



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

בפני כב' השופט אביגדור דורות

ברכת הנדסת חשמל בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד א.חביב אללה
ועו"ד ראמי רישק

המערערת

נגד

ממונה מע"מ- ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד מלאכי פיש
מפרקליטות מחוז ירושלים- אזרחי

המשיב

1
2

פסק דין

1 לפני ערעור על החלטת המשיב מיום 8.11.2020 בגדרה נדחתה השגת המערערת על שומת
2 מע"מ שהוציא המשיב למערערת בסך 1,295,771 ₪, כולל ריבית והצמדה, לפי חוק מס ערך
3 מוסף, התשל"ו- 1975 (להלן: "חוק המע"מ"), בגין עבודות שביצעה המערערת באזור סחר
4 חופשי באילת (שדה התעופה אילן רמון) עבור חברת "דניה סיבוס" (להלן: "דניה סיבוס").
5

תשתית עובדתית

6
7
8 2. חברת ברכת הנדסת חשמל, היא המערערת, מתמחה בביצוע עבודות חשמל ותשתיות חשמל,
9 חלקן במובן הקלאסי של עבודות חשמל וחלקן כחלק מעבודות הקשורות למערכות שונות,
10 המופעלות במעגלים שונים ממערכת החשמל הרגילה, כדוגמת תשתיות חשמל לתקשורת,
11 למעליות ולמערכות מיזוג.
12

13 3. חברת דניה סיבוס היא החברה אשר נבחרה כדי לבצע את עבודות בניית והקמת שדה התעופה
14 רמון באילת, כאשר עבודות הבנייה וההכנה בפרויקט נעשו, בין היתר, באמצעות קבלני משנה
15 (להלן: "הפרויקט").
16

17 4. ביום 1.11.2017 נחתם בין המערערת לבין דניה סיבוס הסכם לביצוע עבודות בשדה התעופה
18 רמון (להלן: "ההסכם"). הסכם זה הינו ההסכם היחיד בין המערערת לבין דניה סיבוס ביחס
19 לאתר העבודה המדובר. לפי ההסכם, העבודות שנדרשה המערערת לבצע מפורטות בנספח א-
20 1 ובנספח א-2 להסכם.
21

22 5. יצוין, כי המערערת ביצעה עבודות אחרות שהועברו אליה דרך קבלני משנה אחרים. עבודות
23 אלו היו עבודות חשמל שבוצעו על ידי המערערת ושולם בגינן מע"מ כדין ועל כן אינם נכללים
24 בגדר המחלוקת שנדונה בערעור דנן.
25



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 מביקורת שערך המשיב בדוחות ובכרטסת הנהלת החשבונות של המערערת, נמצא כי
2 המערערת דיווחה על העסקאות שביצעה עבור דניה סיבוס בשיעור מס אפס בגין מתן
3 שירותים לתושב אילת (על פי חיובי השומה לתקופה 4/2017-12/2018).
- 4
5 7. המשיב גבה עדות מבעל השליטה במערערת, רישק ברקאת ביום 23.2.2020 ופעם נוספת ביום
6 9.3.2020. ביום 31.5.2020 התקיים דיון במחלקת ביקורת חשבונות של המשיב, בנוכחות נציגי
7 מע"מ, מנהל המערערת רישק ברקאת, מייצגו חמדי נבולסי ובא כוחו עו"ד ראמי רישק.
8
- 9 8. ביום 7.6.2020 מסר המשיב למערערת את החלטתו לדחות את הדיווח בשיעור מס אפס
10 ולהוציא למערערת שומת עסקאות לשנים 2017-2018 בסכום מס כולל של 1,166,274 ₪
11 (סכום הקרן).
- 12
13 9. על פי החלטת המשיב, המערערת אינה זכאית להוצאת חשבונית בשיעור מס אפס באשר
14 העבודות שביצעה במסגרת הפרויקט אינן עולות כדי התקנה, הפעלה, תחזוקה או הבטחת
15 תקינותם של מערכות מיזוג אוויר. נקבע, כי השירותים שסיפקה המערערת לתושב אילת
16 הינם שירותי אינסטלציה חשמלית בלבד, אשר בגינם יש לשלם את שיעור המס המלא הואיל
17 ושירותים אלה אינם נכללים בגדר תקנה 20א לתקנות אזור סחר חופשי באילת (פטורים
18 והנחות ממסים) התשמ"ו-1985 (להלן: "**תקנה 20א**" ו-"**תקנות אס"ח**" בהתאמה).
- 19
20 10. ביום 22.7.2020 הוגשה השגת המערערת על שומת העסקאות האמורה, במסגרתה נטען, בין
21 היתר, כי המערערת סיפקה שירות של התקנת מערכות מיזוג אוויר בשדה התעופה רמון.
22
- 23 11. ביום 4.8.2020 נשלחה מטעם המערערת "השלמת נתונים להשגה שהוגשה ביום 20.7.2020",
24 במסגרתה נטען בשנית כי המערערת סיפקה שירותי עבודת מיזוג אוויר אינסטלציה חשמלית.
25
- 26 12. לאחר בחינת השגת המערערת ועל מנת לבחון טענותיה, זימן המשיב גורמים שונים הקשורים
27 לפרויקט לחקירה וגביית עדויות נוספות.
28
- 29 13. ביום 8.11.20 ניתנה החלטה בהשגה, בגדרה נדחתה ההשגה ונקבעה שומה בסך 1,295,771
30 ₪, כולל ריבית והצמדה. החלטה זו התבססה על כלל המידע שהובא בפני המשיב ובין היתר,
31 על עדותו של בעל החברה מיום 23.2.2020 ומיום 9.3.2020; על בדיקה מדגמית של חשבונות
32 החברה בפרויקטים נוספים בהן תוארו עבודות החברה כ"עבודות חשמל"; על עדות שנגבתה
33 מנפתלי נאה, המהנדס הראשי בחברת דניה סיבוס (להלן: "**נאה**") ועל עדות שנגבתה מציון
34 גרסי, מנכ"ל חברת מנוליד (להלן: "**גרסי**").
35
36
37



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

תמצית טענות הצדדים

טענות המערערת:

14. לטענת המערערת, נספחים א-1 ו-א-2 להסכם בינה לבין דניה סיבוס, אשר מפרטים את העבודה שנדרשה לבצע במסגרת הפרויקט, מגדירים בבירור את העבודה כעבודת אינסטלציה חשמלית למיזוג אוויר, אשר לגישתה נכללת בתקנה 20א לתקנות אס"ח.

15. לפי המערערת, עוד בטרם החלו העבודות היא התייעצה עם בעלי מקצוע אשר הודיעו לה כי שיעור מע"מ על העסקה הוא 0% לפי סעיף 20א(2)(ב) לתקנות. בהתאם, טענה המערערת, כי עבודות אחרות שביצעה בפרויקט דרך קבלני משנה אחרים היו עבודות חשמל, שעליהן שולם מע"מ כדין.

16. לטענת המערערת, היא הציגה למשיב את כל המסמכים הרלוונטיים המוכיחים כי מדובר בביצוע עבודות התקנת מערכות מיזוג אוויר ובניהם את הסכם הזמנת העבודה שנכרת מול דניה סיבוס, לרבות נספח א-2, לפיו פירוט העבודה שהוזמנה היא אינסטלציה חשמלית להתקנת מערכות מיזוג אוויר, וזאת בכפוף לחברת מנוליד שחיברה והפעילה את המזגנים.

17. לבסוף, טענה המערערת, כי החלטת המשיב בהשגה נתקבלה בלי שטענות המערערת נדונו ונבדקו בכובד ראש ובלי שניתנה למערערת אפשרות למסור מידע בתגובה לטענות שהושמעו בעדויות הגורמים המעורבים. כך טענה המערערת, כי התנהלות המשיב לאורך החקירה ובמשך מתן ההחלטה הייתה רשלנית ולא מקצועית לכל הפחות.

טענות המשיב:

18. לטענת המשיב, לאור מכלול ראיות רחב ומבוסס, הכולל את עדותו של בעל השליטה במערערת עצמו, נמצא כי המערערת ביצעה עבור דניה סיבוס עבודות תשתית של חשמל ולא עבודות של התקנת, הפעלת, תחזוקת או הבטחת תקינותן של מערכות מיזוג אוויר- כנדרש לפי תקנה 20א.

19. לטענת המשיב, העבודות אותן ביצעה המערערת היוו אך בסיס והכנה לגורם אחר שיבצע לאחר מכן את התקנת מערכות מיזוג האוויר, בעוד למערערת עצמה, אין כל ידע, הסמכה או אישורים לעסוק בתחום מיזוג האוויר. נטען כי בעדותו ציין בעל השליטה במערערת עצמו, כי החברה אינה מספק את אחד מהשירותים המנויים בסעיף 20א לתקנות אס"ח.

20. לטענת המשיב, החוזה שנחתם בין המערערת לבין דניה סיבוס הינו למתן שירותים מסוג "אינסטלציה חשמלית" ולא לשירותי מיזוג אוויר במובנם בתקנות אס"ח. עולה מההסכם כי המערערת תספק "כל עבודות אינסטלציה חשמלית של הפרויקט שדה תעופה תמנע במבנה הטרמינל, כפוף לתכניות הביצוע ולהנחיות חברת מנוליד וחברת דניה סיבוס".



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

תשתית נורמטיבית

שירותים שחל עליהם מע"מ בשיעור אפס

21. הדיון להלן נוגע לתקנות אס"ח ובפרט לתקנה 20א(2)(ב) אשר קובעת כי עסקאות למתן שירותים שהם התקנה, הפעלה, תחזוקה או הבטחת תקינות של מערכות מיזוג אוויר חבות במס בשיעור אפס, כהאי לישנא:

20"א. שירותים שיחול עליהם מס ערך מוסף בשיעור אפס (תיקון: תשמ"ו, תשמ"ז, תשנ"ז).

על סוגי השירותים המפורטים להלן הניתנים בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת, לצורך עסקו אילת, יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס, אם על גבי המקור וההעתקים של החשבונות נשוא השירות נרשמו שמו ומספר הרישום במשרד מס ערך מוסף של העוסק תושב אזור אילת אשר לו ניתן השירות:

(1) הובלת טובין לאילת;

(2) שירות שהוא התקנה, הפעלה, תחזוקה או הבטחת תקינותם של טובין אלה:

(א) מעליות;

(ב) מערכות מיזוג אוויר;

(ג) מקרר תעשייתי;

(ד) מכונה אוטומטית לעיבוד נתונים;

(ה) רכב;

(3) שירותי טכנאות שיניים;

(4) שירותי ניהול לבתי מלון שאישר המנהל;

(5) רכישת שירותי מלון;

(6) שירותי אדריכלות לבתי-מלון. (ההדגשות אינן במקור)

22. יצוין כי התקנות הותקנו מכוח חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ו-1985. חוק זה מונה שורה של פטורים והקלות וכן קובע כי שר האוצר מוסמך לקבוע פטורים והקלות בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת [ראו ע"ש (מחוזי חיפה) 5257/97 בוחבוט מאיר נ' מנהל המכס ומע"מ חיפה (2000) (להלן: "עניין בוחבוט")].

23. הרציונל של סעיף 20א הינו מתן הטבה בדמות מע"מ בשיעור אפס לנותני שירותים בעלי מומחיות ספציפית בתחומים מיוחדים שאינם מצויים בשפע באזור אילת. מדובר בגדר חריג להוראות החוק כיוון שהוא מעניק הטבות מס לעוסקים שאינם תושבי אילת. בתור שכזה, יש לפרשו בצמצום ולא לאפשר את תחולת החריג על נותני שירותים אחרים, שאין להם מומחיות מיוחדת הקשורה לתחומים הראויים לעידוד.



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

1
2 24. יפים בהקשר זה דברי כב' השופט ד. ביין בעניין **בוחבוט** על תכלית החקיקה והמשמעויות
3 הנגזרות ממנה לעניין המומחיות הנדרשת ממבצע העבודה:

4 "לצורך פתרון המחלוקת שבין הצדדים, אין מנוס אלא לעמוד על תכלית
5 החקיקה. ראשית, יש להסביר כי שיעור מס אפס הינה דרך לעידוד סקטור
6 יצרני ע"י מתן פטור ממס עיסקאות ועם זאת, התרת ניכוי תשומות ששימשו
7 לרכישת מוצרים או שירותים לצורך העסק או לשימוש בו. הדבר נעשה ע"י מתן
8 האפשרות לניכוי מס תשומות למרות הוראת **סעיף 41** שאינה מתירה ניכוי מס
9 תשומות בגין עיסקה שאינה חייבת במע"מ. לפיכך, נקבע שהעיסקה חייבת
10 במע"מ, אך גובה החבות הינו בשיעור אפס.
11 [...]

12 בדברי ההסבר להצעת חוק אזור סחר חופשי באילת (ה"ח 1747 מיום 23.7.85 ע'
13 261) נאמר שהקמת אזור סחר חופשי, יביא לשיפור בשלושה תחומים: שיפור
14 במישור הסחר הבינלאומי והיצור המקומי בתעשיות קלות שיושג כתוצאה
15 מהפחתת העלויות, שיפור בענף התיירות הבינלאומי ותיירות הפנים ע"י הוזלת
16 שירותי התיירות, עידוד עובדים לעבור לגור באילת. החוק המקורי לא כלל
17 אפשרות לקבוע מס בשיעור אפס על שירותים הניתנים ע"י אנשים שאינם
18 תושבי אילת. אפשרות זו ניתנה רק ע"י תיקון **סעיף 6 בחוק אזור סחר חופשי**
19 **באילת (פטורים והנחות ממסים)** תיקון התשמ"ו-1985 (ס"ח 1611 מיום
20 3.11.85 ע' 42).

21 בדברי ההסבר שניתנו ע"י יו"ר ועדת הכספים בקריאה השניה והשלישית של
22 תיקון זה (דבה"כ ישיבה מיום 30.10.85 ע' 6-235) נאמר, כי ניתנת סמכות
23 לקבוע מס בשיעור אפס:
24 "גם לגבי סוגי שירותים לצורך עסק שבאזור אילת, שנותן עוסק שאינו תושב
25 איזור אילת; מדובר בשירותי עזר לעסק שאינם מצויים בשפע אילת ---".
26 ואכן, מעיון ברשימת השירותים **בתקנה 20א לתקנות**, נראה שמדובר בשירותים
27 שיש בהם איזו מומחיות ספציפית בתחומים מיוחדים הקשורים במישרין או
28 בעקיפין למלונאות כגון שירותי ניהול לבתי מלון (נראה שגם מערכות המיזוג
29 והמעליות זוכות לעידוד בשל זיקתן המיוחדת למלונאות). (פסקה 4, ההדגשות
30 אינן במקור).

31
32 25. בבדיקתו האם מתקיימים התנאים להחלת התקנה, על המשיב לבחון מבחינה מהותית מהי
33 העבודה שבוצעה בפועל. לפיכך, השאלה העיקרית אליה יש להידרש היא, אפוא, האם
34 השירותים אותם סיפקה המערערת בשדה התעופה רמון עולים כדי שירותים אלו ואזי שיעור



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

1 המס החל על פי התקנה הוא אפס, או שמא מדובר במתן שירותים אחרים בפועל, החייבים
2 במע"מ בשיעור מלא.

דיון והכרעה

3 26. לשם ביסוס טענותיהם, עמדו הצדדים על ממצאים שונים שלדעתם עולים מהחקירות,
4 העדויות וחוות הדעת שנגבו לאורך ההליך. אבקש לעמוד בנפרד על ממצאים אלו והמסקנות
5 העולות מהם על מנת לאפיין את השירות אותו סיפקה המערערת במסגרת הפרויקט ולהכריע
6 בשאלת החיוב הראוי במס. לאחר מכן אדרש גם לטענות המערערת בדבר התנהלות המשיב
7 לאורך הליך השומה.
8

9
10 27. נפתח בתיאור מערכת מיזוג האוויר כפי שפירט המומחה מטעם המשיב- שמואל גרנות בחוות
11 דעתו (להלן: "גרנות"):

12
13 "מערכות מיזוג אוויר לסוגיהן השונים, הינן מערכות אלקטרומכניות המשלבות
14 בתוכן מספר דיסציפלינות והכוללות בין היתר יחידות קירור מסוגים שונים,
15 יחידות טיפול באוויר, יחידות עיבוי ואידוי, מפוחים לרבות מפוחי סילוק עשן,
16 מדחסים ועוד ציודים שונים כגון ווסתי מהירות, רגשים, תעלות ומפזרי אוויר,
17 חומרי בידוד אקוסטיים, צנרות מים וניקוז ובנוסף מערכות חשמל, בקרה
18 ופיקוד." (ראו עמוד 4 לחוות הדעת מטעם שמואל גרנות).

19
20 ביחס למערכת חשמל למיזוג אוויר, הסביר גרנות כי מערכת המיזוג "מכילה בתוכה גם את
21 מתקן החשמל הדרוש להפעלת המערכת, שהרי ברור שללא מתקן החשמל אין כל אפשרות
22 להפעיל את מתקן מיזוג האוויר" (שם).

23
24 28. לפי גרנות, תשתית המיועדת להזנת חשמל למערכת מיזוג אוויר כוללת בין היתר:

25
26 "הנחת תעלות פח ו/או סולמות מתכת ו/או תעלות פלסטיק ו/או צינורות חשמל,
27 לצורך הנחת והשחלת כבלי חשמל המיועדים לחיבור חשמל בין הצד המזין
28 חשמל למערכת (שנאים ו/או לוחות) וחיבורם בקצה השני ללוח ראשי של מיזוג
29 האוויר [...] חלק זה בעבודת החשמל למיזוג אוויר [...] תכונה לשם הפטות
30 בחוות דעת זו בשם "תשתית". (שם).

31
32 29. בדבריו על הפעלת מערכות מיזוג אוויר גדולות, דוגמת מערכת המיזוג שהותקנה בשדה
33 התעופה רמון, התייחס גרנות לכך שנדרשים אנשי הפעלה בעלי ידע ומיומנות מקצועית
34 בתחומי הדיסציפלינות השונות של מערכות מיזוג אוויר:

35



בית המשפט המחוזי בירושלים

2024 דצמבר 05

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 **"בעלי ידע בתחום לוחות חשמל, בבקרות, בטיפול ברגשים, מכירים את יחידות**
2 **השטח השונות כגון מפוחים, בקרי מהירות, ומיומנים בטיפול ביחידות הקירור**
3 **המרכזיות שבמערכת." (שם, עמוד 5).**
4
5 30. כדוגמה למומחיות הנדרשת ממפעיל מערכות מיזוג אוויר, הציג גרנות את נוהל מערכות מיזוג
6 אוויר של מנהל תכנון פיתוח ובינוי מוסדות רפואה של משרד הבריאות. בפרק 17 לנוהל,
7 מפורט כי תכנון מערכות חשמל עבור מיזוג אוויר "יעשה ע"י מתכנן מורשה של הקבלן,
8 בכפיפות לחוק החשמל והתקנים הישראליים הרלבנטיים [...] אישור מערכות החשמל
9 יבוצע ע"י יועץ מיזוג האוויר ומהנדס החשמל [...] לוחות החשמל יבדקו ע"י מהנדס בודק
10 מוסמך". ויוטעם, כי הדרישות שפורטו בנוהל משרד הבריאות, נכונות לכל מתקן המיועד
11 להקמת מערכות מיזוג אוויר.
12
13 31. סעיף 6 לחוק החשמל, התשי"ד-1954 אוסר לעסוק בעבודות חשמל אלא אם בידי העוסק
14 "רישיון מאת המנהל למתן רישיונות לעבודת חשמל המתיר לו ביצוע עבודה מסוג זה
15 ובהתאם לתנאי הרישיון" (ר' ס"ק (א)). המנהל יעניק את הרישיון "אם נוכח שיש למבקש
16 הרישיון הכשרה מקצועית וראויה וניסיון מעשי מניח את הדעת בכל הנוגע לדרגי השימוש
17 ברישיון" (ר' ס"ק (ב)). [סעיף 6\(ד\)](#) לחוק קובע כי דרכי מתן הרישיונות, ביטולם והגבלתם
18 ייקבעו בתקנות ואכן התנאים נקבעו בתקנות, ביחס ל-12 סוגי רישיונות ברמה מקצועית עולה
19 (עוזר, מעשי, מוסמך, ראשי, טכנאי, מהנדס, בודק סוג 1, בודק סוג 2, בודק סוג 3,
20 מסוייג, שירות). התקנות קובעות את התנאים למתן רישיון בכל אחד מהסוגים האמורים,
21 ומגדירות את תחומי העבודה המותרים לכל רישיון. לא יכולה להיות מחלוקת כי אסדרת
22 עיסוק של חשמלאים, ככל אסדרת עיסוק סטטוטורית, נועדה לשמור על רמה מקצועית
23 הולמת של העוסקים בתחומים אלה. יסודה של האסדרה בצורך להגן על שלום הציבור ועל
24 איכות השירותים שיסופקו לו.
25
26 32. לפי גרנות בחוות דעתו, בשנת 2021 אגף בכיר לאסדרת עיסוקים במשרד הכלכלה והתעשייה-
27 זרוע עבודה, הפיק מסמך המתייחס, בין היתר, לאסדרה הקיימת בתחום ההתקנה והאחזקה
28 של מערכות קירור ומיזוג אוויר:
29
30 **"בסעיף 4 למסמך זה, תחת הכותרת "מסגרת רגולטורית נוכחית" מובהר בסעיף**
31 **4.1 כי לשם קבלת רישיון "חשמלאי שירות בתחום הקירור ומיזוג האוויר", נדרש**
32 **מעבר קורס "מתקין ונותן שירות בתחום הקירור והמיזוג", אשר ניתן במכללות**
33 **שונות, תחת פיקוח האגף להכשרה מקצועית. על פי האמור בסעיף 4.3, קבלנים**
34 **העוסקים בתחום הקירור והמיזוג נדרשים להיות רשומים בפנקס הקבלנים של**
35 **משרד הבינוי והשיכון [...] מבדיקה שעשיתי לחברת ברכת אין רישוי להיות**



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

1 רשומה בפנקס הקבלנים של משרד הבינוי והשיכון בענף קבלנות למיזוג אוויר.

2 (שם, עמוד 9, ההדגשות אינן במקור).

3
4 33. ביום 23.2.2020 גבתה המשיבה את עדותו של בעל השליטה במערערת- רישק ברקאת (להלן:

5 "ברקאת"). לטענת המשיבה, מעדות ברקאת עולה כי החברה איננה עוסקת בהתקנת, הפעלת,

6 תחזוקת או הבטחת תקינות מזגנים, אלא בעבודת אינסטלציה חשמלית.

7
8 34. במענה לשאלה במה עוסקת החברה שבבעלותו, השיב ברקאת כי היא עוסקת:

9 "באינסטלציה חשמלית, אני עובד בתחום של החשמל בפרויקטים שהם

10 מבקשים שאכין אינסטלציה לחשמל, אינסטלציה היא כבל חשמלי הכנה

11 לחשמלאי שיבוא אחרי" (שורות 8-9 להודעת רישק ברקאת מיום 23.2.2020,

12 נספח 1 לתצהיר מטעם המשיב).

13
14 כן מסר ברקאת כי העבודות שביצעה המערערת עבור דנייה סיבוס בפרויקט הן:

15
16 "עבודות חשמל- אינסטלציה חשמלית בשדה התעופה שכוללת הכנות לחשמל

17 תעלות והעברת כבלים ומיקום של הכבלים" (שם, שורות 26-27).

18
19 35. במענה לשאלה איזו השכלה יש לעובדי המערערת, השיב ברקאת כי הכשרתם היא של

20 חשמלאים או עוזרי חשמלאים (שם, שורה 45). וכשנשאל האם יש לעובדי השכלה בתחום

21 מערכות מיזוג אוויר השיב כי:

22 "גם אני לא מבין במיזוג אוויר. אין צורך בזה, יכול להיות שהם מבינים אבל אין

23 צורך בזה, הם מבינים בחשמל, אנחנו מבצעים אינסטלציה חשמלית" (שם,

24 שורות 47-48).

25
26 דברים דומים, עלו גם בחקירה הנגדית של מראגיה זיד- מנהל הפרויקט מטעם המערערת

27 שהעיד כי:

28 "ש. איזה רישיונות היו לעובדים?

29 ת. כולם היו בעלי מקצוע.

30 ש. איזה רישיון, מטעם מי?

31 ת. איזה רישיון, לא צריך רישיון אלו בעלי מקצוע.

32 בית המשפט: האם אתה יכול להגיד איזה סוגי רישיון היו לעובדים?

33 ת. חלק מהם היו מוסמכים. 3 כפול 80 אמפר זה בנאדם מוסמך.

34 ש. חלק לא היו להם?



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 ת. כן, חלק היו בעלי מקצוע. (עמוד 10 לפרוטוקול מיום 14.2.2023, שורות 8-
2 (15).
- 3
- 4 36. כפי שצוין לעיל, על פי ההסכם, המערערת כפופה לחברת מנוליד שהוזמנה לבצע את התקנת
5 המזגנים. כשנשאל ברקאת מי היא חברת מנוליד השיב כי היא :
- 6 "מבצעת את עבודות החשמל אני עושה הכנה לעבודה מכין תעלה וממקם כבלים
7 לפי דרישות מנהל העבודה מנוליד מביאים את לוחות החשמל היא קבלן החשמל
8 של דניה סיבוס אין לי קשר אליה. אני קבלן אינסטלציה חשמלית והיא קבלן
9 החשמל הכללי" (שם, שורות 53-55).
- 10
- 11 כמו כן, כשנשאל ברקאת מי מתקין בפועל את מערכות מיזוג האוויר בפרויקט השיב כך :
12
- 13 "אין לי מושג, אני מבצע את העבודה של ההכנה לחשמל והשאר זה כבר לא
14 קשור אלי" (שם, שורות 56-57).
- 15
- 16 37. ביום 9.3.2020 נגבתה הודעתו של ברקאת פעם נוספת. לפי המשיב, בעדות זו חזר ברקאת על
17 כך שהוא ביצע בשדה התעופה עבודות של אינסטלציה חשמלית בלבד (שורה 13 להודעת רישק
18 ברקאת מיום 9.3.2020, נספח 2 לתצהיר מטעם המשיב). עוד לפי ברקאת בהודעתו "הוא
19 עושה עבודות אינסטלציה חשמלית, אני רק שם את צינורות החשמל" (שם, שורה 20). כמו
20 כן, ברקאת ציין במפורש כי שירותי המערערת במסגרת הפרויקט לא נוגעים למיזוג אוויר :
- 21 "אני לא מבין במיזוג אוויר, לא התקנתי את המזגן, לא הפעלתי אותו ולא
22 תחזקתי, כמו כן במידה והייתה תקלה במערכות המיזוג לא אני זה שמטפל בה,
23 אני עשיתי עבודות חשמל" (שם, שורות 22-23).
- 24
- 25 38. כשעומת עם כך שהשירות שסיפקה המערערת לא נכלל בתקנה 20א לתקנות אס"ח, השיב כי
26 "התייעצתי עם חמדי נבולסי ועם מע"מ אילת וזה מה שאמרו לי", אולם לא זכר עם מי
27 התייעץ כביכול במע"מ והשיב כי אין לו מסמך כתוב בנושא.
- 28
- 29 39. כאמור, לצד האסדרה הרגולטורית ביחס לרישיונות עבודה בתחום מערכות החשמל, בפסיקה
30 נקבע כי נוכח תכלית חוק אס"ח, יש לפרש את הפטור כך שהוא ניתן רק לעוסקים ספציפיים
31 בעלי מומחיות מיוחדת. על מנת ליהנות ממע"מ בשיעור אפס הקבוע בתקנה 20א על
32 המערערת היה להוכיח כי עובדיה הם בעלי מומחיות ספציפית. בענייננו נראה כי עובדי
33 המערערת למעשה כלל אינם בעלי מומחיות במערכות מיזוג אוויר, אלא רק בחשמל וכי בעל
34 המערערת עצמו כלל אינו יודע מי מתקין את מערכות מיזוג האוויר, אלא רק מבצע את עבודת



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 ההכנה לחשמל. בהתאם לכך, גם לא ניתן לקבל את טענתה כי היא נכללת בחלופה לפיה היא
2 ביצעה עבודות הדרושות להבטחת תקינותם של מערכות מיזוג אוויר.
3
4 40. המשיב החליט לזמן לגביית עדות את מנכ"ל חברת מנוליד- ציון גרסי ביום 16.8.2020, בכדי
5 לבחון את הטענות שהעלתה המערערת בהשגה.
6
7 41. לפי המשיב, בעדותו מסר גרסי כי רק חברת מנוליד נתנה שירותים של הפעלה, אחזקה
8 והתקנה של מיזוג אוויר בשדה התעופה רמון וכן כי היא ביצעה עבודות של אינסטלציה
9 חשמלית למיזוג האוויר הכוללות "כבילה, חיבורים של מערכות מיזוג אוויר, תכנון" (שורה
10 14 לעדותו של ציון גרסי, נספח 6 לתצהיר מטעם המשיב). כן מסר גרסי כי לצורך ביצוע
11 אינסטלציה חשמלית למיזוג אוויר נדרש:
12
13 **"רישיון קבלן חשמל ורישיון קבלן מיזוג אוויר בהתאם להיקף הכספי הנדרש,**
14 **צריך ניסיון בתחום כדי לבצע עבודה מורכבת כפי שהייתה בשדה תעופה רמון**
15 **שהוא שדה תעופה בינלאומי, לא הגיוני לבצע עבודה כזאת מורכבת ללא ניסיון**
16 **או ליווי מקצועי".** (שם, שורות 21-23).
17
18 42. בעדותו מסר גרסי כי לא יתכן שהמערערת עבדה בתחום של אינסטלציה חשמלית למיזוג
19 האוויר, מאחר והוא עצמו וכן כלל הגורמים הרלוונטיים שעסקו בהתקנת מערכות מיזוג
20 האוויר ובאינסטלציה החשמלית של מיזוג האוויר בפרויקט לא הכירו את המערערת או את
21 בעליה ולא עבדו מולה בעניין זה. לפי המשיב, גרסי אף התקשר במהלך החקירה לקבלן של
22 מנוליד באתר, גיל טובל, שביצע עבורם את עבודות האינסטלציה החשמלית למיזוג אוויר וכן
23 למנהל העבודה בשטח הפרויקט, דורון ריכליס ושניהם השיבו כי אינם מכירים את ברקאת
24 או את המערערת.
25
26 43. גם אם אקבל את טענת המערערת כי סביר להניח שמנכ"ל חברת גדולות לא נוהגים
27 להסתובב באתר העבודה ולהכיר כל עובד, מצופה כי כן יתקיים קשר מינימלי עם הקבלנים
28 מולם הם מתנהלים בפרויקט בסדר גודל שכזה.
29
30 44. כאשר עומת עם החוזה בין דניה סיבוס לבין המערערת, ממנו עולה כי המערערת כפופה
31 כביכול לחברת מנוליד מבחינת התכניות ומבחינת קבלת החומרים לביצוע העבודה, מסר
32 גרסי כי:
33 **"אני לא מכיר את החוזה ואני לא מכיר את הקבלן, הוא לא עשה שום דבר**
34 **בשיתוף עם חברת מנוליד ובררתי גם עם האנשים של מנוליד בשטח הם לא**
35 **מכירים את הקבלן הזה"** (שם, שורות 34-35).
36



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 45. בהקשר זה יצוין, כי העובדה שהמערערת עבדה כביכול בתיאום ובכפיפות לחברת מנוליד,
2 שהייתה אמונה על התקנת מערכות מיזוג האוויר, איננה מספיקה לצורך סיווג המערערת
3 כמתקינת מזגנים.
- 4
5 46. כמו כן, גרסי העיד כי "רק מנוליד וקבלני המשנה שלה ביצעו את כל עבודות האינסטלציה
6 חשמלית למיזוג אוויר בפרויקט של דניה סיבוס בשדה התעופה רמון" חוץ משני מבנים,
7 האחד מבנה שהעבודה בו בוצעה על ידי חברת "שניר מערכות", והאחר על ידי תחנת דלק
8 (שם, שורות 37-39). עוד לפי גרסי, רק חברת מנוליד ערכה את התכניות של העבודה
9 לאינסטלציה חשמלית למיזוג אוויר וכל מי שעבד בפרויקט היה חייב להיות בקשר עם חברת
10 מנוליד.
- 11
12 47. חקירה נוספת שביצע המשיב ביום 16.8.2020, כללה גביית הודעה מהמהנדס הראשי של
13 חברת דניה סיבוס- נפתלי נאה, אשר במועד הקמת שדה התעופה רמון, שימש כמנהל ההקמה
14 מטעם דניה סיבוס.
- 15
16 48. במענה לשאלה האם המערערת התקינה, הפעילה והחזיקה את מיזוג האוויר במסגרת
17 הפרויקט, השיב נאה כי:
- 18 "הם היו חלק מהחיווטים של חוטי החשמל. הפעלה ואחזקה הם בכלל לא עשו,
19 גם התקנה הם לא עשו אלא רק עבודה של תעלות חשמל" (שורות 16-18 להודעת
20 נפתלי נאה מיום 16.8.2020, נספח 7 לתצהיר מטעם המשיב).
- 21
22 49. בהמשך הודעתו מסר נאה כי המערערת ביצעה עבודות לאינסטלציה חשמלית ובעיקר עבודות
23 חשמל וכן עבודות של תעלות חשמל למיזוג אוויר. במענה לשאלה האם הגיעה חברה נוספת
24 להמשיך את עבודתה של המערערת השיב נאה כי:
- 25 "הגיע צוות של מפעילים ובודקים מטעם חברת מנוליד והם אלו שהתקינו,
26 הפעילו ומתחזקים את המערכת" (שם, שורות 19-21).
- 27
28 50. דברים אלו, מחזקים ומוסיפים על הצהרת בעל השליטה במערערת, לפיה המערערת לא
29 ביצעה פעולות התקנה, הפעלה או החזקה של מערכות מיזוג אוויר. כך, בתצהיר עדותו ציין
30 ברקאת "הפעלת המזגנים ע"י חברה אחרת בשם חב' מנוליד אשר חיברה והפעילה את
31 המזגנים" (ראו סעיף 16 לתצהיר עדות ראשית מטעם רישק ברקאת).
- 32
33 51. לטענת המערערת, בחקירתה הציגה מכתב תחום מיום 11.5.2020 על ידי נאה, בו הבהיר כי
34 המערערת ביצעה עבודות התקנת מערכות מיזוג אוויר בפרויקט. על אף האמור, נכון יותר
35 יהיה לקבוע כי העבודות שביצעה המערערת במסגרת הפרויקט, הן לכל היותר עבודות הכנה



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

1 הקשורות לעבודות התקנת מערכות מיזוג אוויר. מהממצאים והעדויות האחרות שבידי
2 המשיב מתבררת תמונה ברורה, לפיה לא ניתן לראות בעבודות שביצעה המערערת כעבודות
3 התקנת מיזוג אוויר כהגדרתן בתקנה 20א. במצב דברים זה, גם בהנחה וכטענת המערערת
4 היה על המשיב להטיל ספק בעדות גרסי, אין הדבר מוביל לקבלת עמדתה, לנוכח התמונה
5 הכוללת של מהות העבודה שביצעה במסגרת הפרויקט.

6
7 52. בהקשר זה, ניתן לעמוד גם על דבריו של המומחה מטעם המשיב- שמואל גרנות (להלן:
8 "גרנות"). בחקירתו הנגדית התייחס גרנות באריכות לסתירה בין דבריו של נאה בהודעתו
9 לבין דבריו במכתב ששלח למערערת:

10 "ש. אתה, ברשימת המסמכים התייחסת למסמכים שכללו את המכתבים
11 שהראיתי לך. למה בחרת להסתמך דווקא על החקירה והתעלמת מהמכתב הזה?
12 ת. אני לא נדרשתי לתת חו"ד האם חב' ברקת עשתה עבודה טובה וכולי, אני
13 התבקשתי לתת תשובה לשאלה אחת בלבד, והשאלה הייתה כזאת: האם
14 החברה עמדה בסעיף של תקנה 20א והאם היא עמדה במשפט המרכזי שקשור
15 לעניינו שהוא התקנה, הפעלה, תחזוקה או הבטחת תקינותם של מערכות מיזוג
16 האוויר. אני חיפשתי תשובה לשאלה הזאת. מאחר והפעלת תחזוקה או הבטחת
17 תקינותם של מערכות מיזוג האוויר לא נרשמו בשום מסמך, השאלה היחידה
18 שנשאלה לפניי היא לענות האם השירות הזה כלל התקנה של מערכת חשמל
19 מיזוג אוויר, לכן לא התפרסתי לתשובות על שאלות של מישהו אחר, אלא
20 הסתמכתי רק על זה.

21 ש. אתה מוציא דברים מעדותו של מר נאה שהוא מי שחתם וכתב את המכתבים
22 האלה וקובע בהסתמך על הדברים האלה שברקת עשו רק עבודות תשתית של
23 תעלות ופריסות כבלים בלבד ומתעלם פה ממש מהמכתב הזה ואומר שאתה לא
24 מכיר אותו. [...]

25 ת. זה שאני משוכנע כולל עכשיו שסוג העבודה שהוצהר במסמכים, היה התקנת
26 תעלות וכבלים, שאגב חד משמעית ברור שהוא גם לא סופק ע"י ברקת – זה כתוב
27 במסמכים, רואים את זה גם לפי דרך התשלום שזה עבודה בלבד, נסמכת גם על
28 עדות שקראתי של מר ברכאת. בעדות הזאת נכתב במפורש שמה שהם ביצעו זה
29 התקנת תעלות והנחת כבלים. אין בשום מקום אחר בחומר שהיה מונח בפני
30 עדות לכך שבוצעה עבודת חשמל אחרת ושונה מהתקנת תעלות והתקנת כבלים.

31 קראתי בעיון רב את כל המסמכים שהיו בפניי, ובשום מקום זה לא נכתב.
32 ש. טוב, לעניין זה. אתה לא מוצא שום פגם בסתירה הזו לבין מה שכתוב בחווה
33 שמדובר בעבודות אינסטלציה חשמל מיזוג אוויר, שלפי ההסבר שלך, כאשר
34 משתמשים במושג הזה זה כולל בתוכו את כל המרכיבים שצינת בחוות הדעת
35 שלך.



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 ת. [...] הכותרת שנכתבת בשם של הפרויקט לא מעידה על תוכן ביצוע העבודה.
2 מה שמעיד ממש לעומק על תוכן ביצוע העבודה, זהו נספח לחוזים, שקוראים לו
3 "מפרט טכני". המפרט הטכני, ולעיתים גם כתב הכמויות שמפרט, מפרט
4 בצורה מפורטת מהי העבודה שמבוצעת בפרויקט. במידה ואין מפרט טכני או
5 כתב כמויות מפורט, ואני צריך להסתמך אך ורק על השם שמופיע למעלה ומציין
6 "אינסטלציה חשמלית למיזוג אוויר" אין בזה שום הוכחה לאמירה שאמרת
7 שהיא ביצוע כלל העבודות שצינת. (עמודים 16-17 לפרוטוקול מיום
8 14.2.2023, שורות 23-26 בהתאמה, ההדגשות אינן במקור).
9
- 10 53. לבסוף, לאחר שנמסרו לו העדויות של גרסי ונאה מיום 16.8.2020, ביום 20.9.2020 פנה רואה
11 חשבון של המערערת בדואר אלקטרוני שכותרתו "ברכת הנדסה המשך השגה" לאגף המכס
12 והמע"מ בירושלים. רואה החשבון צירף מכתב במסגרתו טען כי המערערת "ביצעה את
13 מערכות מיזוג האוויר (אינסטלציה חשמלית)". עוד צירף תכתובות דואר אלקטרוני כביכול
14 "בין חברת מנוליד לבין חברת ברכת הנדסה ומנהל העבודה של בשטח", במטרה להראות כי
15 הן סותרות את עדותו של גרסי לפיה הוא לא מכיר את המערערת- כאשר הן מעידות כביכול
16 כי נציגי חברת מנוליד היו מבקשים ביצוע עבודות אינסטלציה חשמלית מאת מנהל העבודה
17 של המערערת, זיד מראגה.
18
- 19 54. על אף האמור, המשיב הטיב להראות כי תכתובות אלו כלל אינן תכתובות בין חברת מנוליד
20 לבין המערערת, אלא המדובר בהודעות דואר אלקטרוני שנשלחו מאת נאה, מהנדס חברת
21 דניה סיבוס, בתפוצה רחבה למספר גורמים. על כן, התכתובות אינן סותרות את עדותו של
22 גרסי כי לא הכיר את המערערת או את מנהל העבודה שלה. ניתן אף לומר כי תכתובות אלו
23 נוגדות את עמדת המערערת, מאחר וניתן להסיק מהן כי חברת מנוליד ולא המערערת, היא
24 שעסקה בהתקנת מיזוג אוויר בפרויקט, מאחר שהן כלל אינן מכילות תוכן אשר נוגע באופן
25 ספציפי למערערת או לעובדיה. בהקשר זה, ראו דברי המשיב בסעיף 15 לכתב התשובה:
26
27 "15. [...]
- 28 א) הודעת דואר אלקטרוני ששלח מר נפתלי נאה ביום 31.7.2018 לרשימת תפוצה
29 רחבה הכוללת את "זייד חשמל חסונה תמנע", מנהל העבודה בשטח של
30 המערערת, בנושא כבילה חשמלית (ולא מיזוג אוויר);
31 ב) הודעת דוא"ל מאת מר נפתלי נאה מיום 1.8.2018 שנשלחה אף היא בתפוצה
32 רחבה הכוללת את חברת מנוליד ואת זייד מראגה שעניינה הנחיות להמשך ביצוע
33 העבודות באתר ולפיה על זיד מראגה ואדם בשם חסן להסדיר תשתיות בתקרה
34 מבחינה קוסמטית;



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 (ג) הודעת דוא"ל מאת עמית שלתיאל, עובד חברת מנוליד, לזייד מראגה, מיום
2 13.5.2019, שאליה מצורפת תכנית הטרימינל. למייל לא צורף כל מלל ולא ברור
3 מה טיבו, אולם יודגש כי הוא ממילא איננו כולל התייחסות לנושא מיזוג האוויר-
4 אלא כאמור רק מצרף את תכנית הפרויקט [...]. אין בהודעה כאמור שנשלחה על-
5 ידי אחד מעובדי חברת מנוליד, שיתכן שהייתה לו היכרות עם מר זייד מראגה,
6 כדי ללמד על ביצוע עבודות משותפות בכלל ובוודאי שבתחום מיזוג האוויר
7 בפרט."
8
9 55. עוד הטעים המשיב, כי לפי בדיקת פעילות ועסקאות המערערת ובהתאם לעדות בעל השליטה
10 במערערת, רישק ברקאת, נמצא כי המערערת כלל איננה עוסקת בהתקנת מזגנים אלא
11 באינסטלציה חשמלית. עוד עלה כי העבודות שסיפקה המערערת בשדה התעופה רמון הן
12 עבודות "חשמל" ו"אינסטלציה חשמלית" ולא התקנת מערכות אוויר. בנוסף, מבדיקה
13 מדגמית של חשבוניות החברה בפרויקטים נוספים עלה כי השירות שניתן תואר כ"עבודות
14 חשמל".
15
16 56. המערערת אינה חולקת על כך שהיא חברה העוסקת בחשמל ולא במערכות מיזוג אוויר, אך
17 לטענתה, היא "עבדה בהתקנת מערכות חשמל שנועדו להפעיל את המזגנים ולתחזקם" (ראו
18 סעיף 27 לערעור). ברם, טענה זו נדחתה בעניין **בוחבוט**, שם נקבע כי עבודות הקשורות
19 בעקיפין לעבודות המנויות בסעיף 20 לא יוכרו כעבודות המזכות בהטבה. גם בעניינו, יש
20 להבחין בין עבודות התקנה של מערכות מיזוג אוויר לבין עבודות אחרות בתחום החשמל,
21 שהרי מערכות מיזוג אוויר מופעלות בחשמל, אולם הן עדיין לא מהוות התקנת מזגנים.
22
23 57. לפי המערערת, גודלו של שדה התעופה הצריך התקנת מערכת מיזוג אוויר ענקית הכוללת
24 ציילרים. מרכיביו העיקריים של הציילר הם מעבה מים, יחידת הקפאה, צנרת, משאבות
25 ומאגר ייעודי של נוזלי קירור. לפיכך, טענה המערערת, כי המערכת מתפקדת תוך שימוש
26 במעגלים חשמליים ותשתיות שמורכבות ומחוברות עבורה באופן ספציפי והן תשתיות
27 נפרדות מתשתיות החשמל הרגילות.
28
29 58. לתמיכה בטענותיה צירפה המערערת חוות דעת מומחה- מרק זלצר (להלן: "זלצר"). מחוות
30 הדעת עולה כי עבודות אינסטלציה חשמלית המיועדת להפעלת מערכות מיזוג אוויר, הן חלק
31 מהעבודות הנוגעות למערכות מיזוג אוויר ונפרדות מעבודות חשמל רגילות (נספח ג לערעור).
32 כמו כן, נתנה התייחסות לכך שאינסטלציה חשמלית אף מתוכננת ונמצאת בסעיפי עבודה
33 ובמכרזים לביצוע עבודות מערכות מיזוג אוויר. כך נטען, כי ללא עבודות אלו לא ניתן להפעיל
34 או להתקין מערכות מיזוג אוויר.
35



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

59. מעיון בחוות הדעת האמורה, לא התרשמתי כי יש בה כדי להטות את הכף ולחזק את טענת המערערת כאילו ביצעה עבודות מיזוג אוויר. העולה מהכתוב בחוות הדעת הוא כי העבודות הנדרשות לאינסטלציה של מערכות מיזוג אוויר, הן ככלל עבודות חשמל:

"עבודות אינסטלציה מערכות מיזוג אוויר כוללות אספקת חשמל ללוחות חלוקה ראשיים ומשניים מערכות מ"א, התקנת מובילים ותעלות עבור כבלים, התקנת מערכות הארקה ומערכות פיקוד ובקרה נפרדות משאר המערכות החשמליות."

60. בנוסף, בניגוד לדברי המערערת, בחוות הדעת מטעם המשיב נכתב כי:

"אני מסכים שנעשו ע"י ברכת צינורות וגם תעלות וכבלים שהיו מיועדים להפעלת מערכות כגון צ'ילרים למיזוג אוויר. עבודה זו מהווה עבודת תשתית ברמת מורכבות מאד פשוטה, וממש אין בה משום "התקנת מערכות מיזוג אוויר" רק משום שנעשתה לצורך הפעלה של מיזוג אוויר." (ראו עמוד 7 לחוות הדעת מטעם שמואל גרנות).

61. כמו כן, בעניין בוחבוט נקבע כי העבודות שביצעו המערערים, עבודות ניסור וקידוח שנועדו לקדיחת פתחים לצורך התקנת מעליות ומערכות מיזוג אוויר, לא עולות כדי חלק מתהליך ההתקנה:

"[...] בשימו אל לב שמחד, מדובר בהקלה מרחיקת לכת המתבטאת בשיעור מס אפס ולא בפטור ומצד שני, מדובר בעידוד נותני שירותים מיוחדים שהם מומחים בתחומים המתרכזים מטבע הדברים באזור המרכז ולא בפריפריה, יש לפרש את הפטור כך שהוא יחול רק על אותם מומחים ספציפיים ולא על נותני שירותים אחרים שאין להם איזו מומחיות מיוחדת הקשורה בתחום הראוי לעידוד. אמנם עבודת המערערים היא "תנאי בלעדו אין" לעבודות ההתקנה של מערכות מיזוג אוויר ומעליות, אך כזו היא גם עבודת בוני שלד הבנין בו מותקנות מערכות אלה ואיש לא יטען שהם זכאים לאותו פטור, שכן הם בונים גם שלדים שאין בהם מערכות מהסוגים דנן ואין להם הכשרה ספציפית כזו שלא ניתן למצוא כמותה אצל נותני שירות כאלה המתגוררים באילת. כיו"ב גם עבודת המערערים אינה ספציפית למעליות ולמיזוג אוויר. קידוח וניסור בטון הם שירותים שניתן להזקק להם למטרות רבות ושונות ואין זה מעלה או מוריד שבפעל מוזמנים המערערים ברוב המקרים לבצע עבודתם זוקא לצורכי המערכות של מיזוג אוויר ומעליות.

"האדם ברחוב" שעל פיו ישק הפירוש הטבעי של מילים, לא היה מגדיר את המערערים שאין להם כל ידע ומומחיות בנושאים של מעליות ומיזוג אוויר כנותני



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

1 שירותים בתחום זה. גם המערערים עצמם בעת שנרשמו במע"מ לא הגדירו
2 עצמם כמתקיני מזגנים ומעליות, אלא כקודחים ומנסרים, ורישום זה מצביע
3 כיצד ראו המערערים עצמם את תחום עיסוקם. לפיכך, צדק המשיב בסרבו
4 להכיר במע"מ בשיעור אפס לגבי עיסקאות אלה." (פסקה 4 לפסק הדין,
5 ההדגשות אינן במקור).

6
7 62. כמפורט בעניין **בוחבוט**, משמעות אימוץ פרשנות המערערת היא כי גם עבודות לבניית שלד
8 בניין או עבודות מקדמיות כגון אלו, יחשבו כעבודות התקנה של מערכות מיזוג האוויר, מאחר
9 וקיומן של אלו הכרחי טרם התקנת מערכות מיזוג אוויר בתוך המבנה. ברי כי פרשנות כזאת
10 איננה סבירה והיא חורגת מהמשמעות הטבעית של המושג 'התקנה' כמצוות סעיף 20א
11 לתקנות אס"ח.

12
13 63. ויוטעם, כי לצד מערכות מיזוג אוויר, מונה תקנה 20א מערכות נוספות הזכות למע"מ בשיעור
14 אפס. כך, למשל, תקנה 20א(2)(ד) מחילה את ההטבה לגבי "מכונה אוטומטית לעיבוד
15 נתונים", היינו מערכות מחשב. לא ניתן להלום כי קבלן משנה שהועסק על מנת להניח את
16 כבלי החשמל בתעלות לשם חיבור החשמל למערכות המחשוב בשדה התעופה רמון, יזכה
17 למע"מ בשיעור אפס, מאחר והשירות שנתן איננו התקנה, הפעלה, תחזוקה או הבטחת
18 תקינותם של מערכות המחשוב. מה גם, שכפי שצוין קודם, עבודתה של המערערת אינה
19 ספציפית להתקנת מזגנים משהמערערת עצמה הגדירה את עיסוקה כביצוע "עבודות חשמל".

20
21 64. דברים דומים גם נאמרו על ידי ב"כ המשיב בדיון מיום 26.5.2023, עמוד 4, שורות 11-24
22 לפרוטוקול:

23 "בית המשפט: אבקש מן המשיב להתייחס לדוגמא ההיפותטית הבאה: נניח
24 שהוראת החוק שקובעת מס בשיעור 0 הייתה מתייחסת להקמת בניין. עוד
25 נניח, שהמערערת הייתה מבצעת את חפירת הבור בנכס שעליו הוקם הבניין ע"י
26 חברה קבלנית. האם בדוגמא המשיב היה טוען, כי המערערת לא עומדת בתנאי
27 החוק?

28
29 עו"ד פש: המקרה ההיפותטי הוא מאוד דומה ומזכיר לי את הפס"ד בעניין
30 קידוחי הצפון שמוזכר בכתב התשובה, שם מדובר על פועל שמכין תעלות והכנה
31 למעלית. והשאלה המשפטית ופסה"ד קבע, האם העבודה של ההכנה למעלית
32 נכללת בתקנות או לא, הייתה לפי השאלה האם עבודת ההכנה הייתה נדרשת
33 מומחיות מיוחדת להכנה של מעליות ולא הכנה בעלמא. בהתאם, התשובה
34 לשאלת בית המשפט במקרה שביהמ"ש הציג, היא האם עבודת ההכנה לבניין
35 דורשת מומחיות מיוחדת של חפירה דווקא לבניינים? התשובה היא שזה תלוי



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

1 במומחיות. היינו מביאים מומחה לחפירה בבניינים, והוא היה משיב אם נדרשת
2 מומחיות או לא. הייתי מצפה מאותו מערער שטוען שעבודת הכנה כזו, דורשת
3 מומחיות, שיציג לי אסמכתאות לקורסים שעבר. כמו כן, הייתי מצפה שייגיש לי
4 רשימה של אתרים שבהם הוא עשה עבודה דומה. עליו ההוכחה כי נדרשת
5 מומחיות לחפירה בבניינים."
6

7 65. העבודה שביצעה המערערת בפועל היא עבודת חשמל ולא עבודה של התקנת מערכות מיזוג
8 אוויר, שאין לה ידע או הכשרה בו. המערערת מבקשת להיבנות, בין היתר, מכך שההסכם
9 בינה לבין דניה סיבוס מתאר את העבודות שנדרשה לבצע במסגרת הפרויקט כעבודות
10 "אינסטלציה למיזוג אוויר" ולחילופין "מז"א- אינסטלציה חשמלית". אולם, בכך אין כדי
11 לשנות מן העובדה כי מבחינה מהותית סיפקה המערערת עבודות חשמל או בלשונה
12 "אינסטלציה חשמלית", שכאמור הן אינן בבחינת עבודות התקנת מיזוג אוויר לגביהן קבע
13 המחוקק מע"מ בשיעור אפס.
14

15 66. תמוהה טענת המערערת, לפיה לא ברור על מה הסתמך המשיב בקביעתו כי העבודות שביצעה
16 המערערת היוו בסיס והכנה לחשמלאי שיבצע עבודות נוספות אחריה, שהרי בעדותו בעל
17 השליטה במערערת הוא מסר כי החברה עוסקת "באינסטלציה חשמלית, אני עובד בתחום
18 של החשמל בפרויקטים שהם מבקשים שאכין אינסטלציה לחשמל, אינסטלציה היא כבל
19 חשמלי הכנה לחשמלאי שיבוא אחרי" (שורות 9-8 להודעה רישק ברקאת מיום 23.2.2020,
20 נספח 1 לתצהיר מטעם המשיב, ההדגשות אינן במקור).
21

22 67. גם מבחינת תכלית החיקוק, קשה לקבל פרשנות לפיה המערערת, שהיא חסרת כל מומחיות
23 בנושאים של מיזוג אוויר, תזכה במס בשיעור אפס. בצדק טען המשיב כי ככל שמטרת מתקין
24 התקנות הייתה להעניק הטבה של מע"מ בשיעור אפס להתקנת מערכות חשמל, היה קובע
25 זאת.

חקירות המומחים בבית המשפט

27 68. ביחס לחוות הדעת מטעם המערערת, בחקירתו הנגדית נשאל זלצר לגבי טיב והיקף העבודות
28 שביצעה המערערת, לעומת עבודות של קבלנים אחרים במסגרת הפרויקט, וכך השיב:
29

30 "ש. נכון שבחוה"ד אתה לא כותב אילו עבודות עשתה או לא עשתה המערערת
31 בפרויקט בשדה התעופה?

32 ת. אם לא פירטתי משהו, אז לא נשאלתי עליו וראיתי את זה כמובן מאליו.

33 בית המשפט: בפרויקט היו כמה קבלנים וכמה קבלני משנה, והמערערת היא
34 קבלן משנה אחד מתוך כמה שטיפלו במיזוג אוויר. לכן, חשוב מאוד לדעת, מה
35 המערערת עשתה ומה עשו קבלני משנה אחרים. קשה להבין מחוה"ד שלך, לא



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

1 מה עושים כדי שיהיה מערכת מיזוג אוויר, אלא מה עשתה המערערת ומה עשו
2 קבלני משנה אחרים.

3 ת. [...] אם קבלן עשה אינסטלציה, הביא כבלים, הניח כבלים מקצה לקצה, ז"א
4 מארונות חשמל עד ליח' מיזוג אוויר, מפוחים, אין שיטה אחרת ולא יכול להיות,
5 כי זה קשור לאחריות, שהוא לא יחבר את קצוות הכבלים. זה לא נהוג ומקובל
6 בארץ שקבלן אחד מביא ומניח כבלים, וקבלן שני בא ומחבר אותם בקצוות. אין
7 דבר כזה! [...]

8 ש. אתה ראית את ההסכם, הראו לך את ההסכם?

9 ת. אני לא צריך לראות הסכם. יש דבר שמוכן מאליו. אם קבלן הניח כבלים,
10 שהוא יהיה אחראי על הכבלים, הוא חייב לחבר אותם, לחשמל אותם ולמסור
11 לאחזקה דרך הרצה, להפעלות." (פרוטוקול מיום 14.2.2023 עמודים 8-9, שורות
12 22-9 בהתאמה, ההדגשות אינן במקור).

13
14 69. על אף הדברים האמורים, מצאתי כי בחקירתו הנגדית של המומחה מטעם המשיב, הוא
15 הצליח לסתור את דברי זלצר המובאים לעיל. כך הסביר גרנות כי שיטת עבודה לפיה קבלן
16 המומחה באלמנטים של מיזוג אוויר הוא זה שיחבר את מערכות המיזוג בפועל, היא שיטה
17 מקובלת:

18 "ש. בתור מומחה ומקצוען בתחום של חשמל, ובין היתר חשמל שקשור למיזוג
19 אוויר, בדרך כלל קבלן שעושה את כל החיווט והתייעול של המערכת שאמורה
20 לספק את החשמל למערכות מיזוג אוויר וכל מערכות הבקרה וכו', האם לא נהוג
21 שהוא יחבר את המערכות האלו לחוטים של מערכות מיזוג האוויר?

22 ת. [...] יש אפשרות שיתנו לקבלן משנה, מקבלן ראשי, להתקין כבלים גם בלי
23 אספקה והוא ידרוש ממנו שיעשה את החיבורים של הכבלים האלו אל היחידות
24 השונות, ויש מקרים שלא. אקח אותך לעבר שלי באלקטרה, שבו ידענו שיש
25 קבלן שהוא טוב מאוד בהנחת כבלים, הוא לא היה עושה את החיבורים. הוא
26 היה מניח את הכבלים, זוהי עבודה קשה פיזית. קבלן אחר בשטח היה עושה את
27 החיבורים. יש בזה היגיון גם לעבוד בשיטה זו. כשקבלן מחבר אלמנטים של
28 מיזוג אוויר, רצוי מאוד שהוא ידע ויבין את המערכות שהוא פועל ועושה אותם,
29 ולא קבלן שאין לו קשר למקצוע הזה ולכן הגיוני שבאים ומישהו מנחה אותו לגבי
30 הנחת הכבלים מאיפה עד איפה וכו'. פה נתתי לך תשובה לאפשרויות הקיימות.

31 בית המשפט: המומחה מטעם המערערת אמר היום שאותו קבלן אינסטלציה
32 למיזוג אוויר, או שהוא עושה את כל העבודה או שהוא לא עושה אותה בכלל.
33 אחרת, יש חשש מבחינת האחריות למכלול העבודה. מהי התייחסותך ?

34 ת. לחלוטין איני מסכים עם האמירה שלו. באותו הרגע כתבתי הערה לעורך דין
35 שלנו שאיני מסכים אתו ואסביר למה. אקח דוגמא של כבלים שצריכים להגיע



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

1 למתקן מיזוג אוויר כמו שיש ברמון, שקוראים לו צ'ילר. כדי לחבר צ'ילר - ותלוי
2 איזה צ'ילר ותלוי כמה כבלים מגיעים אליו בתכנון ובאיזה חתכים הכבלים - לא
3 כל קבלן שמניח כבלים יעשה את החיבור הזה. צריך להיות בעל ידע, מיומנות
4 וניסיון, מפני שהכבל עצמו, לאורכו, סביר שלא יקרה לו כלום. תקלות קורות
5 בנקודות החיבור. זו הייתה דוגמא כדי להמחיש מדוע אני לא מסכים עם
6 האמירה של המהנדס שהעיד פה." (פרוטוקול מיום 14.2.2023 עמוד 18, שורות
7 2-24, ההדגשות אינן במקור).
8

9 70. ניתן להתרשם כי חוות הדעת מטעם המערערת שנכתבה בידי מרק זלצר, היא כללית,
10 לאקונית ומנוסחת בלשון תיאורטית שמקשה לאפיין את טיב השירות שסיפקה המערערת
11 לדניה סיבוס בשטח. לעומתה, חוות הדעת מטעם המשיב שנכתבה בידי שמואל גרנות הינה
12 מפורטת, מקצועית ומאפשרת לקורא שאינו מומחה במערכות חשמל או מיזוג אוויר, להבין
13 את הממשק בין התחומים והמשמעויות הנלוות לכך.
14

15 71. בחוות הדעת מטעם המשיב, נעשתה הבחנה מדוקדקת וברורה בין שני התחומים- עבודות
16 חשמל ועבודות מיזוג אוויר. בתוך כך, חוות הדעת מפרטת מהן העבודות הנכללות במערכות
17 חשמל למיזוג אוויר והאם יש בהן כדי לחסות תחת תיאור תקנה 20א את המושג 'שירות-
18 "התקנה, הפעלה, תחזוקה או הבטחת תקינותם של מערכות מיזוג אוויר" (ראו עמודים 4-5
19 לחוות הדעת מטעם שמואל גרנות). בהמשך חוות הדעת התייחס גרנות לעדויות השונות של
20 הגורמים המערובים בפרויקט וכן לחוות הדעת שניתנה מטעם המערערת.
21

22 72. בתמצית, גרנות הסביר כי המונח שהוגדר בהסכם בין המערערת לבין דניה סיבוס- "עבודת
23 מיזוג אוויר- אינסטלציה חשמלית", עשוי להכיל בתוכו אפשרויות הרחבת עבודות חשמל
24 נוספות, אך ייתכן ומתכוון להכנת תשתית בלבד. לדברי גרנות, "המונח לא מסביר מהן אותן
25 עבודות שנכללו בעבודות בפועל של ברכת, למעט העובדה שיש לעבודות אלו קשר למערכת
26 מיזוג האוויר [...] " (שם, עמוד 6). עוד ציין גרנות, כי מהמסמכים שהונחו בפניו נראה כי
27 העבודה שביצעה המערערת נדמת יותר לעבודת תשתית אשר "לא כללה ביצוע לוחות חשמל
28 של מערכת מיזוג האוויר, עבודות מפעילים והתקנת מערכת בקרה ופיקוד" (שם). גרנות אף
29 הציג אבחנה ברורה בין העבודה שביצעה המערערת לבין העבודה של שאר הקבלנים בפרויקט,
30 כך לפי דבריו: "ניתן לקבוע כי העבודות שביצעה ברכת היו עבודות חשמל פשוטות יחסית
31 של הכנת הזנות חשמל עבור מתקן מיזוג האוויר. המשכן של עבודות החשמל נעשו ע"י חברת
32 מנוליד, ולחברת ברכת לא היה שום קשר לכך" (שם).
33

34 73. בהתייחסותו לחוות הדעת של המומחה מטעם המערערת כתב גרנות בחוות דעתו כך:



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

1 "אני מסכים עם מהנדס זלצר, שאינסטלציה חשמלית למערכות מיזוג אויר הינו
2 חלק אינטגרלי ובלתי נפרד מעבודות התקנת מערכות מיזוג אויר וללא עבודות
3 אלו לא ניתן להפעיל את מערכות מיזוג האויר [...]
4 יחד עם זאת, לחלוטין אינני מסכים עם מהנדס זלצר, לפיו עבודות אינסטלציה
5 חשמלית למערכות מיזוג אויר הינו דבר שונה ומופרד מאינסטלציה של מערכות
6 חשמל אחרות [...]
7 אילו היה מהנדס זלצר נסמך על עובדות כלשהן והיה טוען בחוות דעתו כי ברכת
8 ביצעה בשדה התעופה את קווי הזנת החשמל למיזוג אויר, את לוחות החשמל
9 של מיזוג האויר, את תשתיות כבלי הבקרה והתקשורת שנועדו למיזוג אויר, את
10 הפעלת תתי המערכות לרבות הפעלת מערכת בקרת המבנה ועוד, הרי שיכול
11 הייתי להסכים איתו שיש כאן משום עבודות חשמל שהן שונות ממערכות חשמל
12 אחרות". (שם, עמוד 8).

13
14 74. בסוף חוות דעתו פירט גרנות את מסקנותיו לפיהן מצא כי המערערת לא עונה לתנאי תקנה
15 20א לתקנות אס"ח. בין המסקנות האמורות עלה כי: המערערת ביצעה רק עבודות תשתית
16 לטובת מערכות מיזוג אוויר בפרויקט; המערערת עסקה בכבילה אך לא בחיבור לחשמל או
17 לציודים אחרים שבמערכת מיזוג האוויר; במערערת אין אף מומחה בתחום הקמת מערכות
18 מיזוג אוויר; המערערת לא ביצעה התקנה של מערכות מיזוג אוויר אלא ביצעה תשתיות
19 פשוטות המשמשות אחרים לחיבור מערכת מיזוג האוויר אל מערכת הזנת החשמל (שם, עמוד
20 9).

21
22 75. יצוין כי הגם שנכונה טענת המערערת לפיה היא אינה מרוויחה מאי תשלום מע"מ, שכן
23 תשלום המע"מ היה חל על מזמינת העבודות, אין בטענה זו כדי לסייע למערערת כנישומה
24 בכל הנוגע לעבודות אותן ביצעה המערערת במסגרת הפרויקט, המחייבות מס בשיעור מלא
25 כפי שקבע המשיב בהחלטתו.

26
27 76. לפיכך מצאתי, כי הוראת תקנה 20א לא חלה על המערערת משזו ביצעה עבודות תשתית של
28 חשמל שהיוו, לכל היותר, בסיס והכנה לגורם אחר ונפרד, שיבצע אחריה התקנת מערכות
29 מיזוג אוויר בפרויקט רמון.

התנהלות המשיב

30
31 77. טענה נוספת שהעלתה המערערת הייתה כי החלטת המשיב בהשגה נתקבלה בלי שטענות
32 המערערת נדונו ונבדקו בכובד ראש ובלי שניתנה למערערת אפשרות למסור מידע בתגובה
33 לטענות שהושמעו בעדויות הגורמים המעורבים. לגישת המערערת, המשיב קיבל החלטה
34 מראש לחייב את המערערת בתשלום המע"מ והתנהלותו לאורך החקירה ובמשך מתן
35 ההחלטה הייתה רשלנית ולא מקצועית לכל הפחות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 דצמבר 2024

ע"מ 20-12-58543 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 78. מקריאת כלל החומרים והראיות שהוצגו בפניי, מצאתי כי טענות אלו של המערערת חסרות
2 ביסוס ממשי ודינן להידחות. כפי שפורט בהרחבה לעיל, העדויות, הבדיקות והחקירות בתיק,
3 אשר עמדו לנגד עיניו של המשיב עת בחן את עניינה של המערערת, הספיקו כדי לברר איזה
4 עבודות בוצעו בפועל כדי שיתן המשיב את החלטתו בהשגה.
5
6 79. החלטת המשיב התבססה על מספר מקורות וחקירות, לאחר שניתנו למערערת הזדמנויות
7 שונות להשמיע את טענותיה. הזדמנויות אלו אף נוצלו על ידי המערערת במסגרת שתי
8 חקירות של מנהל המערערת- ברקאת, דיון בהשתתפות נציגי המערערת מיום 31.5.2020,
9 ההשגה שהגישה המערערת וההתייחסות בכתב שהעביר ב"כ המערערת בעניין חקירותיהם
10 של גרסי ונאה.
11
12 80. לסיכומי של עניין, דיווח המערערת וכן השגתה על השומה, נדחו על ידי המשיב לאור מכלול
13 ראיות רחב ומבוסס שגיבש, לפיו המערערת ביצעה עבור דניה סיבוס בשדה התעופה רמון
14 עבודות תשתית של חשמל ולא עבודות של התקנה, הפעלה, תחזוקה או הבטחת תקינות של
15 מערכות מיזוג אוויר. כמו כן, לא עלה בידי המערערת להוכיח כי יש לה מומחיות בתחום
16 הקשור למערכות מיזוג אוויר. במצב דברים זה, לא יכולה המערערת להיבנות מסעיף
17 20א(2)ב לתקנות אס"ח ועליה לשלם מע"מ בשיעור מלא בגין השירותים אותם סיפקה
18 לחברת דניה סיבוס באילת.
19

סוף דבר

- 20
21 81. בנסיבות אלו, בהן תקנה 20א לתקנות אס"ח אינה מתקיימת בעניינה, המערערת אינה יכולה
22 ליהנות ממע"מ בשיעור אפס ולפיכך, הערעור נדחה.
23 המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסכום כולל של 25,000 ₪, אשר ישולם תוך
24 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.
25
26 המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין.
27
28 ניתן היום, ד' כסלו תשפ"ה, 05 דצמבר 2024, בהעדר הצדדים.

79

אביגדור דורות, שופט