

עמ' 1

הנושא: חיוב במע"מ במכירת מארזי פירות מעוצבים

בבית המשפט המחוזי מרכז - לוד
 מס' תיק: ע"מ 16-06-17743
בפני: כב' השופט שמואל בורנשטיין
 המערערת: גראנד פרי שיווק פירות ד.ד. בע"מ
 המשיב: מנהל מס ערך מוסף רמלה
 ניתן ביום: 07.01.2019

[התמצית תשולב בקרוב]

בבית המשפט המחוזי מרכז - לודע"מ 16-06-17743

בפני: כב' השופט שמואל בורנשטיין
המערערת: גראנד פרי שיווק פירות ד.ד. בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אסף יאיר
נגד
המשיב: מנהל מס ערך מוסף רמלה
ע"י ב"כ עוה"ד ניצן זגרינסקי ויונתן בן דוד

פסק דין

פתח דבר

1. בפניי ערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומה שהוצאה למערערת בגין השנים 2010-2014 בסך של 1,828,441 ש"ח בהתייחס לעסקאות שדווחו על ידה כחייבות במס בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(13) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק").

2. בין הצדדים התגלעה מחלוקת בשאלה כיצד יש לפרש את לשונו של סעיף 30(א)(13) לחוק שעניינו "מכירת פירות וירקות מסוגים שקבע שר האוצר, שלא נעשה בהם כל עיבוד" והאם קילוף ו/או חיתוך סוגים שונים של פירות וירקות ו/או קיבוצם יחד לשם מכירתם במגש או מארז מעוצב, מהווה עסקה החייבת במס ערך מוסף בשיעור אפס, כטענת המערערת, או בשיעור מס מלא, כטענת המשיב.

רקע עובדתי

3. המערערת היא חברה העוסקת במכירת פירות וירקות במגשים ובאריזות דקורטיביות שונות, לעוסקים ולאנשים פרטיים כאחד.

4. מארזיה של המערערת כוללים, לצד פירות שלמים כגון - תותים, דובדבנים, ענבים, שסק, אוכמניות, משמשים, תפוז סיני, ליצי וכו' - פירות חתוכים ו/או מקולפים כגון - אבטיח, אננס, מלון, נקטרינה, סברס, פומלה, קיווי וכו' (ראו למשל סעיפים 4 ו-12 לתצהיר המערערת).

כן מוכרת המערערת מגשי ירקות חתוכים, ללא ירקות שלמים (דברי נציג המערערת בפרוטוקול הדיון מיום 6.12.2017 (להלן: "הפרוטוקול") עמ' 16 ש' 518-1).

בחלק קטן מהמארזים משולבים גם מוצרים נלווים כדוגמת בקבוק יין, ריבה, דבש, שוקולד, שמן זית, גבינות וכו' - בהיקף משתנה ובהתאם לסוג המארז, העדפת הלקוח ועונות השנה (סעיפים 4 ו-6 לתצהיר המערערת).

5. המערערת הצהירה כי בכל הנוגע למוצרים נלווים שאינם פירות וירקות, כמפורט לעיל, כמו גם עבור שירותי המשלוחים, היא גובה מע"מ בשיעור מלא (סעיף 8 לתצהיר המערערת). אשר לפירות והירקות אותם רוכשת המערערת

ללא מע"מ, היא אינה גובה בגינם מע"מ בעת מכירתם, לא מלקוחותיה הפרטיים ולא מלקוחותיה העסקיים.

טענות המערערת בתמצית

6. משכשלו ניסיונות המשיב לבטל את הפטור ממע"מ על פירות וירקות בדרך המלך באמצעות חקיקה ראשית, החל לפעול לצמצומו וביטולו בדרכים עקיפות ולא ראיות, בהיותן מרוקנות מתוכן את לשון החוק, מהוות שינוי מדיניות באופן רטוראקטיבי וטמונות בחובן פגיעה פוטנציאלית בזכות הקניין.

כך, במסגרת הוראת פרשנות 6/2015 של רשות המיסים נקבע כי פירות וירקות שנחתכו נחשבים לפירות וירקות שעברו "עיבוד" וחייבים במע"מ, בהסתמך לכאורה על פסק הדין בע"ש (מחזי באר שבע) 72/86 אלעזר יצחק ובניו נ' מנהל המכס (24.1.1988) (להלן: "עניין אלעזר") שניתן לפני שנים רבות.

7. והנה מסתבר שהמשיב סותר עצמו, שכן, למשל, אל מול עמדתו לפיה רשימת הפעולות בסעיף 30(א)(13) לחוק היא רשימה סגורה, עומדת הקביעה שבהוראת הפרשנות לפיה פעולת "דינוג" לא תיחשב לפעולת "עיבוד".

מלבד הוראת הפרשנות, עומדת אף החלטת מיסוי 7784/16 במסגרתה קבעה רשות המיסים כי אין לראות במכירת חצי אבטיח או חלקי דלעת כפעולת "עיבוד", על אף שבוצעה בהם פעולת "חיתוך". אף בהקשר זה סותר המשיב את עצמו, שהרי עמדתו היא כי חיתוך מהווה "עיבוד" ותכלית הפטור היא עידוד צריכת פירות וירקות בצורתם הראשונית והטבעית.

8. להוראת הפרשנות ולהחלטת המיסוי, המאופיינות בחוסר בהירות ובחוסר אחידות, מצטרפת אמירת נציג המשיב במהלך הדיון בערעור ולפיה מכירת שלישי אבטיח תחויב בשיעור מס מלא, להבדיל ממכירת חצי אבטיח (פרוטוקול עמ' 67 ש' 2-024), שכן חציית אבטיח לשלושה חלקים נחשבת על פי המשיב כפעולת "עיבוד", בעוד שמכירת חצי אבטיח נחשבת, לדבריו, לדרך מקובלת של מכירת האבטיח. פרשנות סובייקטיבית ובלתי אחידה שכזו מצד המשיב, אין לה מקום בדיני מס.

9. בחוק נקבע במפורש כי "אריזה" לא תיחשב לעיבוד. לכן טענת המשיב לפיה אריזת הפירות והירקות הופכת את מהותם ל"מוצר חדש", מרוקנת את החוק מתוכן. אריזה יוקרתית ככל שתהא, לעולם לא תשנה את מהות המוצר הארוז בתוכה - פירות וירקות הפטורים ממע"מ.

10. הסתמכותו של המשיב על הפסיקה בעניין אלעזר היא שגויה, שכן הפעולות שבוצעו שם בתפוחי האדמה, שכידוע אינם ראויים למאכל בצורתם הטבעית, היו קילוף, והוספת חומר מלבין - פעולות ששינו את המוצר המקורי, טרם האריזה והמכירה. להבדיל, פעולת החיתוך לבדה אינה מהווה פעולת "עיבוד", כעולה אף מהחלטת המיסוי 7748/16 ביחס לחיתוך אבטיח לשניים או חיתוך דלעת למספר חלקים.

11. התכליות שבמתן הפטור - עידוד צריכת פירות וירקות מטעמי בריאות וחסכון לקופה הציבורית על ידי מניעת תחלואה עתידית - מתחזקות בניסיונות ענייני, שכן קבלת עמדת המשיב תגרור פגיעה בצריכתם של פירות וירקות טריים לאכילה.

המשיב לא נתן דעתו לתמורות שחלו בשוק ולנוהג שהתפתח עם השנים לצריכת מוצרי מזון, ופירות בפרט, באופן אסתטי ונגיש הרבה יותר מבעבר.

12. המע"מ אותו דורש המשיב מהמערערת לא נגבה על ידה. המערערת אף לא הזדכתה במע"מ בעת רכישת הפירות.

13. המערערת שילמה מס הכנסה מלא על המחזור ממנו מבקש המשיב לגבות מע"מ, כך שקבלת עמדת המשיב תביא לגביית כפל מס באופן פסול.

טענות המשיב בתמצית

14. פעולה שאינה נמנית עם רשימת הפעולות שקבע המחוקק בסעיף 30(א)(13) לחוק נחשבת לפעולת "עיבוד" ולפיכך מכירתם של פירות וירקות שנעשים בהם פעולות דוגמת אלו שמבצעת המערערת, חייבת במס בשיעור רגיל.

15. בעניין אלעזר נקבע בהקשר לסעיף 30(א)(13) כי רשימת הפעולות המנויות בו היא סגורה. עוד נקבע כי פעולת הקילוף, היא הפעולה הנפוצה בהקשר לפירות וירקות, מהווה "עיבוד". בנוסף נקבע כי פעולה המשנה דבר-מה במוצר המקורי ומתאימה אותו לשימוש המבוקש, תיחשב כפעולת "עיבוד".

16. אריזות השייכות אותן מוכרת המערערת, הן בגדר מוצר חדש, שונה ודקורטיבי העומד בפני עצמו, בשונה מהפירות הנכללים בו, שכן פעולות בחירת הפירות, שטיפתם, קילופם, חיתוכם, עיצובם, קיבוצם יחד ואריזתם באריזת שי - יוצרות מוצר חדש השונה במהותו ובתכליתו, שערכו עולה על סך חלקיו, כאשר תשלום היתר שמשלם הלקוח, בהשוואה לסכום רכישת הפירות בתפוזרת, מגלם שוני זה.

17. קביעותיו של בית המשפט בע"מ (מחזי מרכז) 61537-06-16 חיים נ' מע"מ רמלה (21.5.2018) (להלן: "עניין חיים") ראיות לחול על עניינה של המערערת.

בעניין **חיים** נקבע כי הפעולות שמבצעת המערערת באותו הליך - שטיפה, קילוף, חיתוך וסידור הפירות במארז דקורטיבי - מצדיקות את מכירת המארז בכללותו במחיר גבוה יותר ממחיר השוק. במקרה דנן, אישרה המערערת כי במכירה של סלסלה ממוצעת אחוז הרווח שלה הוא פי 3 מהמחיר בו היא נרכשת (פרוטוקול עמ' 20 ש' 1-417). משמע, מדובר במוצר חדש, ולא בפירות וירקות שמכירתם חייבת במע"מ בשיעור אפס.

18. טענת המערערת לפיה היא חייבה את לקוחותיה במע"מ לגבי חלק מהמוצרים, לא הוכחה על ידה, משלא הוצגו חשבוניות מכירה של מוצרים אלו.

19. אף טענת המערערת בסיכומיה לפיה אחוז הפירות השלמים במארזים עומד על שיעור שנע בין 47% ל-57%, נטענה בעלמא תוך הפניה לחשבוניות עבור רכישת פירות טריים לחודשים אפריל ויוני לשנת 2015, שאינן שונות השומה כלל ואינן מלמדות מהו שיעור הפירות השלמים במארזים.

לא זאת בלבד שהמערערת מציגה עצמה כמי שמתמחה בקילוף וחיתוך פירות, כעולה מלוגו החברה, אלא שאף המוצרים המוצגים באתר האינטרנט שלה חתוכים ברובם.

20. ממילא אין לקבל את טענת המערערת לפיה ככל שיחס הפירות השלמים גבוה יותר, הרי שמדובר במוצר החייב בשיעור מס אפס. אין זה סביר שלקוח המעוניין רק בפירות, יבחר לשלם את הפרמיה הגבוהה שדורשת המערערת, על פני רכישתם אצל ירקן. ברי כי התשלום הנוסף הגבוה נובע מכך שמדובר במוצר חדש ושונה לעומת פירות שניתן לרכוש אצל ירקן.

21. עיון בדברי הכנסת באשר לסעיף 30(א)(13) לחוק מלמד כי ההטבה של מע"מ בשיעור אפס בשל מכירה של פירות וירקות טריים, קשורה ליחודו של הענף שבו מחירי המוצרים נקבעים על פי האספקה היומית של המוצרים לשוק, בהתאם לכמות המשווקת באותו היום, מצב שאינו מאפשר לחקלאי ולספק "לגלגל" את המס על הלקוחות. המערערת, לעומת זאת, מכינה את אריזות השי המעוצבות רק לאחר ההזמנה, כעולה מאתר האינטרנט שלה, ולפיכך החשש שהמחיר ייקבע בהתאם לאספקה היומית, אינו מתקיים כלל.

אף הרציונל הסוציאלי - התחשבות בשכבות החלשות הרוכשות מוצר צריכה בסיסי, אינו מתקיים בענייננו, שכן סלסילות פירות או מגשי ירקות אינם מוצר תחליפי לרכישתם בתפזורת, אלא מדובר ב"מוצר יוקרה", שאינו מיועד לצריכה פרטית אלא משמש כשי.

22. המשיב מבקש ליישם את הדין הקיים ולא ליצור שינוי רטרואקטיבי. עמדת רשות המיסים לא שונתה בעניין הנדון, להבדיל מהגברת האכיפה. הוראת הפרשנות שהוציאה רשות המיסים מהווה אך עיגון של העקרונות המנחים.

דיון והכרעה

23. סעיף 30(א) לחוק קובע רשימה "סגורה" של עסקאות, אשר עליהן יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס. לענייננו רלוונטית, כאמור, ההוראה שבסעיף 30(א)(13) לחוק הקובעת כדלקמן:

"מכירת פירות וירקות מסוגים שקבע שר האוצר, שלא נעשה בהם כל עיבוד; לענין זה לא יראו כעיבוד ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה, החסנה וקירור."

24. תקנה 8 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן: "התקנות") משלימה הוראה זו וקובעת כי על הירקות המפורטים בתוספת הראשונה לתקנות, ועל הפירות המפורטים בתוספת השנייה, יחול מע"מ בשיעור אפס.

במסגרת התוספות האמורות נכללים בין היתר הפירות הבאים המצויים במארזים אותם מוכרת המערערת - תותים, דובדבנים, ענבים, שסק, אוכמניות, אננס, משמשים, שזיפים, ליצי, אבטיח, נקטרינה, רימון (סעיף 4 וסעיף 12 לתצהיר המערערת).

25. בנסיבות עניינה של המערערת שבפניי, לא התעוררה מחלוקת לעניין עצם הכללת הפירות והירקות שבמארזיה בסוגי הפירות והירקות המפורטים בתוספות לתקנות. אלא שהצדדים נחלקו בשאלה האם מכירת פירות וירקות על ידי המערערת במארזים המעוצבים, חייבת במס ערך מוסף בשיעור אפס, כטענת המערערת, או בשיעור מס מלא, כטענת המשיב.

26. שאלה זו נדונה על ידי זה מכבר בעניין **חיים**, בנסיבות עניינה של חנות שכונתית לממכר פירות וירקות שהעמידה למכירה גם מארזי פירות וירקות מעוצבים, שהורכבו, בעיקר, מהסחורה הקיימת בחנות. בכל הנוגע למארזים אלה קבעתי כי מכירתם לא תחסה תחת הפטור הקבוע בסעיף 30(א)(13) לחוק. יצוין כי בנסיבות דומות לאלה שנדונו בעניין **חיים**, ולאותה מסקנה, הגיע כב' השופט ג. גדעון בפסק דין שניתן אך לפני ימים אחדים (ע"מ 16-04-30285 **קסם הפרי ישראל (2008) בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע** (3.1.2019)).

שיקולים דומים לאלו שנשקלו על ידי בעניין **חיים** ישקלו אף בעניינה של המערערת דנן, על רקע המסד העובדתי כפי שהוצג בפניי.

27. המערערת ציינה בתצהירה כי מחירם של המארזים השכחים ביותר שנמכרו על ידה במהלך השנים הרלוונטיות לערעור היה בין 150-ל-80 ש"ח בממוצע ל"מגשי small" ובין 150 ש"ח ל-220 ש"ח בממוצע ל"מגשי medium" (סעיף 11

לתצהיר המערערת), והציגה לתמיכה בטענתה דו"ח מכירות לפי פריטים לשנת 2013 (נספח ד' לתצהיר המערערת).

28. אשר לעלות הפירות הכלולים במארזים, המערערת צרפה לתצהירה חשבוניות רכישה לחודש אפריל ולחודש יוני שנת 2015. חודשים אלו אינם רלוונטיים לתקופת השומה, אך נציג המערערת הסביר בעדותו כי היה "נוח יותר" לצרף נתונים אלו מאחר שבאותם חודשים המערערת רכשה סחורה משני ספקים בלבד, בעוד שבתקופות אחרות רכשה מכעשרה ספקים שונים (ראו: פרוטוקול עמ' 6 ש' 015-1). עוד ציין כי במהלך השנים 2010 עד 2015, המוצרים אותם מכרה המערערת לא השתנו מהותית (פרוטוקול עמ' 6 ש' 27-16). סבורני כי גם אם כך הדבר, היה על המערערת להציג בצורה סדורה את עלויות הפירות בשנות השומה, במיוחד בהתחשב בכך שהמידע בעניין זה מצוי ברשותה וניתן היה להשיגו בנקל.

29. כשהתבקש נציג המערערת לפרט את עלות חומרי הגלם במארז פירות ספציפי הקרוי "סלסילה M" - מארז שנמכר בשנת 2014 במחיר של כ-280 ש"ח (פרוטוקול עמ' 18 ש' 12-6), ואילו בשנת 2017 נמכר בכ-400 ש"ח (פרוטוקול עמ' 20 ש' 2-3) - השיב כי במארזים של שנת 2017 עלות הפירות הייתה כ-00120-1 ש"ח (פרוטוקול עמ' 19 ש' 34- עמ' 20 ש' 1), עלות עיצוב והארזה של הסלסילה הוערכה בכ-26 ש"ח (פרוטוקול עמ' 21 ש' 19-22), ואילו עלות המגשים, הניילון, העלים ששימשו לקישוט וכרטיס הברכה - הוערכו בעשרות אגורות (פרוטוקול עמ' 22 ש' 2-12). אך גם אמירות אלו של נציג המערערת לא נתמכו באסמכתאות, למרות שעל פני הדברים לא היה קושי להציגן.

30. בין כך ובין כך, נציג המערערת הבהיר כי אחוז הרווח של המערערת ממכירת סלסילת פירות שכזו הינו **פי שלושה מעלות חומרי הגלם**, בתקופה הרלוונטית לערעור, כמו גם היום (ראו פרוטוקול עמ' 20 ש' 14-17, וכן בעמ' 27 ש' 18-16 - "אני לא אגיד לך שלא, אין לי דרך אחרת להגיד לך שאני לא מרוויח פי שלוש על פירות, אני באמת מרוויח פי שלוש על הפירות").

המסקנה העולה מן האמור הינה כי, הגם שהמערערת לא הציגה ראיות סדורות הנוגעות לעלות הפירות שנכללו במארזים בתקופות הרלוונטיות לערעור, כמו גם לעלויות הנלוות, ניכר בבירור כי לקוחותיה מוכנים לשלם "פרמיה" לא מבוטלת עבור מארזיה של המערערת, וזאת בהשוואה לאפשרות לפיה היו רוכשים פירות מסוגים שונים בשקיות נפרדות לפי משקל.

31. בדומה לקביעותי בעניין **חיים**, אף בעניינה של המערערת סבורני כי יש לתת משקל משמעותי לכך שהמארזים מיועדים ל"אירועים", להבדיל משימוש אישי ויומיומי, כעולה מהכיתוב באתר האינטרנט שלה - "**סלסילת פירות חתוכים ומעוצבים לכל אירוע**" (ראו העמודים הרלוונטיים מאתר האינטרנט של המערערת, כפי שהוצגו במסגרת נספח 11 לתצהיר המשיב).

32. אף מתיאור המערערת באתר האינטרנט את העסק שלה ניתן להתרשם מניסיונה להבליט את הייחוד של מוצריה, תוך הבחנה מובהקת בינם לבין פירות וירקות הנמכרים בשגרה לצריכה עצמית. כך עולה למקרא התיאור המופיע באתר שלה תחת הכותרת "**אודות**" (ראו נספח 11 לתצהיר המשיב):

"האקדמיה לפירות היא חברה המשוקת סלסילות ומגשים של פירות טריים, פירות קלופים ופירות חתוכים...

הפירות הנבחרים בקפידה, נחתכים זמן קצר לפני אריזתם ומשווקים במהירות בכל רחבי הארץ.

בכל בוקר אנו מגיעים לשווקים הסיטונאים ורוכשים את הפירות הטובים ביותר. בעת בחירת הפירות אנו מתחשבים בכך שהפירות מוגשים כפירות חתוכים ולכן נדרש מאיתנו לבצע סלקציה של הפירות לפני רכישתם, לכן קל לנו ועדיף לרכוש פירות אשר הינם מראש מפוקחים על ידי הרבנות ומוגדרים כפירות כשרים...

...

לאחר קבלת ההזמנה, אנו מקלפים את הפירות, חותכים אותם ומסדרים אותם במארזים או במגשים. לאלה אנו מצרפים לפי בקשת לקוחותינו פירות יבשים, בקבוקי יין, שמן זית, צנצנת ריבה, דבש, שוקולד, בלונים ועוד.

לאחר סיום העיצוב, אנו אורזים את מארז או המגש, וביחד מתקבל מוצר יפיפה בשלל טעמים וצבעים. לכל משלוח אנו מצרפים מעטפה ובה כרטיס ברכה מודפס שנוסחו נמסר על ידי הלקוח ופרוספקט של האקדמיה לפירות."

33. זאת ועוד, אף מהלוגו של המערערת, בו נכתב "**האקדמיה לפירות**" ותחת זאת - "**פירות פרימיום קלופים וחתוכים**", עולה כי ההקבלה שנערכה על ידי בעניין **חיים** בין מארז שוקולד מסוג "בונבוניירה", לבין חפיסת שוקולד סטנדרטית, רלוונטית במידה רבה למערערת, במובן זה שמארזיה אינם מיועדים דרך כלל לצריכה עצמית ולשימוש יומיומי - עובדה אותה כלל לא ביקשה המערערת לסתור - אלא הם בבחינת "**בונבוניירה של פירות**" (השוו: עניין **חיים** בפסקה 29).

34. הנה כי כן, ניכר שלא בכדי הצרכנים מוכנים לשלם "פרמיה" לא מבוטלת בעבור מארזיה של המערערת, בהשוואה לרכישת הפירות הכלולים בהם כשהם נרכשים בנפרד ושלא כחלק ממארז, שכן טמון בהם תוספת ערך המצדיקה זאת.

35. כשם בעניין **אלעזר**, פעולת הקילוף של תפוחי האדמה מקליפתם והוספת חומר שימנע את השחרתם, שיקפה לדעת בית המשפט תוספת ערך שהצדיקה את מכירתם של תפוחי האדמה במחיר יקר יותר מאשר בו נקנו - כך בענייננו. בפעולות המבוצעות על ידי המערערת בפירות - ליקוט, שטיפה, קילוף וחיתוך במידת הצורך, ולבסוף סידור במארז דקורטיבי המיועד ל"אירוע", כמצוין על ידי המערערת בפרסומיה - טמון ערך מוסף המצדיק את מכירת המארז בכללותו במחיר גבוה יותר ממחיר השוק "הרגיל" של פירות וירקות.

אשר על כן, בדומה לקביעותי בעניין **חיים**, אף בנסיבות המקרה דנן, סבורני כי התוצר הסופי - קרי, מארזיה המעוצבים של המערער - הינו מוצר המתרחק באופן מהותי מהמוצרים הבסיסיים הנכללים בו, לאמור - אין מדובר עוד ב"פירות" או "ירקות" אלא במוצר אחר.

לפיכך, לא ניתן לומר כי הפירות או הירקות הנמכרים על ידי המערער במסגרת מארזיה לא עברו תהליך של "עיבוד".

36. המערער בטיעוניה הדגישה את דבר שילובם של הפירות השלמים במארזיה, שחלקם לדבריה כ-46%-57% מכלל הפירות (סעיף 5 לתצהיר המערער).

ואולם, לא די בכך שהמערער הפנתה, כאמור, לנתונים מחודשים אפריל ויוני 2015, שאינם רלוונטיים לשנות הנדונות במסגרת ערעור זה, אלא שאף לא ניתן כלל להסיק מנתונים אלה מה שיעור הפירות השלמים במארזיה של המערער. אך סביר הוא כי כחומרי גלם, המערער רוכשת פירות שלמים, אלא שבחלק מהם היא מבצעת פעולות חיתוך וקילוף, כאשר אין בעצם הציון בחשבונית אודות כמות הפרי שנרכשה, כדי להבהיר איזה חלק מהם נותר שלם גם בסופו של יום אחרי שנשטפו וקובצו יחד עם פירות נוספים באחד ממארזיה המעוצבים.

להוציא ארבע תמונות מארזים שצורפו כנספח ה' לתצהירה של המערער, לגביהם לא צוין באיזו שנה נמכרו, לא הובאו על ידה המארזים עצמם או, למצער, תמונות של מארזים שהוכח כי נמכרו על ידה במועדים הרלוונטיים. ממילא לא ניתן היה להתרשם מה חלקו של הפרי שנמכר בשלמותו או כשהוא חתוך או קלוף. בנסיבות אלו, לא הוכיחה המערער את טענתה בנוגע לשיעור הפירות השלמים במארזיה, ואף לא את טענתה כי בעוד שבשנים הרלוונטיות לשומה מארזיה כללו כמות גדולה יותר של פירות שלמים, הרי שכיום נהוג לחתוך את הפירות (פרוטוקול עמ' 17 ש' 7 - עמ' 18 ש' 5). משכך, לא נותר אלא להסתמך על התמונות שהציג המשיב מתוך אתר האינטרנט של המערער (נספח 11 לתצהיר המשיב). מתמונות אלו, ניתן להתרשם כי **חלק ניכר** מהפירות - כגון מנגו, קיווי, אננס, פסיפורה - מצולמים במארזים כשהם מקולפים או חתוכים. כן נצפו בתמונות תפוחים חתוכים, אפרסקים חתוכים ואפרסמונים חתוכים, לצד פרוסות של מלון ואבטיח.

37. אשר לחיתוך וקילוף הפירות טענה המערער כי פעולות אלו הוחרגו מהגדרת "עיבוד" בסעיף 30(א)(13), וזאת לאור קביעת הסעיף כי "לא יראו כעיבוד ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה, החסנה וקירור". בהקשר זה הדגישה המערער כי פעולותיה מסתכמות ב"**חתוך ואו קילוף פשוט, ללא כל אמצעי מיוחד וללא הוספת חומר כלשהו לפרי עצמו**" (סעיף 10 לתצהיר המערער).

38. אלא שגם תחת ההנחה לפיה המערער חותכת ו/או מקלפת רק חלק מהפירות, ולא את כולם (כאשר כאמור היחס בין פירות אלו לפירות השלמים לא הוכח) וכי פעולותיה מתמצה בבחירת הפירות, שטיפתם, קיבוצם וסידור במארז דקורטיבי, ואף אם מדובר בפעולות חיתוך או קילוף "פשוטות", כטענתה, עדיין ניכר היטב כי פעולות אלו **משנות** את המוצר המקורי, מפירות הנרכשים לצריכה עצמית יומיומית, **למוצר אחר**, לאמור מארז מעוצב המיועד בעיקרו למטרה אחרת, ואשר בגינו מוכנים הצרכנים לשלם מחיר הגבוה משמעותית ממחיר השוק של הפירות עצמם.

כפי שציינתי בעניין **חיים**, המסקנה האמורה עולה בקנה אחד עם הרציונל שביסוד הפטור שבסעיף 30(א)(13) לחוק, והוא עידוד צריכה פירות וירקות בתצורתם הטבעית. זאת נלמד מלשון הסיפא של הסעיף המבקשת להחריג פירות וירקות שעברו "עיבוד" תוך הדגשה כי ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה אחסון וקירור - פעולות שאינן משנות מהותית את טבעם של הפירות - לא ישללו את ההטבה האמורה (ראו גם אבי פרידמן **מס ערך מוסף: החוק וההלכה** 610 (2018); אהרן נמדר **מס ערך מוסף חלק א'** 531-532 (2013)).

39. יפות לענייננו, ואולי אף ביתר שאת, קביעותי בעניין **חיים** בפסקה 38, לפיהן, על רקע האמור ניתן להתייחס לפעולות הכנת המארזים של המערער כעסקת מתן שירות בקשר לפירות:

"בדומה לפעולות ליקוט תפוחי אדמה מהשדה, עצם בחירת הפירות וקיבוצם יחד למארז מעוצב מהווה שירות שיחויב במס. יצירת המארז לא נועדה אך ורק לשמר את הפירות ולמכור אותם כפי שהם. מדובר בפעולות המביאות לשינוי מהותי באופיו של המוצר שנצרך. הדבר דומה למכירת סלט פירות או סלט ירקות, שאף בהם טמון אלמנט של מתן שירות במובן זה שעצם פעולת הקיבוץ יחד של פירות או ירקות מסוגים שונים (וכמובן גם חיתוכם), מהווה "עיבוד" ויוצרת מוצר חדש השונה במהותו ממכירת עגבנייה שלמה לצד מלפפון וגזר או תפוח לצד תפוז ותותים."

40. בעניין **חיים** הותרתי ב"צריך עיון" את שאלת מיסוים של פירות שלמים כגון ענבים, תותים ודובדבנים, הנארזים רק הם יחדיו, מבלי שמבוצעת בהם פעולת חיתוך כלשהי. בענייננו ניסתה המערער לטעון כי ככל שמדובר בסלסלה שבה מצויים רק תותים שלמים לא היה נכון למסותה. עם זאת, משעה שלא הוכח על ידי המערער כי היא נוהגת למכור סלסלות עם תותים שלמים בלבד, להבדיל מסלסלה שבה תותים שלמים, לצד פירות נוספים, כגון תפוזים סינים בשילוב "כוכבי" קרמבולה חתוכים (נספח ה' לתצהיר המערער, תמונה 2), הרי שאף במקרה דנן הסוגיה נותרה בבחינת שאלה תאורטית בלבד.

41. אשר לטענת המערער באשר לפעולות שונות המתבצעות בפירות וירקות שלגביהן הכיר המשיב בהוראת הפרשנות 6/2015 כי הן אינן בבחינת "עיבוד", דוגמת דינוג, אבהיר כי פעולה זו מטרתה שימור הפרי והיא דומה באופייה לפעולות שהחריג המחוקק במפורש בסעיף 30(א)(13) לחוק כגון ניקוי, החסנה או קירור. כך גם לגבי פעולת חציית האבטיח או חיתוך הדלעת, שהיא הדרך המקובלת למכירתם לשימוש עצמי ויומיומי בשל גודלם ומשקלם (ראו עניין **חיים** בפסקה

40), ואיני מוצא לנכון להכריע בשאלה התאורטית שהעלתה המערערת באשר למכירת "שליש אבטיח", משלא הוכח כי זו רלוונטית לעניינה של המערערת.

42. בעניין **חיים** לא מצאתי לנכון להכריע במחלוקת הפרשנית שהתגלעה בין הצדדים בנוגע לשאלה האם פעולות חיתוך או קילוף **כשלעצמן** מהוות "עיבוד" כאמור בסעיף 30(א)(13) לחוק מס ערך מוסף, וכך ציינתי בפסקה 41:

"אינני רואה מקום לקבוע מסמרות בשאלה אם פעולת הקילוף, שהיא הפעולה הנפוצה ביותר הקשורה בירקות ובפירות, כפי שצוין בעניין אלעד, היא "עיבוד", והוא הדין לגבי פעולת החיתוך. די כי בנסיבות תיק זה, פעולות הקילוף והחיתוך של חלק מהפירות, ואריזתם יחד עם פירות אחרים, לרבות פירות שלמים, כשהתוצאה הסופית היא מארז בעל "עיבוד פירות יפיה בשלל טעמים וצבעים" הנשלח כמתנה או משמש במסגרת אירוח, להבדיל משימוש יומיומי רגיל, הינן בעלות ערך מוסף משמעותי המשנה את המוצר למוצר אחר שאינו נהנה מההטבה הקבועה בסעיף 30(א)(13) לחוק מס ערך מוסף."

קביעותי אלו רלוונטיות לעניינה של המערערת.

בסופו של יום, אף בנסיבות תיק זה מצאתי כי פעולות הקילוף והחיתוך שמבצעת המערערת בחלק מהפירות והירקות, לצד אריזתם יחד בצורה מעוצבת כך ש"מתקבל מוצר יפיה בשלל טעמים וצבעים" בלשונה של המערערת (ראו: אתר האינטרנט של המערערת תחת "אודות", נספח 11 לתצהיר המשיב), המקושר במרבית המקרים לאירועים, טומנות בחובן ערך משמעותי העולה באופן מובהק על זה של פירות וירקות סתם, בין שלמים ובין חתוכים ובין קלופים. משכך, אין מקום להחיל על מוצר זה את ההטבה הקבועה בסעיף 30(א)(13) לחוק.

43. המערערת טענה כי משכשלה רשות המיסים מלהביא לביטול הפטור ממס על פירות וירקות, הוציאה את הוראת הפרשנות, שנועדה לצמצמו ולבטלו בדרך עקיפה. לטענתה, אין להוראת הפרשנות רציונל אחיד וברור ולא סביר כי תגבר על הוראות החוק.

ואולם, לצורך גיבוש המסקנה אליה הגעתי לא מצאתי לנכון לייחס משקל להוראת הפרשנות האמורה, שהרי על פי הפסיקה, הוראות פרשנות של רשות המסים הן אך ורק בגדר הנחיות מקצועיות פנימיות שלה, ואינן מחייבות את בית המשפט בבואו לפרש את הוראות הדין (ראו ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (26.1.2010), בפסקה 10 לפסק דינו של השופט פוגלמן).

אשר לקריאת רשות המיסים לבטל את הפטור, בעת דיון בוועדת הכספים של הכנסת - כפי שצינתי בעניין **חיים**, אין לפרש חוק על רקע דיון שנערך בשאלת שינוי או עדכונו, כל עוד לא שונה או עודכן בפועל.

ואילו בכל הנוגע לטענת המערערת בדבר שינוי מדיניות באופן רטרואקטיבי - אבהיר כי לא רק שהמערערת לא טענה, וממלא לא הוכיחה, הסתמכות מצידה על מדיניות קודמת כלשהי של המשיב, הרי שגם ככל שחל איזה שינוי מדיניות, והמשיב הגביר את הליכי האכיפה בעניין זה (דברי נציג המשיב בפרוטוקול עמ' 62 ש' 28-29), עדיין אין בכך כדי לפסול את השומות שהוציא למערערת בנסיבות העניין (ראו: ע"א 490/13 יצחק פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014), בפסקה 67(א) לפסק דינה של כבוד השופטת ברק-ארז).

44. טענה נוספת של המערערת נוגעת למיסוי כפול ולפיה על מלוא המחזור ממנו מבקש המשיב לגבות מע"מ, שולם זה מכבר מס הכנסה מלא על ידי המערערת, כך שהמשיב למעשה מבקש לגבות ממנה כפל מס (פסקאות 46-47 לסיכומי המערערת). טענה זו לא זכתה לכל התייחסות מצד המשיב בסיכומיו, ואולם רשמתי לפניי את הצהרת נציג המשיב ובאי כוחו בדיון ההוכחות לפיה אין למשיב כוונה לגבות כפל מס מהמערערת וכי המשיב יבדוק את טענותיה אלו של המערערת וידאג כי בפועל לא תהא גבייה כפולה כאמור (פרוטוקול עמ' 60 ש' 3, ש' 19-20 וש' 25). חזקה על המשיב כי אכן יודא שהמערערת לא תשלם כפל מס.

45. סיכומו של דבר - מכירת מארזיה המעוצבים של המערערת, המורכבים מפירות או ירקות, חלקם שלמים וחלקם חתוכים ו/או מקולפים, אינה חוסה תחת הפטור הקבוע בסעיף 30(א)(13) לחוק. משכך, דין ערעורה של המערערת על החלטת המשיב בהשגה, להידחות.

46. המערערת תשלם את הוצאות המשיב בסך כולל של 30,000 ש"ח שישולמו בתוך 30 יום, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

ניתן היום, א' בשבט תשע"ט, 7 בינואר 2019, בהעדר הצדדים.

(?) שופט