



## בית המשפט המחוזי בירושלים

24 יולי 2019

ע"מ 14-12-40057 שור נ' רשות המיסים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער: עו"ד בנימין שור, כונס נכסים

נגד

המשיב: מנהל מע"מ פתח תקווה  
ע"י ב"כ עו"ד מורן בראון מפרקליטות מחוז ירושלים  
(אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5

6

לפניי ערעור על החלטת המשיב בהשגה לפי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"). המחלוקת בין הצדדים נוגעת לחיובו של המערער במע"מ בגין מכירת נכס מקרקעין בתוקף תפקידו ככונס נכסים בהליכי הוצאה לפועל.

7

8

9

10

### רקע והליכי השומה

11

12

1. ר.נ.ד.י.ג. ייזום והשקעות בע"מ (להלן: "החברה" או "רנדיג") היא חברה בערבון מוגבל. החברה נרשמה כעוסק מורשה בהתאם לחוק מע"מ ביום 1.10.1997 וביום 1.7.2003 היא נרשמה בתיק איחוד עוסקים שמספרו 557743093. ביום 17.5.2004 נפתח נגד החברה הליך פירוק אך ביום 10.7.2008 הליך זה בוטל. במהלך תקופה זו המשיכה החברה להיות רשומה במשרדי המשיב כעוסק מורשה.

13

14

15

16

17

18

2. ביום 3.10.2000 רכשה רנדיג חלק מנכס מקרקעין הידוע כגוש 7640, חלקה 4 (להלן: "הנכס"). ביום 8.5.2005 ניתן צו מינוי כונס נכסים על הנכס ובמסגרתו מונה המערער ככונס נכסים. המינוי לא הקנה תחילה למערער שליטה בנכס ולא היה בעל משמעות מעשית שכן, ערב המינוי, הנכס היה בשליטת המפרק הקבוע של החברה. רק עם ביטול הליך הפירוק, נעשה מינוי המערער אפקטיבי ורק אז הוקנתה למערער שליטה בנכס. ביום 15.4.2012 מכר המערער את המקרקעין במסגרת הליכי הכינוס.

19

20

21

22

23

24

3. משלא דיווח המערער על העסקה למשרדי מס ערך מוסף, הוציאה רשות המיסים "קביעת מס בעקבות ביקורת חשבונית". ביום 5.12.13, לאחר חילופי מכתבים בין המערער לבין גורמים שונים



## בית המשפט המחוזי בירושלים

24 יולי 2019

ע"מ 40057-12-14 שור נ' רשות המיסים

1 ברשות המיסים, נשלחה למערער שומה. בשומה נקבע כי בביקורת חשבונית נמצא כי החברה מכרה  
2 את הנכס ביום 15.4.2012 בסכום של 1,250,000 ₪ למר חיים דניאל שוגרמן. הנכס נמכר באמצעות  
3 עו"ד בנימין שור בתפקידו ככונס נכסים. בהתאם לשומה, לחברה היו עסקאות נדל"ן רבות, חלקן  
4 דווחו וחלקן לא דווחו. נקבע בנוסף כי החברה הייתה רשומה בתקופה שבין 1.7.2003 עד 17.5.2004  
5 באיחוד עוסקים מספר 557743093 וסווגה כחברה בפירוק. בהמשך, החברה סווגה "כעוסק וכתיק  
6 סגור" בתקופות שונות.

7  
8 4. בשומה נקבע כי הנכס היה מלאי עסקי בידי החברה והיה "נכס" בידי "עוסק" כהגדרתם  
9 בסעיף 1 לחוק מע"מ. לכן מכירת הנכס חייבת במס לפי חלופה 1 להגדרת "עסקה" בהיותה מכירת  
10 נכס בידי עוסק וכן לפי סעיף 137(א)-(ג) לחוק מע"מ. כמו כן, חייבת החברה במס לפי חלופה 2  
11 להגדרת "עיסקת אקראי" ככל שיקבע כי מר שוגרמן הינו "עוסק במקרקעין" בהתבסס על המבחנים  
12 הקיימים בנושא.

13  
14 5. בשומה נקבע כי המערער חייב בתשלום המס במקום העוסק בהתאם לסעיף 18(ב)(1) לחוק.  
15 כמו כן נקבע כי החבות של העוסק לשלם את המס אינה נובעת מחלופה 2 להגדרת "עסקה" שבחוק,  
16 ולכן אין רלוונטיות לשאלה האם החברה ניכתה מס תשומות בעת רכישת הנכס.

17  
18 6. המשיב טען בשומה שהפרשנות של כונס הנכסים לפיה החובה המוטלת על "הממונה" לפי  
19 סעיף 18 לחוק לשלם את המס כפי שחייב בו העוסק, חלה רק אם העוסק ממשיך לפעול כ"עוסק",  
20 אינה עולה בקנה אחד עם פרשנות תכליתית והגיונית של סעיף זה.

21  
22 7. רוי"ח שי בשרי, מנהל תחום ביקורת במע"מ פתח תקווה (להלן: "המנהל") דחה את ההשגה  
23 על השומה. בהחלטתו הוא קבע כי אין לקבל את הטענה כי סעיף 18 לחוק מע"מ דורש כי בעת מכירת  
24 הנכס בידי הממונה יהיה בעל הנכס "עוסק" בהתאם לחוק. בחינת לשון הסעיף ותכליתו מצביעים על  
25 כך שהפרשנות הנכונה היא שבעל הנכס נדרש להיות "עוסק" בעת רכישת הנכס ולא בעת מכירתו.

26  
27 8. המנהל קבע כי גם אילו היה מקבל את גישת המערער, לפיה סעיף 18 לחוק מע"מ דורש כי  
28 בעל הנכס יהיה עוסק בעת מכירת הנכס בידי הממונה, גם אז היה דוחה את ההשגה. הגדרת המונח  
29 "עוסק" בחוק מע"מ הינה מהותית ולא דקלרטיבית, כלומר, היותו של גוף בגדר עוסק נבחנת לפי  
30 פעילותו ולא רק לפי רישומו. המנהל קבע כי המערער עצמו הצהיר כי הפעילות של החברה ממשיכה  
31 כרגיל, הדירקטוריון ויתר האורגנים שלה מנהלים אותה כרגיל והיא אינה בפירוק. נקבע עוד, כי  
32 פעילות החברה כוללת עסקאות נדל"ן רבות. לכן, גם בעת מכירת הנכס בידי הכונס, החברה הייתה  
33 "עוסק" בהתאם לחוק מע"מ והמכירה חייבת במע"מ.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

24 יולי 2019

ע"מ 14-12-40057 שור נ' רשות המיסים

9. המנהל קבע כי בחינה חוזרת של הנושא העלתה שסעיף 137א לחוק מע"מ אינו חל על המקרה  
וזאת בשל שני טעמים חלופיים: ראשית, טרם חלפו שנתיים מיום הפסקת הפעילות של החברה ועד  
למינוי המערער ככונס נכסים; שנית, החברה לא הפסיקה את פעילותה.

### טענות הצדדים בתמצית

10. מקובל על המערער כי החברה צריכה לשלם מע"מ כתוצאה מהפסקת פעילותה העסקית,  
בהתאם לסעיף 137א. לחוק מע"מ, אולם נטען כי אין לכך שום קשר למכירת הנכס לרוכש שוגרמן.  
לטענת המערער אין מחלוקת כי המערער אינו חייב לסלק חובות מע"מ של החברה שהתגבשו עקב  
הפסקת פעילותה.

11. לטענת המערער, הפרשנות הנכונה של סעיף 18 לחוק מע"מ היא שבעל הנכס הנמכר (החברה)  
נדרש להיות "עוסק" בעת מכירת הנכס על ידי כונס הנכסים. נטען כי בעת מכירת הנכס (בשנת 2012)  
החברה לא הייתה רשומה כעוסק והיא הפסיקה כליל את עסקיה לפחות שנתיים לפני יום המכירה.

12. לטענת המשיב, גם אם במועד מכירת הנכס על ידי כונס הנכסים אין כבר עוסק פעיל, עדיין  
יחויב המערער בתשלום מע"מ בגין מכירת הנכס, מכוח העובדה שהנכס היה בבעלות עוסק במועד  
מינוי הממונה על ידי בית המשפט או רשם ההוצאה לפועל.

13. המשיב הצביע על כך כי ביום 23.5.12 הגיש המערער בקשה לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין  
(שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), שכמוה כמתן הצהרה שמכירת  
המקרקעין היא מכירה בשם "עוסק".

14. המשיב חזר על טענתו שנטענה בהחלטה בהשגה, כי לא מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף  
137א. לחוק מע"מ.

### דיון והכרעה

15. שתי הוראות עיקריות של חוק מע"מ עומדות בבסיס המחלוקת בין הצדדים: סעיף 137א.  
לחוק וסעיף 18 לחוק. כל אחד מהסעיפים עוסק בסיטואציה אחרת, אולם במקרה שלפניי, יש לדון  
בשתי ההוראות גם יחד.

### עוסק שהפסיק עסקיו

16. סעיף 137א. לחוק מע"מ קובע כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

24 יולי 2019

ע"מ 14-12-40057 שור נ' רשות המיסים

1  
2 **137א. "א) הוכח להנחת דעתו של המנהל כי עוסק הפסיק כליל את עסקיו או**  
3 **העביר את הבעלות על עסקו לאחר, ונשאר ברשותו נכס, יהא דינו של אותו נכס**  
4 **בתום שנתיים מיום ההפסקה או ההעברה כדין נכס שנעשה בו שימוש לצורך**  
5 **עצמי".**

6  
7 משמעות הוראה זו היא כי בתום שנתיים מיום הפסקת הפעלת העסק, חלה חובת תשלום מע"מ, לאור  
8 הוראות חוק מע"מ, על פיהן "שימוש לצורך עצמי" הינו בגדר "מכר" לעניין נכס, לפי הגדרת מונח זה  
9 בסעיף 1 לחוק.

10  
11 17. בין הצדדים קיימת מחלוקת בשאלה, האם החברה הפסיקה כליל את עסקיה ומתי. לטענת  
12 המערער, הפעולה הרצונית האחרונה שעשתה החברה בחייה הייתה בשלהי 2001, אז מכרה נכס. נטען  
13 כי מאז אותה עסקה, לא ביצעה החברה כל פעולה רצונית. בתחילת שנת 2004 הגיש בנק לאומי בקשת  
14 פירוק ומונה לחברה מפרק. ביום 10.7.08 בוטל הפירוק לבקשת הבנק עצמו, אשר הבין כי מימוש  
15 הנכסים המשוועבדים לו הינו מסורבל במסגרת הליכי פירוק. המערער הסתמך בהקשר זה על מכתביו  
16 של מנהל החברה לרשם החברות מיום 10.2.11 ומיום 20.12.11. במכתבים אלה ציין מנכ"ל החברה  
17 כי לאחר ביטול הפירוק לא התבצעה בחברה פעילות עסקית מכל סוג שהוא. במכתב האחרון הוסבר  
18 כי אין בידי החברה ולא בידי מנהלה ובעל מניותיה יכולת כספית לפעול לפירוק החברה ועל כן ביקש  
19 את מחיקת החברה וביטול חיובה באגרות השנתיות.

20  
21 18. בתצהיר מטעם המשיב, של סגן בכיר לממונה מע"מ חדרה, רו"ח שי בשרי, פורטו 4 עסקאות  
22 שביצעה החברה בין חודש יולי 2007 לבין חודש מרץ 2010 :

23  
24 א. ביום 17.6.08 נמכרו מקרקעין (גוש 7640, חלקות 3-4) על ידי החברה באמצעות מר יואל גבאי,  
25 מורשה חתימה ובעל מניותיה, למר אברהם דלג'ו. בגין מכירה זו חויבה החברה בשומה והמס שולם.  
26 בהסכם המכר צוין כי הוחל בהליך לסיום פירוק החברה והוא צפוי להסתיים תוך זמן קצר ביותר.  
27 נקבע בהסכם המכר כי הוא ייכנס לתוקף מיד עם סיום הפירוק.

28  
29 ב. ביום 5.2.09 נמכרו על ידי החברה מקרקעין (גוש 7577, חלקות 46-47) לקבוצת סהר בע"מ. בגין  
30 חלק מן המכירות הנ"ל חויבה החברה בשומה. להסכם המכר צורף פרוטוקול על פיו מנהלה בפועל  
31 של החברה, מר יואל גבאי, הוסמך כמורשה חתימה וכבעל זכות לחייב את החברה בגין עסקת מכר זו.

32  
33 ג. ביום 26.5.09 נמכרו על ידי החברה מקרקעין (גוש 8902, חלקה 12) לקבוצת סהר בע"מ ובגין מכירה  
34 זו חויבה החברה בשומה על פי חוק.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

24 יולי 2019

ע"מ 14-12-40057 שור נ' רשות המיסים

1 ד. ביום 3.3.10 נמכרו על ידי החברה מקרקעין (גוש 8902, חלקה 13) לקבוצת סהר בע"מ. המכירה  
 2 בוצעה באמצעות עו"ד עירן רייף, כונס נכסים למימוש משכון על המקרקעין, שמונה על ידי ראש  
 3 ההוצאה לפועל בהרצליה.  
 4 לתצהיר צורפו מסמכי העסקאות הנ"ל (מש/3 עד מש/6). המסמכים שצורפו מעידים כי בשנים 2008-  
 5 2010 בוצעו על ידי החברה, לאחר ביטול הפירוק, עסקאות מכירת מקרקעין. העסקאות בוצעו על מנת  
 6 להחזיר לבנק לאומי חובות שהחברה חבה כלפיו. במצב דברים זה אין לקבל את טענת המערער כי  
 7 החברה הפסיקה את עסקה ועיסוקה כליל בשנת 2001. איני מקבל את הטענה כי משנת 2001 אין  
 8 לחברה "שום עסק שהוא" ויש להתעלם, בהקשר זה, מ"מכירת חיסול של מעט נכסיה המשועבדים"  
 9 ביוזמת הבנק-הנושה, או את הטענה כי ביום מכירת הנכס (15.4.12) הייתה החברה "פגר צונן" שעסקו  
 10 חדל עשר שנים קודם לכן".

11  
 12 19. אין צורך להכריע במחלוקת בעניין המשקל שיש ליתן לפלטי המחשב של מיסוי מקרקעין,  
 13 שר"ח שי בשרי לא ידע להסביר, כגון רישום 12 נכסים שנרכשו ונמכרו, כביכול, באותו יום (עמ' 12/111).  
 14 התעלמתי מפלטי מחשב אלה ודי בעסקאות שפורטו לעיל, לגביהן הובאו מסמכי העסקאות  
 15 עצמן, כדי להגיע למסקנה כי החברה לא הפסיקה כליל את עסקיה.

16  
 17 20. אין צורך ליתן משקל מכריע לענין רישומה של החברה כעוסק מורשה, לסגירת תיקה במע"מ  
 18 ולפתיחתו מחדש לפני הדיון בהשגה.

19  
 20 21. בהקשר זה כבר נקבע כי הרישום בספרי מע"מ הוא דקלרטיבי בלבד, ואינו פוטר עוסק  
 21 מתשלום מע"מ בגין עסקה שביצע במהלך עסקו ואינו מחייב אדם בתשלום מע"מ מקום שאופי  
 22 הפעילות לא היה עסקי. השופט י' עמית סיכם את ההלכה בע"א 4377/17 גיבשטיין נ' מע"מ רחובות  
 23 (2.6.19) כד :

24  
 25 **"...הדעה המקובלת היא כי הרישום בספרי מע"מ הוא דקלרטיבי, וכשם**  
 26 **שהימנעות מרישום לא תפטור עוסק מתשלום מע"מ בגין עסקה שביצע במהלך**  
 27 **עסקו (ע"א 6079/98 שארחה נ' מנהל אגף המכס והמע"מ. [פורסם בנבו] פס' 7**  
 28 **(19.6.2001); ויתקון ונאמן, עמ' 325), כך רישום כעוסק לא יגרור חבות במס**  
 29 **בנסיבות שבהן אופי הפעילות עצמה לא היה עסקי (ע"א 267/86 מנהל המכס**  
 30 **ומע"מ נ' חברת ראובן פליצה בע"מ, פ"ד מג(3) 651, 658 (1989) (להלן: עניין**  
 31 **פליצה); וראו גם ע"מ (מחוזי ת"א) 14-09-447 נבוק נ' רשות המיסים [פורסם**  
 32 **בנבו] (5.5.2016); פרידמן, עמ' 157). לכן, גם במקרה דנן, רישום השותפות**  
 33 **כ"עוסק" אין בו כשלעצמו כדי להקנות לפעילות אופי עסקי. לכך מתווספת**  
 34 **טענת המערערים כי כלל לא ידועה להם הסיבה שבגינה שונה תחום פעילותה**



## בית המשפט המחוזי בירושלים

24 יולי 2019

ע"מ 14-12-40057 שור נ' רשות המיסים

1 של השותפות בספרי מע"מ מ'פרדסנות' ל-'נדל"ן' בשנת 2003, וכי "ככל  
2 הנראה" הדבר נעשה ביוזמת המשיב (פס' 1 לסיכומי התשובה)."  
3

4 בענייננו המצב העובדתי ברור. לאחר ביטול הליכי הפירוק בהם נקט בנק לאומי, בוצעו עסקאות (אשר  
5 פורטו לעיל), בהן מכרה החברה נכסי מקרקעין לשם פירעון חובותיה. בע"א 59/87 השקעות ותמלוגים  
6 בע"מ נ' פ"ש ת"א 1 ("מסים" ד/1, עמ' ה-88) נקבע לגבי עוסק בנדל"ן, שלא תמיד היעדר פעילות  
7 מעיד על הפסקתה. נקבע כי הפסקת ביצוע עסקאות במקרקעין לתקופה מסויימת, אין בה ללמד  
8 בהכרח על הפסקת הפעילות. בענייננו, מכירת המקרקעין התבצעה כחלק מממוש נכסי החברה לשם  
9 החזר חובותיה ויש לראות בחלק זה כחלק אינטגרלי מחייה העסקיים של החברה. העובדה שעסקיה  
10 של החברה לא שגשגו והיא הפסיקה לרכוש נכסים, אינה הופכת אותה מ"עוסק" לגוף שאינו עסקי, או  
11 לעסק שחדל כליל מניהול עסקו.  
12

13 22. בעסקה האחרונה שביצעה החברה לגביה הוגש תיעוד (מש/6) נחתם חוזה המכר ביום 3.3.10.  
14 על פי חוזה המכר, הקונה (קבוצת סהר בע"מ) שילמה במעמד חתימת החוזה 10% מהתמורה ונקבע  
15 כי היתרה תשולם תוך 90 ימים ממועד קבלת ההחלטה על אישור המכירה על ידי רשם ההוצאה לפועל.  
16 בסעיף 7(ה) לחוזה נקבע כי מס ערך מוסף אשר יתווסף לתמורה ישולם על ידי הקונה בעת ביצוע כל  
17 תשלום ותשלום. כזכור, ביום 8.5.05 ניתן הצו שמינה את המערער ככונס נכסים ביחס לנכס נשוא  
18 הערעור וממועד זה יצא הנכס מידיה של החברה והועבר לניהול המערער לשם מכירתו. בנסיבות אלה  
19 אין מקום לתחולת סעיף 137א. לחוק מע"מ כבסיס לחיוב החברה במע"מ. אין מקום לטענה כי לאחר  
20 שחלפו שנתיים מיום הפסקת עסקיה של החברה נשאר ברשותה נכס, שדינו כנכס שנעשה בו שימוש  
21 לצורך עצמי.  
22

23 23. זאת ועוד. המערער ויועץ מס מטעמו פנו לפקיד השומה להוצאת "טופס 50". מדובר בהצהרת  
24 מוכר על מכירת זכות במקרקעין שהרווח בעסקה נתון לשומת מס הכנסה ומבוקש פטור ממס שבח  
25 לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין. על פי הסעיף הנ"ל, הפטור ממס שבח יינתן רק במקרה שבו יאשר  
26 פקיד השומה שהרווח באותה עסקת מכר נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה. בקשה לקבל אישור זה  
27 כמוה כמתן הצהרה מטעם המערער שמכירת הנכס היא מכירה בידי "עוסק" ומשמעותה כי עסקת  
28 המכירה חייבת במע"מ. בנסיבות אלה, מושתק המערער מלטעון שאין לראות בחברה משום "עוסק"  
29 (ראו: ע"א 8659/12 רויכמן נ' מדינת ישראל - פקיד שומה חיפה (10.12.14)), פסקה 19 לפסק דינו של  
30 השופט צ' זילברטל).  
31

### מכירת נכס בידי בעל תפקיד

32  
33  
34 24. הוראת החוק השניה העומדת בבסיס הערעור מצויה בסעיף 18 לחוק מע"מ, הקובע כך:  
35



## בית המשפט המחוזי בירושלים

24 יולי 2019

ע"מ 40057-12-14 שור נ' רשות המיסים

1 "א) בסעיף זה, "הממונה" – אדם שמונה לפי דין לתפקיד של מוציא לפועל,  
2 מפרק, כונס נכסים, אפוטרופוס, מנהל עיזבון או נאמן, או בעל תפקיד אחר  
3 שמינה בית המשפט לפעול בנכסיו של העוסק.

4  
5 (ב) ממונה אשר בתוקף תפקידו מוכר נכס או נותן שירות, בשמו של עוסק, יחולו  
6 לגביו, לענין החבות במס, הוראות אלה:  
7 (1) הוא חייב בתשלום המס כפי שחייב בו העוסק, במקומו של העוסק;  
8 (2) יראו אותו כנותן שירות לעוסק.

9  
10 (ג) קיבל הממונה תמורה בשל עסקה כאמור בסעיף קטן (ב), ישולם המס בשל  
11 העסקה, מתוך התמורה שהתקבלה בעדה, לפני העברתה לכל מטרה אחרת, ולא  
12 יראו במס חלק מהתמורה.

13  
14 (ד) דיווח הממונה על העסקה ושילם את המס בשלה לפי הוראת חוק זה, יראו  
15 את העוסק כמי שדיווח על העסקה ושילם את המס בשלה.

16  
17 (ה) המנהל רשאי לקבוע כללים לענין אופן הוצאת החשבוניות על ידי הממונה  
18 ולענין אופן הדיווח על ידיו."

19  
20 הוראה זו עוסקת בבעל תפקיד שמונה על ידי בית המשפט (מפרק חברה, אפוטרופוס, מנהל עיזבון) או  
21 על ידי רשם ההוצאה לפועל (כונס נכסים), לפעול בנכסיו של עוסק. בעל התפקיד זכה לכינוי "ממונה".  
22 על פי סעיף 18(ב) לחוק, ממונה אשר בתוקף תפקידו מוכר נכס בשמו של עוסק, חייב במס, כפי  
23 שחייב בו העוסק, במקומו של העוסק.

24  
25 25. סעיף 18, עת חוקק במקור, קבע כי גם כאשר מתקיימת מעורבות של "ממונה", בעל הנכסים  
26 הוא "המוכר" ולכן בעל הנכסים נותר החייב בתשלום המס. עת חוקק החוק נוסח הסעיף כדלקמן:

27  
28 "עוסק שהוא מוציא לפועל, מפרק, כונס נכסים, אפוטרופוס, מנהל עיזבון או  
29 יוצא באלה, המוכר בתוקף תפקידו נכסיו של אחר, יראו כמוכר את בעל הנכסים  
30 שנמכרו, ואילו את המוכר בפועל יראו כנותן שירות למי שנכסיו נמכרו."

31  
32 26. בית המשפט העליון נדרש לפרשנות סעיף 18 לחוק כנוסחו לפני תיקון מס' 24 לחוק. בע"א  
33 6034/97 משה כובשי בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נד(3) 437 (2000) קבע בית  
34 המשפט העליון כי מסעיף 18 לחוק עולה כי כאשר המכר מבוצע על ידי "ממונה" רואה החוק את עסקת  
35 המכר כעסקה בין בעל הנכס הנמכר לבין הרוכש, ואילו הממונה הוא אך נותן שירות למוכר בעסקת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

24 יולי 2019

ע"מ 14-12-40057 שור נ' רשות המיסים

1 המכר. סעיף 18 כולל את המרכיב המרכזי בקביעת זהותו של החייב בתשלום המע"מ, שכן הוא קובע  
2 מיהו "המוכר". בית המשפט קבע כי אמנם ניתן לראות ב"ממונה" כמי שאמון על העברת תשלום המס  
3 בפועל לרשות המסים, אך החבות המהותית לפי סעיף 18 נותרת אצל בעל הנכס. (שם, סעיפים 4-5).

4  
5 27. בתיקון מס' 24 לחוק מע"מ, שבא בעקבות פסק הדין בעניין **כובשי**, שינה המחוקק את נוסח  
6 סעיף 18 לנוסח הקיים היום. סעיף 18(א)(1) קבע שממונה שבתוקף תפקידו, מכר נכס או נתן שירות,  
7 חייב בתשלום המס במקומו של העוסק. הדברים נאמרו גם במפורש בדברי ההסבר להצעת חוק מס  
8 ערך מוסף (תיקון מס' 22), התשס"ב – 2001 (הצעות חוק 3049, 13.11.2001):

9  
10 **"מוצע להחליף סעיף זה ולהבהיר כי מקום שבו הממונה, כהגדרתו בסעיף**  
11 **המוצע, פועל למכירת נכס של עוסק או נותן שירות בשמו של עוסק, יחויב במס**  
12 **ערך מוסף על המכר או השירות גם הממונה. כן מוצע להסדיר את הנהלים**  
13 **לגביית המס במקרה זה.**  
14 **כן מוצע לקבוע כי אם התקבלה תמורה בשל עסקת המכר או מתן השירות ישולם**  
15 **המס בשל כך מתוך התמורה שהתקבלה, לפני העברתה למטרה אחרת.**  
16 **עוד מוצע להבהיר כי אין באמור בסעיף כדי לגרוע מחבותו של הממונה במס ערך**  
17 **מוסף, אם היא קיימת, על מתן השירות לעוסק."**

18  
19 28. עד כאן נדמה שאין מחלוקת בין הצדדים. המחלוקת נוגעת לתחולה של הסעיף על העסקה  
20 בענייננו. בהתאם לסעיף 18(ב) לחוק, אחד התנאים לכניסה בשערי הסעיף, הוא כי המכירה בוצעה  
21 "בשמו של עוסק". על מנת שהמכירה תהיה "בשמו של עוסק", תנאי הוא שבעל הנכס יהיה "עוסק".  
22 אם בעל הנכס אינו עוסק, כי אז, אין תחולה לסעיף 18 לחוק ואין חובה כי הממונה יישא בתשלום  
23 המס כפי שחייב בו העוסק. ומדוע חלוקים הצדדים בשאלה אם החברה הייתה עוסק אם לא? משום  
24 שהם חלוקים ביחס למועד שבו צריך לבחון אם בעל הנכס הוא "עוסק". בעוד המערער סבור כי המועד  
25 לבחינה הזו הוא מועד מכירת הנכס, סבור המשיב כי המועד לבחינה כזו בהתאם לסעיף 18 לחוק הוא  
26 "טרם מינוי הממונה על ידי בית המשפט". יוער כי עמדה זו היא עמדה שונה מזו שננקטה על ידי  
27 המשיב במסגרת ההחלטה בהשגה, שם הוא קבע כי בעל הנכס נדרש להיות "עוסק" בעת רכישת הנכס.

28  
29 29. למחלוקת בין הצדדים בהקשר זה היבט עובדתי והיבט משפטי. בהיבט העובדתי נקבע כבר  
30 לעיל, בניגוד לטענת המערער, כי החברה לא הפסיקה כליל את פעילותה בשנת 2001 ולא חדלה אז  
31 להיות עוסק. הוכח עובדתית כי לאחר ביטול הליך הפירוק (10.7.08), המשיכה החברה ופעלה למימוש  
32 נכסיה, בשנים 2008-2010, לצורך החזר חובותיה לבנק לאומי. עוד נקבע, כי המערער מושתק מלטעון  
33 כי אין לראות בחברה משום עוסק, לאחר שהוגשה מטעמו בקשה, בהסתמך על סעיף 50 לחוק מיסוי  
34 מקרקעין, לקבלת פטור ממס שבח ומיסוי העסקה לפי פקודת מס הכנסה.





## בית המשפט המחוזי בירושלים

24 יולי 2019

ע"מ 14-12-40057 שור נ' רשות המיסים

- 1  
2 30. בהיבט המשפטי, איני סבור כי יש לקבל את פרשנותו של המערער, לפיה, המועד הקובע  
3 לבחינת מעמדה של החברה בעלת הנכס כעוסק הוא ביום מכירת הנכס. במקרה שלפנינו, עסקינן  
4 בחברה שעסקה ברכישת נדל"ן והכשרתו לבנייה (ת"א (שלום ת"א) פרדקין ואח' נ' לשם איל, עו"ד  
5 (2.4.09); ה"פ (מחוזי ת"א) מסרוואה נ' ר.נ.צ.י.ג. ייזום והשקעות בע"מ (15.11.05)). מדובר, אפוא,  
6 במלאי עסקי אצל החברה. נושה בהליך הוצאה לפועל קיבל צו מינוי כונס נכסים לשם מכירת נכס  
7 מקרקעין לשם סילוק חוב החברה לנושה. די בכך שבעת המינוי של כונס הנכסים הייתה בעלת הנכס  
8 בגדר "עוסק", כדי שכונס הנכסים יחוב בתשלום המע"מ בגין מכירת הנכס על ידו. העובדה שהמכירה  
9 התעכבה, עקב סיבות כאלה ואחרות, ובינתיים בעלת הנכס חדלה מניהול עסקים, אין פירושה כי בעל  
10 התפקיד שמונה למכירת הנכס, יהיה פטור מהעברת סכום המס למשיב ותסוכל מטרת החקיקה.  
11 תכליתו של סעיף 18 לחוק היא להטיל על בעל התפקיד את החבות בתשלום המע"מ בגין מכירת הנכס,  
12 כמי שנכנס לנעליו של בעל הנכס. הרציונל להטלת החבות נעוץ בכך שבעל התפקיד הוא השולט בתנאי  
13 עסקת המכירה (במקום בעל הנכס שאיבד את השליטה בנכס) והוא זה שמקבל לידי את תמורת  
14 המכר, ממנה הוא מחויב להפריש את סכום המס, לפי העברתה לנושה או לכל מטרה אחרת.  
15  
16 31. בהקשר זה ראוי להזכיר את עקרון ההקבלה, שהוא עקרון יסודי בדיני מס ערך מוסף (ראה:  
17 ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן (4.5.10) פסקאות 11-12; ע"א 4566/06 ס.ר.  
18 יהלומים (ישראל) בע"מ נ' מנהל מע"מ גוש דן (21.2.08) פסקה 15).  
19 ניתן להניח כי החברה, בעת רכישת הנכס נשוא הערעור, ניכתה מס תשומות בגין רכישתו. ענין זה לא  
20 הוברר, מאחר וספרי החברה ביחס לשנת רכישת הנכס לא הוצגו. החברה כעוסק הייתה רשאית לנכות  
21 את מס התשומות בעת רכישת המקרקעין ועקרון ההקבלה מחייב כי בעת מכירת הנכס – גם באמצעות  
22 ממונה – ישולם מס עסקאות למשיב. לעקרון ההקבלה יש אף השלכה על פרשנות סעיף 18 לחוק  
23 בהיבט של קביעת המועד הקובע להיות בעל הנכס עוסק. לפי עקרון זה, המועד הקובע אינו יכול להיות  
24 בעת המכירה, בניסיונות בהן בעל הנכס רכש את הנכס בהיותו עוסק והוא מי שזכאי לנכות את מס  
25 התשומות ששולם בעת הרכישה.  
26  
27 32. לא מצאתי מקום להעניק משקל לשאלת רישומה של החברה כעוסק אצל המשיב. בשנים  
28 2009-2014 תיקה של החברה היה סגור. ביום 9.9.14 נרשמה החברה כעוסק בתיק איחוד העוסקים בו  
29 הייתה רשומה החל מיום 1.7.03. החברה המשיכה להוות רשומה כעוסק עד להגשת הערעור לבית  
30 המשפט. יחד עם זאת, וכפי שצוין לעיל, מעמדה כעוסק לא ייקבע על בסיס צורת רישומה אצל המשיב  
31 ובהתאם לשינויים ברישום זה.  
32  
33 33. העולה מן המקובץ הוא כי התקיימו בענייננו הוראות סעיף 18 לחוק מע"מ, באופן שהמערער  
34 מכר את הנכס בשנת 2012 בתוקף תפקידו ככונס נכסים. על פי סעיף 18(ב) (1) לחוק מע"מ הוא חייב  
35 בתשלום המע"מ כפי שחייבת בו החברה, במקומה של החברה (בעלת הנכס).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

24 יולי 2019

ע"מ 14-12-40057 שור נ' רשות המיסים

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25

### סוף דבר

34. כפי שנקבע לעיל, מכירת נכס המקרקעין על ידי המערער, בתוקף תפקידו ככונס נכסים שמונה על ידי רשם הוצאה לפועל, חייבת בתשלום מע"מ על ידו, בהתאם להוראות סעיף 18 לחוק מע"מ.

35. לאור האמור, הערעור על החלטת המשיב בהשגה נדחה.

המערער ישלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל ומופחת של 9,000 ₪, לנוכח הנחיית רשם הוצאה לפועל למערער לפעול להגשת הערעור לטובת קופת הכינוס.

**המזכירות תשלח העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.**

**ניתן לפרסם את פסק הדין.**

ניתן היום, כ"אכ"א תמוז תשע"ט, 24 יולי 2019, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט