



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בפני כב' השופט ה' קירש

המערער

דן טרוק
ע"י ב"כ עו"ד דרור יצחק

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 3
ע"י ב"כ עו"ד לירון ארצי
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

1
2

פסק דין

3
4

א. מבוא

5

6

1. בשנת המס 2012 המערער עבד כמהנדס בחברת היי-טק והכנסתו באותה שנה נבעה ממקור זה.

7

8

במסגרת הדו"ח השנתי שהגיש המערער למשיב לאותה שנה, הוא הפחית מהכנסת השכר הנ"ל הוצאות שונות שהיו כרוכות בפעילות אחרת בה השתתף המערער באותה תקופה: מרוצי אופנועים.

9

10

2. שנים אחדות לפני כן התחיל המערער לפקוד מסלולי מרוצים שונים באירופה על מנת להשתתף בתחרויות הנערכות שם. הוא אף התגלה כרוכב אופנוע כשרוני ומהיר.

11

12

13

14

3. לפי גישת המערער, פעילותו בתחום האופנועים עולה לכדי "משלח יד" לעניין פקודת מס הכנסה, ובהתאם לכך הפסדיו מתחום זה ניתנים לקיזוז כנגד הכנסה מכל מקור שהוא, לרבות ממשכורתו כמהנדס בענף הטכנולוגיה העילית.

15

16

17

לעומת זאת, המשיב סבור כי פעילות הרכיבה של המערער איננה אלא תחביב (יקר), ועל כן אין בפנינו הפסד מעסק או ממשלח יד אשר ניתן לקזוז כנגד הכנסת השכר.

18

19

20

21

משנדחתה השגתו של המערער לשנת המס 2012 על ידי המשיב, הוגש ערעור זה.

22

23

ב. המסגרת החוקית

24

25

4. סעיף 28 לפקודת מס הכנסה דן בקיזוז הפסדים וקובע, בחלקו, לאמור:

26



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 "א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום
2 לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים
3 באותה שנת מס."

4
5 5. נמצא אפוא כי על מנת שהפסד יקוזז על פי סעיף 28(א) לפקודה, עליו להיווצר "בעסק" או "במשלח-
6 יד".

7
8 6. המונח "עסק" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כך: "לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה". הגדרת
9 המונח "משלח יד" היא "מקצוע וכל משלח-יד אחר שאיננו עסק" (וראו ע"מ 13-03-19898 רפי אמית
10 נ' פקיד שומה תל אביב 4 (פורסם ביום 13.6.2016) בו נדרשתי להגדרת "משלח יד").

11
12 7. לפיכך יהיה עלינו להכריע האם לפי נסיבות המקרה אשר יפורטו בהמשך, פעילות המרוצים של המערער
13 ראוייה להיחשב "עסק או משלח יד", אם לאו.

ג. העובדות והנסיבות

14
15
16 8. המערער היה כבן 35 בשנת המס ועבד כמהנדס במשרה מלאה בחברת היי-טק גדולה. מעבודה זו הפיק
17 המערער שכר עבודה נאה. יצויין כי במהלך שנת 2013 עבר המערער לעבוד בחברת טכנולוגיה אחרת, גם
18 במשרה מלאה.

19
20 9. מחומר הראיות שהובא בפניי מתברר כי לא קיימים בישראל מסלולי מרוץ סלולים עבור אופנועים
21 ולפיכך חובבי ענף ספורט זה נאלצים לשים פעמיהם לחוץ לארץ, הן לצורך לימוד ואימונים והן לצורך
22 השתתפות בתחרויות.

23
24 10. המערער עצמו טעם לראשונה את עולם מרוצי האופנוע בחוץ לארץ בשנת 2007 במסגרת קורס רכיבה
25 שארך שלושה ימים. אולם עקב פציעה קשה כתוצאה מתאונת אופנוע שאירעה בישראל, המערער לא
26 שב לפעילות זו במשך השנים 2008 ו-2009 (סעיף 3 לתצהיר המערער).

27
28 11. בשנת 2010 קנה המערער אופנוע משומש (מודל 2005 מסוג הונדה). באותה שנה הוא השתתף במרוצים
29 אחדים בחוץ לארץ וכך גם בשנת 2011 (סעיפים 9 עד 15 לתצהיר). מספר המרוצים בהם נטל המערער
30 חלק באותן שנים ומספר הנסיעות לחו"ל לצורך השתתפות בהם לא הובהרו במדויק. המערער
31 הצהיר כי באותה תקופה "גמלה בליבי ההחלטה להשקיע את מירב מרצי ומשאבי על מנת להפיק
32 תועלת כלכלית מיכולתיי אלו." (סעיף 7 לתצהיר).
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1
2 12. כאן יוער כי עונת המרוצים באירופה נמשכת מחודש מרץ עד חודש אוקטובר, והתחרויות מתקיימות
3 בעיקר בסופי השבוע. בכל סוף שבוע כאמור הרוכב עשוי להשתתף במספר מקצים ומרוצים.
4
5 13. עוד יצויין כי המערער התחרה במרוצים מסוג "סופרבייק" ו"סופרפורט" בהם הרכיבה היא על
6 אופנועים מדגמים מסחריים רגילים הנמכרים לכלל הציבור (תוך השבחתם והתאמתם לתנאי
7 המסלול), ולא על אופנועים המיוצרים במיוחד לצורך תחרות.
8
9 14. המערער העיד על שיפור מדי שנה ביכולתו ובתוצאותיו מדי שנה והדברים לא נסתרו. הוא סיפר על
10 משטר של אימוני כושר ושחייה תדירים, וכן פעילויות נוספות המיועדות לשפר את ביצועיו על המסלול
11 (רכיבה על אופנוע שטח, קארטינג וטניס שולחן).
12
13 15. שנת המס הנדונה, 2012, היא הראשונה אשר לגביה יש בידינו פרטים מלאים על השתתפות המערער
14 בתחרויות בחוץ לארץ. הוא נטל חלק בשנים-עשר מרוצים בסך הכל, בחמש מסגרות שונות (נספח ב'
15 לתצהיר המערער). המרוצים התקיימו בהונגריה, סלובקיה, צ'כיה ויוון. בחלק מהמרוצים המערער
16 שובץ בקבוצת המתחילים (Rookies) ובחלק אחר בקבוצת המתקדמים (בקטגוריית ה-Superbike).
17 בשני מרוצי Rookies המערער זכה במקום ראשון וכך גם במרוץ לרוכבים ישראלים אשר התקיים
18 ביוון. בקבוצת ה-Superbike תוצאתו הטובה ביותר באותה שנה הייתה מקום עשירי (פעמיים).
19
20 16. יש להבהיר כי שנים-עשר המרוצים הנ"ל התקיימו במהלך שמונה נסיעות שונות (בחודשים מרץ,
21 אפריל, מאי, יוני, יולי, אוגוסט, ספטמבר ואוקטובר). למשל, בתאריך 17.6.2012 התחרה המערער בשני
22 מרוצים שונים, בשתי מסגרות שונות, באותו מסלול בהונגריה.
23
24 17. המערער לא זכה לכל גמול כספי בגין הישגיו בשנת 2012, דהיינו לא הייתה לו הכנסה מפעילות
25 האופנוע באותה שנה.
26
27 18. אופנוע המרוצים של המערער (אשר נרכש כאמור בשנת 2010) נשאר כל העת באירופה היות ואין
28 אפשרות לנצלו בישראל. היה צורך אפוא לשנע את האופנוע ממרוץ למרוץ, והמערער נדרש לשלם הן
29 בגין אחסון האופנוע (ברומניה) והן עבור הובלתו ממקום למקום.
30
31 19. מטבע הדברים, השימוש המאומץ באופנוע מחייב תחזוקה שוטפת ברמה גבוהה, החלפת חלקים
32 תדירה וביצוע "שדרוגים" שונים לשם שיפור התוצאות. המערער הצהיר על כך בסעיף 20 ובסעיפים 26
33 עד 31 לתצהירו. בין השאר כתב המערער:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1
2 "במקרה של התרסקויות, שקורות בממוצע אחת ל-2-3 מרוצים, יש צורך בכמויות גדולות
3 של חלפים חדשים, ואז הוצאות החלפים והעבודה מרקיעות שחקים... לצורך ההמחשה
4 אני מצרף העתק של חשבונית מס המפרטת הוצאה עבור אירוע מרוץ בודד, הכוללת שכר
5 של שני אנשי סיוע ומכונאים, שינוע האופנוע למדינה שבה מתרחש האירוע, עבודות
6 מקדימות והכנת האופנוע, חלפים ועבודות יתר בשטח שאינן כלולות בשכר הרגיל
7 במקרים של התרסקות ו/או תקלה מסובכת וזאת בכדי להכשיר את הכלי למרוץ או מקצה
8 הבא אשר יכול להיות באות יום או בשעה הקרובה." (סעיף 30 לתצהיר).

9
10 20. בנוסף, עצם ההשתתפות בתחרויות הייתה כרוכה בתשלום דמי הרשמה.

11
12 21. למותר לציין כי הנסיעות לחוץ לארץ היו כרוכות בהוצאות טיסה ולינה.

13
14 22. הנה כי כן, לגבי שנת המס 2012 עיון בנספח 1 לתצהיר העד מטעם המשיב, מר תורג'מן, מגלה כי
15 המערער תבע את ההוצאות הבאות הקשורות לפעילות האופנוע:

16
17 48,022 ש"ח - נסיעות לחוץ לארץ (הסעיף כולל טיסות ולינה)

18 39,638 ש"ח - "השתתפות בתחרות" (הסעיף כולל דמי הרשמה, עלות שינוע הכלי, עלות שירותי
19 טכנאים ובעלי מקצוע בחו"ל)

20 11,527 ש"ח - חלפים ואביזרים לאופנוע

21 2,300 ש"ח - ביגוד

22 1,142 ש"ח - פחת

23 350 ש"ח - ייעוץ

24 3,396 ש"ח - מחשוב

25 106,375 ש"ח סך הכל

26
27 (לצורך הניתוח הנ"ל, סעיף הסל "קטנוע", המופיע בדו"ח הרווח וההפסד, פוצל למרכיב "השתתפות
28 בתחרות" מחד ו"חלפים" בתוספת "אחזקה ותיקונים" מאידך. יוער כי המשיב טען ל"חוסר התאמה"
29 בין כרטסות הנהלת החשבונות שהומצאו לבין סכום ההוצאות שמופיע בדו"ח השנתי. לא שוכנעתי כי
30 אכן קיים חוסר התאמה כאמור וממילא אם קיימת סתירה כלשהי בין הנתונים אין היא מהותית
31 מבחינה כספית ואין בה כדי לשנות את הניתוח הכללי של המקרה לעניין המיסוי).

32
33 23. יושם אל לב כי כ-45% מסך כל ההוצאות הוצאו על הנסיעות לחו"ל עצמן (שמונה נסיעות בשנת המס
34 (2012).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1
2 24. כאמור, בהעדר הכנסות כלשהן מפעילות האופנוע בשנת המס, ההוצאות האמורות נתבעו כולן בניכוי
3 (כהפסד בעסק או במשלח יד) כנגד הכנסת המערער מעבודתו כמהנדס בענף ההיי-טק.
4
5 25. המערער הדגיש כי אף אם בשנת 2012 עצמה לא היו לו הכנסות מפעילות האופנוע, הרי הוא נמצא אז
6 בשלב של שיפור מתמיד ביכולות ובתוצאות ועלייה בסיווג ובדירוג:
7
8 "באוקטובר 2012 סיימתי את האליפות הרומנית של אותה שנה במקום ה-16, בקטגוריה
9 הבכירה – A. כשאת המרוץ האחרון של האליפות שנערך במסלול יוון סיימתי במקום ה-
10 12. (סעיף 24 לתצהיר).
11
12 "בשנת 2013 דורגתי במקום הרביעי בליגת הסופר בייק הרומנית לשנת 2013 ואף זכיתי
13 בתואר Rookie of the year 2013, אגב זכייה בפרס של 2,000 יורו שכמובן דווח כדין."
14 (סעיף 37 לתצהיר).
15
16 "בשנת 2014 דורגתי במקום ה-10 באליפות הפדרציה האירופאית, דבר המהווה הישג
17 אישי ומקצועי אדיר אך עדיין לצערי אינו מספיק לקבלת חוזה מימון."
18 (סעיף 52 לתצהיר).
19
20 26. בחודש יוני 2012 פתח המערער תיק מס ערך מוסף בסיווג "עוסק פטור".
21
22 27. בחודש דצמבר 2012 רכש המערער אופנוע נוסף, מתוצרת BMW, מודל 2010, תמורת 11,000 יורו.
23 לאופנוע השני היה מנוע גדול יותר לעומת ההונדה, וגם מערכות מכניות מתקדמות יותר.
24
25 28. במהלך שנת 2013 (שאיננה נדונה בערעור זה) המערער השתתף בשלושה-עשר מרוצים בחוץ לארץ
26 בארבע מדינות שונות בשבע הזדמנויות שונות (סופי שבוע). מרבית המרוצים היו בקבוצת הסופרבייק.
27 המיקום הגבוה ביותר שהשיג המערער במרוץ כלשהו היה מקום חמישי (שלוש פעמים).
28
29 29. המערער ייסד בשנת 2013 קבוצת רוכבי אופנוע תחרותיים בשם "סופרבייק ישראל".
30
31 30. הכנסתו של המערער מפעילות האופנוע בשנת 2013 הסתכמה ב-29,500 ש"ח. סכום זה מורכב משניים:
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 (א) פרס על סך 2,000 יורו אשר הוענק לו כאמור בסוף העונה על ידי ארגון הסופרבייק הרומני בגין
2 הישגיו במהלך השנה (לא בגין תוצאה במרוץ מסויים), וזאת יחד עם הענקת התואר Rookie of
3 the year 2013 על ידי הארגון הרומני.
- 4
5 (ב) סך של 3,900 יורו שהפיק המערער מהדרכות שהוא ערך בחו"ל לרוכבים מתחילים ישראלים.
- 6
7 31. מדו"ח המס של המערער לשנת 2013 עולה כי הוא תבע לצורכי מס הוצאות בסך 189,109 ש"ח
8 (208,448 ש"ח לפי דו"ח הרווח וההפסד בהפחתת סך של 19,339 ש"ח לפי דו"ח התיאום למס).
- 9
10 32. בשנת 2014 (שגם היא איננה נדונה בערעור זה) התחרה המערער בשבעה מרוצים במסגרת ליגת Alpe
11 Adria בקטגוריית ה"סופרסטוק" (בארבע הזדמנויות שונות במהלך העונה). מיקומו הגבוה ביותר
12 במרוץ בודד במסגרת זו היה מקום רביעי ולעונה כולה בליגה זו (בה משתתפים בעיקר רוכבים ממזרח
13 אירופה) הוא דורג במקום העשירי. כמו כן המערער השתתף בארבעה אירועים אחרים במסגרת ליגה
14 גרמנית אשר לדבריו "שימשו אותו למטרת אימונים".
- 15
16 33. לא היו למערער כל הכנסות ממרוצים או מהדרכות בשנת 2014.
- 17
18 34. במהלך שנת 2014 שולם למערער סכום כולל של 50,000 ש"ח (לפני מס) על ידי משרד התרבות
19 והספורט. על מהות תשלום זה ארחיב מיד.
- 20
21 35. בשנת 2013 פרסם משרד התרבות והספורט "קול קורא מס' 2/2013 להשתתפות בתחרויות ספורט
22 מוטורי בינלאומיות בתחום האופנועים, הטרקטורונים והקארט". בחלק הכללי למסמך "הקול
23 הקורא" נכתב, בין השאר:
- 24
25 **"בפרט, מעוניין המשרד לעודד השתתפות של נהגים וצוותים ישראלים בתחרויות**
26 **בינלאומיות בתחום הנהיגה הספורטיבית, במטרה לחזק את מעמדה של ישראל בחזית**
27 **הספורטיבית ההישגית ובכך לסייע הן לספורטאים והן לשיפור תדמיתה של מדינת**
28 **ישראל בעולם."**
- 29
30 36. בסעיף 4 לקול הקורא מפורטות אמות המידה להערכת ההצעות לתקצוב והמשקל היחסי של כל
31 קריטריון. לגבי נהגים וותיקים (כמו המערער) אמות המידה היו:
- 32
33 (א) מספר התחרויות הבינלאומיות המוכרות בהם השתתף המציע (50% משקל).
34 (ב) ניסיון מקצועי והשתתפות בתחרויות בינלאומיות של צוות הסיוע (30%).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 הצלחת המציע בתחרויות בינלאומיות בעבר (כאשר "הצלחה" מוגדרת כהגעה
2 לאחד מעשרת המקומות הראשונים בתחרות) (10%).
- 3 ד) מימון עצמי ממקורות המציע של יותר ממחצית הסכום הנדרש לצורך ההשתתפות
4 בתחרות (10%).
- 5
- 6 37. המערער הגיש הצעה/בקשה לתקצוב על פי הקול הקורא ואף זכה לסכום המירבי שהוקצב לזוכה בודד,
7 דהיינו, 50,000 שקלים חדשים. סכום התקצוב הועבר אליו בשני תשלומים במהלך שנת 2014, בניכוי
8 סך של 11,000 ש"ח בגין מס הכנסה.
- 9
- 10 38. המערער מייחס לקול הקורא חשיבות משתי סיבות שונות. ראשית, הוא מוצא בזכייתו בסכום התקצוב
11 המרבי הוכחה חשובה למקצועיותו בענף הרכיבה, ביחוד לאור הנתונים אשר נלקחו בחשבון בבחירת
12 הצעתו (ראו סעיף 36 לעיל).
- 13
- 14 39. שנית, המערער מצביע על סעיף 5.1 לקול הקורא בו נאמר:
- 15
- 16 **"המציע יצרף להצעה את פרטי הפעילות המוצעת לרבות -**
- 17 **▪ למציע שהוא עוסק פטור - אישור בדבר היותו עוסק פטור;**
- 18 **▪ למציע שהוא עוסק מורשה - תעודת עוסק מורשה;**
- 19 **▪ למציע שהוא תאגיד - תעודת רישום התאגדות הרושם ברשמי או גוף**
- 20 **סטטוטורי ואישור מטעם עו"ד או רו"ח על מורשי החתימה בתאגיד;**
- 21 **▪ אישור ניהול ספרי חשבונות כחוק."**
- 22
- 23 על פי הטענה, יש ללמוד מהוראה זו כי הקול הקורא היה מיועד מלכתחילה לאלה שעוסקים בענפי
24 הספורט המוטורי כעסק או כמשלח יד.
- 25
- 26 40. כאן יוסבר כי המימון על פי הקול הקורא ניתן באמצעות התקשרות ל"רכישת שירותים" על ידי משרד
27 התרבות והספורט, ולא כמענק. דהיינו, הכסף שולם בתמורה להתחייבות הזוכה להשתתף בתחרות או
28 בתחרויות בהתאם למפורט בהצעתו וכן בתמורה להתחייבותו לממן לפחות מחצית מעלויות
29 ההשתתפות ממקורות שלו.
- 30
- 31 41. מר רונן לוי, חשב משרד התרבות והספורט, אשר העיד מטעם המשיב, הסביר כדלקמן:
- 32
- 33 **"ש: למה קול קורא מסווג אצלכם כרכש?**
- 34 **ת: הייתה התלבטות של המון זמן במשרד באיזה מסלול צריך להיות האם תמיכות כי אני תומך**
- 35 **בגוף או במקרה הזה שאני רוכש משהו. מה המדינה רוכשת? רוכשת הכרה במדינה שספורטאים**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 [שלה] מתחרים בחו"ל. אבל הגבול הוא דק. " (עמוד 22 לפרוטוקול הדיון, שורה 29 עד שורה
2 (32).

3
4 באשר לסעיף 5.1 הנ"ל לקול הקורא, הסביר מר לוי בתצהירו:

5
6 "10. אטעים, כי משמעות דרישה זו בחוק, ביחס למקרה שלפנינו, היא כי על מנת שהמשרד יוכל
7 לרכוש את השירות המבוקש עליו להתקשר עם אחד מהגופים הבאים: עוסק פטור, עוסק מורשה
8 או מלכ"ר שכן רק גופים אלו יעמדו בתנאים הנדרשים ע"פ החוק להצגת חשבונית מס או קבלה
9 ואישור ניהול פנקסים כחוק.

10
11 11. לאור האמור ומתוך היכרות עם עולם הספורט המוטורי היחידה המקצועית במשרד החליטה
12 לפתוח את הקול קורא לעוסק מורשה או עוסק פטור ובכלל זה באים גם תאגידים. אציין כי בניגוד
13 לנטען ע"י מר טרוק, אין לראות בדרישה זו בקול הקורא שפורסם מטעם המשרד, משום 'הכרה'
14 בפעילות זו כפעילות עסקית. " (סעיפים 10 ו-11 לתצהיר).

15
16 לנפקות הקול הקורא נשוב בחלק ה' להלן.

17
18 42. המערער צירף לתצהירו שלוש כתבות (אחת משנת 2012 ושתיים משנת 2014). הכתבות הן מתוך אתר
19 האינטרנט "Fullgaz", המוקדש לענייני רכיבה על אופנועים. בכתבה מנובמבר 2012 מסופר על
20 המערער:

21
22 "...הוא היה אז [בשנת 2010] בן 33, מהנדס חומרה בחברת היי-טק... ובעל נטייה חזקה
23 לספורט אתגרי... העסק [של רכיבה תחרותית] מצא חן בעיניו. ב-2011 לקח איתו לדרך
24 ארנק גדול יותר, קנה לעצמו [אופנוע] קצת ישן (2005)... [בסיום עונת 2011] הייתה לו חצי
25 שנה לחשוב לאן מתקדמים מכאן, והחלטה הייתה להשתתף בכל הסבבים של הליגה
26 הרומנית ב-2012. זה חייב אותו להכניס נתונים חדשים ל-GPS ולחשב את מסלול חייו
27 מחדש. העסק לא זול: האופנוע שחיכה לו בסרס [בחו"ל] עלה 5,000 יורו והיה חייב
28 בשיפוצים שדרשו ליטרת בשר נכבדת של עוד 2,000. כל סבב עולה בממוצע 1,500 יורו,
29 ושמונה סבבים לא ייצאו בחישוב פחות מ-12,000. נדרשה קופה קטנה של 60 אלף שקל
30 לעונה, איך שלא יהפוך את הנתונים.
31 אמר לעצמו שזה מספיק חשוב, והלך על זה. במרץ הוא ניצב על הגריד עם האופנוע שלו
32 מוכן לעונה שלמה, ארוכה ומפרכת שתיגמר באוקטובר."

33
34 בכתבה מאוקטובר 2014 נאמר:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 ..דני טרוק, הישראלי המתחרה בקטגוריית הסופרסטוק 1000 של אליפות האלפה
2 אדריה האירופאית, סיים את עונת 2014 במקום העשירי בדירוג הכללי, מקום בהחלט
3 מכובד בהתחשב ברמת הרכיבה של המשתתפים בסדרה, שנחשבת ליוקרתית והאיכותית
4 ביותר באירופה."

5
6 באותה כתבה סיפר טרוק על החוויה:

7
8 "במבט לאחור על העונה שחלפה באלפה אדריה אני חושב שלא יכולתי לבקש יותר. אמנם
9 לא התחריתי בכל המרוצים, והיו גם כאלה שלוו בבעיות טכניות, אבל בסופו של דבר
10 התברגתי לעשירייה הראשונה באליפות הסופרסטוק 1000, וזה הישג אישי אדיר... זה
11 כבוד גדול עבורי לנעול את העשירייה הראשונה ולשאת את דגל מדינתנו, מדינה שבה
12 הספורט המוטורי עדיין בחיתוליו. אני מקווה שלא אכזבתי את אלה שנתנו בי אמון. זאת
13 הייתה חוויה מיוחדת במינה להכיר אישית רוכבים ברמה כל כך גבוהה ולשדרג את עצמי
14 כרוכב וכספורטאי, להיות ב'טופ 10' זהו בונוס אקסטרה, ולא יכולתי לחלום על תוצאה
15 טובה יותר."

16
17 43. אין בפני מידע על הכנסות המערער מפעילות האופנוע (ככל שהיו), או על ההוצאות הכרוכות בכך, לכל
18 תקופה לאחר שנת 2014.

ד.תמצית טענות הצדדים

19
20
21
22 44. המערער טוען כי הרכיבה וההשתתפות בתחרויות באירופה מהוות אצלו משלח יד.

23
24 45. על מנת להוכיח קיומו של משלח יד, המערער מצביע, בין השאר, על הישגיו ותוצאותיו במרוצים אשר,
25 לפי הנטען, הלכו והשתפרו. הוא מצביע על המנגנון המקצועי העומד לרשותו באירופה המסייע לו בכל
26 הקשור לטיפול באופנוע והובלתו, על משטר אימוני הכושר שהוא מקפיד לקיים וכן על זכייתו במכרז
27 התמיכה הכספית מטעם המדינה, אשר יש בה לפי תפיסתו הכרה בו כמקצוען בענף הרכיבה.

28
29 46. לטענת המערער קיים גם קיים פוטנציאל כלכלי להפיק רווחים נאים בענף מרוצי האופנוע, אבל על מנת
30 לקצור פירות כספיים מפעילות זו נדרש זמן ובשנת המס הנדונה הוא היה עדיין בראשית דרכו. אמנם
31 הוא כבר עסק במשלח היד, דהיינו הפעילות המקצועית כבר החלה, אך העיסוק טרם הניב פירות.
32 לגישת המערער, לה הוא מוצא תימוכין בהלכות כגון **סידס** (ע"א 316/67 **סידס השירות המרכזי**
33 **לפיתוח בישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, 27.9.1967) ו**נאות מרגלית** (עמ"ה (ת"א)
34 809/67 **נאות מרגלית בע"מ נ' פקיד שומה רחובות**, 28.5.1969), אין מניעה לתבוע הוצאות הכרוכות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 בניהול משלח יד אף אם שלב הפקת ההכנסה עדיין לא הגיע: "אם יש פעילות עסקית - יש הוצאות
2 מותרות, גם אם אין רווחים" (סעיף 46 לסיכומי המערער).

3
4 47. לעומת זאת, טוען המשיב כי לא מתקיים אצל המערער כל עסק או משלח יד של רכיבה מקצועית וזאת
5 בעיקר בשל העדר פוטנציאל ממשי להפקת רווחים:

6
7 "דומה כי העיקר הוא בכך שהמערער לא הראה קיומו של פוטנציאל לרווח, אף לא
8 בעתיד."

9
10 "לא יכול להיווצר הפסד עסקי מקום בו אין פוטנציאל אמיתי להשאת רווחים".

11
12 (מתוך סעיפים 13 ו-27 לסיכומי המשיב).

13
14 בתוך כך, וכפי שיפורט בהמשך, המשיב שב ומדגיש כי המערער לא פעל בענף האופנועים מתוך כוונת
15 רווח או מניע כספי אלא פעל מתוך אהבת הספורט ואתגריו, דהיינו שלא על מנת לקבל פרס.

16
17 לפי עמדת המשיב, המערער פועל בענף הרכיבה כתחביב גרידא ולא על בסיס מסחרי או מקצועי. המשיב
18 בוחן את הנסיבות לפי מבחני העזר אשר נקבעו בפסיקת בתי המשפט לשם סיווג פעילות כעסק, כגון
19 עניין **מישאלי** (ע"א 10911/03 **אברהם מישאלי נ' פקיד שומה ירושלים**, 13.6.2007) ועניין **אלמור** (ע"א
20 111/83 **אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, 24.10.1985). בנוסף להעדר פוטנציאל של
21 ממש להשאת רווחים, המשיב מדגיש את העובדה כי המערער המשיך כל העת להיות מועסק כמהנדס
22 בענף ההיי-טק וכי ההשתתפות במרוצי אופנועים הייתה בסופי שבוע בלבד, וזאת אף לא לעתים
23 קרובות.

24
25 48. המשיב ממשיך וטוען כי ההוצאות הנדונות הן הוצאות פרטיות שניכויין אסור על פי הפקודה (טענה
26 שהיא למעשה הצד השני של טענת אי קיום עסק או משלח יד).

27
28 49. לחלופין גורס המשיב כי אף אם ייקבע כי בשלב מסויים התהווה אצל המערער עסק או משלח יד של
29 רכיבה, אזי בשנת המס הנדונה, 2012, ההוצאות הנתבעות היו בבחינת **טרום עסקיות** כי הפעילות
30 המקצועית טרם החלה באותה שנה. הוצאות טרום עסקיות כאלו, לפי המשיב, הן הוצאות הוניות ואין
31 אפשרות לנכותן ממשכורתו של המערער מעבודתו כמהנדס.

32
33 50. לבסוף, ולחילופי חילופין, סבור המשיב כי "דרישת המערער לקיזוז הפסדים היא עסקה מלאכותית"
34 (עמוד 15 לסיכומי המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ה. דיין

1
2
3
4
5
6
7
8 51. כאמור, טענתו העיקרית של המשיב הייתה כי המערער לא ניהל עסק ומסקנה זו התבססה על בחינת
9 נסיבות המקרה לפי מבחני העזר לקיומו של "עסק" אשר עוצבו בפסיקה ובספרות המקצועית. לגישת
10 המערער מבחני עזר אלה "אינם רלוונטיים לעניינו של המערער, מאחר והכנסתו הינה אמנם הכנסה
11 החוסה תחת סעיף 2(1) לפקודה, אולם עסקינן בהכנסה ממשלח יד ולא הכנסה מעסק" (סעיף 72
12 לסיכומי המערער).

13
14 אני נוטה להסכים עם המערער כי בדרך כלל יש לנתח מקרים מסוג זה – בהם נדונות הכנסות והוצאות
15 של משתתפים בענפי ספורט ומשחק שונים – כעניין של משלח יד לעומת תחביב וכי אין מקום ליישם,
16 באופן מאולץ, את מכלול המבחנים שפותחו לצורך איתורו של עסק (ראו עניין אמית הנ"ל). יש להוסיף
17 כי במקרים אחרים בהם מיוצר מוצר שעשוי להיחשב "מלאי", אזי המתח יהיה בין תחביב מצד אחד
18 לבין "עסק" מצד שני – מפני שמקובל לסבור כי "משלח יד" איננו מתאפיין בקיום מלאי מוצרים
19 למכירה. דוגמאות לכך הן ייצור יין או יצירת תכשיטים מלאכת יד.

20
21 52. לדעתי קיומה של אפשרות (פוטנציאל) להפיק תועלת כלכלית מהפעלת כישוריו של אדם הוא תנאי
22 מוקדם והכרחי לקיומו של משלח יד.

23
24 לפוטנציאל זה שני פנים: ראשית, פן כללי, לפיו יש להיווכח כי ענף הפעילות הנבחן אכן מציע גמול
25 כלכלי ממשי לאלה שעוסקים בו (תהיה צורת התמורה אשר תהיה); שנית, פן ספציפי או אישי, לפיו יש
26 לברר האם אצל האדם הנבחן קיימת הסתברות של ממש להפקת תועלת כלכלית מן העיסוק בפעילות
27 האמורה (את הפן השני אפשר להציב כחלק מיישום הוראות סעיף 17 רישא לפקודה, דהיינו כחלק
28 מבחינת התרת ההוצאות, ולא כחלק מבחינת קיומו של משלח יד, שהיא שאלה קודמת בסדר הניתוח.
29 דומה כי אין חשיבות רבה לשוני זה, לפחות לא בנסיבות הנדונות כאן, ואף אם הפן השני נבדק
30 באספקלריה של סעיף 17 רישא, יש צורך להיווכח לגבי הנישום הספציפי כי אכן קיים סיכוי להפקת
31 הכנסה לפני שיתרו בניכוי הוצאות הכרוכות בביצוע הפעילות).

32
33 53. לאורך סיכומי, המשיב התייחס למניעיו של המערער בהשתתפותו במרוצים:

34 "השיקול הכלכלי בעיסוקו בתחביבו זה, לא עומד לנגד עיניו".
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 (סעיף 28 לסיכומי המשיב).

2
3 "גובה הפרס לא היווה שיקול עת בחר המערער את התחרויות בהן השתתף..."
4 (סעיף 27).

5
6 "... הוא משתתף בתחרויות מתוך אהבתו ומשיכתו הכנה לספורט זה."
7 (סעיף 29(א); כן ראו סעיף 69 לסיכומי המשיב).

8
9 לטעמי הדגש שהושם על ידי המשיב על מניעים אישיים הוא רב מדי.

10
11 ממה נפשך? אם, למשל, ענף ספורט מסויים עשוי להיות משתלם מאד למשתתפים בו והנישום הוא בעל
12 כשרון רב, אזי עיסוקו האינטנסיבי בענף זה עשוי להיחשב כמשלח יד אף אם הנישום יגלה כי הוא
13 משתתף בעיקר בגלל אהבת הספורט וחוויות התחרות ולא בשביל הכסף. מאידך, אם ענף ספורט אחר
14 כלל איננו משתלם מבחינה כלכלית, אזי גם אם למשתתף בו יש רצון עז להרוויח כסף, נקשה לומר כי
15 מדובר במשלח יד **בהעדר פוטנציאל אובייקטיבי**. על כן, לדידי, למניע האישי יש משקל מוגבל בבחינת
16 קיומו של משלח יד (וממילא קיים קושי מובנה בבירור מניעיו האמתיים של אדם).

17
18 ואף אם ניחס משקל של ממש לכוונתו המוצהרת של הנישום להפיק רווחים מפעילות כלשהי, אזי
19 **התמדה** בפעילות זו לאורך זמן בהעדר תוחלת אובייקטיבית להשאת רווחים עשויה להעיד על האופי
20 התחביבי של הפעילות, מפני שעל פי שיקולים עסקיים גרידא הפעילות הייתה נפסקת.

21
22 54. אבהיר כי מקום בו מוכחים גם פוטנציאל כלכלי כללי וגם פוטנציאל אישי מסויים, והנישום מפעיל את
23 כישוריו בהיקף או בתדירות של ממש, עשוי להימצא משלח יד גם אם בשנת מס מסויימת הנישום לא
24 רשם הישגים כספיים. דהיינו כינון משלח יד הוא אפשרי לא רק למנצחים אלא גם למנוצחים, **אך זאת**
25 **בכפוף לאמור לעיל בעניין קיום הפוטנציאל**.

26
27 55. במקרה דנן דומה כי המערער נכשל בניסיונו להראות כי, הלכה למעשה, היה פוטנציאל של ממש להפיק
28 הכנסה מפעילות האופנוע (ובייחוד מהשתתפות במרוצים, בנבדל מפעילות ההדרכה שנזנחה על ידי
29 המערער בשלב מסויים).

30
31 56. מטעם המערער העיד מר שון בן יקר, אשר שימש בתפקידים שונים באגודות הקשורות לענפי רכיבה
32 שונים (ובין היתר, כיושב ראש התאחדות הכידונאים).
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 מר בן יקר העיד על השקעותיו של המערער בענף (סעיף 14 לתצהיר) ובהמשך פירט את הפוטנציאל
2 הכלכלי הטמון בענף:

3
4 "לדעתי, לרוכב אופנוע, כדוגמת דן טרוק, המשתתף בתחרויות בינלאומיות קיים
5 פוטנציאל השתכרות רב שכן, מלבד הכספים המחולקים כפרסים בתחרויות השונות
6 שיכולים להגיע לעשרות אלפי יורו, יכול דן טרוק בדומה לאחרים העוסקים בענף ליהנות
7 מתשלומי חסויות, הכנסות מפרסום, הכנסות מהדרכות וכיוצ"ב."
8 (סעיף 18 לתצהיר).

9
10 57. המערער עצמו העיד על פוטנציאל כלכלי כללי כביר:

11
12 "ש: הכי טובים באירופה שזוכים במקומות ראשונים כן עושים כסף?
13 ת: בוודאי.

14 ש: אתה יכול להעריך כמה יכולים להרוויח לשנה.
15 ת: כן. אליפות עולם של אופנועים חוזים 15 מיליון יורו לשנה. כמו שחקני כדורגל
16 האתלטיים הכי מורווחים זה בספורט מוטורי או בין המרוויחים בעולם. בפורמולה 1 אותו
17 דבר... יש פוטנציאל אדיר להרוויח כספים.

18
19 ש: אתה יודע כמה שנים לערך צריך כדי להגיע לאליפות העולם שעכשיו שמענו
20 שמקבלים בה 15 מיליון.

21 ת: לא יכול להעריך כמה שנים צריך כדי להצליח שיתנו לך חוזה של עשרות מיליונים...
22 (עמוד 14, שורה 12 עד שורה 22).

23
24 המערער גם הרחיב בעניין חסויות וחוזים:

25
26 "ש: מה זה חוזה? מול מי?"

27 ת: מאיזה שהיא קבוצה שמצליחה לגייס חסויות והיא מממנת את הרוכב. מממנת אופנוע
28 צמיגים עבודת מכונאות הכל מסביב.

29 ש: זה נותני החסות.

30 ת: חסויות יש קטנות וגדולות שמשלמות משכורת נותנים 10 אלף יורו. זה הכל חסויות.

31 ש: חוזה חסות זה פרסום. יש על הבגד סמל החברה וזה פרסומת

32 ת: כן. " (עמוד 15, שורה 18 עד שורה 24).

33
34 58. ובאשר לפוטנציאל האישי הספציפי שלו העיד המערער:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 "ת: ... אני יודע שהרמה שלי עכשיו יכולה לאפשר לי להכנס מבחינת דירוג. אני אמנם
2 עדיין לא שם כדי לקבל חוזים שם. אני מאמין שאני יכול להצליח להיות שם.

3
4 יש מאות, אלפי ספורטאים שמתפרנסים מהספורט המוטורי אולי לא כמו ולנטינו [רוסי]
5 אבל יש עשרות. אני מאמין שאוכל להיות שם. ולנטינו כנראה לא אוכל להיות כי הוא
6 כנראה יחיד אבל להתפרנס אוכל." (עמוד 14, שורה 22 עד שורה 24; שורה 28 עד שורה
7 30).

8 ובהמשך:
9

10 "ש: לאיזה חוזה אתה מתכוון כשאתה אומר שאתה רוצה לקבל חוזה.
11 ת: בדרך כלל יש קבוצות אנשי עסקים בתחום האופנועים שרוצים לפרסם עצמם.
12 ש: זה מועדון? אתה לא שייך לקבוצה מסויימת. אתה רוכב בודד.
13 ת: לא. אני הקמתי קבוצה בסוף שנת 2012. קבוצה מסודרת. השקעתי כסף בלשוק את
14 האתר. כך לאט לאט אנו רוצים להגיע לכמה שיותר חשיפה. שזאת קבוצת מירוצים בדרך
15 כלל שהיא מוצאת ספונסר שהוא רואה שיש לקבוצה חשיפה, רואים אותה בטלוויזיה הוא
16 אומר אתן לכם תמיכה מסויימת גדולה קטנה תפרסמו אותי על האופנוע תגידו תודה
17 תזכירו אותי." (עמוד 15, שורה 25 עד שורה 31).

18
19
20 59. דא עקא, הדברים בעניין פוטנציאל כלכלי ממשי נותרו, במידה רבה, עלומים. המערער נשאל שאלות
21 ממוקדות לגבי הפרסים שחולקו במרוצים שהוא עצמו השתתף בהם:

22 "ש: הסברת [כן] ב-2012 התחרויות היו כאלה שלא יכולת להרוויח פרסים כספיים. ב-
23 2013 בטבלה בקבוצה בכירה יותר לא הגעת למקומות הראשונים, אבל אם היית מגיע
24 למקום ראשון, שני, שלישי באותם מירוצים אז כן היו פרסים כספיים?
25 ת: בוודאי. גם המקום הרביעי אליו הגעת זכיתי בפרס כספי.

26 ש: אני מסתכל לגבי מירוץ מסויים לדוגמא 11.8.13 השתתפת במירוץ מסויים בהונגריה
27 הגעת למקום חמישי הבנו שלא קבלת כסף. אלה שהגיעו למקומות ראשון שני קיבלו
28 כסף?
29

30 ת: זה מאוד תלוי בחסויות. יש עונות שמקבלים רק בסוף עונה. יש עונות שגם בסוף עונה
31 לא מקבלים. זה תלוי בחסות שהאלפיות מקבלות.

32 ש: אתה בחרת את התחרויות, הרי זה עולה כסף לטוס לחו"ל. אתה בוחר את התחרויות
33 לפי איזה תחרות עשויה לשלם פרס?
34

ת: גם. אני צריך לחשוב איפה אני צריך להצליח אני בתהליך התפתחות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 ש: לקחתי סתם מדגמי 11.8.13 מקום חמישי שזה המקום הכי גבוה באותה עונה. במירוץ
 2 ספציפי זה המקום הראשון קיבל כסף?
 3 ת: לא יודע לענות על השאלה. אוכל לבדוק. אוכל לומר הליגה בה הייתי ב-2012 מתחילים
 4 שזכיתי במקומות הראשונים ולא היו פרסים. אותה ליגה השנה לדוגמא יש פרס של
 5 אופנוע חדש שעלותו עולה על עשרת אלפים יורו ובנוסף המנצח בקטגורית המתחילים
 6 מקבל חוזה לשנתיים במימון מלא. זה תלוי במזל, איזה חסויות. באותה עונה לא היו
 7 פרסים. השנה יש. זה משתנה. " (עמוד 15, שורה 1 עד 17).

8 קשה להתרשם מדברים אלה כי פוטנציאל כלכלי רב היה טמון בתחרויות הנדונות (ולעניין גישתו של
 9 המשיב לפיה יש לבחון את מניעיו של המערער להשתתפות במרוצים, אף דומה כי המניע הכספי כלל
 10 לא היה דומיננטי אצלו). הדבר מקבל משנה תוקף כאשר המערער איננו יכול לומר אם המתחרה שזכה
 11 במקום ראשון במרוץ שהמערער עצמו השתתף בו קיבל פרס כספי אם לאו.

60. המערער השיב בכנות לשאלת בית המשפט:

15 "ש: יש רוכבים ישראלים נוספים שמפיקים הכנסה קבועה מהענף הזה חוץ ממך?
 16 ת: לא. ... אני לא מכיר מישהו בישראל שעושה כסף ממירוצי אופנוע. אני מכיר הרבה
 17 רוכבים שהם חובבנים. " (עמוד 14, שורה 5 עד שורה 7).

18 61. נוסף לכך כי בחקירתו הנגדית העד מטעם המערער, מר בן יקר, סיפר על תהליך קבלת סיוע כספי
 19 מהתאחדות הכידונאים:

20 "ת: השנה דהיינו סוף 2014 תחילת 2015 היה אמור לקבל מר זן סיוע אימונים
 21 מההתאחדות על מה שעשה שזה שלושת אלפים שקל והוא עדיין בתהליך לקבלם. לא
 22 הועברו אליו הכספים. זה מההתאחדות בנבדל מהספורט [משרד התרבות והספורט]."
 23 (עמוד 10, שורה 28 עד שורה 30).

24 כלומר, גם השגת תמיכה בהיקף של שלושת אלפים שקלים כרוכה, ככל הנראה, בפרוצדורה, ויש גם
 25 בכך כדי להעמיד את הפוטנציאל הכלכלי הממשי במימדיו האמתיים.

26 62. וכאן נשוב ונזכיר כי בשנת המס הנדונה לא הייתה למערער הכנסה כלל מן המרוצים ובמהלך שלוש
 27 השנים 2012, 2013 ו-2014 הכנסותיו מהשתתפות במרוצים הסתכמו ב-2,000 יורו (וגם זאת בעקבות
 28 הענקת פרס הוקרה ולא בשל תוצאה במרוץ מסויים). לפי דברי המערער, בשנת 2014 הוא דורג
 29 "במקום ה-10 באליפות הפדרציה האירופאית, דבר המהווה הישג אישי ומקצועי אדיר" ובאותה שנה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 הוא החליט "להקדיש את כל כול[ו] למרוצים באליפות האירופאית היוקרתית" (תצהיר המערער,
2 סעיפים 51 ו-52). והנה בפועל לא נצמחה כל הכנסה למערער ממרוצים באותה שנה. מנגד סכום
3 ההוצאות שנתבע בניכוי בשתי השנים 2012 ו-2013 (יחד) הגיע לכדי כ-295 אלף שקלים חדשים. נוסף
4 כי המערער לא העיד כי שקל להפסיק את פעילותו בתחום הרכיבה התחרותית בשל מיעוט ההכנסות.
5
6 63. המערער הצביע על המערך הטכני שעמד לרשותו באירופה כחלק ממנגנון עסקי או מקצועי שקיומו
7 מוכיח את קיומו של עסק או משלח יד. כזכור, אותם גורמים עוסקים בשינוע האופנוע לפי הצורך,
8 הכשרתו לקראת המרוצים ותיקונו בעקבות המרוצים. עולה מהחומר שבפניי כי אותם בעלי מקצוע לא
9 היו צוות ייעודי או בלעדי שגובש והופעל על ידי המערער אלא נותני שירותים אשר סיפקו את שירותי
10 האחסנה, השינוע והתחזוקה במהלך עסקיהם. כמו כן עולה מחומר הראיות כי ההוצאה הממוצעת
11 עבור שירותים אלה (ללא הוצאות טיסה ולינה) הייתה כחמשת אלפים שקלים חדשים לכל אירוע (סוף
12 שבוע) במהלך שנת 2012. אמנם סכום זה איננו מבוטל אך לטעמי אין בעצם הוצאת הוצאות אלו כדי
13 להוביל למסקנה כי מדובר במשלח יד ולא בתחביב (יקר). גם חובבן בענפי הרכיבה (אופנוע או אופניים)
14 או בענפי השייט, למשל, עלול לעמוד בהוצאות דומות של אחסון, הובלה, תחזוקה ושדרוג מבלי להפוך
15 את תחביבו למשלח יד, ורמת המיומנות הטכנית של נותני השירותים איננה גורמת, כשלעצמה,
16 למקבל השירותים להיחשב מקצוען.
17
18 64. המשיב הדגיש את העובדה כי המרוצים נערכו רובם ככולם בסופי שבוע וכי ככלל המערער לא נדרש
19 להיעדר מעבודתו הרגילה כמהנדס על מנת להשתתף בהם. לגישת המשיב יש בכך כדי לחזק את
20 המסקנה כי מדובר בתחביב גרידא (סעיף 29א) לסיכומי המשיב). ובכך במהלך שנת 2012, מתוך 12
21 מרוצים, תשעה נערכו בימי ראשון (שהוא חלק מסוף השבוע באירופה כמובן), אחד ביום שבת, אחד
22 ביום שישי ואחד (בחודש אוגוסט) באמצע השבוע (נספח ב' לתצהיר המערער).
23
24 65. המערער הסביר כי עבודתו בתחום ההיי-טק מאפשרת לו גמישות מבחינת שעות עבודה וכי הוא הגיע
25 להסדר מפורש עם מקום העבודה החדש שלו, אליו עבר בשנת 2013, לפיו הוא זכאי "להעדר מהעבודה
26 מעת לעת תוך תיאום מראש על מנת להשתתף בתחרויות ספורט שונות" (עמוד 11, שורה 13 עד שורה
27 22; נספח א' לתצהיר המערער). לא נאמר אם המערער ניצל בפועל את ההסדר האמור עם המעסיקה
28 החדשה. באשר למקום העבודה הקודם, בו עבד המערער בשנת המס שבערער, ככל הנראה לא הייתה
29 הבנה מפורשת כאמור, ולדברי המערער "זאת אחת הסיבות שאני לא שם יותר" (עמוד 11, שורה 19).
30
31 66. אינני סבור כי העובדה שנישום מועסק במשרה מלאה בעבודה מסויימת שוללת מניה וביה את
32 האפשרות כי הוא עוסק בעסק או במשלח יד נוסף. ייתכן מצב של מקצוע עיקרי ומקצוע משני. ביחוד
33 היום, כאשר הגבולות בין "שעות העבודה" ו"זמן הפנאי" מיטשטשים, אין לשלול את האפשרות כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 משלח יד נוסף מתנהל בעיקר בסופי שבוע או מחוץ לשעות העבודה המסורתיות, וזאת אם אכן יוכח כי
2 באותו זמן מוגבל העיסוק בתחום הנוסף היה אינטנסיבי מספיק כדי לעלות לכדי עסק או משלח יד
3 (לעומת תחביב שעוסקים בו באופן מזדמן בלבד).
4
5 במקרה הנדון המרוצים עצמם (לרבות אימונים על מסלול) נערכו רק בחוץ לארץ והפעילות בישראל
6 התבטאה במשטר הכושר הגופני והקשר הטלפוני עם בעלי המקצוע באירופה אשר טיפלו באופן
7 לקראת התחרויות.
8
9 דומה כי במקרה הנוכחי אין בהיבט זה – מימד הזמן המושקע – כדי להכריע לכאן או לכאן.
10
11 67. כאמור, המערער ייחס משקל רב לקבלת הצעתו במסגרת הקול הקורא (על אף שהדבר אירע לאחר שנת
12 המס הנדונה).
13
14 לאחר שקילת העניין, אינני סבור כי יש בזכייתו בכספי התקצוב כדי להביא למסקנה כי לצורך יישום
15 הוראות פקודת מס הכנסה המערער היה בעל עסק או משלח יד בתחום הרכיבה. אנמק.
16
17 68. ראשית, מטרת הקול הקורא הייתה "העלאת המודעות הציבורית לתחומי הנהיגה הספורטיבית"
18 ועידוד "השתתפות של נהגים וצוותים ישראליים בתחרויות בינלאומיות... ובכך לסייע הן
19 לספורטאים והן לשיפור תדמיתה של מדינת ישראל בעולם". דברים זהים יכולים להיכתב לגבי ענפי
20 ספורט ומשחק רבים שאין בהם כל פוטנציאל השתכרות.
21
22 69. אמנם שיטת הניקוד בקול הקורא נתנה משקל רב לניסיון (השתתפות בתחרויות בעבר), אך המכרז לא
23 הוגבל ל"מקצוענים" בלבד (ויוזכר כי המערער העיד כי למיטב ידיעתו אין אף רוכב ישראלי שמתפרנס
24 ממרוצי אופנוע). במסגרת המכרז לא התבקש כל מידע באשר לזכויות כספיות בעבר ולסעיף ה"הצלחה"
25 ניתן ניקוד של 10% ולא יותר.
26
27 70. העד מר רונן לוי הסביר כי הקול הקורא יכול היה להיערך במנגנון של תמיכה כספית ישירה (מענק) אך
28 משרד התרבות והספורט העדיף משיקוליו הוא לערוך אותו בשיטת "רכש", לפיה רואים את הזוכים
29 כנותנים שירותים למשרד. מכאן הדרישה שבסעיף 5.1 לקול הקורא לפיה מציע יחיד יצרף או אישור
30 בדבר היותו עוסק פטור או תעודת עוסק מורשה.
31
32 ובעניין זה העיד מר לוי כך:
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 "ת: אישורי מס תמיד [נדרשים] בכל מצב. כשאני משלם כסף למישהו אין דבר כזה שאין
2 אישורי מס. מדינת ישראל מוציאה כסף עם אישורים. אלא אם כן שאעביר למשרד
3 ממשלתי אחר את הכסף. אבל כל מקום צריך אישור מס."
4 (עמוד 23, שורה 8 עד שורה 10)

5
6 לטעמי אין בהסדרים אלה כדי להעלות או להוריד לענייננו ושאלת קיומו של משלח יד וודאי לא תוכרע
7 על פי אותה דרישה פרוצדוראלית אשר בקול הקורא.

8
9 71. נמצא אפוא כי לא היה בקול הקורא תנאי שפעילות המציע תעלה לכדי עסק או משלח יד **עוד לפני**
10 הגשת הצעתו, ולא היה **בעצם** הזכייה בתמיכה כספית על פי הקול הקורא **כדי להפוך** את המציע לבעל
11 עסק או משלח יד.

12
13 72. עלי לומר כי הטיעון המבוסס על הזכייה בקול הקורא צורם קמעה: המערער מצביע על העובדה כי
14 קיבל **מתוך כספי הציבור** סכום נאה (50,000 ש"ח לפני מס) כתמיכה בפעילותו הספורטיבית, כמחייבת
15 את המסקנה כי עליו לקבל סכום דומה **מתוך כספי הציבור** בדמות הכרה בהוצאות לצרכי מס כנגד
16 הכנסתו מענף ההיי-טק. יש בכך לטעמי מידה לא מבוטלת של bootstrapping.

17
18 73. אפנה עתה לטיעונים בעניין הוצאת הוצאות בטרם הפקת ההכנסות. אין מקום למחלוקת כי **כאשר**
19 **מתקיים עסק או משלח יד** אזי הוצאות אשר הוצאו **מתוך ניסיון להפיק הכנסה** במסגרת אותו עסק
20 או משלח יד יכולות להיתבע בניכוי (בכפוף לקיום יתר תנאי הפקודה). כידוע, **אין הכרח** כי הפירמה
21 **אכן תצליח** ליצור הכנסה באותה תקופה על מנת שההוצאות יותרו בניכוי (וראו עניין **סידס הנ"ל**).

22
23 אולם הדברים נאמרים כאשר **הוכח כינונו של עסק או משלח יד** (ואף זאת בכפוף לשלילת ניכויין של
24 "הוצאות טרום עסקיות", עקרון שאושרר לאחרונה בע"א 8453/14 ש. **שלמה חברה לביטוח בע"מ נ'**
25 **פקיד השומה למפעלים גדולים**, 5.6.2016). כאן, לעומת זאת, נמצא כי פעילותו הספורטיבית של
26 המערער נותרה בחזקת תחביב – בהעדר פוטנציאל כלכלי של ממש – ולא השתכללה לכדי עסק או
27 משלח יד. על כן אין בעקרון המקובל לפיו התרת הוצאה פירותית איננה מותנית בהפקת הכנסה בפועל
28 באותה תקופת שומה כדי לסייע, וזאת מפני שהעקרון האמור יוצא מן ההנחה כי קיים עסק או משלח
29 יד.

30
31 74. ניתן להקשות: אם הוסקה המסקנה כי לא מתקיים משלח יד **בין השאר** על סמך העובדה שלא הופקו
32 הכנסות בפועל, האם אין בכך כדי לרוקן את הלכת **סידס** (ודומיה) מכל תוכן? התשובה לכך שלילית:
33 העדר משלח היד מוסק בשל העדר **פוטנציאל** להפקת הכנסות ולא בשל העדר הכנסות בפועל בתקופה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 מסויימת. בין שני הדברים קיים הבדל מהותי. אם בנסיבות מקרה אחר ישתכנע בית המשפט כי
2 פוטנציאל הרווח קיים למרות שהמאמצים העסקיים או המקצועיים טרם נשאו פרי, אזי יהיה מקום
3 להתרת ההוצאות הכרוכות במאמצים אלה (בכפוף למגבלה בעניין הוצאות טרום עסקיות).
4
5 75. מטבע הדברים המערער ניסה להראות כי הפוטנציאל הכלכלי של פעילותו הלך ונבנה על פני ציר הזמן,
6 וזאת עם השיפור ביכולותיו האישיות, שדרוג הציוד העומד לרשותו וחשיפתו ברבים כמי שמצליח
7 במרוצים ומטפס בדירוגים. מכאן ניתן להסיק, לפי הטענה, כי משלח היד כבר קיים וכי ההוצאות הן
8 כרוכות בו ונחוצות להמשך הצלחתו. אולם כאמור תוצאות כלכליות של ממש לא התממשו – לא בשנת
9 המס וגם לא בשנתיים העוקבות. לא היו פרסים (פרט לסכום החד פעמי של 2,000 יורו) ולא הגיעו
10 חסויות.
11
12 במצב דברים זה נדמה כי אין מקום ליישום הלכת **סידס** וטיעון המערער בעניין זה מניח את המבוקש.
13 ממילא אין צורך להידרש בהרחבה לטענת המשיב בעניין הוצאות טרום עסקיות.
14
15 76. לנוכח כל האמור לעיל, הגעתי למסקנה כי פעילותו של המערער בתחום האופנוע בשנת 2012 לא עלתה
16 לכדי משלח יד אלא הייתה בבחינת תחביב. כתוצאה מכך, ההוצאות הקשורות לפעילות זו היו **הוצאות**
17 **פרטיות** שלא יצרו "הפסד בעסק או במשלח יד" לעניין יישום סעיף 28(א) לפקודה ואין מקום לקזזן
18 כנגד הכנסתו ממשכורת כמהנדס בענף ההיי-טק.
19
20 77. הנני מודע לכך כי קביעה זו עשויה לעורר שאלה באשר לאופן המיסוי של תקבולים שקיבל או יקבל
21 המערער מפעילות האופנוע (בין אם בצורת פרסים בגין זכייה במרוצים, בצורת תקצוב ממשלתי כפי
22 שאכן התקבל או בצורת חוזי חסות). אולם אינני צריך להידרש לסוגיות אלו במסגרת הערעור הנוכחי
23 (בהעדר הכנסה כלשהי מפעילות זו בשנת המס הנדונה) והדברים יישארו אפוא בצריך עיון.
24
25 78. דומה כי חיזוק למסקנה אליה הגעתי האמורה נמצא בטיפול במצבים דומים על פי הנהוג באנגליה
26 ובארה"ב (הצדדים עצמם לא עסקו בסיכומיהם במשפט השוואתי ועל כן הדברים יובאו כאן בקצרה
27 ובתור אינדיקציה כללית בלבד).
28
29 79. בממלכה המאוחדת שלטונות המס פרסמו, כחלק מההנחיות המקצועיות, את הנחייה מס' 50605
30 "Athletes: Trade or hobby?" ומס' 50606 "Athletes: Tax treatment of income: case studies".
31 בהנחייה הראשונה הנ"ל נאמר:
32 "The leading figures in athletics are likely to be taxable on their earnings as
33 persons carrying on a trade. But the activities of most athletes remain a purely



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 leisure pursuit or hobby, even though payments may occasionally be
2 received...".

3
4 על מפקח המס, כך נאמר, לאסוף מידע מלא על מנת להחליט:

5 "...whether the athlete is organising the activities in a business-like manner
6 and with a view to making a profit."

7
8 ואלה הגורמים שיש להביא בחשבון:

- 9
- 10 • the nature and scale of the activities and the way they are organized
 - 11 • competitions and events entered in the relevant period, the athlete's final
12 position in each event and any prizes received
 - 13 • any grants or similar receipts from sporting or other organisations, and copies
14 of documents setting out the terms under which they are received
 - 15 • any attendance or performance fees, and sponsorship or endorsement fees,
16 with copies of the contracts and relevant documentation
 - 17 • any other income from associated activities including journalism, TV
18 appearances etc
 - 19 • the terms of any agreement with an agent negotiating contracts with
20 sponsors etc
 - 21 • the cost and nature of expenses

22 בהנחייה השנייה הוטעם כי:

23 "The vast majority of athletes are engaged in hobby. Where the activity ... is
24 organised in a business-like manner and the athlete is seriously interested in
25 profit the athlete is likely to be carrying on a trade".

26
27 80. בארה"ב הוצאות הכרוכות בתחביב (לעומת עסק או משלח יד) ניתנות לניכוי כנגד הכנסה (ככל שיש)
28 הנובעת מאותו תחביב, וזאת רק אם ההכנסה כאמור מופקת באותה שנת מס (סעיף 183 לחוק המס
29 האמריקאי). על מנת שפעילות פלונית תיחשב לעסק או משלח יד:

30
31 "... [T]he taxpayer must be involved in the activity with continuity and
32 regularity and ... the taxpayer's primary purpose for engaging in the activity



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 must be for income or profit... a sporadic activity, a hobby or an amusement
2 does not qualify".

3 (Commissioner of Internal Revenue v. Groetzinger [1987] 480 U.S.23)

4
5 תקנה 1.183-2 מונה תשעה מבחני עזר (ברשימה בלתי סגורה) שניתן להביא בחשבון על מנת להבדיל
6 בין עסק או משלח יד מחד לבין פעילות שאיננה מיועדת להפקת רווחים מאידך:

- 7
- 8 1. Manner in which the taxpayer carries on the activity
- 9 2. The expertise of the taxpayer and his advisors
- 10 3. The time and effort expended by the taxpayer in carrying on the activity
- 11 4. Expectation that assets used in activity may appreciate in value
- 12 5. The success of the taxpayer in carrying on other similar or dissimilar
- 13 activities
- 14 6. The taxpayer's history of income or losses with respect to the activity
- 15 7. The amount of occasional profits, if any, which are earned
- 16 8. The financial status of the taxpayer
- 17 9. Elements of personal pleasure or recreation
- 18

19 התקנה האמורה מוסיפה גם דברי הסבר קצרים לגבי כל אחד ואחד מן המבחנים הנ"ל. לגבי מבחן
20 העזר השמיני נאמר:

21
22 "The fact that the taxpayer does not have substantial income or capital from
23 sources other than the activity may indicate that an activity is engaged in for
24 profit. Substantial income from sources other than the activity (particularly if
25 the losses from the activity generate substantial tax benefits) may indicate that
26 the activity is not engaged in for profit especially if there are personal or
27 recreational elements involved".

28
29 בנוסף קיימת חזקה, הניתנת לסתירה, לפיה פעילות תיחשב כמנוהלת לשם הפקת רווח אם בשלוש
30 מחמש שנות המס האחרונות הופק רווח בפועל (סעיף (d) 183 לחוק המס האמריקאי).

31
32 81. דומה – והדברים נאמרים בזהירות – כי המקרה הנוכחי היה מסווג כתחביב ולא כמשלח יד הן לפי
33 אמות המידה הנהוגות באנגליה והן לפי אלו הנהוגות בארה"ב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 14-04-20691 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 82. לנוכח המסקנה אליה הגעתי אין צורך לדון בהרחבה בטענת המשיב כי עצם רישומו של מערער כ"עוסק
2 פטור" לעניין חוק מס ערך מוסף מעידה על כך שאין בפנינו "עסק או משלח יד" לעניין הפקודה. במה
3 הדברים אמורים? "עוסק פטור" כמשמעות מונח זה בחוק מס ערך מוסף נכון לשנת 2012 הוא "עוסק
4 שמחזור העסקאות שלו בכל עסקיו אינו עולה על 76,884 ש"ח לשנה...". מצד אחד, המערער סבור כי
5 פתיחת תיק במס ערך מוסף על ידיו מצביעה על התארגנות עסקית. מצד שני, לגישת המשיב העובדה
6 שהמערער סיווג את עצמו כ"עוסק פטור" ולא "עוסק מורשה" מעידה על העדר הפוטנציאל הכלכלי
7 הצפוי מהפעילות המוטורית. מסקנה אחרונה זו איננה נראית לי - וודאי לא בהקשר של פוטנציאל
8 כלכלי לטווח הארוך - ולדעתי אין ברישום כעוסק פטור מעין "הודאה" מצדו של אדם כי עסקו נדון
9 מראש לכישלון כלכלי. מנגד, אינני מוצא בעצם הרישום כעוסק (מורשה או פטור) הוכחה ניצחת לכך כי
10 מתקיים בפועל עסק או משלח יד (וראו ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המסים,
11 5.5.2016).

12
13 83. באשר לטענתו הגורפת של המשיב לפיה "דרישת המערער לקיזוז הפסדים היא עסקה מלאכותית",
14 אודה כי נשגב מבינתי כיצד עצם תביעת ניכוייה של הוצאה במסגרת הדו"ח השנתי יכולה להוות
15 "עסקה מלאכותית" כמשמעות מונח זה בסעיף 86 לפקודה (אף אם ההוצאה היא בעלת אופי פרטי
16 מובהק והתביעה להתרתה מופרכת, וזאת בנבדל מטענה - שכלל לא נטענה כאן - כי יצירת ההפסד
17 הייתה כרוכה בביצוע עסקה מלאכותית).
18
19 מן הראוי שהמשיב יברור ביתר קפידה את המקרים בהם הוא עושה שימוש בכלים האנטי תכנוניים
20 העומדים לרשותו, שמא אותם כלים יהיו לשחוקים וקהים.

1. סיכום

21
22
23 כאמור, הגעתי למסקנה כי בשנת המס 2012 השתתפות המערער במרוצי אופנוע לא הגיעה לכדי עסק
24 או משלח יד ולפיכך ההוצאות שכרוכות בפעילות זו אינן ניתנות לקיזוז כהפסד כנגד משכורתו כמהנדס
25 שכיר.
26

27
28 על כן, הערעור נדחה.

29
30 המערער ישלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 10,000 ש"ח אשר יישא הפרשי הצמדה וריבית
31 מיום המצאת פסק הדין לידיו אם לא ישולם תוך 30 ימים.

32
33
34

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 יולי 2016

ע"מ 20691-04-14 טרוק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1

2

3

ניתן היום, ד' תמוז תשע"ו, 10 יולי 2016, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט

4