו שאין מניעה שבנסיבות אחרות יתקשר בשירות הניתן להפרדה- הכל תלוי במערכת הנסיבות של כל מקרה, בטיב השירות ובהסכמים בין נותן השירות למקבלו. על כן ההכרעה בתיק זה תעשה על פי העובדות שהוכחו ואין בה קביעה כוללת לגבי כלל הטיפולים הקוסמטיים.

27. על אופן ההתקשרות שבין המערערות ללקוחותיהן ניתן ללמוד מהסכם ההתקשרות ומעדותו של מר זמר.

מהעדויות כפי שפורטו לעיל, עולה כי כל לקוח המגיע למערערות עובר אבחון ולאחר מכן נפגש עם יועץ לשם קביעת הטיפול המתאים לרצונו ולמצבו. מטופס ההצעה (נספח ד' למש/1) עולה כי לכל לקוח נקבעים אזורי הטיפול, מספר הטיפולים הנדרש, והמחיר. המחיר שנקבע הוא מחיר עבור כל סדרת הטיפולים.

בטופס ההסכמה לטיפול נרשם, בין היתר:





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

אני מבינה כי הטיפול במכשיר Lightsheer Duet / Palomar מצריך סדרת טיפולים ומבנה התשלום הוסבר לי באופן מלא".

עוד נאמר כי :

הריני להעיד כי קיבלתי את האינפורמציה המלאה על אופי ומטרת הפרוצדורה, התוצאות המצופות, והסיבוכים האפשריים, התוצאה בהסרת שיער היא עד 80% הצלחה והטיפול הוא עד 12 טיפולים. אני מודעת/ת באופן מלא כי מצבי הוא עניין קוסמטי ושהחלטה להמשיך בפרוצדורה מבוססת אך ורק על ביטוי רצוני לעשותה.

28. מר זמר העיד כי המחיר נקבע על פי מספר הטיפולים הצפוי לכל אזור בגוף. עוד העיד כי כל לקוח יכול להפסיק את סדרת הטיפולים בכל שלב או להמיר את הסדרה לסדרת טיפולים באזור גוף אחר. אף שנקבע מחיר כולל לסדרת טיפולים, החיוב נעשה עבור כל טיפול לפי החלק היחסי בין המחיר הכולל למספר הטיפולים שסוכמו.

29. מעיון בנספח א' לתצהירו של מר זמר, ניתן לראות כי בכרטיס הלקוח נרשם כל טיפול והוא מחויב במחיר היחסי בהתאם ליחס בין מספר הטיפולים שסוכם למחיר הכולל. עוד ניתן לראות כי ישנו מחיר שונה לסוגי טיפולים שונים לפי אזורי הגוף. כך למשל "טיפול יהלום" חויב ב- 331.7 ₪ ואילו טיפול עצמות לחיים חויב ב- 83.3 ₪. כל טיפול בעורף חויב ב- 33.3 ₪ וטיפול בטן חויב ב- 116.7 ₪ וכדומה.

30. עוד ראינו כי עבור סדרת הטיפולים נגבה תשלום כולל, שמשולם מראש או בתשלומים, ובכל טיפול מופחת מהתמורה הכוללת, המחיר עבור הטיפול שבוצע.

מר זמר הציג גם דוגמאות להפסקת סדרות טיפולים ושינויים מסדרה מוסכמת אחת לסדרת טיפולים אחרת, לאזורי גוף שונים (ראו למשל נספח ז' למע/1).

31. מטעם המשיב העיד רק מר אזולאי. המשיב לא זימן עדים נוספים כלשהם. מר אזולאי הבהיר כי המשיב רואה בעסקאות שבין המערערות ללקוחות כשירות מתמשך שאינו ניתן להפרדה בין חלקיו. לדבריו "לקוח שמגיע למכון, מבחינתו יש שיער במקום מסוים שהוא רוצה להסיר והטיפול מסתיים כאשר יש הסרה מלאה או חלקית כפי שהוא ביקש" (עמ' 16).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

דומה שלדעת המשיב מדובר בשירות מתמשך, שכן ההתקשרות נועדה להשגת תוצאה, שעשויה להתפרש על פני מספר טיפולים, ולא התקשרות לקבלת סדרת טיפולים מתוך תקווה להשגת תוצאה.

32. כפי שצינתי לעיל, מכון קוסמטי יכול להתקשר בסוגי התקשרויות שונים. כאשר מתקשר המכון בהסכם להשגת תוצאה ולשם כך נערכים מספר טיפולים בהתאם לצורך עד להשגת התוצאה, תהא נטייה לראות בשירות כשירות מתמשך שאינו ניתן להפרדה בין חלקיו, שכן במקרה שכזה לא עומד כל חלק בפני עצמו כיחידת שירות נפרדת ועצמאית.

לעומת זאת, כאשר מראש נקבע שהשירות יתפרש על פני מספר טיפולים מוגדר, ללא התחייבות לתוצאה מוגדרת, וכי השירות ייפסק עם סיום סדרת הטיפולים גם אם לא הושגה התוצאה, תהא נטייה לראותו כשירות הניתן להפרדה בין חלקיו. במקרה אחרון זה כל טיפול יכול לעמוד בפני עצמו, שכן התחייבות המכון היא למספר טיפולים ולא לתוצאה.

33. עדותו של מר אזולאי אינה יכולה לשפוך אור על הנעשה במכונים של המערערות, שכן הוא לא נפגש עם הלקוחות ולא בדק את אופן ההתקשרות למעט העיון במסמכים (עמ' 16).

לעומת זאת, מעדותו של מר זמר ניתן להבין כי ההתקשרות מבוססת על סדרה הכוללת מספר טיפולים מוסכם מראש. לדבריו, לאחר האבחון יכול הלקוח לבחור כמה טיפולים להזמין, בין על פי צרכיו ובין על פי יכולתו הכספית (עמ' 7 שורות 28-31). יתרה מזו, מר זמר הבהיר כי ההתקשרות אינה כוללת המשך טיפול להשגת התוצאה המקווה. לדבריו, "בעצם בחינת התוצאה הוא מספר הטיפולים, כל פעם יורד אחוז מהשיעור שקיים" (עמ' 9 שורה 13). עוד הבהיר כי לקוח יכול להפסיק לאחר מספר טיפולים ולקבל החזר עבור יתרת הטיפולים (עמ' 10). מר זמר הבהיר כי המחיר לכל לקוח נקבע לפי מספר הטיפולים שסוכם עמו (עמ' 11).

34. ניתן לקבוע כי בנסיבות כפי שהוכחו, התקשר המערערות בהסכמים למתן שירות מתמשך הניתן להפרדה לחלקים - המחיר נקבע על פי מספר הטיפולים בסדרה; ללקוח אין זכות לקבל טיפולים נוספים מעבר למספר הטיפולים שנקבע, גם אם לא הושגה התוצאה; בכל עת יכול הלקוח להפסיק את הסדרה; כל טיפול יכול לעמוד בפני עצמו כיחידה נפרדת שמדללת את השיעור; לא הייתה התחייבות של המערערות לתוצאה. כל אלו מחייבים את המסקנה כי הוכח שהשירות ניתן להפרדה לחלקיו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

35. משמעות הדבר היא כי מועד החיוב במס הוא עם ביצועו של כל טיפול מסדרת הטיפולים המוסכמת ובהתאם גם מועד הוצאת החשבונית, מועד הדיווח ושיעור המס.

איני מתעלם מהאפשרות שבעסקאות מוגדרות הושגו הסכמות שונות שייחשבו כהסכמה לשירות שאינו ניתן להפרדה בין חלקיו, אולם בהעדר ראיות על הסכמים שונים עם לקוחות, אין לי אלא לקבל את גרסת המערערות ביחס לכלל העסקאות מושא השומות.

### האם התשלומים מהווים פיקדון

36. בכך לא תם הדיון, שכן יש לבחון את טענת המשיב כי תשלומי המקדמה אינם פיקדון, שכן לא נרשמו בספריהן של המערערות כפיקדון. כן טוען המשיב, כי תקנה 5(ב)(1)(ד) לתקנות מס ערך מוסף, התשליו - 1976, מורה כי במקרים מיוחדים ייחשב סכום הפיקדון כמחיר העסקה והעוסק יחויב בהוצאת החשבונית ותשלום המס מיד עם הפקדת הפיקדון. המשיב סבור כי שירותי המערערות כלולים בהוראה זו, המסייגת את דחיית החיוב במס לגבי סכום שהופקד כפיקדון.

37. דין טענת המשיב להידחות.

הפקדת פיקדון אצל עוסק על ידי לקוח, עשויה לשמש לתכליות שונות; הבטחת תשלום, הבטחת מחיר לעסקה עתידית, שעבוד להבטחת החזר וכדומה. בחיי המסחר ישנם מצבים רבים בהם מתקשרים צדדים בעסקה הכוללת הפקדת פיקדונות.

38. תקנה 5 נועדה לקבוע את כללי החיוב במס לעניין הפקדת הפיקדון.

(א) ניתן סכום כפקדון או כערובה להחזרת טובין שהושאלו או להבטחת ביצוע עסקה או זכויות אדם הקשור לעסקה, יראו את הפקדון או הערובה כחלק ממחיר העסקה בתום ששה חדשים מעת שניתנו, אלא אם הוחזרו או הפכו לחלק ממחיר העסקה קודם לכן, ואולם –

(1) אם הוסכם בכתב בין הצדדים כי הפקדון או הערובה יישמרו בידי המוכר או בידי אדם מטעמו תקופה הארוכה משה חדשים, יראו אותם כחלק ממחיר העסקה בתום חודש לאחר תום התקופה המוסכמת;

(2) אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי בענף פלוני נהוגה תקופת פקדון או ערובה אחרת מזו שנקבעה בתקנה זו, או כי החזרת הפקדון או הערובה עוכבה מסיבה מיוחדת, יראו אותם כחלק מהמחיר בתום חודש לאחר תום התקופה האמורה או בחלוף אותה סיבה.

(ב) על אף האמור בתקנת משנה (א), סכום פקדון, סכום ערובה או כל סכום אחר כיוצא בזה ששולם בשל הפריטים שבפסקאות (1) או (2) להלן, (בתקנה זו - פקדון), יראו אותו, עם תשלומו, כחלק ממחיר



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

העסקה:

(1) סכום פקדון בעד:

- א. מכלל גז;
- ב. שעון חשמל;
- ג. שעון מים;
- ד. מוצרים אחרים כיוצא באלה.

העיקרון הקבוע בתקנה הוא כי פיקדון אינו מהווה תמורה עם נתינתו, שכן אינו מהווה תקבול עבור מוצר או שירות ועל כן העוסק אינו חייב במס עם קבלת הפיקדון (ראו א' נמדר לעיל, חלק ראשון, עמ' 425).

עם זאת, הפקדת פיקדון עשויה להיחשב כעסקה נפרדת מעסקת רכישת המוצר או השירות, כגון עסקת הלוואה שבעקבותיה על העוסק לשלם מס על הריבית הנצברת, תשלום עבור אופציה לקבלת מוצר או מחיר וכדומה (ראו למשל ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, נח(3) 341 (2004)).

39. בסעיף 13(3) לחוק מס ערך מוסף, הקנה המחוקק לשר סמכות לקבוע את "הנסיבות והתנאים שבהם יראו סכום הניתן כפיקדון או כערובה, כחלק ממחיר העסקה שבה ניתנו". השר אכן עשה שימוש בסמכותו זו והתקין את תקנה 5 לתקנות.

התקנה קובעת מספר סייגים לכלל ולפיו פיקדון לא ייחשב כתקבול בעסקה. תקנה 5(ב) נוקבת ברשימה של עסקאות שיוחרגו מהכלל והפיקדון ייחשב כמחיר עבור העסקה. כך לגבי פיקדון עבור מכלי גז, שעוני חשמל ומים. בסעיף 5(ב)(1)(ד) הוספו לרשימת החרגיגים "מוצרים אחרים כיוצא באלה", כלומר הושאר פתח לקביעת מוצרים נוספים שהפקדת פיקדון עבורם ייחשב עסקה החייבת במס.

40. בסעיף 5(א) לתקנות נקבע עיקרון נוסף כי עם חלוף הזמן ייחשב הפיקדון כתשלום עבור העסקה. הטעם בדבר הוא החשש שמא החזקת פיקדון למשך זמן ארוך מהווה מסווה לתשלום תמורה.

בהתאם קובעת תקנה 5(א) את הכלל ולפיו בתום 6 חודשים ייחשב הפיקדון לתמורה אלא אם הוסכם אחרת או אם קיים נוהג מוכר בענף המאפשר החזקת פיקדון לתקופה ארוכה יותר.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

41. הטענה הראשונה שמעלה המשיב היא כי המערערות לא רשמו בספריהן את המקדמות כפיקדונות.

הטענה כי התשלומים ששולמו אינם בבחינת פיקדון בשל אי רישום מתאים, לא נטענה בשלבי ההשגה ואף לא בכתב התשובה לערעור. איש מהצדדים לא הביא ראיות לעניין הרישום בספרים ומכל מקום, אם נפל פגם ברישום בספרים, יכול המשיב לנקוט בהליכים מתאימים כנגד המערערות.

השאלה שבה יש להכריע בערעור זה, היא מהו מהות התשלום. אעיר כי אין ספק שאופן הרישום יכול להיות ראיה לגבי טיב העסקה ומהות התשלום, אולם אופן הרישום אינו מהווה גורם מכריע בהגדרת מהות התשלום.

42. המשיב טוען כי במקרה הנוכחי חל הסייג הקבוע בסעיף 5(ב)(1)(ד) שבגדרו יש לראות בפיקדון כתשלום מחיר העסקה. גם טענה זו דינה להידחות.

סעיף 5(ב)(1)(ד) קובע הוראת סל ולפיה יראו בפיקדון עבור מוצרים אחרים, שלא פורטו, כמחיר. המשיב אינו מבהיר מדוע יש לראות ב"שירות" שניתן על ידי המערערות כ"מוצר אחר", המצוי בגדרו של אותו סייג.

43. יתרה מזאת, דומה כי ס"ק (ד) הנ"ל נועד להבהיר כי מתן פיקדון עבור מוצר שמשופק ללקוח לשימוש לתקופה ארוכה, ושתכליתו להבטיח את שמירת והחזרת המוצר, יהווה מחיר. כך מופיעות בסעיף דוגמאות כמו מכלי גז, מוני חשמל ומים. ניתן להניח כי הוראת סעיף הסל נועדה לכלול מוצרים דומים כגון פיקדון עבור ציוד אלקטרוני המשמש לצפייה בטלוויזיה, לשימושי מחשב, וכדומה.

הוראות סעיף 5(ב)(1)(ד) לא נועדה לחול על פיקדון שתכליתו הבטחת מחיר עבור שירות שיינתן בעתיד או הבטחת תשלום עבור שירות עתידי, כמו במקרה שבפנינו. המערערות אינן מספקות מוצר כלשהו ללקוחות, אלא נותנות שירות הנמשך על פני סדרת טיפולים. לא ניתן להרחיב את הוראת הסעיף האמורה על פיקדון שנועד להבטיח שירות שכזה.

44. אוסיף כי לכאורה, ההסכמים שבין המערערות ללקוחות, מעידים על הסכמה כי סכום הפיקדון יוחזק עד תום סדרת הטיפולים, כלומר גם אם היה נטען, על פי תקנה 5(א) לתקנות, כי בתום 6 חודשים היה על המערערות להוציא חשבונות ולשלם את המס, הרי שהסכמים אלו מסייגים את ההוראה ומאפשרים את דחיית החיוב עד לתום סדרת הטיפולים המוסכמת.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו  
ע"מ 39917-02-15 נעמה קסרי סי.אמ.סי. מרכזים אססטטיים בע"מ נ' מנהל מס ערך  
מוסף עכו

### סוף דבר

45. ראינו כי המערערות מעניקות ללקוחותיהן שירות מתמשך להסרת ודילול שיער. מצאנו כי שירות זה, בנסיבות כפי שהוכחו ועל פי ההסכמים שהוצגו, הוא שירות מתמשך הניתן להפרדה בין חלקיו. עוד מצאנו, כי התשלומים שמשולמים על ידי הלקוחות נועדו להבטיח את המחיר ואת התשלום וכי לא נפל פגם בהגדרתם כפיקדון. לבסוף, קבענו כי בנסיבות המקרה לא חל החרוג לכלל ולפיו פיקדון אינו מהווה תקבול עבור העסקה עם הפקדתו.

על כן, לא נפל פגם בדיווחי המערערות.

46. לאור כל האמור, אני מקבל את הערעורים ומורה על ביטול השומות שהוצאו למערערות לשנים 2009-2013. ממילא מתייתר הצורך לדון בהטלת הקנסות אשר עם ביטול השומות יתבטלו אף הם.

אעיר עם זאת, כי הכרעתי מבוססת על העובדות ועל אופן ביצוע העסקאות כפי שהוכח בפניי. אין בכך כדי לקבוע מאום לגבי עסקאות אחרות שבוצעו או יבוצעו על ידי המערערות עם לקוחותיהן, במתווה שונה מזה שהוכח בפניי.

בשים לב לתוצאות פסק הדין, ישלם המשיב לכל אחת מהמערערות הוצאות בסך של 25,000 ש. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, ד' אייר תשע"ז, 30 אפריל 2017, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט