



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"ש 421-07

המערערת

ישראל פלסטיק אינק בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אופיר סעדון

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף
ע"י ב"כ עו"ד יעקב פונק לשטיין
מפרקליטות מחוז ירושלים, אזרחי

פסק-דין

השאלות שבמחלוקת

1. ערעור על דחיית השגה ביחס לשתי שומות - שומת עסקאות ושומת תשומות שהוצאו למערערת ע"י המשיב. הערעור עוסק בשתי שאלות עיקריות. **האחת**, האם היה ביד המערערת לנכות תשומות שהיו לה, (דמי תיווך), כתוצאה מרכישת נחלה מספר 8 בכפר טרומן (להלן: "הנחלה"). הנחלה נרכשה במימון המערערת ונרשמה על שם בת מנהל המערערת, גב' **דפנה בן יעקב ובעלה** (להלן: "בני-הזוג"). **השנייה**, האם צדק המשיב בקביעתו כי לא המערערת רכשה את הנחלה, אלא מדובר ברכישה פרטית של בני-הזוג שקיבלו הלוואה מהמערערת ("הלוואה לבעלי עניין"). בהחלטה בהשגה קבע המשיב, כי אין כל פעילות עסקית במשק האמור. "**אין אנו רואים ברכישת המשך הרכישה לשימוש בעסקה החייבת במס, כיוון שאין כל פעילות עסקית בנכס זה.**" (ס' 41 לחוק מע"מ).

המשיב הוציא למערערת שתי שומות. **האחת**, שומת עסקאות מכוח העובדה שההלוואה לא נפרעה ע"י בני הזוג והמערערת לא דיווחה במועד על עסקת אשראי. בהקשר זה חויבה המערערת במס בגין ריבית רעיונות. **השנייה**, בהקשר למס התשומות שניכתה המערערת בגין הוצאות תיווך לרכישת הנחלה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"ש 421-07

העובדות המלמדות לשיטת המערערת, כי פעלה בנחלה פעילות עסקית

2. המערערת פירטה בתצהיר מנהלה **יצחק מזרחי** את העובדות הנוגעות לפעילותה העסקית בנחלה אשר מלמדות לשיטתה כי טעה המשיב בעמדתו. בסיכומיה הרחיבה המערערת לעניין התשתית העובדתית מעבר למסגרת שבתצהיר (לחלק מהדברים שבאו בסיכומים אין תשתית עובדתית בתצהיר). כאן אציג את הגרסה הכוללת שבסיכומים.

3. פעילותה העסקית של המערערת עפ"י גרסתה מתרכזת בתחום מחזור בקבוקים, והיא כרוכה באיסוף בקבוקים מאזורים שונים בארץ לתחנת ביניים, ושינועם למפעל החברה ברמת חובב בו מבוצעת פעולת המחזור. המערערת נזקקה למתקני מיון ודחיסה, לצורך הקטנת נפח הבקבוקים המשונעים על-ידה לרמת חובב. תחנת המיון הראשונה הוקמה בגבעת כוח, וזו הועתקה למושב אחיסמך. ברם, משהתברר כי במושב זה לא ניתן לקבל היתר לתחנה, נאלצה המערערת לחפש מקום אחר. לאור העלויות הכבדות הכרוכות בהקמת המתקנים הדרושים לה וכדי שלא להיות תלויה בחסדי אחרים, החליטה המערערת לרכוש קרקע משלה, ומצאה כי הנחלה בכפר טרומן היא המתאימה ביותר בשל מחירה ובשל נגישותה התחבורתית (קירבה לכביש 6), ולאור שטחה הגדול. הנחלה נרכשה ע"י בני-הזוג ביום 24.5.01.

4. הגם, שבהתאם לתכניות החלות על הנחלה, לא ניתן היה להוציא היתר הנחוץ לעיסוקה. המערערת האמינה, כי ברבות הימים ניתן יהיה לקבל היתר. זאת, בהתחשב בכך שבפועל נמצאים בכפר טרומן עסקים רבים שפעילותם אינה תואמת את ההיתרים הקיימים לנחלות והרשויות אינן פועלות כנגדן. לשיטת המערערת, לאור העובדה שהכפר סמוך לאייר פורט סיטי ניתן היה לצפות שהאזור יופשר לפעילות תעשייתית, ובמיוחד בהתחשב ביעדי **חוק הפיקדון על מכלי משקה התשנ"ט-1999** אשר ביססו צפייה, כי לצורך עמידה בהם יסייעו גורמים פוליטיים לקבלת ההיתר.

5. עפ"י הנטען בסיכומי המערערת, היא ביקשה לרכוש את הזכויות בנחלה על שמה, ואולם בהתאם לכללי מנהל מקרקעי ישראל לא היה ביד **חברה** לרכוש נחלה, ולכן הזכויות נרכשו על שם הבת של מנהל המערערת, גב' **דפנה בן יעקב** ובעלה **אביב בן יעקב**, במימון המערערת. עפ"י הנטען, רכישה זו נעשתה **בנאמנות** עבור המערערת. בספרי המערערת נרשמה רכישת הזכויות בנחלה כרכישה של המערערת – והנחלה, כמקרקעין המוחזקים על ידי המערערת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 421-07

6. בהיעדר מסמך בכתב התומך בטענה (כגון: הודעת נאמנות למנהל מיסוי מקרקעין) טוענת המערערת, לקיום **יחסי נאמנות מהותיים**. עפ"י הנטען, המערערת היא שמימנה את הרכישה והיא שנהגה בנחלה מנהג בעלים החל מיום רכישת הזכויות ועד היום, והובהר בפסיקה, כי במקום בו התקיימו יחסי נאמנות מהותיים בין מי שרשום כבעלים לבין הבעלים האמתי, ניתן יהיה להתייחס מבחינת דיני המס לבעלים האמתי, כאל הבעלים באמצעות מוסד הנאמנות. המערערת הפנתה לע"א 1613/92 **אביגדור זיו נ' מנהל מס שבח מקרקעין** (מסים), שבו קיבל בית המשפט טענת רכישה נאמנות לאור הוכחת יחסי נאמנות מהותיים.
7. לפי אותה גרסה, מיד לאחר רכישת הזכויות הגישה המערערת בקשות חוזרות ונשנות לקבלת היתר בניה (לא הובהר לאיזה סוג מבנה) ואולם, כל בקשותיה נדחו. יחד עם זאת, עפ"י הסיכומים, המערערת עשתה במקרקעין במשך שנים ארוכות שימוש באופן עסקי אחר, כדלקמן:
- א. משרדי המערערת מצויים בנחלה החל מיום רכישת המקרקעין ועד היום (עמוד 25 לפרי' מיום 14.12.09, חקירת מר יצחק מזרחי);
- ב. בניית הכלובים, מכלי האיסוף, המפוזרים בכל הארץ (כ-8,500 מכלים), נעשתה בנחלה;
- ג. בשנים 2003 ו-2004 אחסנה המערערת חבילות של בקבוקים בשטח הנחלה;
- ד. בגין פעילות זו של התקנת מכלי האיסוף ואחסון הבקבוקים הועמד אביב בן יעקב (הבעלים הרשום) למשפט, והמערערת שילמה קנס גבוה;
- ה. בשנים 2005-2007 אחסנה המערערת שברי זכוכית בנחלה בהיקף של למעלה מ-7,000 טון;
- ו. צי-הרכבים של המערערת חנה בשטחי הנחלה במשך שנתיים וחצי. מדובר ב-13 משאיות ו-5 טנדרים שהיו יוצאים בבוקר וחוזרים בערב. המערערת מדגישה את החיסכון הכספי הכרוך בכך, מר יצחק מזרחי העיד כי בגין החניית רכבי המערערת בברקת משלמת המערערת כיום 11-12.5 אלף ₪ לחודש (פרי' מיום 14.12.09 עמ' 25). לכן, לשיטת המערערת **פעילות זו לבדה חסכה למערערת סך של כחצי מיליון ₪**;
- ז. העירייה הוציאה את הודעות תשלום הארנונה למערערת והמערערת היא זו ששילמה את הארנונה בגין הנחלה. סיווג הארנונה שהוטל על המערערת היה בהתאם לפעילות המערערת בפועל – **סיווג עסקי**, אחסנת חומרי גלם;



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 421-07

ח. על המקרקעין מאוחסנים (בידיעת הרשויות) 500 טון של שברי זכוכית ליישום תשתיות לאומיות. המערערת מציינת, כי באופן דומה נסלל הכביש ליד הטכניון בחיפה והדבר מהווה חלק מפעילותה היצרנית והמחקרית. כמו-כן טוענת המערערת, כי במשך תקופה של שנה אחסנה ציוד תעשייתי של מפעלה;

ט. המערערת מפיקה דמי שכירות ראויים משני מבנים שנבנו בנחלה ליום זה. **המדובר בסכום של 91,200 ₪ לשנה** עליהם משלמת החברה מס הכנסה כדין.

י. המערערת, שתלה לאחרונה (לאחר מועד תצהירו של מר יצחק מזרחי) עצי זית בנחלה בשטח של כעשרה דונם. לטענת המערערת, עצים אלה עשויים להניב לה הכנסה "פירותית" בעוד כשנתיים.

8. אין מחלוקת, כי יהיו אשר יהיו כוונות המערערת לגבי הנחלה מלכתחילה, בסופו של דבר גם לגרסת המערערת כפי שפורטה נבנו עליה רק בתי מגורים, האחד עבור מנהל המערערת והשני עבור בתו ובן-זוגה. המערערת הטעימה, בעדותו של מר מזרחי – כי במועד רכישת הזכויות בנחלה כוונתה לא הייתה לבנות בית מגורים בשטח הנחלה. לגרסת המערערת, כדי למצות את הפוטנציאל הגלום בנחלה הגישה בקשה לקבלת היתר לבניית בית מגורים בשטח של 140 מ"ר. בית זה הושכר על ידי המערערת למר **יצחק מזרחי** בתמורה מלאה ובהתאם למקובל. המערערת מציינת, כי מעולם לא הועלתה על ידי המשיב טענה בדבר גובה דמי השכירות.

במקביל נבנה בית נוסף אשר הושכר לבת של מר מזרחי, הגב' **דפנה מזרחי**. גם בהתייחס לבית זה, לפי הנטען נקבעו דמי השכירות ששולמו למערערת בהתאם לדמי השכירות המקובלים, ולא הועלתה על ידי המשיב מעולם טענה בדבר גובה השכירות.

המערערת מדגישה, כי היקפו הקטן יחסית של הרכיב הבנוי מתוך הנחלה כולה מלמד, כי אין בבניה זו כדי למנוע שימוש עתידי בנחלה לצרכי פעילותה של המערערת ככל שיתקבלו האישורים הנדרשים לכך.

עוד טענה המערערת בהקשר לבתי המגורים האמורים, כי נהנתה מהכנסה ישירה של למעלה מ-90,000 ₪ מדי שנה בשנה מהשכרת הדירות בלבד. לדבריה, הכנסה זו



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 421-07

לבדה מהווה תשואה של קרוב ל- 3% משווי הרכישה של הנחלה ודי בה כדי להוכיח שהמדובר בפעילות עסקית סבירה. עפ"י הנטען, רכיב המגורים בנחלה הינו חלקי בלבד, וגם המשיב אינו טוען כי כל התשלום ששולם עבור הנחלה, שולם עבור רכיב המגורים. יתר על-כן, זמן רב לאחר השלמת הבניה המשיכו כלי- הרכב של המערערת לחנות בנחלה במקביל למגורי מר יצחק מזרחי בנחלה.

9. המערערת מדגישה את החיסכון שנגרם לה מחניית כלי הרכב בנחלה. לדבריה, לצד ההכנסה הישירה הביאה רכישת הנחלה לחיסכון ישיר בהוצאות. החיסכון הישיר שנבע מהחניית כלי הרכב של המערערת בנחלה עמד על כ-500,000 ₪. לאחר שהמערערת נאלצה להעביר את כלי הרכב לחניון אחר, החלה לשלם כ-12,000 ₪ מדי חודש בגין שימוש זה.

עוד נטען, כי פעילויות נוספות של המערערת הביאו לחיסכון בהוצאות כנובע מכך שמשרדי המערערת בנויים בנחלה, בניית כלובי הבקבוקים נעשתה בנחלה, אחסון הזכויות נעשה בנחלה ועוד).

10. לגבי תכניות עתידיות של המערערת נטען בהודעת הערעור, כי "לאחרונה חלו שתי התפתחויות חשובות אשר ניתן להעריך כי יביאו לקבלת האישור המיוחל:
א. המנהל החל נוקט במדיניות ליברלית יותר לפיה הוא מוכן להנפיק היתרים באופן רחב יותר.
ב. ועדת השרים לענייני חקיקה אישרה את הרחבת חוק הפיקדון באופן שיחול גם על בקבוקי ליטר וחצי. להערכת המערערת תיקון צפוי זה בחוק יביא להגמשת עמדת הרשויות בעניין ההיתר לצורך יישום הוראות החוק".

העובדות המלמדות לשיטת המשיב, כי למערערת לא הייתה פעילות עסקית בנחלה

11. ב"כ המשיב מצביע מנגד על שורת עובדות המלמדות לשיטתו, כי אין יסוד לטענת המערערת על שימוש עסקי בנחלה. ב"כ המשיב מטעים, כי מנהל המערערת עצמו הודה בחקירתו בבית המשפט (עמ' 24 לפר' מיום 14.12.09) "עד היום לא נעשה כל שימוש עסקי במשק מטעם המערערת". יתר על-כן, לגרסת המשיב לא נטען לפניו מעולם, בין בשלב עריכת השומה ובין בשלב ההשגה והערעור, כי המקרקעין שימשו לעסקיה של המערערת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 421-07

לשיטת המשיב, כל הראיות מצביעות על כך שביסוד רכישת הנחלה עמדה הכוונה לעשות בה שימוש לצרכים פרטיים של בני משפחת מזרחי, ובפועל כל הפעילות הקשורה בנחלה, לרבות הבקשות השונות, נקשרו לשימוש פרטי. גם כאשר הוגש כתב אישום בגין עבירת בניה בנחלה נגד אביב בן יעקב, האחרון נמנע מלציין שיש להאשים את המערערת ולא אותו באופן אישי. מר אביב בן יעקב לא הוזמן למתן עדות על-ידי המערערת, כדי להסביר פשר הדבר.

12. כמו-כן, לאחר שנרכשה הנחלה נבנו בשטחה בתי המגורים שצוינו בלבד, וזאת אף כי המערערת שילמה בעבורה סכום לא מבוטל של 840,000 דולר. ב"כ המשיב הדגיש, כי המכתב שאליו הפנתה המערערת כמלמד על תכניותיה לשימוש במקום, (מכתב מיום 21.4.02 – נספח א לתצהיר המערערת), לא נכתב ע"י המערערת. מדובר במכתב שנכתב על ידי חברת **אביב תעשיות מחזור בע"מ**, שבו זו הציעה להעביר תעשייה של מחזור בקבוקים לאחד מארבעה אתרים אופציונאליים ביניהם משק 8 בכפר טרומן. המשיב מוסיף, כי מסמך נוסף עליו נשענה המערערת והוא, בקשה להיתר בניה להקמת מבנה לפל"ח (פעילות לא חקלאית) מיון ומחזור אריזה לפלסטיק ומתכת, הינו מסמך בקשה שהוגשה כ-5 שנים לאחר רכישת המקרקעין ולאחר שבני-הזוג גרו בנחלה כבר מספר שנים. כמו-כן, הבקשה הוגשה ע"י בני-הזוג בן יעקב ולא ע"י המערערת. מכל מקום, עפ"י הדגשת המשיב, מדובר במבנה בשטח של 270 מ"ר בלבד, דהיינו בשטח של 2% בלבד משטח הנחלה.

עוד הדגיש ב"כ המשיב, כי עפ"י תכנית המתאר המקומית הרלוונטית (גז/1000 לאזור מרחב לודים) - אשר מטרותיה הן בין היתר שמירת האופי הכפרי והחקלאי של המושב - ניתן להקצות רק שטח של עד 500 מ"ר לפעילות לא חקלאית (פל"ח).

13. ב"כ המשיב הוסיף, כי המערערת לא ציינה בתצהיר העדות הראשית שלה שמשרדי המערערת מצויים בשטח הנחלה, ולא הציגה כל ראיה התומכת בטענה זו. מר אשר פאר נציג המשיב ראה משרדים במקום אחר, ובהיותו בנחלה לא הראו לו משרדים הפועלים בה (עמ' 47 לפר'). לכן כל העולה מהראיות הוא, שנבנו בנחלה מבני מגורים פרטיים למנהל המערערת ולבתו.

לדברי ב"כ המשיב, גם אם נערכה בבית פרטי פעילות משרדית כזו או אחרת, "אין בכך כדי להוכיח כי הנחלה שימשה את המערערת לצורך פעילותה העסקית כשם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 421-07

שאין לומר ששיחה בענייני עבודה בבית הפרטי הופכת אותו למשרד... זאת ועוד, ברור הוא, כי לא נרכשה נחלה בשטח כולל של 22 דונם בסכום עתק של \$850,000 רק על מנת לקיים פעילות משרדית בביתו הפרטי של בעל האחווה" (מתוך הסיכומים).

14. כמו-כן נטען ע"י המשיב, כי גם לטענת בניית הכלובים לאסוף מכלי משקה על שטח הנחלה, לא הובאו ראיות והיא נפקדה מתצהיר מנהל המערערת. כל שנאמר בתצהיר הוא, כי בשנת 2003 אחסנה המערערת חבילות של בקבוקים דחוסים בנחלה, ובשנת 2004 אחסנה המערערת בנחלה רשתות לבניית מכלי איסוף ומכולות ובגין פעילות זו הועמדה לדין ואף נקנסה, אלא שהנאשם באותו תיק היה בן יעקב אביב (בעלה של הבת) והוא לא טען בהליך שהתנהל שהמערערת היא זו שאחסנה, ולא התייצב לעדות בעניין זה בערעור הנדון. כמו-כן בתצהיר אף נאמר, כי בשנים 2005-2007 אוחסנו שברי זכוכית בנחלה בהיקף של למעלה מ-7,000 טון וזאת מבלי שהובהר כיצד פעילות זו מהווה פעילות עסקית של המערערת וכאשר יש יסוד בראיות, לכך שפעילות זו נעשתה על מנת לייצב את הקרקע ולהכשירה לבניית בתי המגורים של משפחת מזרחי.

15. ב"כ המשיב הוסיף וטען, כי העובדה שכלי הרכב של המערערת נהגו לחנות בלילה בשטח הנחלה, אין בה כדי להועיל למערערת אפילו אם היא נכונה. ב"כ המשיב הפנה לדברי העד מטעם המשיבה מר אשר פאר שאמר: **"אני לא מבין מה הקשר. בהנחה שבסוף היום בעל עסק מחנה את המשאיות סמוך לביתו הפרטי כדי שלא יגנבו אותם, זה עדיין לא אומר שזה שימוש עסקי. אם יש לי משאיות ואני מפחד שיגנבו אותם אני אומר לנהגים שיחנו אותן בלילה ליד הבית שלי"** (פר' עמ' 47). עוד הדגיש ב"כ המשיב, כי אף בהתאם לגרסת מנהל המערערת בחקירתו הופסק הנוהג להחנות את צי המשאיות בנחלה בשל הרעש שנגרם בשעות הבוקר המוקדמות, ומכאן שגם לשיטתו, לא ניתן לקיים בשטח הנחלה פעילות עסקית המפריעה את מנוחת המתגוררים בבתי הפרטיים.

16. לטענת המשיב, גם הטענה שהמערערת נשאה בתשלום הארנונה לא הוכחה, כאשר לא באה כלל בתצהיר מנהל המערערת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"ש 421-07

17. אשר לטענה לפיה שולמו למערערת דמי שכירות טוען ב"כ המשיב, כי מן המפורסמות הוא שסכום דמי השכירות הנטען (3,600 ₪) אינו הולם דמי שכירות מקובלים עבור מבני המגורים ברמת וילה רחבת היקף עם בריכה פרטית וחצרים מרווחים במושב במרכז הארץ, ויש בכך כדי ללמד כי רישום הכנסה מדמי השכירות נועד ליצור את הרושם כאילו המערערת היא שרכשה את המשק לצרכיה.

18. עוד תוקף ב"כ המשיב את הטענה לפיה העובדה המתייחסת למטע הזיתים מלמדת על פעילות עסקית של המערערת. לדבריו, המערערת אינה עוסקת בחקלאות כי אם במחזור פלסטיק, ועל כן המטע בוודאי אינו מהווה חלק מפעילותה העסקית.

19. ב"כ המשיב התייחס באריכות לטענת רכישת הנחלה בנאמנות עבור המערערת. לדבריו, עובדה היא כי לא נחתם הסכם נאמנות בין המערערת לבין בני-הזוג. כמו-כן, הסכם הרכישה שנחתם בין המוכרים לבני-הזוג, אינו מציין כי המשק (הנחלה) נרכש בנאמנות. בנוסף, בני-הזוג לא הצהירו במסגרת הדיווח על הרכישה לרשויות מס שבח על קיומה של הנאמנות, ולא הגישו הצהרת נאמנות לפי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשנ"ג-1963. כמו-כן, לא ניתנה כל הודעה על נאמנות למנהל מקרקעי ישראל.

עוד נטען ע"י המשיב בהקשר זה, כי הנסיבות מלמדות שהנחלה נרכשה על ידי בני-הזוג עבור עצמם: ראשית, אין ביד המערערת לרכוש את הנחלה בהתחשב בתקנון ההתאגדות של מושב כפר טרומן המחייב, כי בעל נחלה במושב יהיה יחיד חבר המושב. חברה לא הייתה רשאית לרכוש את המשק. שנית, בהסכם הרכישה בין המוכרים לבין בני-הזוג נקבע מפורשות, כי על בני-הזוג לפנות למזכירות מושב כפר טרומן בבקשה להתקבל כחברים באגודה השיתופית של המושב, וכך בני-הזוג פעלו. שלישית, ממועד רכישת הנחלה שימשה היא את צרכיהם הפרטיים של מנהלי המערערת. רביעית, עפ"י התב"ע החלה על הנחלה, הנחלה מיועדת למגורים ולחקלאות, למעט שימוש לצרכי אחסנה על חלק זניח של 2% בלבד משטחה. חמישית, המערערת נמנעה מלהעיד את בני-הזוג בן יעקב כדי שיתמכו בטענתה.

20. עוד טוען ב"כ המשיב, כי הרכישה הנטענת בנאמנות, אינה עומדת בדרישות חוק הנאמנות התשל"ט-1979. העובדות מלמדות כי ה"נאמן" כאן הוא הנהנה, אין מדובר בנאמן הפועל למטרות הנאמנות הנטענת, ואף לא במי שנושא בחובות הנאמן



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 421-07

עפ"י החוק. זאת כאשר נאמנות קיימת כאשר אין לנאמן אינטרס אישי, ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מסים). יתר על-כן, בית המשפט העליון לא הכיר בנאמנות לצורך חוק מיסוי מקרקעין כאשר הובהר, כי הנהנה לא היה רשאי לרכוש את הזכויות בנכס ישירות מן המוכר, דנ"א 3017/94 חזון דוד ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין פ"ד מט(2) 705.

דיון והכרעה

21. עפ"י גרסתה הכוללת של המערערת, עובר לרכישת הנחלה העריכה כי יעלה בידה לעשות בה שימוש עסקי, והיא פעלה כמיטב יכולתה מאז הרכישה להשיג מטרה זו. ברם, המערערת אישרה (בעדות מנהלה), כי בדיעבד מטרה זו התממשה באופן חלקי בלבד. יחד עם-זאת, המערערת הדגישה כי במהלך השנים לא איבדה תקווה כי הדבר יתאפשר בעתיד. בעדותו הבהיר מנהל המערערת, כי טענתו זו מבוססת בעיקרה על תקווה או על תכניות לעתיד,

"ש. האם נכון לומר שעד היום לא נעשה כל שימוש עסקי

בנחלה?

ת. לצערי.

ש. האם גם היום תטען שרכישת המקרקעין ע"י המערערת

הן חלק אינטגרלי מפעילותה.

ת. כן. לנו יש תקווה". (פר' מיום 14.12.09 עמ' 24).

יש עם זאת לומר, כי בסיכומיה קשרה המערערת גם שימושים אחרים שכבר התממשו לגרסתה למטרותיה העסקיות (ואפילו את דמי השכירות המשולמים מהמבנים, או עצי זית שנטעו על הקרקע).

אבחן תחילה את ההשלכה העקרונית של התכניות העתידיות. המערערת טוענת (בסיכומיה ס' 8), כי בתי המשפט נתנו למלים "הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו" שבס' 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"), פירוש ליברלי ורחב, והפנה בין שאר לספרו של נמדר, מס ערך מוסף, פסקה 1707, לעניין תשומות שנדרשו לצורך שימוש עתידי;

"בתי המשפט שדנו בשאלה זו נקטו בעמדה גמישה. העמדה

שנתקבלה על ידם הייתה שמס תשומות מעצם הגדרתו צופה

פני העתיד ולכן יש לבדוק בכל מקרה את היעוד העתידי של



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"ש 421-07

התשומות, וכשנמצא שהן ישמשו בעסקה עתידית החייבת במס תינתן זכות הניכוי כבר בעת רכישתן".

22. סעיפי החוק הרלבנטי הם בצד סעיף 1 הנזכר, גם סעיף 41 הקובע:
"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".

בית המשפט העליון קבע בע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן (נבו) (להלן-עניין: "צביון") מפי כב' השופט ע' פוגלמן לגבי סעיף זה:
"עלינו להימנע מבחירת פרשנות אשר מצמצמת את תחולתו לתשומות אשר עצם שימושן וטיבן הם ודאיים (ההדגשה לא במקור) ויש לקבוע כי הסעיף חל גם על תשומות אשר עשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת במס".

23. לעניינינו אפוא יש מקום לבחון לא רק את הביצוע בפועל של המטרה העסקית, אלא גם את תכניותיה של המערערת עובר לרכישת הנכס, ואף את סבירות הערכותיה כיום לגבי האפשרות לעשות בנחלה שימוש עסקי. לעניין המבחן הראוי קבע בית המשפט בעניין צביון כי:

"יש ליתן את המשקל המכריע לעקרון ההקבלה אשר עומד ביסוד הוראות סעיף 41 לחוק. עקרון זה מחייב את בחירת האפשרות השנייה, קרי מבחן הסתברותי מנקודת מבט אובייקטיבית. על המבחן להתמקד בסיכויי יציאתה של העסקה העתידית אל הפועל ולא בכוונותיו או הערכותיו של העוסק, זאת משום שאפשרות אחרונה זו נושאת פוטנציאל גבוה יותר לחריגה מעקרון ההקבלה".

24. בעניין צביון עסק כב' השופט פוגלמן גם בסיכויים הנדרשים לביסוס הטענה, כאשר המערערת שם טענה כי יש להסתפק במבחן של "סיכוי סביר", בעוד המשיב סבר כי יש להצביע על "הסתברות גבוהה או סיכוי טוב". כבוד השופט ציין, כי -

"נוכח הנטייה ליתן מעמד בכורה לעקרון ההקבלה יכול שהמבחן הראוי למתן ניכוי בגין תשומות העשויות לשמש בעסקה עתידית הוא המבחן אשר החיל בית משפט קמא והוא קיומה של הסתברות גבוהה להתממשותה של עסקה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 421-07

עתידיית חייבת במס. עם זאת אינני רואה לקבוע מסמרות בנושא זה שכן המערערת לא הציגה ראיות מספיקות גם לקיומו של המבחן שלו היא טוענת, בוחן קיומו של סיכוי סביר לקיומה של עסקה עתידית".

בית המשפט העליון ציין באותו עניין מספר מבחני עזר, וביניהם **קיומה של תכנית עסקית סבירה שאיננה ספקולטיבית בעיקרה, להבדיל מרעיונות היוליים וערטילאיים וכן מידת ההתקדמות הקיימת בתהליך לקראת ביצוע של עסקה עתידית** – שני מבחנים בעלי השלכה ברורה בעניין דנן. בסופו של דבר הגיע בית המשפט שם למסקנה, כי לא הוכחה הזכות לניכוי מס התשומות.

25. בעניין דנן, אין ספק כי קשה לקבל את הטענה שהנחלה נרכשה לצרכי עסקיה של המערערת, ככל שהיא נשענת על השימושים שנעשו בה לצרכי המערערת לאחר רכישתה. מדובר בנחלה רחבת היקף (יותר מ-20 דונם), שלמעשה מאז רכישתה לפני כ-11 שנים משמשת במבנה אחד למגורים הפרטיים של מנהל המערערת, ובמבנה אחר למגורי בתו. לא הוקם מבנה כלשהו לצרכי המערערת. עיסוקה של המערערת הוא, מחזור בקבוקים, ואין לכך כל קשר למגורים על הנחלה. המערערת הדגישה בהקשר זה, כאמור, כי היקפו היחסי של הרכיב הבנוי מתוך הנחלה מלמד, שאין במבנים כדי למנוע שימוש עתידי בנחלה לצרכי פעילותה ככל שיתקבלו האישורים הנדרשים לכך. ואולם, בשלב זה קבלת האישורים אינה נראית קרובה בזמן. יתר על-כן, מתעורר ספק של ממש, אם מלכתחילה היה ביד המערערת להניח שתתאפשר פעולת מחזור הבקבוקים בנחלה, שהרי הדעת נותנת כי המערערת בחנה מראש את השימושים שניתן לעשות במקום, ואין מחלוקת שעפ"י תכנית המתאר הרלוונטית, (גז/1000 של הועדה המקומית לודים), נקבע יעוד הנחלה למגורים וחקלאות בלבד. רק בחודש פברואר 2006 הוציא המנהל הנחיה, לפיה יותר שטח של 500 מ"ר להחסנה.

26. אוסיף, כי הטענה ששרדי המערערת מצויים בנחלה מאז רכישתה ועד היום לא הופיעה בתצהיר מנהל המערערת, וצצה לראשונה בגדר החקירה החוזרת. מכל מקום, משרדים אלו לא הוצגו לפני נציג המשיב בביקורו במקום כעולה מטענות המשיב שהובאו לעיל אשר לא הוכחו. בנסיבות אלו, אין בידי לקבוע דבר קיום משרדים או משרד במקום, כעובדה מוכחת. אכן, אפשר כי מנהל המערערת מנהל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 421-07

מידי פעם את עסקיו מביתו, ואולם אין במצב דברים כזה כדי להביא לקביעה ששם מקיימת המערערת את משרדה.

27. אשר לנושא אחסנת שברי זכוכית, השימוש העסקי הנטען לא הובהר דיו. מדברי מנהל המערערת בעדותו עלה כי השתמש בשברי זכוכית להגבהת ביתו –
"כיוון שהקרקע בכפר טרומן היא שחורה המים לא שוקעים,
אני הגבהתי את הבית באמצעות שברי זכוכית. הבית בנוי על
שטח של כ-1,200 מ"ר קרקע בשברי זכוכית בגובה 1.20 כדי
שהמים שבאים מן החלקות הגבוהות יזרמו לחלקות
הנמוכות. שברי הזכוכית הם כמו חול. זה בא מבקבוקי
פיקדון שלא היה מה לעשות איתם וניצלתי אותם למטרה
הזו" (פרי' מיום 14.12.09 עמ' 22).

מדברים אלה ניתן ללמוד, כי שברי זכוכית שימשו כבסיס יציב למבני המגורים שנבנו
בנחלה, והימצאותם בנחלה הייתה תחנתם הסופית. לא מדובר באחסנה כדי לעשות
שימוש עסקי לאחר מכן במקום אחר.

אכן, משנשאל לעניין זה בעדותו הבהיר מנהל המערערת, כי בתקופה מסוימת נעשה
שימוש בשטח שבכפר טרומן לאחסנה של 7,000 טון (לא הובהר בעדותו למשך כמה
זמן), ומשם הועברו למקום אחר. "חלק הועברו לברקת חלק לחירייה... כרגע אין
זכוכית מוטמנת ומאוחסנת בכפר טרומן" (עמ' 23 שם). מכל מקום, לא הובהר
כנדרש הקשר בין שברי הזכוכית שאוחסנו עפ"י הנטען בקרקע, לבין הפעילות
העסקית של המערערת שהוגדרה כמחזור בקבוקים (בעדותו טען מנהל המערערת,
כי למערערת פעילויות נוספות, ואולם אלו לא פורטו).

28. כמו-כן, לא בוסס קשר לכאורה בין עיסוקה של המערערת לבין השכרת בתי מגורים
או נטיעת מטע זיתים, לכן אין לראות בשימושים עסקיים נטענים אלו, כקשורים
לפעילות המערערת, גם אם נהנתה או תהנה מרווחיהם.

29. הפעולות היחידות הנטענות כפעולות אשר נעשו בנחלה ואשר ניתן ליחס להן קשר
לעיסוקה של המערערת, הן פעולות האחסון של הבקבוקים או התקנת מכלי איסוף.
לטענת פעולות האחסון הבקבוקים, באה ראייה בתצהיר מנהל המערערת. ואולם, לא



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 421-07

כן לטענת התקנת מכלי האיסוף (עובדה נטענת זו, הופיעה לראשונה בסיכומים), לכן איני רואה מקום להתייחס אליה כמוכחת. טענת אחסון הבקבוקים לעומת זאת, הופיעה בתצהיר האמור. ברם, ההיקף של האחסון בנחלה לא הובהר כלל, ומכל מקום לא עלה בקנה אחד עם תכנית המתאר הרלוונטית המתירה שימוש חקלאי בלבד ואחסון מוגבל. בפועל, לא נתקבל כל היתר בניה למבנה כלשהו המשמש את העסק, וגם לא היתר עיסוק כלשהו. יתר על-כן, לא הוכח במסמכים כי המערערת ביקשה באופן רציני ומקצועי היתרים כאלה. אוסיף כי כטענת המשיב, גם העובדה שהמערערת נשאה בתשלום הארנונה בגין הנחלה, לא נתמכה בראיה.

30. בנסיבות שהוכחו, אחסנת הבקבוקים הייתה לכל היותר, תוצאת לוואי של עודף המרחב הפיזי שנוצר בעסקת רכישת הנחלה (דהיינו, העובדה שהמגורים תפסו חלק קטן מהמקרקעין), ולא הייתה סיבת העסקה.

31. כאמור, אחד המבחנים אשר העמיד בית המשפט העליון בעניין **צביון** היה **"קיומה של תכנית עסקית סבירה שאיננה ספקולטיבית בעיקרה, להבדיל מרעיונות היוליים וערטילאיים"**. אין ספק שהמערערת לא הציגה תכנית רצינית המשכנעת שאמנם חרף המכשול הברור שהעמידה מגבלת השימושים החקלאיים בנחלה, ועמה מגבלת השימוש התעשייתי, סברה ברצינות כי עלה בידה לעשות בקרקע הנחלה שימוש מקיף לאחסנת הבקבוקים.

מכלל דברי מנהל המערערת עלה, כי למעשה המערערת הימרה על האפשרות שבאזור כפר טרומן אין הקפדה של ממש על אכיפת נושאי הרישוי, כשהיא נאחזת בתקווה שהאינטרסים הנוגעים ליישום חוק הפיקדון יובילו גם לשינוי העמדה הפורמאלית של הרשויות. לא ניתן לראות בהימור או בתקווה זו, תכנית עסקית רצינית המובילה באופן ממשי לפעילות עסקית בתחום המחזור. מה-גם, שהדעת נותנת, כי היה ביד המערערת להעריך שהאינטרסים של תושבי המקום יפעלו בכוון הפוך, דהיינו לשמירת אופיו הכפרי והחקלאי של המקום.

32. הוא הדין לגבי גרסת המערערת לעניין השימוש בנחלה לצורך חניית משאיותיה בנחלה בתקופה מסוימת. אפילו אקבל גרסה זו כמשקפת את העובדות, גם אם הוכחה רק באמצעות דבריו של מנהל המערערת ללא כל מסמך ובכלל זה תמונות. גרסה זו עצמה מלמדת, כי השימוש בנחלה למטרה העסקית, לא היה בראש מעייניה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"ש 421-07

של המערערת. עפ"י גרסה זו, משהסתבר כי רעש נסיעת כלי הרכב מפריע לבני משפחת מזרחי, הופסקה החניה במקום. דהיינו, גם בהקשר לחניה הובהר, כי החניה הייתה אך ורק תוצאת לוואי של רכישת השטח. דהיינו, של היכולת לנצל את השטח הרחב במקום, ולא תכלית העסקה.

33. התוצאה של הניתוח העובדתי מלמדת, כי מאז רכישת הנחלה בשנת 2001 ועד היום, במשך כ-11 שנים, טרם מימשה המערערת את מאווייה העסקיים בכל הנוגע לנחלה, ומשמעותה של הנחלה לעסק מחזור הבקבוקים נותרה לכל היותר זניחה.

לעיל צוין, כי אחד המבחנים שהועמד ע"י בית המשפט בעניין **צביון** הוא "**מידת ההתקדמות הקיימת בתהליך ביצוע העסקה**". גם עפ"י מבחן זה, נשללת טענת המערערת לעניין השימוש העסקי, כאשר ברור שמידת ההתקדמות של המערערת לקראת ביסוס השימוש העסקי בנחלה במהלך השנים, הייתה מועטה.

34. לסיכום, הנחלה כלל לא רשומה על שם המערערת, ולכן במיוחד לנוכח השימוש הפרטי בה, מתעורר קושי של ממש ליחס את רכישתה לצרכי העסק. נותר לבחון את טענת רכישת הנחלה בנאמנות עבור המערערת. כאמור לעיל, המערערת סבורה כי גם אם מבחינה פורמאלית לא ניתן ביטוי לעובדת הנאמנות, הבחינה המהותית מבססת את קיומה. אלא שרק נתון אחד קושר את המערערת לנחלה והוא, העובדה שמימנה את הרכישה ואליו מצטרפת העובדה שהיא מקבלת דמי שכירות מהמתגוררים עליה. כל יתר הנתונים מובילים למסקנה אחרת. לכל היותר מדובר בשימושים שוליים וחולפים, המשתלבים עם כוחם של המתגוררים עליה לנצל ולו זמנית את השטח. גם מימון הרכישה משתלב עם השליטה של בני משפחת מזרחי בחברה ועם כוחם להביא להחלטה בדבר המימון, יותר מאשר עם צרכיה העסקיים. כאמור, הנחלה לא שימשה באופן ממשי את המערערת בעסקיה, וקיים קושי אובייקטיבי לעצם פעילותה העסקית במקום (בתכנית המתאר ובתקנון הכפר). על הנחלה הוקמו בתי מגורים, ומי שנהנו הימנה בהתגוררם בהם, היו בני-הזוג בן יעקב ומזרחי. חלפה תקופה ממושכת, יותר מ-10 שנים מאז הרכישה, וכיום אין על הנחלה שימוש עסקי כלשהו.

התוצאה המתקבלת היא, קבלת עמדת המשיב לגבי שתי השומות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 421-07

לאור האמור, הערעור נדחה.

המערערת תשלם הוצאות הערעור בסכום כולל של 15,000 ₪.

המזכירות תשלח העתקים מפסק-הדין לבאי כוח הצדדים.
ניתן היום, 22 באוקטובר 2012, ו' בחשוון תשע"ג, בהיעדר הצדדים.

מרים מזרחי

מרים מזרחי, שופטת