



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 2210-11-14 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המעוררים:

1. יוסף אלול

2. שרה אלול

3. משק אלול בע"מ

ע"י באי כוחם עו"ד דוד קצוטי ועו"ד גדעון ברקסמאיר

נגד

המשיב:

מנהל מע"מ ומס קניה חיפה

ע"י ב"כ עו"ד סוזן בקוביצקי מפרקליטות מחוז חיפה (אזרח)

פסק דין

- 1
- 2 הערעור דנן הינו ערעור שלישי במספר שהוגש על ידי המערערים בגין החלטת המשיב שלא להתיר
- 3 בקיזוז את מס התשומות שנדרש על ידם, בשל רכישת נחלה בכפר חסידים. הערעור הוגש על ידי מר
- 4 יוסף אלול ואשתו, גב' שרה אלול, וכן על ידי "משק אלול" שהוא איחוד העוסקים במסגרתו, כך טענו
- 5 ה"ה אלול, הם פעלו. שלושת המערערים יכוננו יחד להלן – **המעוררים**.
- 6 עמדת המשיב באי התרת ניכוי מס התשומות, כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטה בהשגה, נעוצה בטענתו
- 7 כי מיום רכישת הנחלה, בדצמבר 2004, ועד להוצאת שומת התשומות בסוף חודש מאי 2009, לא היתה
- 8 פעילות עסקית בה ולא הוגשו דוחות למע"מ או למס הכנסה.
- 9 מנגד, המערערים טוענים כי הנחלה שנרכשה משמשת בעסקאות חייבות במע"מ, ההכנסות דווחו
- 10 למשיב ומס העסקאות הועבר, ועל כן יש להתיר את ניכוי מס התשומות בגין רכישתה.

העובדות שאינן שנויות במחלוקת:

- 11
- 12 1. ביום 23.12.2004 רכשו מר יוסף אלול (להלן – **המעורר**) ואשתו גב' שרה אלול (להלן –
- 13 **המעוררת**) נחלה בכפר חסידים (להלן – **הנחלה**), מאת ה"ה יצחק ומיכל כהן חושן (להלן –
- 14 **המוכרים**).
- 15 בהסכם לרכישת הנחלה (נספח 41 לתצהיר המערער) הוגדרו הנכסים הנרכשים על ידי
- 16 המערער והמערערת, כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 א. "חלקת מגורים" - הכוללת בית מגורים, מחסנים וסככות בשטח של 9455 מ"ר, הידועה
2 כחלקה 7 בגוש 11139 (להלן – **חלקת המגורים**).
- 3 ב. "שטח חקלאי" - שטח לעיבוד חקלאי בגודל 13,593 מ"ר הידוע כחלקה 26 בגוש 11127
4 (להלן – **השטח החקלאי**).
- 5 ג. פרדס בשטח 3,609 מ"ר הידוע כחלקה 59 בגוש 11138 (להלן – **הפרדס**).
- 6 ד. זכויות בשטח לעיבוד חקלאי (להלן – **זכויות בשטח לעיבוד חקלאי**) אשר נמצא בידי כפר
7 חסידים מושב עובדים דתי, אגודה שיתופית חקלאית בע"מ (להלן – **האגודה**), והמוחזק
8 על ידי האגודה עבור עמיתה.
- 9 2. ביום 15.2.2005 הגיש המערער בקשה להירשם כעוסק מורשה במע"מ חיפה (הבקשה צורפה
10 כנספח א' לתצהירו של עד המשיב מר יואב אזולאי) לצורך הקמת משק חקלאי בכפר חסידים,
11 בשם "משק אלול". המערער הצהיר בבקשתו זו כי המחזור השנתי המשוער של משק אלול
12 הוא כ-600,000 ₪ וכי העסק אמור להיפתח מיידית, בחודש פברואר 2005.
- 13 3. ביום 15.6.2005 הוציאו המוכרים למערערים חשבונית מס, שמספרה 202 (נספח 2 לתצהיר
14 המערער) (להלן – **החשבונית**), בגין רכישת הזכויות בשטח החקלאי, הפרדס והזכויות בשטח
15 לעיבוד החקלאי. בחשבונית צוין מפורשות כי היא **אינה** מתייחסת לחלקת המגורים. סך
16 התמורה הכוללת שצוינה בחשבונית – 891,470 ₪, מתוכה 129,530 ₪ מס עסקאות.
- 17 4. בחודש יולי 2005 ניכה המערער את הסך של 129,530 ₪ שבחשבונית כמס תשומות.
- 18 5. המערערים לא הגישו דוחות למע"מ בשנים 2005-2009, למעט דוחות "אפס" בחודשים מאי-
19 יוני וספטמבר אוקטובר 2009. בדוחות שהוגשו על ידי המערער למס הכנסה בשנים הנ"ל
20 דיווחו המערער והמערערת על עצמם כ"שכירים". בדוחות אלו לא דווחה הכנסה אחרת מלבד
21 הכנסה ממשכורת.
- 22 (דוחות המע"מ צורפו כנספח ט' לתצהיר המשיב. דוחות מס ההכנסה לשנים 2005-2008 צורפו
23 כנספחים ה'-ח' לתצהיר המשיב).
- 24 6. למערער נשלח על ידי המשיב מכתב על ביטול רישומו כ"עוסק", וביום 28.5.2008, משלא
25 הוגשה כל תגובה על ידי המערער למכתב ביטול הרישום – נסגר תיק העוסק של המערער
26 במע"מ.
- 27 7. המשיב ערך ביום 4.5.2009 ביקורת בנחלה, במסגרתה נפגש נציג המשיב עם המערערת ושאלה
28 שאלות באשר לפעילות העסקית מאז רכישת הנחלה (דו"ח הביקורת בנחלה צורף כנספח ג'
29 לתצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המערער ציינה במענה לשאלות נציג המשיב כי הנחלה נרכשה לצורך מגורים ובניית בית
2 מגורים וכי לא נעשה דבר בפרדס או בשטח החקלאי מאז הרכישה.
- 3 המערער נחקר על ידי חוקר מטעם המשיב ביום 14.5.2009 (נספח ד' לתצהיר המשיב) באשר
4 לפעילות העסקית, ככל שהיתה, בנחלה. בחקירתו טען המערער כי הנחלה נרכשה לצורך מגורי
5 המשפחה באווירה של כפר ציוני דתי לאומי וכן על מנת לפתח ולהפעיל משק חקלאי, אך לא
6 נעשתה פעילות לפיתוח המשק או הפרדס מאחר והמערערים לא התקבלו כחברים בכפר
7 חסידים. עוד ובנוסף ציין המערער בחקירתו כי לא עסק קודם לכן בפעילות חקלאית מסחרית
8 וכי לאחר הרכישה נעשה תכנון על ידי אדריכל של מחסן לצורך משתלה, וכן צוין כי השטחים
9 המוחזקים על ידי האגודה מוחכרים לצדדים שלישיים ודמי החכירה מועברים ליצחק כהן-
10 חושן, המוכר, והמערער לא דרש אותם כלל בשל היותם בסכום זניח.
- 11 ביום 27.5.2009 הוציא המשיב למערערים שומת תשומות במסגרתה לא התיר את ניכוי מס
12 התשומות בגין רכישת השטחים החקלאיים והפרדס. בשומת התשומות צוין כי היות ומשק
13 אלול לא הראה כל פעילות עסקית ממועד הרכישה, קרי חודש פברואר 2005, עד למועד
14 הוצאת השומה, הוחלט על סגירת התיק כעוסק מורשה ודרישת החזר מס התשומות שנוכה
15 בסכום של 130,297 ₪.
- 16 בשלב ההשגה ערך המשיב ביקורת נוספת בנחלה, ביום 10.11.2009, במסגרתה מצא כי
17 במחסן הסמוך לבית המגורים מצויים 2 סוסים. למשיב הוצג הסכם שכירות עם מר דוד כהן
18 מיום 30.6.2009 (נספח 21 לתצהיר המערער), לפיו מטרת השכירות היא אחסון חקלאי ודמי
19 השכירות הם 1,000 ₪ לחודש, בצירוף מע"מ.
- 20 השגתו של המערער על שומת התשומות נדחתה ביום 26.7.2010. במסגרת ההחלטה בהשגה
21 קבע המשיב כי אין להתיר את ניכוי מס התשומות, מאחר ומשק אלול אינו פעיל מבחינה
22 עסקית ורכישתו נועדה למטרה פרטית.
- 23 ביום 7.9.2010 הוגש ערעור על ההחלטה בהשגה, במסגרת ע"מ 10-08-51543 (להלן – **הערעור**
24 **הראשון**). לאור טענת המערער כי עסקו נמצא בשלבי הקמה, הסכימו הצדדים על הקפאת
25 הדיון ל- 6 חודשים על מנת לאפשר בחינה מחודשת של טענת המערערים בדבר קיומה של
26 פעילות עסקית.
- 27 במהלך תקופה זו, ביום 13.7.2011, ערך המשיב ביקורת נוספת בנחלה ומצא כי במחסן הצמוד
28 לבית המגורים נמצא סוס אחד (מזכר אודות הביקורת צורף כנספח יג' לתצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

13. ביום 27.9.2011 קבע בית המשפט המחוזי (השופט ר. סוקול) כי השומה תוחזר לשלב ההשגה, זאת בנסיבות בהן בסמוך לדיון ההוכחות בערעור הראשון הגישו המערערים מסמכים נוספים אשר לשיטתם מעידים על כוונתם להקים עסק לרכיבה במקום.
14. הדיון הוחזר לשלב ההשגה וביום 11.9.2012 דחה המשיב את ההשגה בקובעו כי ממכלול הנתונים שהוצגו בפניו, הנחלה נרכשה לשימוש פרטי בלבד, ומשכך אין מקום להתיר את ניכוי מס התשומות בגין רכישתה.
15. ביום 15.10.2012 הגישו המערערים ערעור נוסף, שני במספר, במסגרת ע"מ 12-10-18945 (להלן – **הערעור השני**). בערעור השני טענו המערערים כי המשק הינו מלאי עסקי ולא נכס הוני, ורובו מושכר לשוכרים אשר מעבדים את השטח. עוד נטען כי המערער משתלם בלימודים הקשורים לרכיבה טיפולית.
- 11 בפתח דיון ההוכחות השני, בערעור השני, מיום 25.6.2013, אשר נקבע לצורך שמיעת עדי המשיב, ביקשו המערערים להגיש מסמכים חדשים שלא הוגשו מטעמים בשלב ההשגה החוזרת. בהסכמת המערערים, הורה בית המשפט (השופטת ש. וסרקרוג) כי המערערים יפקידו סכום של 100,000 ₪ על חשבון חוב המס, והערעור יחזור שוב לשלב ההשגה.
16. בהחלטתו מיום 29.9.2014 (נספח 1 לתצהיר המערער) דחה המשיב את השגתם החוזרת הנוספת של המערערים. בהחלטה בהשגה צוין כי בחינת עובדות המקרה מצביעה כי אין המדובר בפעילות עסקית המצדיקה רישום כעוסק. לא קיים עסק בנחלה, לאור מבחני "עסק" כפי שנקבעו בהלכה הפסוקה. על כן, אין להתיר את קיזוז התשומות שנכללו בחשבונית נשוא הערעור.
- החלטה זו, היא מושא הערעור שבפני.

טענות המערערים:

- טענות המערערים, בתמצית, הינן כדלקמן:
17. בכל הנוגע לזכויות בשטח לעיבוד חקלאי, הרי שלכל חבר באגודה מוקנות זכויות לעיבוד חקלאי. חלק מחברי האגודה, וביניהם המוכר, מר כהן-חושן, היו חברים בגוף המכונה "העיבוד המשותף" אשר טיפל בהשכרת הקרקעות עבור חבריו. לעניין זה צוין כי רכיב המע"מ על דמי השכירות הועבר במישרין על ידי "העיבוד המשותף" למשיב, וכלל לא הגיע למר כהן-חושן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בשנת 2008 פורק "העיבוד המשותף" וכל חבר בו קיבל שטח מוגדר. המערערים טוענים כי
- 2 קיבלו 54 דונם, המרוחקים מחלקת המגורים בכ-15 ק"מ, אשר הושכרו בשנת 2009 למר חיים
- 3 מנדלמן והוצאו לו חשבוניות בגין הסכומים שקיבלו המערערים, אשר דווחו למשיב. נוכח
- 4 המרחק הרב מחלקת המגורים אין ממש בטענת המשיב כי רכישת הנחלה הייתה לשימוש
- 5 אישי והנאה אישית.
18. באשר לשטח החקלאי - רק בשנת 2009 הצליחו המערערים להשכיר שטח זה למר יוסף קרן
- 7 ומס העסקאות בגין דמי השכירות דווח ושולם למשיב באופן שוטף. אין לזקוף לחובת
- 8 המערערים את העובדה כי במשך שנים נכשלו בניסיונותיהם להשכיר את השטח החקלאי,
- 9 בכל הקשור להתרת מס התשומות בניכוי.
19. באשר לפרדס - זה היה במצב ירוד כאשר נמסר למערערים בשנת 2005 והוצאו הוצאות רבות
- 11 על מנת לשפר את תנובת העצים. מלאכת מסיק הזיתים נמסרה לאבי זוהר אשר טיפל בעצים
- 12 ונתן למערערים בתמורה פח שמן.
20. ביום 30.6.2009 נחתם בין המערערים לבין דוד כהן הסכם שכירות, במטרה שמר כהן יקים
- 14 ויפעיל חוות סוסים בנחלה (הסכם השכירות צורף כנספח מס' 21 לתצהיר המערער). מר כהן
- 15 שילם למערערים דמי שכירות חודשיים בסך 1,000 ₪ + מע"מ, אשר המע"מ בגינם דווח
- 16 ושולם למשיב. מר כהן החזיק 3-4 סוסים בחווה לצורך רכיבה טיפולית. בהמשך, החליטו
- 17 המערערים לנהל את החווה בעצמם ומר כהן עבד בה כשכיר. משך תקופה של מספר חודשים
- 18 ניסו המערערים להפעיל במקום קורס למאמני סוסים ולרכיבה טיפולית, אך כיום החווה שוב
- 19 מושכרת למר כהן.
21. הביקור שערך המשיב בנחלה ובו ציין כי ראה רק סוס אחד - נערך ללא תיאום ואין בכך כדי
- 21 להעיד על כמות הסוסים במקום בשגרה, וממילא די בסוס אחד כדי להעניק שירותי רכיבה
- 22 לתלמידים רבים.
22. טענת המשיב כי חוות הסוסים מצויה בשטח שאינו כלול בחשבונית נשוא הערעור היא טענה
- 24 חדשה.
23. השטח החקלאי הושכר לצדדים שלישיים, ובגין דמי השכירות שקיבלו המערערים, גם אם
- 26 הינם בסכום נמוך, שולם מע"מ. משכך, התשומות נשוא ערעור זה שימשו בעסקאות חייבות
- 27 במע"מ ועל כן יש להתיר בניכוי את מס התשומות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

24. אין ממש בגישת המשיב לפיה רכישת הנחלה נועדה לשימוש פרטי, שכן לא ניתן לעשות שימוש פרטי בעשרות דונמים של קרקע חקלאית לעיבוד, המרוחקת מרחק רב מבית המגורים של המערערים.
25. תעודת עובד הציבור שהוגשה על ידי עד המשיב רו"ח דוד פאר (סומנה מש/4), הוגשה בעקבות בקשת המערערים מיום 5.3.2015 כי תוצג מדיניות רשות המיסים בסוגיה של חיוב במע"מ עסקה של השכרת נכס שאיננו דירת מגורים, וביתר פירוט, האם השכרת אדמה חקלאית חייבת במע"מ ובאילו תנאים.
- האמור בתעודת עובד הציבור של מר פאר עומד בניגוד להוראת פרשנות 4/94, שכותרתה "רכישת מקרקעין ע"י אדם פרטי – רישום כעוסק לעניין מע"מ" (להלן – **הוראת הפרשנות**), ואין בסיס לקביעות בתעודת עובד הציבור, לפיהן רק לאדם בעל עסק קמה חובה לשלם מע"מ על השכרת המקרקעין, וכי כדי לקבוע שמדובר בעסק יש לפנות למבחני הפסיקה. בעדותו בבית המשפט סתר מר פאר את דבריו בתעודת עובד הציבור ולא חלק על כך שאם אדם רוכש נכס שבאופיו הינו לשימוש בעסק, אזי ניתן לרשום את הקונה כעוסק לעניין מע"מ ולאפשר לו לנכות את מס התשומות בגין רכישת הנכס. ממילא, הפסיקה קבעה כי אין להתנות את ניכוי מס התשומות בהצלחה להפיק תשואה מקובלת.
26. גם אם תתקבל עמדת המשיב לפיה כתנאי להכרה בתשומות נדרש קיומו של "עסק", הרי שיש לפרש את המונח "עסק" באופן שיהלום את עיקרון ההקבלה. בעוד שבתעודת עובד הציבור מר פאר התייחס למונח במשמעותו הרגילה, הרי שבעדותו בבית המשפט הכיר בכך שהוראת הפרשנות אינה דורשת קיומו של עסק במשמעות הרגילה, כאמור לעיל.
27. סברת המשיב כי הנכס לא שימש בעסקה החייבת במס הינה מוטעית, זאת משום שהשכרת מקרקעין על ידי אדם פרטי לעוסק הינה עסקת אקראי החייבת במס. המבחן לניכוי מס תשומות הוא שהנכס ישמש בעסקאות חייבות במע"מ, ועסקת אקראי היא עסקה החייבת במע"מ (לאור הגדרת המונח "עסקה" בסעיף 1 לחוק מע"מ).
28. על פי הוראת סעיף 43א(א) לחוק מע"מ, גם מי שאין לו עסק ולא נחשב לעוסק זכאי לנכות את המס ששולם בשל רכישת המקרקעין. כך, שעל מנת לשמור על עיקרון ההקבלה לא יתכן חיוב במס בהשכרת נכס ולאחר מכן במכירתו, מבלי לאפשר את ניכוי המס ששולם בעת רכישתו.

28

29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

עמדת המשיב:

- 1
29. נשוא הערעור היא שומת תשומות שהוצאה למערערים לפני למעלה משש שנים, ואשר העיכוב בבירורה אינו משנה את מהות השומה או המועד הרלוונטי לה. על כן יש לבחון את החלטת המשיב ביחס לשומה משנת 2009 ועל פי הראיות הרלבנטיות לאותו מועד.
30. המערער פתח תיק עוסק בתחילת שנת 2005 תחת הצהרה כי יופעל על ידו מידית משק חקלאי בכפר חסידים בעל מחזור שנתי משוער של כ- 600,000 ₪. אלא שביקורות שנערכו במקום העלו כי לא קיימת כל פעילות עסקית ואף לא נערכה הכנה לפעילות עסקית. מעדויות המערער והמערערת עולה כי השקיעו את מאמציהם בהקמת בית מגורים ובריכה במקום להנאתם הפרטית. מן הראיות עולה כי רכישת הנחלה נבעה מתכלית פרטית או השקעתית ולא לתכלית עסקית, שכן לא פעלו כלל לקידום פיתוחו של משק חקלאי. אין משמעות לשאלה בשל איזו סיבה לא פותח משק חקלאי או עסק כלשהו במקום, אלא המשמעות היחידה לצרכי ניכוי מס התשומות היא לעובדה כי לא קיימת פעילות עסקית בשטחים החקלאיים. ממילא לא הוכח כי היתה קיימת מניעה להקים משק חקלאי בשטחים החקלאיים שנרכשו.
31. ממצאי הביקורת מעלים כי המערערים לא הקימו עסק של חוות סוסים טיפולית. לכל היותר, לאחר הוצאת שומת התשומות השכירו מחסן בשטח מצומצם למר דוד כהן לצורך אחסון חקלאי תמורת 1,000 ₪ לחודש בתוספת מע"מ.
32. עיון בהסכם השכירות עם מר דוד כהן ובתוכניות שהוגשו על ידי המערערים מעלה כי המחסן שהושכר הינו בחלקת המגורים, בעוד שהחשבונית מתייחסת לשטחים החקלאיים ולפרדס בלבד. משכך, הפעילות העסקית הנטענת של חוות סוסים טיפולית – שלא הוכח קיומה – כלל אינה רלוונטית לתשומה והיא אינה "עסקה החייבת במע"מ" בכל הנוגע לתשומה זו.
33. המערערים אף לא דיווחו על הכנסה כלשהי או פעילות בעלת אופי כלכלי ממשק חקלאי – לא בגין הפעלת חוות סוסים ולא בגין הכנסה מדמי שכירות. דוחות המערער לשנות המס 2005-2009 אינם כוללים כל דיווח על הכנסות מעסק או משלח יד, אלא רק ממשכורת. על כן, המערערים מושתקים מלטעון כי ניהלו עסק כלשהו – רכיבה טיפולית או משק חקלאי או כל עסק אחר – מעבר להיותם "שכירים" כפי הצהרתם.
34. אף המסמכים שהוגשו על ידי המערערים במסגרת הערעור דנו, לרבות ה"גרמושקה" (מש/1) מוכיחים כי אין בשטחים החקלאיים פעילות עסקית. כל המסמכים שהוגשו, בין אם חשבוניות של אדריכל בגין תכנון משרדים, בין אם בקשות להיתר בניה, ובין אם ה"גרמושקה" – מתייחסים לשטח של חלקת המגורים ועל כן אינם רלבנטיים לצורך בחינת הזכאות לניכוי מס התשומות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 35. למעלה מן הצורך, המסמכים שצורפו ביחס לחוות הסוסים בחלקת המגורים הינם ממועדים
2 מאוחרים להוצאת השומה ואינם רלוונטיים לה.
- 3 36. באשר לזכויות בשטח לעיבוד חקלאי של 54 דונם, הרי שזכויות אלה כלולות בחשבונית המס
4 אשר בגינה ניכה המערער מס תשומות. "העיבוד המשותף" היה איגוד וולונטרי ולא הייתה
5 כל מניעה שהמערער יעבדו את השטח ויניבו הכנסה ממנו בשנים 2005 ואילך. אין בעובדה
6 כי המערער טרם התקבל כחבר באגודה כדי למנוע ממנו לפתח את השטח, שכן הדבר לא מנע
7 ממנו לפתח את הנחלה לצרכיו הפרטיים, לרבות בניית בית מגורים רחב מידות ובריכת שחיה.
- 8 דמי שכירות בגין השכרת השטח לעיבוד החקלאי – לא הגיעו לידי המערער בשנים 2005-
9 2009, אלא הגיעו למוכר – כהן-חושן.
- 10 עמדת המערער לפיה הם קיבלו הכנסה בגין השכרת אדמה חקלאית בשנים הרלוונטיות
11 לשומה, בדרך של קיזוז חובות שהיו חייבים לאגודה, הינה עדות כבושה שנתפרה לצורך ערעור
12 זה וסותרת את עמדת המערער בהליכים המשפטיים הקודמים, בהם נטען כי המערער כלל
13 לא טרח לבדוק את דמי השכירות אשר נזקפו למר כהן-חושן מאחר והיו כה זניחים. אין כל
14 מסמך המעיד על קיזוז ההכנסה מדמי השכירות מחובות המערער לאגודה, או המעיד כי
15 שולם מס בגין דמי השכירות.
- 16 37. באשר לפרדס – הרי שהוא מוכר למערער בחכירה ישירה ואינו כלול בשטח שהיה ב"עיבוד
17 משותף". המערער לא עיבד את הפרדס ולא הפיק ממנו הכנסה, אלא העביר אותו לצד שלישי
18 תמורת "פח שמן".
- 19 38. בפועל השכרת הקרקע החקלאית החלה בסוף חודש נובמבר 2009, לאחר הוצאת שומת
20 התשומות. מכאן שבמועד הוצאת השומה, 27.5.2009, לא הייתה למערער פעילות עסקית
21 כלשהי.
- 22 39. באשר לפעילות המערער לאחר הוצאת השומה, הרי שהמערער זנחו את טענתם
23 בערעורים הקודמים לפיה הם קיימו עסק, והתמקדו בטענה חדשה לפיה הם זכאים לנכות
24 מס תשומות בגין רכישת הקרקעות החקלאיות שכן השכרתן לחקלאיים מהוה "עסקה חייבת
25 במס" לפי סעיף 41 לחוק מע"מ. אלא שהשכרת השטחים החקלאיים החלה לאחר הוצאת
26 שומת התשומות והיא דווחה רק באופן חלקי למן שנת 2011 בלבד. אין גם מחלוקת כי לאור
27 גובה דמי השכירות – 160 ₪ לדונם לשנה, הרי שהמערער צפויים להחזיר השקעתם רק
28 כעבור 89 שנה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הפרדס – לא טופח ואף לא הושכר. טענות חדשות שהועלו על ידי המערער בערעור דנן בדבר
- 2 השקעות שהשקיע לצורך הבראת העצים בפרדס אין בהן ממש וממילא המערערים לא דיווחו
- 3 על כל הכנסה מהפרדס ואף לא על תשומה כלשהי בגינו.
40. על פי חוק מע"מ, ניכוי מס תשומות מותנה במספר תנאים: כי המנכה הוא "עוסק", שהמנכה
- 5 מנהל "עסק" ושהתשומה שימשה "לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו" של המנכה וכי היא
- 6 שימשה לעסקה החייבת במע"מ. הבחינה נעשית מנקודת מבטו של המנכה.
- 7 על פי המבחנים לקיומו של "עסק" כפי שפותחו בהלכה הפסוקה – לא קיים במקרה הנדון
- 8 "עסק" בנחלה נשוא הערעור. מדובר בנכס בעל מאפיינים הוניים מובהקים, נכס להשקעה
- 9 לטווח ארוך או נכס פרטי ולא נכס מסחרי, והיקף ההכנסות הוא נמוך ביותר ומניב תשואה
- 10 שאינה בעלת מאפיינים כלכליים. המערערים רכשו את הנחלה לא לצרכים עסקיים אלא
- 11 לצורך איכות חיים בכפר ובניית בית מגורים בסביבה דתית לאומית, כפי העולה מחקירות
- 12 המערער והמערערת. זאת ועוד, קרקע חקלאית היא נכס להשקעה, אשר ערכו אינו משקף את
- 13 התשואה הצפויה מהשכרה לשימוש חקלאי, אלא מהפוטנציאל העתידי במקרה של הפשרת
- 14 הקרקע לבניה.
41. במקרה דנן השימוש בנחלה להפקת הכנסה מינורית הינו טפל לחלוטין למטרה העיקרית של
- 16 רכישת הנחלה – מגורים בקהילה כפרית דתית.
42. תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן – **תקנות מע"מ**) קובעת כי במידה
- 18 ורוכש הנכס משכיר אותו לעוסק, תהיה ההשכרה בבחינה "עסקת אקראי במקרקעין"
- 19 והחבות במס בגין דמי השכירות לא חלה על המשכיר, כי אם על השוכר.
- 20 בניגוד לטענת המערערים, הם אינם זכאים לנכות מס תשומות מכוח סעיף 43 לחוק מע"מ,
- 21 הקובע כי החייב במס רשאי לנכות את המס ששולם בגין רכישת המקרקעין. לפי תקנה 6
- 22 לתקנות מע"מ, בעסקת אקראי במקרקעין בידי מי שאינו "עוסק", הרוכש יהיה חייב בתשלום
- 23 המס, והוא זה שיהיה רשאי, על פי סעיף 43 לחוק מע"מ, ככל שהינו עוסק, לנכות את מס
- 24 התשומות ששולם בעסקת האקראי.
43. הוראת הפרשנות 4/94 נועדה להסדיר פעילות של אדם פרטי כשהיא במהותה עסקית, במקרה
- 26 של רכישת מקרקעין. ההוראה מבחינה בין מצב של רכישת מבנה מסחרי במהות – שאז ניתן
- 27 לרשום את הרוכש כ"עוסק" ולהתיר לו ניכוי מס התשומות בגין רכישת הנכס, לעומת המצב
- 28 המתואר בסעיף 3 להוראת הפרשנות הקובע כי מגרש אשר נועד להפיק רווחים בעתיד הנראה
- 29 לעין, אם במבנה שיבנה עליו בקרוב או אם בהפקת רווחים מחקלאות, אזי ניתן לרשום את
- 30 הקונה שלו כ"עוסק" (המנהל רשאי להפעיל את שיקול דעתו ולרשום אותו כעוסק).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בהמשך הסעיף נקבע כי אם המגרש נרכש למטרות השקעה בלבד, אין לאפשר את הרישום
2 כ"עוסק". מובן כי מגרש המניב הכנסה זניחה שהבעלים עצמם אף אינם טורחים לברר את
3 גובהה, הוא מגרש למטרה פרטית או להשקעה ארוכת טווח, ללא כל מטרה עסקית.
- 4 44. פרשנות זו עולה בקנה אחד עם הוראה פרשנות 3/93 (מש/4) העוסקת בשינוי יעוד של קרקע
5 חקלאית. על פי ההוראה, בעל קרקע אשר אינו מעבד בעצמו את הקרקע ומשכיר אותה לאחר
6 תמורת תשלום דמי שכירות חודשיים, אינו בבחינת "עוסק" לעניין חוק מע"מ ויש לבטל את
7 רישומו כעוסק מורשה.
- 8 45. אין כל ממש בטענת המערערים כי תעודת עובד הציבור של מר פאר היא כוזבת או סותרת את
9 עמדת רשות המיסים. עדי המשיב – הן מר פאר והן מר אזולאי – הבהירו כי לא היה מקום
10 לרשום את המערער כ"עוסק" בשל רכישת הקרקעות החקלאיות בנחלה לשם השכרתן בדמי
11 שכירות חודשיים מזעריים.

דיון והכרעה:

חזרה לשלב ההשגה – מתי ולאילו מטרה:

- 12
- 13 46. ראשית, אתייחס לטענת המשיב בדבר המועד הרלבנטי לבחינת שומת התשומות, בשים לב
14 לעובדה כי באופן לא שגרתי, עניין ניכוי מס התשומות נשוא ערעור זה, הוחזר פעמיים לשלב
15 ההשגה, כך שהערעור דן הינו השלישי במספר באותו עניין.
- 16 47. אכן, בחינת שיקול דעתו של המשיב במתן ההחלטה בהשגה ייעשה בשים לב לטענות והראיות
17 שעמדו לנגד עיניו בשלב הדיון בהשגה.
- 18 אלא שבמקרה שבפני עולה השאלה – מה המשמעות של החזרת הדיון לשלב ההשגה פעם אחר
19 פעם, וחלוף הזמן עקב כך? האם יש מקום ליתן משקל למסמכים וראיות המובאים על ידי
20 המערערים, ואשר מתייחסים לאירועים או עובדות מאוחרים לשלב הוצאת שומת התשומות?
21
- 22 48. את עמדתי באשר להחזרת דיון לשלב השגה פירטתי במסגרת פסק הדין בע"מ 12-12-47962
23 **כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה** [30.9.15].
- 24 במקרה שבפני מצאו לנכון שני מותבים, בערעור הראשון ובערעור השני, להורות על החזרת
25 הדיון לשלב ההשגה, הגם שבערעור השני כבר היה התיק מצוי בשלב מתקדם של שמיעת
26 ראיות. הנימוק להחזרת הדיון, פעם אחר פעם, לשלב השגה היה טענה לקיומם של מסמכים
27 וראיות נוספים בידי המערערים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 2210-11-14 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הסמכות המוקנית לבית המשפט לפי סעיף 83(ה) לחוק מע"מ לאשר, להפחית, להגדיל או
2 לבטל את השומה, או לפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון, אכן כוללת בתוכה גם את הסמכות
3 להורות על החזרת הדיון לשלב ההשגה, אך זאת בנסיבות הראויות והמתאימות, במשורה,
4 וכאשר הערעור מצוי כבר בשלב הבאת הראיות – רק במקרים חריגים ויוצאי דופן. יש לבחון
5 את הטענה כי ההחלטה בהשגה הוצאה בלא שעמדו לנגד עיני המשיב כל המסמכים והראיות
6 שבידי המערער, אך יש גם ליתן את הדעת, לא פחות, גם לשאלה מדוע הללו לא הוצגו בפני
7 המשיב בשלב השומתי טרם מתן ההחלטה בהשגה או, למצער, בשלב ההשגה המקורית.
- 8 בלא מעט מקרים נוהגים צדדים לערעור מס, כאשר מתקיים מצב דברים כאמור, קרי: רצון
9 מצד המערער (או המשיב) להציג ראיות נוספות - לבקש מבית המשפט שהות על מנת
10 שהטענות או הראיות החדשות תלובנה ותיבחנה. לאחר נטילת שהות כאמור, יכולים הצדדים
11 להציג עמדתם בפני בית המשפט בעניין הראיות הנוספות – האם יש בהן כדי להשפיע על
12 השומה נשוא הערעור אם לאו. התנהלות כאמור הינה ראויה מאחר ויש בה כדי לאפשר את
13 בחינת מכלול העובדות הרלבנטיות תוך חיסכון בזמן.
- 14 אין להתעלם מן העובדה כי חזרה לשלב ההשגה, גם אם יש לה מקום במקרים, בתנאים
15 ובמועדים המתאימים – יש בה משום "דחיית הקץ", נוכח העובדה כי בכך חל עיכוב משמעותי
16 בהכרעה, לכאן או לכאן, בעניין המס השנוי במחלוקת.
- 17 49. החזרת הדיון לשלב ההשגה לצורך בחינת מסמכים נוספים שבידי המערערים משמעה
18 שהמערערים מבקשים להציג בפני המשיב מסמכים רלוונטיים לתקופת השומה, אשר לטעמם
19 יש בהם כדי לשנות מהחלטת המשיב המקורית בהשגה, ואשר מסיבה עניינית כלשהי לא
20 הוצגו בפני המשיב במהלך הדיון בהשגה המקורית.
- 21 50. במקרה הנדון בפני – לא אלו הם פני הדברים. גם אם אתעלם מן העובדה כי בערעור הראשון
22 התבקשה, בהסכמה, הקפאה של הדיון בערעור למשך למעלה מששה חודשים לצורך בחינת
23 טענות המערערים לקיומה של פעילות עסקית, וגם אם אתעלם מן העובדה כי בפני שני
24 המותבים שדנו בערעור הראשון ובערעור השני לא הוצגה כל הנמקה קונקרטית לאי הצגת
25 המסמכים הנוספים, ככל שהיו רלוונטיים, בשלב הדיון בהשגה המקורית, הרי שלגופם של
26 אותם מסמכים – אין הם מתייחסים לתקופת השומה.
- 27 המשיב בחן, על פני למעלה מארבע שנים ממועד ניכוי מס התשומות על ידי המערערים, את
28 השאלה האם התקיימה פעילות עסקית בשטחים החקלאיים אשר ביחס אליהם הוצאה
29 החשבונית, בשים לב להצהרת המערער בטופס הבקשה לרישומם כ"עוסק" לפיה בכוונתו
30 להפעיל מידית משק חקלאי שמחזור פעילותו המשווער הועמד על סך של 600,000 ₪. לצורך
31 זה ערך ביקורות בנחלה, שוחח עם המערערת וחקר את המערער.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כפי העולה מן הפרוטוקולים של הדיונים בערעור הראשון והשני – החזרה לשלב ההשגה
2 פעמיים נועדה לצורך ליבון טענת המערערים בדבר מהלכים להקמתו ו/או קיומו של עסק
3 לרכיבה טיפולית על סוסים.
- 4 המערערים לא דיווחו כלל על כוונה להקים עסק לרכיבה טיפולית על סוסים. כפי שפורט
5 לעיל, משפתח המערער את תיק העוסק במשרדי המשיב – דיווח על הקמתו המידית של משק
6 חקלאי. עסק לרכיבה טיפולית על סוסים – אינו יכול להיחשב, בשום צורה ואופן, כעסק של
7 משק חקלאי.
- 8 החזרתו של ערעור לשלב ההשגה אין פירושה, לגישתי, כי המערער רשאי מעתה לתמוך עמדתו
9 באירועים שאירעו לאחר המועד בו ניכה את מס התשומות ובוודאי שלא באירועים שאירעו
10 לאחר שלב ההשגה המקורי ומתן ההחלטה בהשגה.
- 11 אמנם, ניכוי מס תשומות נעשה תוך התייחסות "צופת פני עתיד". כך, כאשר המערער דיווח
12 על הקמת משק חקלאי לאלתר בנחלה – ברי כי בחינת קיומו של עסק בדמות משק חקלאי
13 תיעשה בעתיד. דהיינו – אפשר שאירועים מאוחרים למועד הדיווח וניכוי מס התשומות ילמדו
14 על המצב העובדתי הרלבנטי למועד הניכוי, בבחינת "סופו מעיד על תחילתו".
- 15 עם זאת, בחינת אירועים מאוחרים אלו וקבלת עמדת המערער כי הינם רלבנטיים לצורך
16 בחינת שומת מס התשומות מחייבת קיומה של זיקה בין האירועים לבין המצב ששרר במועד
17 ניכוי מס התשומות.
- 18 במקרה שבפני, ככל שהיו המערערים מצליחים להציג בפני המשיב ראיות לכך כי בסופו של
19 יום הצליחו להקים עסק של "משק חקלאי", היה בכך, לכאורה, כדי ללמד על הכוונה שהיתה
20 קיימת בשלב ניכוי מס התשומות, על כך שאכן הושקעו מאמצים של ממש במימושה של כוונה
21 זו, כאשר בסופו של דבר מאמצים אלו אף צלחו.
- 22 אלא שלא כך הדבר במקרה הנדון, ואין בידי לקבל התנהלות לפיה לאחר חלוף שנים רבות
23 ממועד ניכוי מס התשומות, ולאחר שהתיק חוזר שוב ושוב לשלב ההשגה, מתמצות טענות
24 המערערים בכך שאמנם משק חקלאי לא הוקם על ידם, אך לטענתם השכירו את השטחים
25 החקלאיים לאחרים תמורת דמי שכירות וניחים בגינם שולם מע"מ ודי בכך, לשיטתם, בכדי
26 להתיר להם את קיזוז מס התשומות בשל היות ההשכרה "עסקה החייבת במס".
- 27 משמע, לא זו בלבד שהמערערים זנחו את הטענה המקורית עליה התבססו עת פתחו את תיק
28 העוסק במשרדי המשיב ולצורך ניכוי מס התשומות, בדבר הקמת משק חקלאי, אלא שכעת



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ביקשו להתבסס על טענה אחרת לחלוטין – לא רק שאין מדובר בעסק של משק חקלאי, אלא
- 2 אפילו בעסק אין מדובר, אלא בהשכרת הנכס, לרבות לצורך חוות סוסים.
- 3 56. זאת ועוד, הטענה בדבר הכוונה או ההקמה של חוות סוסים טיפולית (לא כעסק ובוודאי שלא
- 4 כמטרת השכרת הנכס) לא הועלתה בשלב הדיון בהשגה המקורית שהוגשה בשנת 2009, אלא
- 5 רק בפתח ישיבת ההוכחות בערעור הראשון – מהלך שהוביל לחזרתו של הדיון לשלב ההשגה.
- 6 עיון בפרוטוקול דיון ההוכחות שהתקיים בפני השופט סוקול בערעור הראשון מעלה כי
- 7 המערערים מצאו לנכון רק באותו מועד להציג מסמכים חדשים, אותם לא ראה המשיב טרם
- 8 אותו מועד במהלך השלב השומתי או בתצהירי המערערים, ובהם ראיות כביכול לפעילות של
- 9 חוות סוסים.
- 10 57. לטעמי, יש לנהוג משנה זהירות במתן אפשרות להצגת מסמכים המתייחסים לתקופה שהינה
- 11 מאוחרת לשומה, על מנת למנוע פתח לא רצוי להצגת מצגים עובדתיים, אשר נוצרו בשלב
- 12 מאוחר יותר, ואשר אפשר שנוצרו רק מחמת קיומו של ההליך השומתי ולצרכיו.
- 13 58. יתר על כן, במצב דברים בו בישיבת הוכחות במסגרת ערעור מס, או ממש בסמוך לה, מבקש
- 14 מערער להמציא מסמכים נוספים ולחזור לשלב השגה לצורך זה, ראוי כי בית המשפט הבוחן
- 15 בקשה כאמור, יתן דעתו לשאלה האם יש במסמכים הנוספים כדי לבסס את גרסתו
- 16 העובדתית המקורית של המערער או שמא מדובר בגרסה עובדתית חדשה.
- 17 59. ערה אני לכך, כי המשיב נתן את הסכמתו להחזרת הדיון לשלב ההשגה. עם זאת, בסופו של
- 18 יום – לא היה בכך כדי לתרום מאומה לבירור הטענה המקורית של המערערים בדבר פעילות
- 19 עסקית להקמת "משק חקלאי", כך שמלבד "דחיית הקץ" כאמור לעיל – לא אירע דבר.
- 20 60. על כן, בערעור זה אבחן את עמידת המערערים בנטל הראיה להוכיח טענתם בדבר קיומה של
- 21 פעילות עסקית של "משק חקלאי".

ניכוי מס תשומות – התשתית המשפטית:

- 22
- 23 61. מס ערך מוסף נועד למסות כל יצרן הלוקח חלק בשרשרת הייצור, מתחילתו ועד לשלב
- 24 המכירה לצרכן הסופי, בגין הערך המוסף שהוא תרם למוצר. בכדי להשיג מטרה זו, כל יצרן
- 25 מחויב במס עסקאות (מע"מ) לפי ערך המוצרים הנמכרים על ידו, ומזוכה במס התשומות
- 26 ששילם אותו היצרן לפי ערך המוצר או חומרי הגלם שנרכשו על ידו. ניכוי מס התשומות ממס
- 27 העסקאות מוביל לכך שהיצרן משלם מס רק על הערך המוסף שהוא תרם למוצר (ראו: אהרן
- 28 נמדר, **מס ערך מוסף** כרך ב 625 (מהדורה חמישית, 2013); ע"א 6181/08 **שמואל וינוקור נ'**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ממונה מס ערך מוסף עכו, (28.8.2016); ע"א 10739/07 רשות המיסים היחידה לפירוקים,
2 כינוסים וגביה קשה מכס ומע"מ נ' קלאבמרקט רשתות שיווק בע"מ, (10.6.2011).
- 3 62. ניכוי מס התשומות ששילם עוסק בגין עסקאות בהן הוא רכש נכסים או קיבל שירותים,
4 אפשרי כאשר הדבר נעשה על ידי מי שהינו "עוסק" ורכישת הטובין או השירותים נעשתה
5 "לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו" (הגדרת "מס תשומות" בסעיף 1 לחוק מע"מ). סעיף 1
6 לחוק מע"מ מגדיר "עוסק" כ"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקו, ובלבד שאינו
7 מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".
- 8 63. סעיף 41 לחוק מע"מ מוסיף וקובע כי לא רק שהתשומה צריכה לשמש לצרכי עסקו של
9 העוסק, אלא כי האפשרות לנכות מס תשומות מוגבלת לתשומות שנועדו לשימוש "בעסקה
10 החייבת במס".
- 11 סעיף זה מבטא את העיקרון המרכזי בחוק מע"מ, "עיקרון ההקבלה", לפיו זכות העוסק
12 לנכות מס תשומות מותנית, בין היתר, בחובה לשלם מס עסקאות. כשהעסקה שביצע העוסק
13 פטורה ממס עסקאות, אזי העוסק בעצמו נחשב כצרכן הסופי והוא לא רשאי לנכות את מס
14 התשומות ששילם.
- 15 64. סעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע אף הוא תנאים להתרת ניכוי מס תשומות וקובע, בין היתר, כי
16 הניכוי אפשרי רק אם הוא כלול בחשבונית מס שהוצאה כדין:
17 "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה
18 לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא
19 או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה
20 חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך."
- 21 65. הגדרות נוספות הנחוצות לצורך עניינו הן הגדרת "עסקה" ו- "עסקת אקראי".
22 סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר "עסקה" כדלקמן:
23 "עסקה" – כל אחת מאלה:
24 (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
25 (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי
26 המוכר;
27 (3) עסקת אקראי."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

1 הגדרת "עסקת אקראי" בסעיף לחוק מע"מ כוללת:

2 "(1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי
3 מסחרי;

4 (2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת
5 מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר, או למוסד
6 כספי";

7 (3) מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת
8 מקרקעין..."

9 האם הוכח קיומו של עסק של "משק חקלאי"?

10 66. לצורך בחינת זכאותם של המערערים לנכות את מס התשומות בגין רכישת הנחלה, יש לקבוע,
11 על סמך הראיות שהובאו על ידם, האם עמדו בנטל הראייה המוטל עליהם להוכיח כי
12 התשומות שימשו "לצרכי עסקם או לשימוש בעסקם".

13 67. הביטויים "לצרכי עסקו" ו"לשימוש בעסקו", מטיבם, סובלים פרשנות מרחיבה וזאת נוכח
14 ההגדרה המרחיבה של המונח "עסק" בסעיף 1 לחוק מע"מ הקובעת כי עסק הוא "לרבות
15 מקצוע ומשלח יד". ההגדרות למונחים "עוסק" ו"עסקה" נסמכות על הגדרה זו והינן
16 מרחיבות גם כן (ראו: ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד לט(4),
17 1 (להלן – הלכת אלמור), בפסקה 4).

18 ההלכה הפסוקה קובעת כי לפרש את המונח "עסק" לפני מובנו הרגיל והמקובל ולתת למונח
19 משמעות כלכלית. ראו ע"א 569/81 מנהל מס ערך מוסף נ' אביגדור מושב עובדים, פ"ד לט
20 (1) 738 (24.10.1985):

21 "באין הגדרה בחוק, הנותנת משמעות מיוחדת למונח "עסק", יש לפרש מונח זה במובנו
22 הרגיל והמקובל וליישמו על הפעילות הנדונה תוך שימוש במבחן ההיגיון והשכל הישר...
23 בדרך זו נגיע למסקנה, כי המונח "עסק", במובנו הרחב, יש לו משמעות כלכלית."

24 וכן ראו הלכת אלמור בפסקה 5:

25 "ניתן לסכם את הדברים ולומר, כי משמעות הביטוי "עסק" בחוק מע"מ אינה רחבה
26 ממשמעותו בסעיף (1)2 לפקודה הנ"ל. משום כך, מקום שבו - על- פי מבחני הפסיקה נמצא,



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **כי המכירה אינה פעולה עסקית כמובנה בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], אי אפשר יהיה**
- 2 **לראות בה פעולה "במהלך עסק" לצורך התקיימותה של עיסקה בחוק מע"מ."**
- 3 68. כדי לבדוק האם מערכת עובדתית מסוימת מצביעה על קיום פעולה עסקית, המהווה עסקה
- 4 החייבת בתשלום מס, יש לקחת בחשבון את כל המרכיבים של העסקה, כגון טיב הנכס,
- 5 ההיקף הכספי, מומחיותו ובקיאיותו של העוסק, תקופת האחזקה של הנכס, תדירות
- 6 העסקאות, נסיבות מיוחדות של העסקה, ארגון הפעילות, מקור הכספים, יעוד כספי העסקה
- 7 וכיו"ב (ראו: אהרן נמדר **מס ערך מוסף** כרך א 67-68 (מהדורה חמישית, 2013); הלכת
- 8 **אלמור**; עש (חי') 256/96 **חיפה זמין בע"מ נ' מנהל מע"מ**, פורסם בנבו (6.4.1997)).
- 9 69. בענייננו, בחינת עובדות המקרה על פי המבחנים שפותחו בפסיקה, מובילה למסקנה הברורה
- 10 כי המערערים לא קיימו פעילות עסקית של משק חקלאי בקרקעות החקלאיות, בגין נדרש
- 11 בניכוי מס התשומות.
- 12 ויודגש כבר עתה, כי החזקת נכס כשלעצמה, גם אם היא נועדה על מנת להפיק רווח, אינה
- 13 עולה כדי פעילות "עסקית". הכרה בקיומה של פעילות עסקית מצריכה הבאת ראיות בדבר
- 14 קיומה של פעילות אקטיבית ואין די בפעילות פסיבית מצומצמת ובלתי מתמשכת (ראו: ע"ש
- 15 (חי') 256/96 **חיפה זמין בע"מ נ' מנהל מע"מ**, (6.4.1997); אהרן נמדר **מס ערך מוסף** כרך א
- 16 67-68 (מהדורה חמישית, 2013)).
- 17 70. המצג שיצר המערער בבקשתו לרשמו כ"עוסק" בדבר הקמתו המידית של משק חקלאי, ממנו
- 18 יופקו בעתיד רווחים מגידולים חקלאיים – לא רק שלא התממשה, אלא שהמערערים אף לא
- 19 הוכיחו כי נקטו באיזו פעולה ממשית לצורך קידומו של עסק של "משק חקלאי" כפי שהצהירו
- 20 שיעשו בבקשה לרישום כ"עוסק". בביקורת שערך המשיב בנחלה בשלב השומתי הראשון
- 21 (נספח ג' לתצהיר המשיב) מסרה המערערת לנציג המשיב כי מאז רכישת הנחלה לא נעשה דבר
- 22 לצורך הקמת המשק החקלאי. נראה כי עדות זו מפי בעל הדין עצמו משקפת באופן נאמן את
- 23 מצב הדברים לאשורו, כאשר כל המצגים שביקשו המערערים להציג בשלבים מאוחרים יותר
- 24 נועדו אך ורק כדי להכשיר את ניכוי מס התשומות ולא מעבר לכך.
- 25 בחקירתו של המערער מיום 14.5.2009 (נספח ד' לתצהיר המשיב) מסר הלה כי המערערים
- 26 רכשו את הנחלה "בשביל הילדים, האווירה של הכפר הוא ציוני דתי לאומי בני עקיבה [כך
- 27 במקור] וכמו כן לפתוח משק ולהפעיל משק".
- 28 אלא שבהמשך חקירתו של המערער נסתבר, כי הוא לא עסק מעולם בחקלאות, מלבד שהייתו
- 29 בכפר נוער דתי בשנותיו בחטיבת ביניים, וכי מלבד פניה לאדריכל לעריכת תוכניות לבניית
- 30 מחסן שימש למשתלה ו"דיבור" על חוות סוסים – לא בוצע דבר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המערער נימק זאת בכך שהוא ואשתו לא התקבלו עדיין כחברי האגודה ועל כן "הקפיא" כל
2 מהלך. המערער לא נתן כל הסבר על שום מה אי קבלתם כחברים מונעת ממנו לממש, או
3 לפחות לנסות לממש, את כוונתו להקמת משק חקלאי, ובוודאי שלא הוכיח כי אי קבלתם
4 כחברים מונעת זאת.
- 5 הנה כי כן, גם מדבריו של המערער עולה כי רכישת הנחלה נעשתה, בראש ובראשונה, לצורך
6 מטרה פרטית של מגורים, וכי מטרת הקמת המשק החקלאי הייתה שולית וזניחה, ומכל
7 מקום, לא התקיימה בקרקעות החקלאיות פעילות ממשית כלשהי או ניסיון ממשי כלשהו
8 להוציא מהכוח אל הפועל את הכוונה עליה הצהיר בעת שנרשם כ"עוסק" ודרש את ניכוי מס
9 התשומות. הלכה למעשה, המערערים השקיעו את כל מרצם בהקמת בית מגורים ולא נקטו
10 בפעולה כלשהי להקמתו או פיתוחו של משק חקלאי.
- 11 71. המערערים לא הביאו כל ראיה לכך שפעלו כדי לקדם את קבלתם כחברים באגודה וכאמור,
12 ואף לא הציגו כל ראיה לפיה אי קבלתם כחברים מנעה בעדם מלעבד בעצמם את השטחים
13 החקלאיים ולקיים משק חקלאי בשטחים אלו. יתרה מזאת, המערערים לא הבהירו, הכיזד
14 זה פעלו במרץ לבניית בית מגורים רחב מידות בחלקת המגורים, הגם שלא התקבלו כחברים
15 בכפר, אך מגד לא פעלו כלל לצורך הקמת המשק החקלאי.
- 16 זאת ועוד, תהא אשר תהא הסיבה בגינה לא הוקם משק חקלאי בשטחים החקלאיים – סבורה
17 אני שדי בעצם העובדה כי בסופו של יום לא הוקם משק חקלאי, ואף לא נעשה כל מאמץ
18 להקמת משק חקלאי, כאשר נראה שהמדובר אך ורק באמירה מהשפה והחוץ, ולכל היותר
19 בכוונה שבלב בלבד, – בכדי שלא תקום למערערים זכאות לניכוי מס התשומות בגין רכישת
20 השטחים החקלאיים בנחלה. ואדגיש כי ממילא, גם הטענה שהועלתה על ידי המערערים
21 בעניין מטע הזיתים, מסירתו לטיפולו של אדם בשם אבי זוהר וקבלת פח שמן בתמורה – אין
22 בה כדי להוביל למסקנה כי בכך מתקיימת פעילות עסקית של משק חקלאי.
- 23 72. העובדה כי בכל המועדים הרלבנטיים לערעור זה ואף לאחריהם, עסק מסוג משק חקלאי כלל
24 לא הוקם בשטחים החקלאיים בנחלה – עולה בבירור לא רק מדברי המערערים עצמם, אלא
25 אף מתוך דוחותיהם למס הכנסה ומע"מ, באשר לא המערערים או מי מהם דיווחו על קיומו
26 של עסק כאמור או על הכנסות הימנו.
- 27 במישור מס הכנסה – כעולה מדוחות המערערים לשנות המס 2005-2008 – לא טרחו
28 המערערים לדווח על הכנסה כלשהי מ"עסק". המערערים דיווחו על עצמם כשכירים והצהירו
29 רק על הכנסותיהם ממשכורת. המערערים לא הצהירו על הכנסה נוספת כלשהי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כך גם במישור מע"מ – המערערים כלל לא הגישו דוחות תקופתיים למע"מ, ולא דיווחו על
2 עסקאות כלשהן וממילא אף לא על מס עסקאות שהתקבל, כביכול, בגין. גם לאחר שהוצאה
3 למערערים שומת התשומות – הוגשו על ידי המערערים דוחות "אפס" (נספח ט' לתצהיר
4 המשיב), משמע – הצהירו על העדר פעילות עסקית.
- 5 רק בשלבים מאוחרים יותר, לאחר מתן ההחלטה הראשונה בהשגה – הופיעו בדוחות
6 המערערים למס הכנסה דיווחים מעורפלים על הכנסות, חלקן בגין דמי שכירות כאשר חלק
7 מאותם דמי שכירות הוגדרו כהכנסה "שאינה מעסק או ממשלח יד".
- 8 73. הטענה שנטענה על ידי המערערים בסעיף 8 ו' לסיכומיהם, לפיה לא דיווחו על ההכנסות מדמי
9 שכירות של השטחים שהיו נתונים ל"עיבוד המשותף", מאחר ולשיטתם **"למס הכנסה יש**
10 **לדווח על הפרש בין ההכנסות להוצאות ואף זאת רק אם הסכום בפועל מגיע אליו"** [קרי:
11 למערער] – מוטב היה לה אלמלא נטענה. ברי, כי חובתו של נישום על פי הוראות פקודת מס
12 הכנסה ותקנותיה – לדווח על הכנסותיו ועל הוצאותיו, וחבותו במס היא על ההכנסה החייבת
13 לאחר הניכויים וההוצאות המותרים על פי דין. יתר על כן, גם אם אמנם ההכנסה לא הגיעה
14 לידי המערערים – אותם דמי שכירות שנגבו על ידי ה"עיבוד המשותף" ונזקפו ברישומיו של
15 ה"עיבוד המשותף" לטובת משק כהן-חושן (המוכר שמכר למערערים את הנחלה) – ברי כי
16 כאשר קיים חוב כאמור, כפי גישתם של המערערים – הרי שעליו לקבל ביטוי מפורש בדוחות
17 השנתיים של המערערים.
- 18 אלא שמאומה מכל זה לא אירע במקרה של המערערים.
- 19 המערער אישר בעדותו לפניי כי לא דיווח על הכנסה מהשכרת קרקע חקלאית בשנים הללו
20 (עמ' 16 לפרוטוקול ש' 6-8):
- 21 **"ש. תאשר לי שלא דיווחת על הכנסה מהשכרת קרקע חקלאית בשנים 2005-2009. למס**
22 **הכנסה.**
23 **ת. לא ידעתי, לא, לא דיווחתי כי לא ידעתי."**
- 24 דומני, כי ככל שהמערערים טוענים בערעור שבפני כי היתה בידם הכנסה מדמי שכירות
25 שהתקבלו מה"עיבוד המשותף", קשה לקבל טענה לפיה לא ידעו על הכנסה כאמור. ממילא,
26 המערערים לא טרחו להבהיר אימתי, כביכול, נודע להם על אותה הכנסת דמי שכירות ומדוע
27 לא מצאו לנכון לתקן דוחותיהם בהתאם.
- 28 74. גם טענת המערערים באשר לתוכניות לבניית מחסנים – אין בה ממש.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 2210-11-14 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

1 הוצגה בפני בקשה להיתר בניה מיום 8.12.2011 שהוגשה למועצה אזורית זבולון (סומנה
2 מש/1), במסגרתה ביקשו המוכרים לבנות "תוספת בניה שמהווה יחידת דיור שמחברת בין
3 שני בניינים קיימים". בחקירתו הנגדית אישר המערער כי הוגשה בקשה לבנות בית נוסף
4 בחלקת המגורים, וכי תוכניותיו לבנות "מחסן לבישום" בשטח, לא הגיעו לכלל מימוש (עמ'
5 14 לפרוטוקול ש' 14-32):

6 "ש.ביקשתי מהעורך דין שלך להציג לי את הגרמושקה לעניין טענתך בסעיף 13
7 בתצהירך לפיו אתה הזמנת מאדריכל תוכנית אדריכלית להקים במקום מחסן
8 לבישום. אני קיבלתי מעו"ד קצוטי גרמושקה שהוגשה למועצה האזורית זבולון ב-
9 8.12.11, ואני רואה פה שתיאור הבקשה זה "תוספת בנייה שמהווה יחידת דיור"
10 ואם נעניין בתוכנית עצמה, אנחנו נראה שיש פה מצד אחד בית קיים, זה הבית שלך?
11 עם בריכת שחיה?
12

13 ת. כן.
14 ש. זה בית נוסף בית מגורים נוסף בחלקה שלך?
15 ת. כן.

16 ש. ופה החלק שמבוקש, ואני מבינה שביקשת היתר לבנות בית עם שלושה חדרי
17 שינה, שתי אמבטיות, סלון, ופינת מגורים, נכון?
18 ת. אבל זה לא קשור למה שדיברתם בסיפא של העניין בנושא של בנייה של מחסן
19 לבישום. זה משהו נוסף שעשינו. אצל אילן ויטנר האדריכל זה היה ב-15.6.06, וזה
20 ב-2011. יש פה גם חשבונות שלו. ביקשתי ממנו להחליף את המחסנים שיש לי
21 שם במחסנים שאוכל להשתמש בהם כמחסני בושם. ייבוא של בושם. אבל אלו שני
22 נושאים שונים.

23 הגרמושקה מוגשת ומסומנת מש/1.
24 העד ממשיך:

25 ש. נכון שלא הגשת לוועדה כל תוכנית למחסנים לבישום?
26 ת. נכון. זה לא הגיע עדיין לשלב של מימוש בנושא של, התחלנו עם כל העניין אבל
נוצרו שם בעיות בדרך לאשר את המחסנים האלה."

27 דהיינו – אותו מחסן אליו התייחסו המערערים – לא נגע כלל לתחום עיסוק חקלאי, אלא
28 למצער, לעיסוק של המערערים בתחום הבישום – עניין שאין לו כל רלוונטיות לנחלה.

29 75. הנה כי כן, ניתן לסכם ולומר כי פעילות עסקית כ"משק חקלאי" – לא התקיימה בשטחים
30 החקלאיים של הנחלה, אשר בגינם שולם מס העסקאות ברכישתם על ידי המערערים. אף לא
31 הוכח כי נעשה ניסיון של ממש להקים משק חקלאי. כל שנתר מהצהרת המערערים בעת
32 שביקשו להירשם כ"עוסק" לפיה הם מתעתדים להקים משק חקלאי – היא ההצהרה. זאת
33 ותו לא. על כן, לאור כל העדויות והממצאים שבפני, אשר פורטו לעיל אני קובעת כי טענת
34 המערערים בדבר זכאות לניכוי מס התשומות בשל פעילות עסקית של משק חקלאי – דינה
35 להידחות.

36

37



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **האם הוכח קיומו של עסק בדמות חוות סוסים?**
- 2 76. הגם שהמערערים לא הצהירו על הקמת עסק של חוות סוסים – לרכיבה טיפולית או אחרת
3 – אבחן, בבחינת למעלה מן הצורך, את טענות המערערים בדבר קיומו של "עסק" של חוות
4 רכיבה על סוסים.
- 5 77. כפי שפורט לעיל, בהתאם להסכם רכישת הנחלה, זו מורכבת מארבעת הנכסים הבאים:
6 חלקת מגורים, שטח חקלאי, פרדס וזכויות בשטח לעיבוד חקלאי. כאמור, מס תשומות שולם
7 על ידי המערערים בגין רכישת הקרקעות החקלאיות, קרי השטח החקלאי, הפרדס והזכויות
8 בשטח לעיבוד חקלאי, כפי שצוין מפורשות בחשבונית.
- 9 הנה כי כן, חלקת המגורים, **בהגדרתה בהסכם המכירה של הנחלה**, הוחרגה מהחשבונית
10 ובגינה לא שולם מע"מ – כך שממילא אין המערערים זכאים לדרוש ניכוי מס תשומות בגין
11 פעילות עסקית, ככל שמתקיימת, בחלקת המגורים.
- 12 78. כאמור, המשיב טוען כי אין מקום להתיר את ניכוי מס התשומות בגין חוות הסוסים הנטענת,
13 מאחר וטענות המערערים ביחס להקמת חווה כאמור מתייחסות לשטח שנכלל בחלקת
14 המגורים ומכל מקום לא הוכח קיומו של עסק כאמור.
- 15 79. מן הראיות כפי שהוצגו בפני עולה כי בדומה לאמור לעיל בנוגע להקמת המשק החקלאי, כך
16 הוא הדבר אף בנוגע להקמת חוות הסוסים וכי למעט אמירה לאקונית מצד המערער בחקירתו
17 על ידי המשיב בדבר "מחשבה" על הקמת חוות סוסים – לא נעשתה על ידו כל פעולה להקמתו
18 או קידומו של עסק כאמור. כל המסמכים שהוצגו על ידי המערערים בעניין זה אין בהם כדי
19 להעיד על ניסיון כלשהו להקמה על ידם של עסק של רכיבה על סוסים, במועדים הרלבנטיים
20 לערעור זה.
- 21 80. המערערים טענו בתצהיר העדות הראשית מטעם המערער (סעיף 12) כי "מראשית הדרך
22 היתה כוונה להפעיל שם חוות סוסים". טענה זו נראית, על פניה, תמוהה, שכן אם אמנם זו
23 היתה הכוונה – מדוע הצהיר המערער בטופס הרישום כ"עוסק" על הקמתו המיידית של משק
24 חקלאי בעל מחזור שנתי משוער של 600,000 ₪. מדוע לא הוצהר על הכוונה להפעיל חוות
25 סוסים?
- 26 גם התוכנית העסקית שצורפה כנספח 20 – אינה נושאת תאריך של עריכתה. המערער טען
27 בתצהיר כי התוכנית העסקית הוכנה "בסיוע חבר המתמחה בתחום" – אמר ולא פירט. לא
28 את שם החבר ומה מומחיותו. יתר על כן, החבר לא הובא לעדות, ולעובדה זו, כידוע, ישנה
29 משמעות מבחינה ראייתית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 81. ביום 30.6.2009 חתמו המערערים על הסכם שכירות עם מר דוד כהן, ובפרק המבוא של אותו
2 הסכם הוגדר ה"מושכר" באופן הבא:
- 3 "והואיל ובמשק מחסן אותו מבקש השוכר לשכור מהמשכיר. מבנה המחסן, ודרך הגישה
4 אליו מסומנים בתשריט המצורף להסכם זה ומהווים את המושכר על פי הסכם זה (להלן:
5 "המושכר")."
- 6 באשר למיקום המושכר, המערערים אישרו בסעיף 15 לסיכומיהם כי מבנה המחסן המושכר
7 נמצא בחלקה 7 בגוש 11139 – היא חלקת המגורים.
- 8 82. יתרה מכך, במסגרת הסכם השכירות נדרש השוכר (מר דוד כהן), לשמור על סדר וניקיון
9 במושכר ובסביבתו, מכיוון שהמשכיר ובני משפחתו (המערערים) מתגוררים במשק שבו מצוי
10 המושכר. כך נקבע בסעיף 5 להסכם השכירות:
- 11 "ידוע לשוכר כי במשק מתגורר המשכיר עם בני משפחתו ושוכר נוסף, והשוכר מתחייב
12 לשמור על סדר וניקיון במושכר ובסביבתו, לדאוג לכך שלא יהיו מטרדים כגון ריח, רעש,
13 עשן, מזיקים, לא להשאיר ציוד או פסולת באיזור המושכר או הבניין. הודע והוסכם כי סעיף
14 זה הינו מעיקרי ההסכם."
- 15 83. ואם לא די בכך, גם המסמכים אשר צורפו כנספחים 31-38 לתצהיר המערער, עליהם ביקשו
16 המערערים להיסמך לצורך ביסוס טענתם בדבר קיומו של עסק לרכיבה על סוסים - צוין
17 מיקום השטח על חלקה 7 בגוש 11139, קרי בחלקת המגורים (אשר מוחרגת מהחשבונית),
18 וממילא מסמכים אלו מתייחסים למר דוד כהן ולא למערערים.
- 19 טענת המערער בדבר קיומו של הסכם שותפות בינו לבין מר דוד כהן – לא הוכחה. הסכם
20 שותפות כלשהו לא הוצג. כל שהוצג הוא אותו הסכם שכירות. עלון פרסומת לחוות סוסים –
21 נושא את שמו של מר דוד כהן (ראו נספח 23 לתצהיר המערער), ואין בו שום אזכור למערערים
22 או מי מהם.
- 23 למעלה מן הדרוש יצוין כי הרישיון הזמני שניתן לעסק הרכיבה הטיפולית (נספח 32 לתצהיר
24 המערער) ניתן רק ביום 30.5.2010, לאחר הוצאת השומה וכתמיכה בטענת המערער במסגרת
25 הערעור הראשון – והוא מתייחס לעסק על שמו של מר דוד כהן ולא על שם המערערים או מי
26 מהם. כך גם לגבי הבקשה לרישיון עסק למועצה אזורית זבולון (נספח 33 לתצהיר המערער),
27 אשר הוגשה רק ביום 17.2.2010, על ידי אותו מר כהן, ואישור הכבאות – נספח 34, אשר אף
28 הוא על שמו של מר דוד כהן.
- 29 84. מר דוד כהן עצמו לא הובא לעדות במסגרת הערעור דן, או במי מהערעורים הקודמים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הלכה היא כי כאשר בעל דין נמנע מהבאתו לעדות של עד רלוונטי, פועלת הימנעות זו לחובתו
- 2 וקמה חזקה כי אילו היה עד זה מובא לעדות היתה עדותו תומכת בגרסתו של הצד שכנגד.
- 3 ראו לעניין זה: ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה(4) 651.
- 4 וכן נא ראו: ע"א 143/08 קרצמן נ' שירותי בריאות כללית (26.5.2010).
- 5 85. אמירות בעלמא בתצהירו של המערער – אין די בהן. לא כל שכן, שעה שאין נתמכות, כמפורט
- 6 לעיל, במסמכים שהינם רלוונטיים למערערים או מי מהם.
- 7 85. זאת ועוד, ביום 13.7.2011 ערך המשיב ביקור במשק אלול. במזכר שנערך לאחר אותו ביקור
- 8 (צורף כנספח י"ג לתצהירו של מר אזולאי), צוין תחילה כי המחסן נמצא בצמוד לבית
- 9 המגורים של המערערים, וזאת בהתאם לחומר הראיות שהוצג עד כה. עוד צוין כי נמצא סוס
- 10 אחד במחסן שצמוד לבית המגורים כאמור, אך לא נמצאה פעילות אחרת במקום וכי "לא
- 11 מדובר בפנסיון סוסים או משהו דומה לכך".
- 12 86. כך גם באשר לבקשה לשינוי ייעוד, נספח 38 לתצהיר המערער – הבקשה מתייחסת ל"שינוי
- 13 ייעוד מחקלאי למחסנים ומשרדי חברת אריאל פרפיוס" – ולא לחוות סוסים. ממילא, היא
- 14 מתייחסת לחלקת המגורים כאמור ועל כן אין לה רלבנטיות לניכוי מס התשומות מושא
- 15 הערעור דנן. האמור עולה בקנה אחד עם הסכם השכירות, אשר קובע בסעיף 5 כי מטרת
- 16 השכירות הינה לצורך אחסון חקלאי, כדלקמן (ההדגשה בקו תחתון איננה במקור):
- 17 "המשכיר נותן בזאת הסכמתו לכך שהשוכר יקיים בית עסק לאחסון חקלאי, בכפוף לכך
- 18 שיקבל לצורך כך את כל הרשיונות, האישורים וההיתרים הדרושים על פי חוק מכל
- 19 הרשויות המוסמכות."
- 20 87. גם החשבוניות שצירף המערער כנספחים 24-29 – לא שכנעו כי המערערים הקימו עסק
- 21 לרכיבה על סוסים. ראשית, מדובר על חשבוניות משנת 2011. שנית, כל אחת ואחת מן
- 22 החשבוניות הללו חתומה על ידי מר דוד כהן.
- 23 לא הובאה בפני כל ראיה כי מר כהן היה מוסמך לחתום ולחייב את "משק אלול – אגודה
- 24 שיתופית", כי היו לו זכויות חתימה כלשהן באותה אגודה שיתופית או כי היה שותף בה.
- 25 88. לאור כל האמור לעיל, אני מקבלת את טענת המשיב לפיה כל טענה שנטענה על ידי המערערים
- 26 בדבר קיומו של עסק לרכיבת סוסים – אינה רלבנטית לצרכי ערעור זה מאחר והמחסן אשר
- 27 הושכר למר דוד כהן ממוקם כולו בחלקת המגורים, וממילא המערערים לא הרימו את הנטל
- 28 להוכיח כי הם עצמם הקימו עסק של חוות סוסים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על כן, גם מטעם זה אין המערערים זכאים לניכוי מס התשומות.
- 2 **השכרת השטחים החקלאיים עד 2008:**
- 3 89. מהדיון עד עתה אף עולה המסקנה כי כדין נהג המשיב כשביטל את רישומו של המערער
4 "כעוסק". משעה שהוברר כי אין בידי המערער עסק כלשהו, לא מסוג משק חקלאי ולא מסוג
5 חוות סוסים, ממילא אף אין מקום להותיר את רישומו כ"עוסק".
- 6 אלא שבפי המערערים טענה נוספת, בה התמקדו בערעור הנוכחי, ולפיה זכאים הם לניכוי מס
7 התשומות לאור העובדה כי השכירו את השטחים החקלאיים. שתי טענות הועלו על ידי
8 המערערים בהקשר זה – האחת, כי שטח של 54 דונם שמצוי היה תחת ה"עיבוד המשותף"
9 הושכר על ידי העיבוד המשותף לשוכרים שונים ולאחר פירוקו של העיבוד המשותף השכירו
10 המערערים את השטח למר חיים מנדלמן תמורת 160 ₪ לדונם בתוספת מע"מ. עוד נטען, כי
11 בנוסף השכיר המערער את השטח החקלאי בגודל 13,593 מ"ר למר קרן תמורת 160 ₪ לדונם
12 לשנה בתוספת מע"מ. על כן, טענו המערערים כי השטחים החקלאיים שימשו בעסקה חייבת
13 במס ולכן זכאים הם לקיזוז מס התשומות.
- 14 הטענה השניה מתייחסת לאותו שטח של כ-9 דונם שהושכר כאמור לצורך חוות הסוסים של
15 מר דוד כהן.
- 16 90. הטענה בדבר השכרת שטח של 54 דונם באמצעות העיבוד המשותף – מתייחסת לתקופה של
17 עד וכולל 2008. בחקירת המערער מיום 4.5.2009 הסביר המערער כי השטח החקלאי מוחכר
18 על ידי העיבוד המשותף לצדדים שלישיים, וכי האגודה מעבירה את התמורה למר כהן-חושן
19 (ממנו רכש את הנחלה). משנשאל המערער האם מר כהן-חושן מעביר לו סכומי כסף עבור דמי
20 החכירה, או שעתיד הוא להעביר לו את תמורת החכירה, השיב המערער כי "הוא אמור
21 להעביר לי את הכסף. מדובר בכסף זניח אפילו לא בדקתי את זה" (עמ' 3 להודעת המערער
22 ש' 4-5). באשר לפרדס ולמטע זיתים, ציין המערער כי "בחר בשם אבי זוהר מטפל בזיתים
23 ובסוף השנה הוא קוטף ונותן לי פח שמן זית" (עמ' 3 להודעת המערער ש' 2-3).
- 24 91. המסמכים שצורפו על ידי המערערים בעניין הכנסות השכירות באמצעות העיבוד המשותף –
25 אין בהם כדי לתמוך בעמדת המערערים. נספח 5 לתצהיר המערער הינו מסמך שכותרתו
26 "אינדקס חשבונות" הנחזה להיות של העיבוד המשותף לשנת 2008, והוא כולל, על פי הנראה,
27 רשימה של חברי העיבוד המשותף, ביניהם מופיע שמו של יצחק כהן-חושן. נספח 6 לתצהיר
28 המערער נושא כותרת "דוח אנליטי" לשנת 2004 של העיבוד המשותף, בהתייחס לחבר יצחק
29 כהן-חושן, ובו פירוט הסכום המגיע, על פי הנראה, למר כהן-חושן בגין השכרת קרקע וציוד,
30 לאחר ניכוי הוצאות שירותי הנה"ח.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 דוחות אנליטיים לשנים 2005-2007 (כולל) צורפו כנספחי 6א'-8. בכולם מצוין סכום הנע בין
- 2 כ- 8,100 ₪ ל- 8,300 ₪ המגיעים למר כהן-חושן.
- 3 92. המערערים הביאו לעדות בעניין העיבוד המשותף את מר חיים מנדלמן, אשר הגיש תצהירי
- 4 עדות ראשית (מע/1). מר מנדלמן ציין בתצהירו כי לכל חבר באגודה יש זכויות לעיבוד חקלאי
- 5 של 54 דונם, כאשר חלק מן החברים מעבדים שטח זה בעצמם וחלקם מעדיפים עיבוד משותף
- 6 יחד עם חברים אחרים, ועל כן הוקם העיבוד המשותף אשר השכיר את כל הקרקעות של
- 7 חבריו לגורם זה או אחר. מר מנדלמן טען כי אחת לחודשיים שילם כל שוכר דמי שכירות
- 8 בתוספת מע"מ לעיבוד המשותף אשר הוציא חשבוניות מס (בהיותו רשום כעוסק מורשה)
- 9 ודיווח על כך למע"מ. מר מנדלמן ציין כי מר כהן-חושן היה חבר בעיבוד המשותף וכל חבר
- 10 היה מזוכה לפי חלקו היחסי של שטחו לעומת כלל השטחים המושכרים על ידי העיבוד
- 11 המשותף. עוד צוין כי ב- 2008 החליטו חברי העיבוד המשותף לפרקו ונערך הליך פרצלציה
- 12 כך שכל חבר בעיבוד קיבל 54 דונם מוגדרים. בתצהיר מנדלמן נאמר כי המערערים קיבלו 54
- 13 דונם המוגדרים רק להם וכל אחד החליט מה יעשה בחלקו האם יעבדו או ישכירו. מר מנדלמן
- 14 ציין כי משנת 2009 הוא שוכר מהמערער את השטח שלו ומשלם לו תחילה 160 ₪ + מע"מ
- 15 לדונם ולאחר זמן 180 ₪ + מע"מ לדונם, והמערער מוציא לו חשבוניות והוא דורש את מס
- 16 התשומות בחשבוניות אלה.
- 17 93. ראשית, אציין, כי לא הובא כל הסבר מהו מעמדו של מר מנדלמן ומכוח מה יכול הוא להעיד
- 18 באשר לעיבוד המשותף, שכן מר חיים מנדלמן אינו מצוי ברשימת חברי העיבוד המשותף
- 19 שהוגשה לעיוני ואף הוא העיד על כך שלא היה חבר בעיבוד המשותף (עמוד 13 לפרוטוקול
- 20 שורה 16).
- 21 יתר על כן, לא ברור מדוע לא הובא מר כהן-חושן לעדות, שהרי הוא הגורם הרלבנטי הן לעדות
- 22 בעניין העיבוד המשותף מאחר והיה חבר בו והן באשר לסכומים שהתקבלו בידו ואשר נטען
- 23 על ידי המערערים כי היו אמורים לעבור לידיהם.
- 24 94. אך גם אם אקבל כלשונה את עדותו של מר מנדלמן, הרי שלא ברור מכוח מה אמורים היו
- 25 המערערים לקבל הכנסה מהעיבוד המשותף, שכן נאמר מפורשות בסעיף 1 לתצהיר מר
- 26 מנדלמן כי "לכל חבר באגודה זכויות לעיבוד חקלאי ב- 54 דונם".
- 27 והרי המערערים עצמם חזרו וטענו לכל אורך הדרך כי לא התקבלו לחברים באגודה
- 28 השיתופית של כפר חסידים – בכל המועדים הרלבנטיים לערעור זה, ולא הובהר כלל האם
- 29 התקבלו בכלל ואם כן באיזה מועד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אם כן, לא ניתן לקבל את הטענה כי למערערים היו זכויות לעיבוד חקלאי, הגם שהללו היו
2 חלק מחוזה המכירה עם מר כהן-חושן. זאת, מאחר ובסעיף 6.1 להסכם המכירה בין כהן-
3 חושן למערערים נקבע תנאי מתלה ולפיו: **"הרוכש מצהיר כי ידוע לו כי עליו להתקבל כחבר**
4 **בכפר וכי קבלתו כחבר מהווה תנאי להסכם זה...."**
- 5 מכאן, שככל שהמערערים לא היו חברים באגודה השיתופית של כפר חסידים – לא היו זכאים
6 לזכויות מכוח פעולת העיבוד המשותף, וממילא שמם אינו מופיע ברשימת חברי העיבוד
7 המשותף. במובן זה, אין בתצהירו של מר מנדלמן לסייע במאום לעניינם של המערערים.
- 8 95. במסגרת הליך זה טענו המערערים כי קיבלו הכנסה בגין השכרת זכויות בשטח לעיבוד חקלאי
9 של 54 דונם בדרך של קיזוז חובות שהיו חייבים לאגודה. אלא שהמערערים לא המציאו
10 אסמכתאות לביסוס טענה זו ועל פניה, גרסה זו אינה מתיישבת עם דברי המערער בחקירתו
11 המערער ועם הדוחות שהגיש.
- 12 גם בחקירתו הנגדית של המערער לא ניתנו תשובות קונקרטיות לעניין קבלת דמי שכירות
13 בדרך של קיזוז החובות והזכויות אל מול האגודה, וכן התקשה המערער להצביע על אסמכתא
14 המעידה על דרך פעולה זו (עמ' 16 לפרוטוקול ש' 33-9 ועמ' 17 לפרוטוקול ש' 12-1):
- 15 **בסעיף 9 ו' לתצהירך בעמ' 2 אתה מספר שבעצם לא קיבלת כספים בגין העיבוד**
16 **המשותף שאתה טוען שהיו מגיעים, אתה מספר שיכולת לקזז מהסכומים המגיעים**
17 **מחושן את החובות החלים על הנחלה, ואתה שילמת חובות לאגודה. תציג לי**
18 **בבקשה תשלום החובות של חושן לאגודה.**
19 **האגודה צריך לשלם לה כל מיני תשלומים.**
20 **תציג אסמכתא שאתה שילמת עבור חושן חובות לאגודה.**
21 **יש את זה ב... (העד מעיין במסמכים). במזכירות שם היו חובות זכויות, והיו לי**
22 **זכויות, כספים שנכנסו לתוך הכרטסת שלי, ובכרטסת הזאת מהזכויות האלה שהיו**
23 **לי הם קיזזו לי את החובות שלי, ואני לא הייתי צריך לשלם למזכירות שום תשלום,**
24 **קיזזו את זה כל הזמן, כלומר ממשק חושן, מהנחלה, היו גם זכויות בתוך הדבר הזה.**
25 **יש חובות, המזכירות מחייבת כל בעל נחלה, בכל מיני תשלומים.**
26 **ש. לבית המשפט: אדוני לא היה רשום כחבר באגודה השיתופית בתקופה הזאת.**
27 **ת. הכרטסת של כהן חושן היא שלי, הזכויות והחובות שם אני משלם אותם**
28 **ומקבל אותן. בכרטסת של המזכירות היו זכויות, סכום כסף שקיבלתי, וגם חובות**
29 **שאני חייב לשלם, ואת הכספים האלה שקיבלתי, אני הבנתי כל הזמן שזה מה-54**
30 **דונם שיש לי. וידעתי שאני מקבל את הכסף הזה, גם כשישבתי אצל יואב בפעם**
31 **הראשונה, יואב אזולאי, אמרתי לו שאני מקבל כספים קטנים, כי ראיתי שהם**
32 **מתקזזים חובות מול זכויות, ועדיין לא התקבלתי לכפר, ולא רציתי ללכת למזכירות**
33 **וללכת לבדוק שם את כל הדברים מבפנים, כי רציתי קודם כל להתקבל. דבר נוסף,**
34 **עבדתי לקבל חזקה על ה-54 דונם הללו, ואמרתי כשאני אקבל את ה-54 דונם הללו**
35 **אני אתחשבן איתם, וכשאני אתקבל לכפר אני אתחשבן איתם, כי בסך הכל זאת**
36 **מערכת מסודרת.**
37 **ש. אתה צירפת לתצהיר שלך מסמכים מתוך המערכת החשבונאית של האגודה. תראה**
38 **לי בבקשה איפה יש פה תשלום חובות בגין כהן חושן.**
39 **ת. זו לא הכרטסת. ישנן שתי כרטסות.**
40 **ש. צירפת את זה לתצהיר שלך?**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 2210-11-14 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ת. לא. ישנן שתי כרטיסות, העיבוד המשותף לא שייך לכפר חסידים. זה ארגון שנעשה
2 בקבוצה של 25 חברים.
3 ש. השאלה היא אחרת, יש טענה בסעיף 9 ו' לתצהיר שלך. תקרא את הסעיף.
4 ת. (העד קורא את הסעיף)
5 ש. השאלה היא האם קיימת בידך אסמכתא או שצירפת אסמכתא לתצהיר, שמוכיחה
6 את הקיזוז הזה של החובות שאתה טוען לו בסעיף 9 ו'?
7 ת. יש כרטיס נוספת חוץ מהכרטיס הזאת, ששייכת למזכירות של כפר חסידים,
8 ובמזכירות של כפר חסידים בכרטיס הזאת יש את החובות והזכויות. לא בכרטיס
9 הזאת. יש כרטיס נוספת. ומהכרטיס הזאת קוזזו התגמולים, קיבלתי את מה
10 שהייתי צריך לקבל ושילמתי את החובות. את מה שפה הראתה הפרקליטה, זה מה
11 שכהן חושן קיבל.
12 ש. השאלה היא למה לא צורפה הכרטיס שמראה את קיזוז החובות לו אתה טוען?
13 ת. יש כרטיס כזאת, ואם צריך להביא אותה, נביא אותה."
- 14 לא ניתן לקבל תשובותיו אלו של המערער, וזאת בלשון המעטה, בוודאי כאשר אנו מצויים
15 בגלגול שלישי של ערעור על שומת התשומות ועדיין ישנם מסמכים, שכביכול ישנם אך לא
16 הוצגו.
- 17 97. גם טענתו במקור של המערער כי לא דרש את הכספים מכהן-חושן בשל היותם "זניחים",
18 כביכול – אינה נראית לי. אינני סבורה כי מאן-דהוא יתייחס לסכום של כ- 8,100-8,300 ₪
19 בשנה כסכומים "זניחים", עד כדי שלא יטרח לגבותם, ככל שהם מגיעים לו. מכל מקום, אף
20 סכום "זניח" שלא נגבה, הוא בגדר הכנסה שיש להצהיר עליה.
- 21 98. נטל הראיה מוטל על כתפי המערערים והיה עליהם לדאוג לכך שטענותיהם יגובו במסמכים,
22 אשר אין מחלוקת כי חייבים היו להיות קיימים והינם רלוונטיים לצורך בחינת הטענה כי
23 קיבלו כספים, או היו זכאים לקבל כספים, מהעיבוד המשותף בגין השכרת השטח של 54 דונם
24 לעיבוד חקלאי, או לצורך ביסוס הטענה בדבר קיזוזם כנגד חובות כלשהם לאגודת כפר
25 חסידים.
- 26 במצב דברים בו לא הומצאו אסמכתאות כאמור, וגרסת המערערים עומדת בסתירה להודעת
27 המערער ולדוחות שהגיש – לא ניתן לקבל את טענות המערערים בעניין זה. על כן, לא ניתן
28 להתייחס למערערים כמי שהפיקו הכנסות מדמי שכירות מן השטח שבעיבוד המשותף בשנים
29 2005-2008 מאחר וראיה לכך – לא הוצגה.
- 30 **השכרת שטחים חקלאיים לאחר 2009:**
- 31 99. בכל הנוגע לתקופה שלאחר שנת 2009, לאחר שהתפרק "העיבוד המשותף", נטען כי
32 המערערים השכירו את זכויותיהם בשטח לעיבוד חקלאי – אותם 54 דונם למר מנדלמן
33 תמורת 160 ₪ לדונם לשנה, כך שההכנסה השנתית מההשכרה עמדה על סך של 8,640 ₪
34 (הסכם השכירות מיום 17.11.2009 צורף כנספח 9 לתצהיר המערער).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בנוסף השכיר המערער את השטח החקלאי בגודל 13,593 מ"ר למר קרן תמורת 160 ₪ לדונם
- 2 לשנה, כך שההכנסה השנתית מההשכרה עמדה על סך של 2,080 ₪ (הסכם השכירות מיום
- 3 18.11.2009 צורף כנספח 15 לתצהיר המערער).
- 4 עוד נטען, כאמור, כי הושכרו שטחים למר דוד כהן לצורך חוות הסוסים.
- 5 100. דומני כי גם המערערים עצמם לא טענו כי השכרת השטחים האמורים עולה כדי פעילות
- 6 עסקית, אלא מיקדו טענתם בכך שמדובר ב"עסקת אקראי" ולגישתם די בכך כדי להשכיר
- 7 את ניכוי מס התשומות.
- 8 מכל מקום, עמדת הפסיקה הינה כי השכרת נכס כשלעצמה איננה עסק, אלא זוהי הכנסה
- 9 מהשקעה גרידא, זאת בהתחשב במידה ובהיקף הפעילות של המשכיר, ראו ע"ש ת"א 15/81
- 10 סטלה, שירותי מכוניות בע"מ סוכנות מכוניות לים התיכון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף:
- 11 "הכלל הנובע מהדברים האמורים הוא, כי השכרה גרידא איננה עסק. דמי השכירות הם
- 12 הכנסה מנכס ולא מעסק, ועל אחת כמה וכמה שאין זו פעולה במהלך של עסק. אין הדבר
- 13 שונה בקבלת דיבידנד מני"ע, כאשר בעל ניה"ע איננו עוסק בני"ע. גם השכרה עשויה להיות
- 14 פעולה עסקית המבוצעת במהלך עסקים. הכל תלוי במידה ובהיקף הפעילות של המשכיר
- 15 בעסק השכירות.
- 16 במקרה דנא, כל אשר סטלה עשתה היה רכישת הנכס והשכרתו לסוכנות מכוניות וקבלת
- 17 דמי השכירות מדי שנה בשנה. אין זו פעילות מקיפה במידה כזו בהשכרת נכסים, המחייבת
- 18 לראות את השכירות כפעולה עסקית במהלך עסקים."
- 19 101. כאמור, על פי סעיף 41 לחוק מע"מ לא די בכך שהתשומות הוצאו לצרכיו של העסק, אלא
- 20 נדרש כי השימוש האמור יהיה במסגרת עסקאות שחייבות במס. הרציונל העומד מאחורי
- 21 הוראה זו הוא כי העוסק רשאי יהיה לנכות את מס התשומות רק אם הוא מצליח "לגלגל"
- 22 את המס שחסך על הקונה, לעומת מצב בו העסקה פטורה מן המס, שאז העוסק יחשב לצרכן
- 23 הסופי ולא יהיה רשאי לנכות את מס התשומות ששילם. על העוסק מוטל הנטל להוכיח כי
- 24 התשומות שימשו בפועל בעסקה ספציפית החייבת במס (ראו: אהרן נמדר, **מס ערך מוסף** כרך
- 25 ב 634-635 (מהדורה חמישית, 2013).
- 26 102. סעיף 43א(א) לחוק מע"מ, שכותרתו "ניכוי במכירת מקרקעין", קובע כדלקמן:
- 27 "במכירת מקרקעין על ידי עוסק פטור או במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי, זכאי
- 28 החייב במס לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס ששולם בשל רכישת המקרקעין



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 והשבתתם (בסעיף זה – הרכישה) אם יש בידו, בשל הרכישה האמורה, חשבונית מס או
2 מסמך אחר שאישר המנהל המעיד על תשלום המס כאמור, והמס לא נוכח.”
- 3 103. סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר את המונח "מכר", בכל הנוגע לנכס, ככולל גם את השכרתו:
4 "מכר", לענין נכס – לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו
5 בתמורה...". לכן על פניו, הוראת סעיף 43 א(א) חלה גם על מצב דברים בו הושכרו המקרקעין
6 על ידי עוסק פטור או במסגרת עסקת אקראי.
- 7 104. נשאלת כעת השאלה – האם יש בסיס בדין לקבל את טענת המערערים לפיה השכרת
8 הקרקעות החקלאיות מצדיקה את ניכוי מס התשומות על ידם?
- 9 סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר את המונח "עסקת אקראי", כאשר החלופה הרלוונטית לענייננו
10 הינה החלופה השנייה הקובעת כדלקמן:
- 11 "מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין
12 בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספי";
- 13 הנה כי כן, עסקת אקראי במקרקעין מוגדרת לפי זהותם של הצדדים לעסקה, כך שכל מכירת
14 מקרקעין על ידי אדם שאינו עוסק במכירת מקרקעין, תיכלל בגדר עסקת אקראי ובלבד
15 שהמקרקעין נמכרו לעוסק. בענייננו, המקרקעין הושכרו על ידי המערער ("אדם שאין עיסוקו
16 במכירת מקרקעין") לשוכרים שונים.
- 17 105. אף אם אניח לצורך הדיון, כי השוכרים – מר מנדלמן, מר קרן ומר כהן, הם כולם "עוסקים",
18 ועל עסקת השכירות חל סעיף 43 א(א) לחוק מע"מ – עדיין אין בכך כדי להועיל למערערים.
19 זאת, לאור הוראת תקנה 6ב' לתקנות מע"מ, שכותרתה "תשלום המס במכירת מקרקעין
20 שהיא עסקת אקראי" הקובעת כי:
- 21 (א) "במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי מי שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד
22 כספי, יהיה הקונה חייב בתשלום המס.
- 23 (ב) החייב בתשלום המס לפי תקנת משנה (א) –
- 24 (1) אם הוא עוסק, יוציא במקום המוכר חשבונית ערוכה על שמו הוא, וידווח
25 על המכירה בדו"ח שעליו להגיש לפי תקנה 23 בשל עסקאותיו;
- 26 (2) אם הוא מלכ"ר או מוסד כספי, ידווח על המכירה באופן שיש לדווח על
27 עסקה אקראית כאמור בתקנה 15 א(א) ו-(ב) לתקנות מס ערך מוסף



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 (רישום), התשל"ו-1976, וישלם את המס המגיע עם הגשת הדו"ח."
- 2 [ההדגשות אינן במקור].
- 3 106. יובהר כי בשלב זה של הדיון, משדחיתי את טענת המערערים כי יש בידם "עסק", ולפיכך
- 4 משקבעתי כי כדין ביטל המשיב את רישומו של המערער כ"עוסק", ממילא חלה על המערערים
- 5 תקנה 66' הנ"ל. המערערים, שהשכירו לפי טענתם את השטחים החקלאיים לעוסקים, אכן
- 6 ביצעו עסקת אקראי, ולפיכך העסקה הינה עסקה אשר חייבת במס, אולם לאור תקנה 66'
- 7 לתקנות מע"מ שלעיל, לא המערערים או מי מהם הם החייבים במס בגינה, כי אם השוכרים.
- 8 והם אף אלה הנדרשים להוציא את חשבונית המס. דהיינו חשבונית עצמית. במצב דברים זה,
- 9 נשמט הבסיס לטענתם של המערערים לפיה יש להתיר ניכוי של מס תשומות מקום בו הנכס
- 10 אמור לשמש בעסקה חייבת מס. טענה זו תישמע רק מקום בו המערערים הם החייבים במס,
- 11 שהרי ניכוי מס התשומות אפשרי רק כנגד מס העסקאות שהם חויבו בו, על דרך של הוצאת
- 12 חשבונית עצמית, וזאת בכדי להגיע לתוצאה שבה תשלום המס יעשה רק על הערך המוסף
- 13 שלהם (ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב 625 (מהדורה חמישית, 2013)).
- 14 וראו לעניין זה גם את עדותו של מר פאר מטעם המשיב, בעמ' 21 לפרוטוקול ש' 12-25, אשר
- 15 הדגיש כי חובת המס במקרה הנדון חלה על השוכר, החקלאי ששוכר את המקרקעין.
- 16 107. אשר על כן, הנני דוחה את טענת המערערים לפיה יש להתיר להם את ניכוי של מס התשומות
- 17 מקום בו הנכס שימש לעסקה חייבת במס של השכרת השטחים החקלאיים.
- 18 הוראת פרשנות 4/94: רכישת מקרקעין ע"י אדם פרטי – רישום כ"עוסק" לעניין מס ערך מוסף:
- 19 108. תעודת עובד הציבור שהוגשה על ידי מר דוד פאר (מש/4) הוגשה בעקבות בקשת המערער מיום
- 20 5.3.2015 כי תוצג מדיניות רשות המיסים בסוגיה של חיוב במע"מ בעסקה של השכרת נכס
- 21 שאיננו דירת מגורים, וביתר פירוט, האם השכרת אדמה חקלאית חייבת במע"מ ובאילו
- 22 תנאים.
- 23 109. רישת הוראת הפרשנות קובעת כי ההוראה נועדה להבהיר את עמדת אגף המכס ומע"מ בנושא
- 24 רישומו של אדם פרטי כ"עוסק" לעניין מס ערך מוסף, כשהעילה לרישום הינה רכישת נכס
- 25 מקרקעין לצורכי השקעה.
- 26 ככלל קובעת הוראת הפרשנות כי אדם פרטי הרוכש נכס מקרקעין למטרת השקעה אין לראות
- 27 בו כמי שיש לו "עסק" במקרקעין ועל כן אינו חייב להירשם כ"עוסק".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 עוד נקבע כי אם הנכס מושכר על ידי הרוכש לאחר רכישתו – תהיה העסקה בבחינת "עסקת
2 אקראי במקרקעין" ותחול תקנה 6' לתקנות מע"מ, אך זאת רק ביחס למי שלגביו לא קיימת
3 אינדיקציה כי הוא מקיים "עסק" במקרקעין.
- 4 110. סעיף 2 להוראת הפרשנות קובע כדלקמן:
- 5 "על אף האמור בסעיף 1 לעיל, במקרים בהם מדובר ברכישת נכס שבאופיו הינו לשימוש
6 בעסק, כגון חנות, מחסן, משרד, אולם שמחות, מבנה תעשייתי וכד' - להבדיל מדירת
7 מגורים - ניתן לרשום את הקונה כ"עוסק" לעניין מע"מ עפ"י בקשתו, ולאפשר את ניכוי
8 מס התשומות בגין רכישת הנכס.
- 9 לעניין הדיווח למע"מ על ההשכרה - ניתן להחיל את הוראות סעיף 20 לחוק ולהעביר את
10 חובת תשלום המס על השוכר, ולעולם מכירת הנכס בשלב מאוחר יותר תחוייב במס (החייב
11 במס הוא בעל הנכס, המוכר אותו). "
- 12 הסעיף הנ"ל דן ברכישת מבנה מסחרי אשר עתיד להניב תשואה לבעל הנכס. במצב דברים
13 כאמור, קובעת ההוראה כי למנהל מוקנה שיקול הדעת אם לרשום את הקונה כ"עוסק" לעניין
14 מע"מ עפ"י בקשתו של הרוכש, ורק אז יוכל הקונה לנכות את מס התשומות בגין רכישת
15 הנכס.
- 16 111. סעיף 3 להוראת הפרשנות קובע כדלקמן:
- 17 "ברכישת מגרש ע"י אדם פרטי יחולו כללים אלה:
- 18 אם המגרש שנרכש מיועד לבנייה, והקונה המציא ראיות המעידות על כך להנחת דעתו של
19 הממונה האיזורי, או שהוא מיועד לשימוש בחקלאות, יש לאפשר את הרישום כ"עוסק"
20 בדומה לאמור בסעיף 2 לעיל. מכירת המקרקעין בשלב מאוחר יותר תחוייב במס.
- 21 אם המגרש נרכש למטרת השקעה בלבד, אין לאפשר את הרישום כ"עוסק". "
- 22 112. הוראת הפרשנות מבדילה בין מצב בו קיימת אינדיקציה כי הרוכש מקיים עסק במקרקעין
23 (משום שרכש מבנה מסחרי כאמור בסעיף 2, או משום שרכש קרקע לבנייה או לשימוש
24 בחקלאות כאמור בסעיף 3), לבין מצב בו נרכש נכס מקרקעין לצרכי השקעה (כאמור בסעיף
25 1 ובסיפא של סעיף 3).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-11-2210 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כאשר קיימת אינדיקציה לפעילות עסקית, מאפשרת ההוראה את רישומו של הרוכש
- 2 כ"עוסק", גם אם טרם החל בפעילות העסקית. אולם, כאשר מדובר בנכס שנרכש לצרכי
- 3 השקעה בלבד, מדגישה ההוראה כי אין לאפשר את הרישום כ"עוסק".
- 4 113. בענייננו, משהובהר לעיל כי המערערים לא קיימו פעילות עסקית בקרקעות החקלאיות, אלא
- 5 השכירו אותן בתמורה זניחה, הרי שאין מקום לקביעה כי רכשו את הנחלה לצרכי קיומו של
- 6 "עסק", על כן בצדק ביטל המשיב את רישומו של המערער כ"עוסק", ואילו היו המערערים
- 7 מצהירים על כך מראש – לא היה כל מקום מלכתחילה לרישומם כ"עוסק" לפי חוק מע"מ.
- 8 114. לא מצאתי כל סתירה בין דברי רו"ח דוד פאר בתעודת עובד הציבור שהוגשה מטעמו
- 9 ובחקירתו הנגדית. עיקר עמדתו של מר פאר, כפי שהובאה בתעודת עובד הציבור, הינה כי
- 10 אדם הרוכש מקרקעין שבאופים הינם לשימוש בעסק רשאי להירשם כ"עוסק", אך ורק אם
- 11 הוא עומד בקריטריונים הקבועים לכך בדיון. לפי סעיף 38(א) לחוק מע"מ, רק עוסק זכאי
- 12 לנכות מס תשומות, בכפוף לקיום כל התנאים שבדיון.
- 13 יתר על כן, תימוכין נמצא גם בהוראת פרשנות 4/93 מיום 20.4.1993, העוסקת ב"מע"מ על
- 14 קרקע חקלאית – שינוי יעוד", פרק ב' להוראת הפרשנות הנ"ל שכותרתו "קרקע חקלאית
- 15 **בבעלות אדם שאיננו מעבד בעצמו את הקרקע**" – סומנה כמש/4.
- 16 115. לאור כל האמור, איני מוצאת צורך לדון בטענות האחרות שהועלו על ידי המערערים או
- 17 המשיב – בנוגע לקיומו או העדר קיומו של עסק (בהתחשב בכך כי לא נראה גם שהמערערים
- 18 באמת חולקים על כך ש"עסק" בסופו של דבר לא הוקם, וכאמור אף לא הובאה ראיה ממשית
- 19 כי נעשה ניסיון להקים עסק – בין אם משק חקלאי ובין אם חוות סוסים), וכן בנוגע למטרת
- 20 רכישת הנחלה, האם פרטית, לצורך השקעה ארוכת טווח או למטרה עסקית.
- 21 116. לסיכום, משהובהר כי המערערים לא עסקו בחקלאות ולא קיימו פעילות עסקית במקרקעין,
- 22 הרי שאין הם זכאים להירשם כעוסקים גם על פי הוראת הפרשנות, או לנכות את מס
- 23 התשומות בגין הרכישה.

סוף דבר

- 24
- 25 117. לאור כל האמור לעיל – דין הערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת התשומות –
- 26 להידחות.
- 27 אני קובעת כי המערערים אינם זכאים לנכות את מס התשומות בגין רכישת הנחלה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 2210-11-14 אלול ואח' נ' מע"מ ומס קניה חיפה

תיק חיצוני:

1 בשים לב להיקף ההליכים שהתנהל בעניין ניכוי מס התשומות – החזרה פעמיים לשלב
2 ההשגה, הגשת שלושה ערעורים ודיוני ההוכחות שהתקיימו במכלול הערעורים, אני קובעת
3 כי המערערים יישאו, ביחד ולחוד, בהוצאות ושכר טרחת המשיב בסך 50,000 ₪, אשר ישולמו
4 תוך 30 מהיום שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק, מהיום ועד התשלום המלא
5 בפועל.

6

7 המזכירות תעדכן טלפונית את ב"כ הצדדים אודות פסק הדין ותשלח את פסק הדין לבאי
8 כוח הצדדים בדואר רשום.

9

10

11 ניתן היום, ב' חשוון תשע"ז, 03 נובמבר 2016, בהעדר הצדדים.

12

אורית וינשטיין, שופטת

13

14

15

16