



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

בפני כב' השופט ה' קירש

המעוררים נבוק אליהו, גלזר גבריאל
ע"י ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין וקרן מרציאנו – ארגיואן

נגד

המשיב רשות המיסים
ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1 שני שותפים לעסקים רכשו במועדים שונים שני נכסי מקרקעין, אחד בתל אביב ואחד בחולון. במשך
2 שנים רבות הנכסים הושכרו לשוכרים אשר קיימו בהם פעילות תעשייתית. בין יתר השוכרים
3 הייתה גם חברה יצרנית שבבעלות שני השותפים אשר שכרה בתקופה מסויימת את הנכס בתל
4 אביב, ולאחר מכן את הנכס בחולון. בשלב מסויים נרשמו השניים כ"עוסק" לצורך חוק מס ערך
5 מוסף (באמצעות שותפות) ובהמשך לכך השכרת הנכסים דווחה במסגרת תיק העוסק. לימים נמכרו
6 רוב הזכויות של השניים בנכס בתל אביב.

7 המשיב ראה במכירה זו עסקה החייבת במס ערך מוסף ואילו השניים סברו כי המכירה איננה
8 בבחינת "עסקה" כי אין בידיהם "עסק". דהיינו, לגישת השניים, השכרת הנכסים במרוצת השנים
9 הייתה פסיבית, וזאת חרף רישומם כעוסקים. השגת המערערים נדחתה על ידי המשיב ועל החלטה
10 זו הוגש הערעור דנן.

ב. הוראות החוק

11 לשם הבנת גדר המחלוקת, נביא תחילה את הוראות החוק הנוגעות לעניין.

12 1. מס ערך מוסף מוטל, בין השאר, על "עסקה" – כך מורה סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975
13 ("החוק").

14 המונח "עסקה" מוגדר בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

15 " 'עסקה' - כל אחת מאלה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1 (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד ;
2 (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר ;
3 (3) עסקת אקראי."
- 4
5 יוער כי אין מחלוקת כי המכירה מושא ערעור זה, אשר בוצעה בשנת 2010 כפי שיפורט להלן, לא
6 הייתה בבחינת "עסקת אקראי" כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לחוק בעת המכירה (ההגדרה האמורה
7 תוקנה לאחר מכך).
- 8
9 4. נמצא כי בפרט (1) להגדרת "עסקה" שתי חלופות :
- 10
11 (א) מכירת נכס (או מתן שירות) בידי עוסק במהלך עסקו ;
12 (ב) מכירת "ציוד" בידי עוסק. זאת החלופה שתעמוד במוקד הדיון כאן.
- 13
14 5. "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק ככולל "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו...". המונח
15 "ציוד" מוגדר שם כ"נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק
16 העוסק".
- 17
18 6. במילים אחרות, אם קיים "עסק", אזי מי שמפעיל אותו (מוכר נכסים או נותן שירותים במסגרתו)
19 ייחשב "עוסק". ואם העוסק האמור ימכור נכס ששימש לניהול העסק – דהיינו ימכור "ציוד" – אזי
20 מכירה זו תיחשב "עסקה" והעסקה עשוייה לחוב במס לפי סעיף 2 הנ"ל.
- 21
22 7. אבן הראשה במבנה החקיקה האמור היא המושג "עסק", וכידוע המונח איננו זוכה להגדרה
23 מהותית וממצה בחוק מס ערך מוסף (וגם לא בפקודת מס הכנסה).
- 24
25 8. להשלמת התמונה נוסיף כי סעיף 52(א) לחוק מורה כי "עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי חייבים
26 ברישום...". כפי שכבר צויין, במקרה הנדון המערערים אכן נרשמו כעוסקים בשלב מסויים.
- 27
28 9. על רקע דברי חקיקה אלה נפנה לעובדות המקרה.

ג. העובדות

- 31 10. הצדדים הגיעו להסכמה באשר לעובדות ולמסמכים אשר יובאו בפני בית המשפט וכן באשר
32 לפלוגתאות הטעונות הכרעה. הדברים מפורטים במסמך "מוסכמות ופלוגתאות מטעם הצדדים"
33 ("רשימת המוסכמות") ואביא אותם כאן כלשונם (בכפוף לשינויי עריכה קלים לשם הדיוק
34 ואחידות המינוח) :
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

העובדות המוסכמות

- 1
2
3 (א) שני היחידים נבוק אליהו וגלזר גבריאל ("המערערים") רכשו את המקרקעין הידועים כגוש
4 7052 חלקה 72 בתל אביב (להלן: "הנכס בתל אביב"), בשנת 1977 ממוכרת בשם רות ברוך.
5
6 (ב) למערערים וכן לשותפות [המתוארת בעובדה ז' להלן] לא היו הוצאות או תשומות וכן הם לא
7 ניכו מס תשומות בשל רכישת הנכס בתל אביב או אחזקתו.
8
9 (ג) הנכס בתל אביב הושכר על ידי המערערים לחברה בבעלותם בשם אלגב יצור ושיווק מוצרי
10 אלומיניום ("חברת אלגב"), עד לשנת 1988. במהלך כל אותה תקופה חברת אלגב הוציאה
11 חשבוניות מס עצמיות לצורך דיווח למע"מ.
12
13 (ד) הנכס בתל אביב כולל שטח קרקע של 1,000 מ"ר. בעת רכישת הנכס בתל אביב הייתה בנויה
14 עליו סככה, לאחר מכן, חברת אלגב, אשר שכרה את הנכס בתל אביב, הקימה עליו מבנה
15 תעשייתי ששימש את המפעל לייצור מוצרי האלומיניום שלה.
16
17 (ה) בשנת 1988 חברת אלגב העתיקה את פעילותה לחולון.
18
19 (ו) עם פינוי הנכס בתל אביב על ידי חברת אלגב, החלו המערערים להשכיר אותו, כולל המבנה,
20 לצד ג'. השוכר שילם למערערים דמי שכירות בגין שכירת הנכס בתל אביב, וכן הוציא
21 חשבוניות מס עצמיות, וזאת עד לשנת 1994.
22
23 (ז) בשנת 1994 פתחו המערערים במע"מ תיק שותפות. השותפות נרשמה כעוסק במע"מ,
24 וקיבלה מספר 557335296. השותפות רשומה כעוסק במע"מ מאז שנת 1994 ועד היום.
25
26 (ח) המערערים לא דיווחו למע"מ על העברת הנכס לישות משפטית אחרת, היא השותפות
27 שנרשמה במע"מ כעוסק.
28
29 (ט) החל משנת 1994 הוציאה השותפות חשבוניות מס כדין לשוכרי הנכס בתל אביב, הדיווח
30 למע"מ על עסקאות השכרת הנכס בתל אביב נעשה במסגרת השותפות, והשותפות שילמה
31 מס עסקאות כמתחייב.
32
33 (י) השותפות לא נרשמה במרשם השותפויות או במרשם התאגידים.
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 (יא) במהלך תקופת ההחזקה בנכס בתל אביב, מיום שחברת אלגב פינתה אותו ועד למכירתו
2 בשנת 2010, הוא הושכר לשלושה שוכרים, שכל אחד מהם הינו חברה עסקית, וממילא
3 בבחינת עוסק לצרכי מע"מ, כדלהלן:

4
5 (1) 2001-1991: דמסיל בע"מ

6 (2) 2006-2001: משא"פ בע"מ

7 (3) 2010-2006: המדביק בע"מ

8
9 (יב) השותפות לא סיפקה לשוכרים שירותים מעבר להשכרת הנכס בתל אביב עצמה, ולא נעזרה
10 במימון חיצוני.

11
12 (יג) במשך השנים נוכה פחת בשל הנכס בתל אביב.

13
14 (יד) עם המעבר לחולון, שכרה שם חברת אלגב נכס מקרקעין אחר, שאף הוא נרשם בטאבו על
15 שם שני המערערים ("הנכס בחולון"). הדיווח למע"מ בגין עסקאות השכרתו של נכס זה
16 נעשה במסגרת אותו תיק השותפות מס' 557335296. בגין נכס זה ניתנה השותפות מס
17 תשומות.

18
19 (טו) חברת אלגב חדלה לפעול בשנת 2006. מאז מושכר גם הנכס בחולון לצדדי ג'.

20
21 (טז) היקף העסקאות שבגינן הוציאה השותפות חשבוניות מס לשוכרים ושילמה מס עסקאות –
22 בשנות המס שקדמו למכירת הנכס בתל אביב, הן מהנכס בתל אביב והן מהנכס בחולון, עלו
23 על מיליון ואף על מיליון וחצי ש"ח לשנה, וזאת בהתאם לדוחותיה הכספיים וכמפורט
24 להלן:

25

שנת מס	הנכס בתל אביב	הנכס בחולון	סך-הכל
2002	260,144 ש"ח	320,000 ש"ח	580,144 ש"ח
2003	259,079 ש"ח	1,301,366 ש"ח	1,560,445 ש"ח
2004	255,245 ש"ח	1,301,661 ש"ח	1,418,369 ש"ח
2005	34,500 ש"ח	1,383,869 ש"ח	1,418,369 ש"ח
2006	0 ש"ח	1,399,477 ש"ח	1,399,477 ש"ח
2007	124,705 ש"ח	1,289,057 ש"ח	1,413,762 ש"ח
2008	0 ש"ח	1,501,218 ש"ח	1,501,218 ש"ח
2009	0 ש"ח	1,218,047 ש"ח	1,218,047 ש"ח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

2010	0 ש"ח	1,079,262 ש"ח	1,079,262 ש"ח
2011	0 ש"ח	1,976,160 ש"ח	1,976,160 ש"ח
2012	0 ש"ח	1,975,748 ש"ח	1,975,748 ש"ח
סיכום	933,673 ש"ח	14,822,865 ש"ח	15,756,538 ש"ח

1
2 (ז) הנכס בתל אביב היה ונותר רשום בטאבו על שם המערערים נבוק אליהו וגלזר גבריאל, מיום
3 רכישתו על ידם ועד מכירתו בשנת 2010.

4
5 (ח) בשנת 2010 נמכרו כ-76.38% מהזכויות בנכס בתל אביב לקבוצת רוכשים. כ-23.624%
6 הנותרים נותרו רשומים על שם המערערים, כחלק מקבוצת הרוכשים. בקביעת יתרת שווי
7 הרכישה לצורך חישוב מס שבח הובא בחשבון הפחת על הנכס בתל אביב.

8
9 (ט) התקיים דיון בהשגה. כמו כן, נערכה פגישה במשרדו של המשיב עובר למתן ההחלטה
10 בהשגה, במסגרתה הוצעה פשרה למשיב.

11
12 (כ) נימוקי ההחלטה הדוחה את ההשגה זהים לחלוטין לנימוקי השומה.

פלוגתאות

13
14
15 (א) האם היה על השותפות לדווח למע"מ על מכירת הנכס בתל אביב בשנת 2010 כעל מכירת
16 ציוד בידי עוסק שעסקו בהשכרת מקרקעין, ולהתחייב במע"מ בהתאם – כטענת המשיב, או
17 שמא כלל לא היה מקום לדיווח או לחיוב, משום שמדובר במכירת נכס פרטי על ידי אנשים
18 פרטיים שלא בעסקה החייבת במע"מ – כטענת המערערים. במסגרת זו חלוקים הצדדים גם
19 בשאלה האם השותפות הינה עוסק לצורך חוק מע"מ – כטענת המשיב, אם לאו – כטענת
20 המערערת.

21
22 (ב) האם העובדה כי נימוקי ההחלטה הדוחה את ההשגה זהים לחלוטין לנימוקי השומה,
23 כשלעצמה, כמוה כהפרת חובת המנהל המינהלית בבחינת ההשגה וחובת ההנמקה המוטלת
24 על כתפיו, גם כאשר המשיב טוען כי שקל את הטענות בהשגה לגופן והחליט לדחותן
25 ולהותיר את השומה המקורית על כנה.

26
27 עד כאן תוכן רשימת המוסכמות.

28
29 ד. הערות מספר לגבי העובדות המוסכמות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

11. מסמכי רכישת הנכס בתל אביב בשנת 1977 שותקים בעניין מס ערך מוסף, ויש לשער כי המכירה נתפסה על ידי הצדדים כעסקה פרטית גרידא (ויוער כי ממילא בעת ההיא לא הייתה בחוק מס ערך מוסף הוראה הקובעת כי מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין תיחשב ל"עסקת אקראי" – חלופה זו הוספה רק במסגרת תיקון מס' 3 לחוק אשר נחקק בפברואר 1979).

12. לשאלת בית המשפט, הבהירו הצדדים כי הנכס בחולון נרכש בשנת 1987 (ראו עובדה יד' לעיל) וכי ככל הנראה מס התשומות בגין רכישה זו נוכה על ידי חברת אלגב כי הרי השותפות לא הוקמה עד לשנת 1994 (עובדה ז'). הדבר אולי תמוה אך הצדדים עצמם לא ייחסו לו חשיבות כלשהי לענייננו.

13. בהסכם מכר הנכס בתל אביב מחודש יולי 2010 נקבע בסעיף 6.1 כי סכום התמורה הנקוב שם הוא "בתוספת מע"מ כחוק, ככל שחל מע"מ" (ולא כפי שהדבר מוצג בסעיף 26 לסיכומי המשלב לפיו "הצדדים להסכם... כללו את מרכיב המע"מ בתמורה המשולמת...") (ההדגשות אינן במקור).

ה. תמצית טענות הצדדים

14. על פי טענתם הראשית, המערערים גורסים כי הם כלל לא ניהלו עסק של השכרת נכסים: "לבעלים לא היתה פעילות קבועה ונמשכת של השכרת נכסים ובוודאי דמי השכירות מהשכרת המקרקעין בידיה לא היו כרוכים בניגעה אישית מצידם. המערערים לא ניהלו מערך ארגוני ומנגנון של פעולות השכרה, לרבות פרסום, פיתוח, ניהול חשבונות וכיו"ב. בנוסף, אין מדובר במקרה דנן בהיקף נכסים נרחב, אלא במקרקעין יחידים, המערערים לא סיפקו שירותים כלשהם לשוכרים ואף לא נעזרו במימון חיצוני." (סעיף 5.7 לסיכומי המערערים).

15. המערערים מוסיפים כי פעילות ההשכרה הייתה נטולת סיכונים היות ודמי השכירות נגבו בסכומים קבועים ולא הושפעו מהצלחתם העסקית של השוכרים (שם, סעיף 5.9).

16. המערערים מדגישים כי גם לצורכי מס הכנסה ההכנסה מהשכרת הנכסים הוצגה כפסיבית ודווחה לפי סעיף 6(2) לפקודת מס הכנסה (ולא לפי סעיף 2(1) לפקודה).

17. בהעדר "העסק", כך המערערים, אין הם בבחינת "עוסקים" במישור המהותי.

18. את רישומם כ"עוסקים" בשנת 1994 המערערים מגדירים כ"טעות" והם מפנים לפסיקה אשר קובעת (לגישתם) כי רישום כ"עוסק" איננו בהכרח ראייה חותכת לקיומו של "עסק".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1
2 19. מודגש כי לא נוכח מס תשומות בקשר לרכישת הנכס בתל אביב ועל כן לא יוקנה למערערים כל
3 יתרון בלתי הוגן אם מכירת הנכס לא תחוייב במס.
4
5 20. המערערים אף מעלים טענת סף (המבוססת על העובדה המצויינת בעובדה כי לרשימת המוסכמות
6 הנ"ל): לטעמם, הזהות המלאה בנוסח ההנמקה בשני שלבי השומה מעידה על העדר הפעלת שיקול
7 דעת עצמאי בשלב ההשגה ואי שקילת הנימוקים אשר הועלו על ידי המערערים במסגרת ההשגה,
8 וכרוכה בה הפרת חובת ההנמקה הפוגעת בזכויות הדיוניות שלהם.
9
10 21. עמדת המשיב מתומצתת בסעיף 6 לסיכומיו:
11
12 **"א. השותפות הינה 'עוסק' לצורך חוק מע"מ, והיא האישיות המשפטית שביצעה את**
13 **עסקת מכירת המקרקעין;**
14
15 **ב. פעילותה של השותפות עולה כדי 'עוסק' במקרקעין (השכרת מקרקעין);**
16
17 **ג. המקרקעין שנמכרו היוו 'ציוד' באותו עסק במקרקעין;"**
18
19 22. לתמיכה בעמדתו כי התקיים עסק של השכרה, מצביע המשיב על ההיקף הכספי של הכנסות
20 השכירות ועל טיב הנכסים המושכרים (אשר שימשו לתעשייה).
21
22 כמו כן מוצא המשיב בחומר הראיות סימנים לבקיאיות וידע בתחום הנדליין ולקיום מנגנון עסקי,
23 המשתקף בהיקף ובסוג ההוצאות המופיעות בדו"חות הכספיים אשר צורפו לתיק כמוצגים.
24
25 23. כפי שיפורט בהמשך, המשיב סבור כי הרישום כעוסק גם מעיד על קיומו של עסק ומלמד כי כך ראו
26 המערערים עצמם את פעילותם.
27
28 המשיב מדגיש כי המערערים התנהלו, מיוזמתם, כעוסקים רשומים וזאת במשך פרק זמן ארוך
29 (כשש עשרה שנים מיום הרישום ועד למכירת הנכס בתל אביב, ואף לאחר מכך). במהלך תקופה זו
30 נקטו המערערים פעולות השמורות לעוסקים בלבד: הוצאת חשבוניות מס (בקשר לשני הנכסים)
31 וניכוי מס תשומות (בקשר לנכס בחולון).
32
33 24. המשיב מכנה את טענת הטעות אשר בפי המערערים (לפיה הרישום בטעות יסודו) "תועלתנית",
34 המועילית כעת רק בעקבות מכירת הנכס בתל אביב וכדי להימנע מתשלום מס בגינה.
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 לעניין טענת הסף בדבר זהות ההנמקות, המשיב סבור כי לא היה פסול או פגם בשימוש באותם
2 נימוקים אם אלה שיקפו את שיקול דעתו והחלטתו של הפקיד שדן בהשגה. ואף אם קיים בכך פגם
3 אין הוא "יורד לרשעה של החלטה בהשגה, באופן המצריך ביטול השומה והימנעות מגביית
4 מס אמת..." (סעיף 35 לסיכומי המשיב).

5
6 בהקשר זה המשיב מפנה הן לעקרון הבטלות היחסית ("ה) מקנה לבית המשפט סמכויות רבות
7 שמגמתן היא ריפוי ההליך ולא בטלותו") והן להוראות סעיף 135 לחוק מס ערך מוסף (שכותרתו
8 "פגם בפעולה אינו פוסלה").

9
10 ו. האם התקיים עסק של השכרת נכסי מקרקעין?

11 26. כפי שהוסבר, "ציוד", שמכירתו נחשבת ל"עסקה" לעניין החוק, הוא נכס "ששימש, משמש או
12 נועד לשמש, לעוסק בעסקיו..." . הגדרה זו מציבה דרישה כפולה של קיום "עסק": על הנכס לשמש
13 "בעסקיו" של בעלי הנכס, ועל הבעלים עצמו להיות "עוסק". "עוסק" כאמור הוא "מי שמוכר נכס
14 או נותן שירות במהלך עסקיו..." .

15
16 במילים אחרות, אם ייקבע כי המערערים (או השותפות המורכבת משני המערערים) לא ניהלו
17 "עסק" של השכרת נכסי נדל"ן, אזי מכירת הנכס בתל אביב לרוכשים הפרטיים לא תיחשב למכירת
18 "ציוד" והיא כלל לא תחוייב במס ערך מוסף.

19
20 27. שקילת העובדות המוסכמות לאור המבחנים אשר הותוו בפסיקה לעניין קיומו של עסק הביאה
21 אותי למסקנה כי לא נוהל עסק של השכרה וכי דמי השכירות היו בידי המערערים (או בידי
22 השותפות) הכנסה פסיבית אשר לא הופקה מעסק.

23
24 28. סימני ההיכר של עסק, כמבואר בפסיקה ענפה מאוד, מוכרים היטב (ראו למשל ע"א 111/83
25 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (פורסם ביום 24.10.1985); ע"א 9412/03 עמי
26 חזן נ' פקיד שומה נתניה (פורסם ביום 2.2.2005); ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח
27 תקווה, (פורסם ביום 16.3.2009)).

28
29 29. לדעתי, יישום מבחני העזר השונים במקרה דנן מוביל כאמור לתוצאה ברורה: לא התקיים עסק.
30 אנמק.

31
32 30. לצורך הניתוח, אתייחס למכלול הפעילות, דהיינו השכרתם של שני הנכסים – זה בתל אביב וזה
33 בחולון – למרות שניתן למצוא בטענות המערערים ניסיון להפריד ביניהם ולבחון כל אחד בפני עצמו
34 (ולכך אשוב בהמשך).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1
2 31. כבר כאן אעיר כי לדעתי לענייננו אין חשיבות של ממש לעובדה שהרישום כ"עוסק" נעשה על ידי
3 שותפות (שהייתה בלתי רשומה לפי פקודת השותפויות), המורכבת משני המערערים עצמם. אמנם
4 המשיב הדגיש בסיכומיו את "הישות המוכרת" של השותפות לעניין חוק מע"מ (סעיפים 10 עד 13
5 לסיכומיו) ומצא ברישום **השותפות** כעוסק – להבדיל מרישום שני היחידים כעוסקים כל אחד בפני
6 עצמו - סימן לקיומו של עסק. המשיב אף הקפיד לכנות את השותפות כ"מערערת" בערעור דנן, ולא
7 את היחידים, ששמותיהם נקובים בכותרת ההליך, כ"מערערים". לטעמי ניתוח סוגיית קיומו של
8 "עסק" וניתוח סוגיית נפקות הרישום כעוסק **אינם** תלויים בשאלה האם בפנינו שותפות של השניים
9 או שני היחידים עצמם. לא סיווג הפעילות ולא השלכות הרישום תלויים בכך, וכינון השותפות
10 כשלעצמו איננו מעלה או מוריד לצורך ההכרעה. (העדר הנפקות המהותית לענייננו נלמדת גם
11 מהוראות 128(ב) לחוק – אשר צוטט על ידי המשיב דווקא – אשר מורה כי ככלל וכעקרון "**עסקה**
12 **שנעשתה בידי שותפות שאיננה רשומה... לא יראו אותה כעסקה של שותפות אלא כשל כל**
13 **שותף... לחוד, לפי חלקו**". על פי אותו סעיף רק אם השותפים עצמם "**ביקשו... להירשם כעוסק**
14 **אחד** [על פי סעיף 56 לחוק]" או אז תוכר השותפות כ"עוסק" בפני עצמה.)
15
16 32. נשוב לעובדות המקרה. עסקינן **בשני נכסים בלבד**. הנכס בתל אביב הושכר מעת לעת בשלמותו
17 לשוכר אחד בלבד, דהיינו לא הייתה חלוקה ליחידות משנה המושכרות בנפרד. כך גם לגבי הנכס
18 בחולון במשך התקופה בה הושכר לחברת אלגב (משנת 1988 עד לשנת 2006). אין עובדה מוסכמת
19 לגבי מספר השוכרים בחולון משנת 2006 ואילך.
20
21 **מספר זה של נכסים** (שניים) הוא כמובן נמוך. יתרה מזאת, במהלך כל השנים מעת רכישת הנכס
22 בתל אביב ועד למכירתו (1977 עד 2010) לא נרכשו נכסי מקרקעין נוספים, פרט לנכס בחולון. אין
23 אפוא בפנינו עסק של השכרת נדל"ן החותר להרחיב את מצבת נכסיו באופן מתמיד.
24
25 33. הייתה **תחלופה מועטה** של שוכרים. לגבי הנכס בתל אביב, חברת אלגב (בבעלות המערערים) שכרה
26 אותו משנת 1977 עד שנת 1988. אין מידע לגבי השנים 1989 ו-1990. חברת דמסיל שכרה את
27 המקום במשך כעשר שנים (1991 עד 2001), חברת משא"פ במשך כחמש שנים (2001 עד 2006)
28 וחברת המדביק כארבע שנים (2006 עד 2010).
29
30 כאמור לגבי הנכס בחולון חברת אלגב שכרה אותו משנת 1988 ועד להפסקת פעילותה בשנת 2006,
31 תקופה של כשמונה עשרה שנים.
32
33 יציבות זו בזהות השוכרים בשני הנכסים ומיעוט החילופים, משמעותם **התעסקות מועטה** מצדם
34 של המערערים בחידוש חוזי שכירות, בניהול משא ומתן על תנאי שכירות, בחיפוש דיירים חדשים,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1 בפרסום הנכסים ובעמידה בקשר עם מתווכי מקרקעין. העדר התעסקות בחילופי שוכרים הוא
2 היבט אחד של פסיביות מקור ההכנסה.
- 3
4 34. כמו כן אין בעובדות המוסכמות כל סימן לכך כי המערערים (או השותפות) עסקו רבות בטיפול
5 השוטף בנכסים המושכרים. אדרבה, נאמר בעובדה יב' לרשימת המוסכמות כי "השותפות לא
6 סיפקה לשוכרים שירותים מעבר להשכרת נכס המקרקעין עצמה".
- 7
8 במשך תקופות ארוכות (כאחת עשרה שנים בנכס בתל אביב וכשמונה עשרה שנים בנכס בחולון)
9 השוכרת הייתה חברת אלגב שבבעלות המערערים, כך שלגבי אותן תקופות ממילא לא היו
10 המערערים טרודים בדרישות כלשהן מצדם של שוכרים חיצוניים. ואף לגבי התקופות בהן הושכרו
11 הנכסים לצדדים שלישיים אין בפנינו ראיה לכך שהמערערים היו עסוקים בדאגה לתיקונים,
12 תחזוקה או כל טיפול שוטף אחר כיוצא באלה.
- 13
14 לרשימת המוסכמות צורפו שלוש דוגמאות של חוזי שכירות לגבי הנכס בתל אביב – (מוצגים 1ז-3ז).
15 בכל אחד משלושת הסכמי השכירות, ישנו סעיף ארוך ומפורט המונה את "התחייבויות השוכר"
16 ולעומת זאת כלל אין הוראה המפרטת את התחייבויות המשכירים. והנה בהסכמי השכירות
17 מחודש אוגוסט 2003 (מוצג 3ז) ומחודש דצמבר 2006 (מוצג 2ז) הותנה כי "כל התיקונים ו/או
18 הליקויים מכל סוג ומין שהוא שיהיה צורך לעשותם ו/או לתקנם במושכר במשך תקופת
19 השכירות – יעשו ע"י השוכר על חשבוננו" (סעיף 7(א)). בהסכם שכירות קודם, מחודש אוגוסט
20 2001, קיים סעיף דומה אך שם נקבע סייג לגבי "בלאי בנכס עצמו, הנובע משימוש סביר בנכס", או
21 אז האחריות לתיקון הוטל על המשכירים.
- 22
23 35. נקבע בעובדה יב' לרשימת המוסכמות כי "השותפות... לא נעזרה במימון חיצוני".
- 24
25 36. בכל אחד משלושת הסכמי השכירות אשר צורפו לתיק, דמי השכירות נקבעו כסכום חודשי קבוע,
26 ולא ניכר כי המשכירים נטלו על עצמם סיכון מסחרי מיוחד (למשל על ידי יצירת זיקה בין גובה דמי
27 השכירות לבין התוצאות העסקיות של השוכרים). למותר לציין כי בתקופות הארוכות בהן הושכרו
28 הנכסים לחברת אלגב – שנמצאה בבעלות המערערים – ההשכרה כלל לא הייתה כרוכה בסיכון.
- 29
30 37. לא הובאה כל ראיה כי המערערים (או השותפות) העסיקו עובדים או שכרו בקביעות נותני
31 שירותים לצורך הטיפול השוטף בנכסים.
- 32
33 38. פעולת ההשבחה היחידה המצויינת במפורש ברשימת המוסכמות היא זו המוזכרת בעובדה ד'
34 לרשימת המוסכמות, דהיינו הקמת מבנה תעשייתי על ידי חברת אלגב כשוכרת הנכס בתל אביב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1 וזאת לשימוש העצמי שלה כמפעל לייצור מוצרי אלומיניום. פרט לכך לא פורטו מעשי השבחה
2 נוספים (במובחן מהוצאות התיקונים והאחזקה המופיעות בדו"חות הכספיים מדי שנה).
3
4 39. מן המקובץ מצטיירת תמונה (ברורה) של השכרה פסיבית:
5 - מספר נכסים מועט (שניים).
6 - תקופות ארוכות ללא חילופי שוכרים.
7 - העדר התעסקות או "יגיעה" שוטפת לצורך הצמחת ההכנסה. דהיינו, "גורם הייצור" אשר
8 בזכותו נצמחו הכנסות השכירות היה תכונות הנכס המושכר עצמו, ולא פועלם של בעליו.
9 - העדר מימון זר.
10 - העדר סיכון עסקי ממשי.
11 - העדר השבחה שיטתית.
12 - בחלק גדול מהתקופה הכוללת המערערים "השכירו לעצמם" (בדמות חברת אלגב).
13
14 40. כיצד אם כן מגיע המשיב למסקנה כי השכרת הנכסים היוותה פעילות עסקית?
15
16 41. ראשית, מצביע המשיב על היקף ההכנסות הגדול. באחת עשרה השנים מ-2002 עד 2012 הכנסות
17 השכירות משני הנכסים הסתכמו **בממוצע שנתי** של כ-1.432 מיליון ש"ח (או כ-120 אלף שקל
18 בחודש). אמנם סכום זה איננו מבוטל כלל אך אין בו, לטעמי, כל אינדיקציה ל"עסקיות" מעשה
19 ההשכרה. הרי נכס בודד, בעל שווי גבוה, יכול להיות מושכר באופן הפסיבי ביותר, והוא עשוי להניב
20 דמי שכירות גבוהים בשל יתרונותיו. דהיינו אין בהכרח כל מתאם בין סכום ההכנסות לבין אופי
21 הפעילות (אלא אם גובה הסכום מושפע למשל מריבוי הנכסים וריבוי הנכסים, בנסיבות העניין,
22 מוביל להתעסקות פעילה ואינטנסיבית בענייני ההשכרה).
23
24 בהקשר זה אף יוער כי הנכס בתל אביב, אשר מכירתו היא מושא ערעור זה, **לא הניב הכנסות**
25 **שכירות כלשהן** בשלוש השנים האחרונות להחזקתו בידי המערערים (2008, 2009 ו-2010), וכך גם
26 היה בשנת 2006. יש לשער כי מיזם להשכרת נכסי נדל"ן הפועל על בסיס עסקי, יעשה כל מאמץ כדי
27 להימנע מהשארת מתחם בשטח של דונם בלבה של תל אביב ללא שימוש כלכלי מניב הכנסה במשך
28 תקופה כה ממושכת. ברשימת המוסכמות לא מצויינת כל נסיבה המסבירה את העדר ההכנסות
29 כאמור.
30
31 42. המשיב חזר והדגיש את אופי הנכס – אשר שימש **לתעשייה** במרוצת השנים – כגורם שמחייב את
32 המסקנה כי ההכנסה מהשכרת הנכס נובעת מניהול עסק בידי משכיריו:
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 "חשוב להדגיש, כי לצורך בחינת מהות מכירת הנכס נשוא הערעור כעסקית אם לאו –
2 יש לבחון את כלל מאפייני הפעילות של המערערת. הפעילות בהתייחס לשני נכסי
3 המקרקעין היא אחת: שני נכסי המקרקעין שהשכירה השותפות הינם נכסים
4 עסקיים באופיים – מקרקעין שמטבעם יכולים לשמש, ושימשו בפועל – מפעל
5 תעשייתי; שניהם נרכשו לצורך השכרה בשלב ראשון למפעל; שניהם הושכרו לאחר
6 מכן לצדדים שלישיים, כולם עוסקים וחברות בע"מ." (סעיף 24 לסיכומי המשיב).

7
8 43. אין בידי לקבל טענה זו. אין קשר הכרחי או מחייב בין "אופי" הנכס המושכר לבין סיווג ההכנסה
9 המופקת ממנו. כשם שאדם יכול לנהל פעילות עסקית מובהקת המורכבת מהשכרת נכסים בעלי
10 אופי "פרטי" (דירות מגורים למשל), כך אדם יכול להשכיר בהשכרה פסיבית לחלוטין נכס בעל אופי
11 מסחרי מובהק (למשל, חנות או מבנה מפעל). במקרה האחרון כל עוד המשכיר איננו שותף לניהול
12 הפעילות העסקית הנערכת במושכר על ידי השוכר, אזי עסקיו של השוכר אינם מכתימים את טיב
13 ההכנסה בידי המשכיר. דומה כי הדברים ברורים ואין בהם כל חידוש (וראו התייחסותי לאותה
14 נקודה בע"מ 13-12-59149 יערי נ' מנהל מע"מ תל אביב 3 (פורסם ביום 26.1.2016) בקשר לאמור
15 בהוראת פרשנות 4/94, אליה נשוב בהמשך).

16
17 44. תמוה עוד יותר הוא ניסיון המשיב לייחס למערערים בקיאות בתחום המקרקעין. אין ברשימת
18 המוסכמות כל עובדה או נסיבה העשויה לתמוך במסקנה זו ודי בכך כדי לדחות את הטענות (חברת
19 אלגב, בבעלות המערערים, עסקה כאמור בייצור ובשיווק מוצרי אלומיניום).

20
21 כך הוטעם בסיכומי המשיב:

22
23 " ד. מבחן הבקיאות - ... עיון בדוחותיה הכספיים של המערערת מגלה, שעל פני
24 השנים השונות היא דרשה הוצאות בשל החזקת מבנים, הוצאות משפטיות, וכן
25 הוצאות בגין שירותים מקצועיים. הנה כי כן, בפועל נשאה השותפות בהוצאות שונות
26 המאפיינות ניהול עסק – בין אם בעצמה ובין אם בדרך של היעזרות במומחים. כך או
27 כך, ברי, כי היו בידי השותפות הידע והבקיאות הדרושים להשכרת נכסי מקרקעין,
28 כשמי שהקים את המבנה על המקרקעין ששימש את המפעל היו הבעלים של המפעל,
29 אותם שותפים בשותפות, אשר לימים, לאחר שהמפעל העתיק את מקום פעילותו,
30 חזרו על סוג הפעילות ושוב והשכירו נכס מקרקעין נוסף, גם הוא לפעילות עסקית,
31 הפעם במקום אחר... בנוסף, גם העובדה ששני היחידים השותפים במערערת היו חלק
32 מקבוצת הרכישה שרכשה את נכס המקרקעין, ובתור כאלו הם החזיקו לאחר המכירה
33 כ-24% מהמקרקעין... מלמדת אף היא על בקיאות ועל ידע בתחום המקרקעין."

34 (סעיף 22(ד)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 עם כל הכבוד, לא הוכח דבר במקרה דנן באשר לבקאות המערערים בענף הנדל"ן ומוטב היה
 2 להניח לעניין זה ולא למצוא "סימני בקיאות" בכוח ובאילוץ היכן שאין כאלה.
 3
 4
 5 4.5. המשיב מצא תמיכה נוספת לעמדתו כי התנהל עסק של השכרה בתוכן הדו"חות הכספיים של
 6 המערערים לשנים 2002 עד 2011 (מוצג א) וכך, בין השאר, נאמר בסעיף 22(ה) לסיכומיו:

7
 8 "בנוסף לאלו, עיון בדוחותיה הכספיים של השותפות מראה, בצד ההוצאות, בין היתר,
 9 הוצאות כגון החזקת מבנים וכן תיקונים ואחזקה בסכומים של עשרות אלפי שקלים
 10 ויותר בשנה, שירותים מקצועיים בסכומים של עשרות אלפי ש"ח בשנה ויותר, איטום
 11 מבנה, דמי תיווך, עמלות בנקים, ביטוח מבנה, פירסום, החזקת רכב פרטי בעשרות
 12 אלפי ש"ח וכיו"ב.

...

14 נתונים אלו מתוך דוחותיה הכספיים של המערערת מלמדים, איפוא, על כך שבניגוד
 15 לאופי הפאסיבי שמבקשת המערערת לשוות לעסקאות השכרת הנכסים על ידה, הרי
 16 שבפועל היתה פעילות עסקית שוטפת, לאורך שנים רבות, וכן היתה מעורבות, היא
 17 נזקקה לשירותים מקצועיים על בסיס קבוע (ידע ובקיאות), נשאה בהוצאות שקשורות
 18 בתחזוקה, הסתייעה בשירותי פרסום ותיווך, ומכאן כי היה לה מנגנון לניהול
 19 עסקיה."

20
 21 4.6. על מנת להעמיד את הדברים בפרופורציה, נזכיר כי סך דמי השכירות בגין שני הנכסים באותן שנים
 22 היה כ-13.78 מיליון ש"ח (על פי האמור בעובדה טז' לרשימת המוסכמות, בגריעת שנת 2012).

23 סכומי ההוצאות, לכל התקופה הנ"ל ולשני הנכסים יחד, היו כדלקמן:

25	החזקת מבנים:	779,123	ש"ח
26	שירותים מקצועיים:	447,323	ש"ח
27	תיווך:	108,240	ש"ח
28	פרסום:	2,649	ש"ח
29			

30 הוצאות אלו, במצטבר, לכל התקופה ולשני הנכסים, מהוות כ-9.7% ממחזור דמי השכירות. למרות
 31 שחלק מהסכומים אינם זניחים, אינני מוצא בהם, לא בהיקפם ולא במהותם, סימן ממשי לכך
 32 שפעילות ההשכרה עלתה לכדי עסק.
 33
 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1 47. וכאן יודגש כי לגבי הנכס בתל אביב – שמכירתו עומדת במוקד הדין – הוסכם בין הצדדים כי
2 "ליחידים וכן לשותפות לא היו הוצאות או תשומות וכן הם לא ניכו מס תשומות בשל רכישת
3 המקרקעין [הנכס בתל אביב] או אחזקתם". הדרך היחידה ליישב את המוסכמה הזאת עם האמור
4 בדו"חות הכספיים היא להסיק כי כל הוצאות (או לפחות רובן) הוצאו בקשר לנכס בחולון.
5
6 48. לסיכום עניין זה, שקילת העובדות המוסכמות ועיון במוצגים אשר צורפו מחייבים את המסקנה כי
7 המערערים לא ניהלו עסק של השכרת נכסי נדל"ן. בשים לב למספר הנכסים, לתקופות הארוכות
8 בהן לא התחלפו שוכרים, ובייחוד להעדר התעסקות ממשית מוכחת מצדם (או מטעמם) של
9 המערערים בעניינים שוטפים הקשורים להשכרת הנכסים, לא נמצא בסיס לעמדת המשיב כי
10 התקיים עסק.
11
12 יתרה מזאת, קשה ליישב עמדה זו של המשיב בערעור דנן עם הנטען על ידי רשות המסים בתיקים
13 אחרים ובהקשרים שונים (למשל, כאשר נפקות סיווג הפעילות היא לעניין קיזוז הפסדים מעסק או
14 כנגד הכנסה מעסק) וייתכן שקבלת טענת המשיב בעניין קיומו של עסק במקרה הנוכחי הייתה
15 מתגלה כ"נצחון פירוס" עבור רשות המסים.
16
17 49. משנקבע כי השכרת הנכס בתל אביב לא נעשתה כחלק מניהול עסק, אזי אין מקום לומר כי נכס זה
18 "שימש בעסק" או "נועד לשמש בעסק", ולפיכך אין הוא בבחינת "ציוד" כמשמעותו בסעיף 1
19 לחוק. כתוצאה מכך, מכירת הנכס איננה "עסקה" (כהגדרתה בסעיף 1) ולא תחול חבות במס
20 בגינה על פי סעיף 2 לחוק.
21
22 50. אולם, הניתוח הנ"ל נעשה על פי נסיבות המקרה אך במנותק מן העובדה כי המערערים – באמצעות
23 השותפות – היו רשומים כ"עוסק" לצורך החוק. נפנה עתה לדון בשאלה האם יש בכוחו של רישום
24 זה כדי לשנות את המסקנה הנ"ל בעניין העדרו של עסק.
25
26 ז. נפקות הרישום כ"עוסק"
- 27 51. כזכור, על פי רשימת המוסכמות (עובדות ז', ט', יד') "בשנת 1994 פתחו היחידים במע"מ תיק
28 שותפות. השותפות נרשמה כעוסק... החל משנת 1994 הוציאה השותפות חשבוניות מס כדין
29 לשוכרי המקרקעין והשותפות שילמה מס עסקאות כמתחייב.
30 ... בגין [הנכס בחולון] ניכתה השותפות מס תשומות".
31
32 52. המשיב מקשה (בסעיף 18 לסיכומיו): "הכיצד זה יכולה המערערת מצד אחד להוציא חשבוניות,
33 לדווח על מס עסקאות ולקזז מס תשומות, ומאידך לטעון כי כלל אינה 'עוסק' ואינה מפעילה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1 **עסק'! למערערת הפתרוניים**. בהקשר זה מזכיר לנו המשיב כי על פי החוק (סעיף 47 (א)) רק עוסק
2 רשאי להוציא חשבוניות, ועל פי החוק (סעיף 38 (א)) רק עוסק רשאי לנכות מס תשומות.
3
4 53. ודוק: המשיב איננו טוען כי הרישום כעוסק כשלעצמו היא הוכחה חותכת לקיומו של עסק בידי
5 האדם שנרשם: **"העובדה שהשותפים רשמו שותפות כעוסק על פי חוק מע"מ ... אינה,**
6 **כשלעצמה, מעידה על כך שהשותפות הינה 'עוסק', אולם היא בהחלט מהווה נסיבה רבת משקל**
7 **המצביעה על היותה 'עוסק'"** (סעיף 15 לסיכומי המשיב).
8
9 דהיינו, אף לגישת המשיב הרישום כעוסק איננו מביא בעקבותיו **באופן אוטומטי** לסיווגה של כל
10 פעילות העוסק כ"עסק". אולם במקרה הקונקרטי, סבור המשיב כי יש לתת לעובדת הרישום משקל
11 רב כאמור, ומדגיש המשיב את היבט חלוף הזמן בין ביצוע הרישום ולבין העלאת הטענה בפני
12 המערערים כי למעשה לא התנהל עסק של השכרת נכסים:
13
14 **"השותפות פעלה במשך 20 (!) שנים, במהלכן היא נרשמה כ'עוסק' במשרדי מע"מ,**
15 **השכירה נכסי מקרקעין עסקיים, שילמה מע"מ, ניכתה מס תשומות, הגישה דוחות**
16 **תקופתיים על פי חוק מע"מ כשותפות, ובאופן כללי פעלה מול מע"מ כשותפות שהיא**
17 **'עוסק', וממילא לא העלתה כל טענה כאילה היא אינה 'עוסק' מעולם.**"
18 (סעיף 19 לסיכומי המשיב).
19
20 המשיב מכנה את עמדתם הנוכחית של המערערים **"טענה תועלתנית, שכל מטרתה לנסות להביא**
21 **להפחתה בחיוב במס" (שם).**
22
23 54. לעומת זאת, המערערים גורסים כי ככלל הרישום כעוסק **"אינו אלא דקלרטיבי בלבד ולא**
24 **קונסטיטוטיבי"** (סעיף 6.1 לסיכומי המערערים).
25
26 55. לדעתי, לשון החוק איננה מותירה מקום לספק כי רישומו של עוסק איננו **"קונסטיטוטיבי"** (מפני
27 שאדם נחשב עוסק מכוח מכירת נכס או מתן שירות במהלך עסק, **וכתוצאה מכך** חייב הוא
28 ברישום). השאלה הנכונה יותר היא מהו **משקלו הראייתי** של הרישום הדקלרטיבי על פי סעיף 52
29 לחוק? ברי כי הרישום איננו מקים חזקה ראייתית חלוטה ועל כך קיימת תמימות דעים הן בפסיקה
30 והן בספרות המקצועית (וראו פרידמן, **מס ערך מוסף: החוק וההלכה**, מהדורה שנייה, עמוד 160,
31 וכן נמדר, **מס ערך מוסף**, חלק ראשון, מהדורה חמישית, עמוד 67).
32
33 56. באשר למקרה הקונקרטי דנן, טוענים המערערים כי הרישום כ"עוסק" בשנת 1994 **"בטעות יסודו"**
34 **(שם).**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1 יש להעיר כי טיב ה"טעות" הנטענת איננו מבואר ולמותר לציין כי רשימת המוסכמות איננה כוללת
2 עובדה מוסכמת לפיה נעשתה טעות כלשהי בעת הגשת הבקשה לרישום כעוסק. יש להבין אפוא את
3 עמדת המערערים כקובעת כי הרישום היה **מוטעה** מפני שבפועל לא התקיים עסק (על פי מבחני
4 הפסיקה), ולא כקובעת כי המערערים כלל לא התכוונו להירשם כעוסקים וכי במובן זה הרישום
5 בוצע "בטעות".
- 6
7 57. יש לומר כי טענותיו של המשיב בעניין זה כבדות משקל הן. אכן אין מקום לעודד תופעה לפיה
8 אזרחים יירשמו כעוסקים כאשר נוח להם לעשות כן (למשל, לצורך ניכוי מס תשומות) אך בשעת
9 כושר (למשל, בעת מכירת נכס יקר ערך) יתנערו ממעמדם כעוסקים ויטענו כי מלכתחילה לא נוהלה
10 על ידם פעילות העונה על המבחנים של עסק.
- 11
12 חשש זה הוא אמתי ואינני מקל בו ראש. יחד עם זאת, **בנסיבות המקרה הקונקרטי** שנדון בפני,
13 וכפי שאפרט להלן, הגעתי למסקנה כי מן הראוי שתוצאות המס ייגזרו **מהעדרו של עסק במציאות**
14 **ולא מקיום רישום כעוסק במרשמי המשיב**. אני שב ומדגיש כי המסקנה אליה הגעתי נובעת מן
15 **הנסיבות הספציפיות ומאזון האינטרסים והערכים השונים על רקע מסויים** זה.
- 16
17 58. חובת הרישום מוסדרת בפרק י' ("רישום") לחוק מס ערך מוסף ובפרט בסעיף 52 לחוק הקובע
18 לאמור:
- 19
20 "א) עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי חייבים ברישום, במועד ובדרך שנקבעו.
21 (ב) אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק
22 ומשנרשם דינו לכל דבר וענין כדין עוסק.
23 (ג)..."
- 24
25 כאמור, "עוסק", על פי הגדרתו בסעיף 1 לחוק הוא "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו,
26 ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".
- 27
28 59. החוק עצמו צופה מצב בו יירשם אדם כעוסק אף על פי שהוא לא היה חייב (או זכאי) לעשות כן.
29 בעניין זה קובע סעיף 61(א) כי " (א) ראה המנהל שפלוגי רשום אף על פי שאיננו נמנה עם
30 החייבים ברישום, או שרישומו כנמנה עם סוג מסויים של חייבי רישום אינו כדין, רשאי הוא
31 לבטל או לתקן את הרישום".
- 32
33 60. ההלכה הפסוקה היא כי אין בעצם הרישום כעוסק כדי להביא בהכרח למסקנה כי מתנהל עסק
34 בידי האזרח, וזאת גם כאשר הטענה להעדר עסק מועלית על ידי האזרח עצמו אשר ביקש את
35 הרישום (קל יותר, מטבע הדברים, להבין מדוע המנהל איננו מחוייב להכיר בקיומו של עסק אך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 ורק בשל רישום הבעלים כעוסק, ולמעשה חוסר מחוייבות זה עומד בבסיס הוראות סעיף 61(א)
2 הני"ל).

3
4 61. במקרה שנדון בפסק הדין המוביל, ע"א 267/86 מנהל המכס ומע"מ נ' חברת ראובן פליצה בע"מ
5 (פורסם ביום 19.10.1989) נמכרו נכסי מקרקעין על ידי חברה אגב פירוקה. החברה נרשמה
6 כ"עוסק" כשלוש וחצי שנים קודם לכן. המנהל טען כי המכירה אגב פירוק הייתה בבחינת "עסקה"
7 החייבת במס. כבוד הנשיא שמגר אמר את הדברים הבאים:

8
9 "ישאל השואל, מדוע נרשמה המשיבה דנן כעוסק במע"מ אם לא כדי לנהל עסק של
10 מקרקעין, ומדוע אין לגרוס כי משנרשמה כעוסק חזקה היא כי אכן יש לה עסק.
11 התשובה לכך היא כי את האופי העסקי יש להסיק מן הפעילות למעשה ואין די
12 בעובדת הרישום גרידא. הרישום יכול שמקורו בטעות או בחוסר הבנה, ויתכן אף
13 שתחילתו בכוונה עסקית, אך המשכו באי הוצאתה של כוונה זו אל הפועל.

14
15 המשיבה טענה, במסגרת השלמת טענותיה בערעור בכתב, כי רישומה כעוסק במע"מ
16 נועד אך לצורך השכרת החנות, וזאת מטעמי נוחיות תוך שימוש בסעיף 20 לחוק, שכן
17 השכרה כאמור נחשבת 'עיסקת אקראי', אשר החייב במס במסגרתה הוא השוכר
18 (תקנה 6ב' לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976). אין צורך כי נתייחס לטענה זו,
19 אשר לא הועלתה בבית משפט קמא ואף לא בסיכומים העיקריים בערעור; שכן, דעתי
20 היא, כאמור, כי שומה היה על המערער [מנהל מע"מ] להצביע על התשתית העובדתית
21 על בסיסה ניתן להגיע למסקנה בדבר קיומו של 'עסק' בידי המשיבה; עצם הרישום
22 כעוסק אין די בו לביסוס מסקנה כאמור. בשולי הדברים, לא למותר להוסיף כי
23 למערער מוקנות סמכויות בחוק להורות על שינויו או ביטולו של רישום, בנסיבות
24 המתאימות (סעיפים 58 ו-61 לחוק).

25
26 לא נעלמה מעיני האפשרות, כי המשיבה נרשמה כעוסק על מנת שיהיה בידה לנכות
27 מס תשומות. טענה ברוח זו השמיע המערער בתוספת לסיכומיו. אולם, טענה זו, לא
28 רק שלא הועלתה בכל שלבי הדיון בפני הערכאה הראשונה ואף לא בסיכומי הטענות
29 שבפנינו, אלא שלא הונחה לה תשתית עובדתית כלשהיא. שלא כבע"א 494/85 הני"ל,
30 לא הובאה בפני בית המשפט דלמטה או בפנינו כל ראיה לכך שאמנם נוצל הרישום
31 לצרכי ניכוי מס תשומות. לו היה בידו המערער להראות כי אמנם נוכה מס תשומות על
32 ידי המשיבה, ניתן היה בקלות לחייבה במס על פי הפיסקה השניה שבהגדרת 'עסקה'
33 בחוק: -

34
35 'מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות על מכירתו למוכר'.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל 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
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35

אגב, לו כך היו פני הדברים, לא היה כל צורך להכנס ולבחון קיומו של עסק בידי המשיבה.

סיכומו של דבר, אין לראות בהעברת נכסי המשיבה אל בעלי מניותיה, בנסיבות המתוארות, משום 'עיסקה', על פי החלופות השונות להגדרת ביטוי זה בסעיף 1 לחוק". (סעיף 10 לפסק הדין).

נשוב ונציין בהקשר זה כי במקרה דנן לא נוכח מס תשומות בעת רכישת הנכס בתל אביב (עובדה ב').

62. בעניין פליצה בית המשפט העליון הגיע למסקנה כי לא התנהל עסק כי :

"לא נתקיימו... המאפיינים של ריבוי נכסים ועיסקאות, מומחיות ותייחוס מקצועיים, פעילות אינטנסיבית וכדו'" (סעיף 9 לפסק הדין).

יש לציין כי לפחות בהיבט אחד המקרה שנדון בעניין פליצה היה מובהק יותר מזה הנדון כאן, כי מרבית הנכסים שנמכרו שם כלל לא הושכרו לצדדים שלישיים בתקופה בין רכישתם לבין מכירתם ועל כן לא היה צורך להתלבט אם פעילות השכרה עלתה לכדי עסק אם לאו.

63. באותה רוח ראו גם ע"ש 613/02 הולצר נ' ממונה אזורי מע"מ חיפה (פורסם ביום 29.8.2003) :

"רישום נישום כעוסק אינו אלא דקלרטיבי ... ואולם, אין גם לשכוח, שגם אילו היה רישום באותה עת כעוסק, לא היה הדבר יוצר חזקה לחובתו. החוק מקנה למשיב סמכות לשנות ואף לבטל רישום, בנסיבות מתאימות..." (סעיף 10 לפסק דינה של כבוד השופטת וסרקורוג) (ההדגשה אינה במקור).

אוסף כי נדרשתי לסוגייה זו גם בע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1 (פורסם ביום 26.10.2015) (ראו סעיף 32 לפסק הדין).

64. אין לחדד כי פסיקת בתי משפט הציבה רף גבוה לכל נסיון מצד נישום או עוסק לסתור בשלב מאוחר את האמור בדיווחים שהוא עצמו הגיש קודם לכן לרשויות המס (ראו, בין השאר, ע"ש 3487/98 דיור ופיתוח חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב (פורסם ביום 26.9.1999); עמ"ה 1130/01 טנסור מערכות בע"מ נ' פקיד שומה נתניה (פורסם ביום 12.2.2004), ע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ ואח' נ' פקיד שומה באר שבע (פורסם ביום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 12.6.2013), ע"מ 10-10-26356 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (פורסם
2 ביום 20.2.2013), ע"א 3892/13 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פשמ"ג (פורסם ביום 8.6.2015),
3 ע"מ 621-02-14 פיננסיטק בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (פורסם ביום 16.9.2015); ולאחרונה
4 ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל (פורסם ביום 21.3.16)). דיווחיו המקוריים של הנישום או
5 העוסק נתפסים כ"הודאת בעל דין" וחל עליו נטל להוכיח מדוע מצג מאוחר יותר, שאיננו עולה
6 בקנה אחד עם הדיווח הראשוני, הוא הנכון והאמין.

7
8 בעניין שביט נאמר:

9
10 "במסגרת שומתו העצמית, מוטלת על נישום החובה להציג בפני פקיד השומה מצג
11 אמת של הכנסותיו והוצאותיו, בתום לב ובגילוי נאות. המועד בו על נישום לפשפש
12 היטב בנתוניו, להיוועץ בגורמים המתאימים ולגבש את דיווחיו באופן שישקפו אל-
13 נכון את השומה האמיתית קודם למועד הגשת הדו"חות. דו"ח שהוגש אמור לשקף
14 תמונת הכנסות והוצאות אמיתית, ועל בסיסו אמור להיות מחושב המס המשתלם
15 מידי הנישום." (סעיף 23 לפסק הדין, מפי כבוד השופט זילברטל).

16
17 בעניין בראון-פישמן הוסבר כי:

18
19 "בהקשר זה, הכלל הוא, ואיני רואה סיבה לסטות ממנו, כי רישומו של נכס במאזן
20 כ"רכוש קבוע" מהווה למצער ראיה לכאורית, ואף מעין "הודאת בעל דין", לכך
21 שהפעילות בו היא הונית." (סעיף 29 לפסק הדין, מפי כבוד השופט זילברטל).

22
23 ובעניין פיננסיטק שוב הוטעם כי:

24
25 "כלל הוא כי נישום מחויב על דיווחיו והצהרותיו ועל האופן שבו הוא מציג את עצמו,
26 וכי לא בנקל יתאפשר לו לסגת מדיווחים והצהרות אלה." (סעיף 30 לפסק הדין, מפי
27 כבוד השופט בורנשטיין).

28
29 65. יש מקום להוסיף כי ככל שהדיווח הראשוני הוא מפורט וממוקד יותר – כך שניתן להסיק כי
30 הנישום או העוסק נתן את דעתו לנושא הספציפי ובחר באופן דיווח מסויים, יוחמר הנטל המוטל
31 עליו אם ינסה לאחר מכן לסטות מתוכנו של הדיווח.

32
33 66. אף על פי כן הדברים אינם מוחלטים ופסק דין פליצה ממחיש כי בנסיבות מתאימות אין לשלול מן
34 העוסק את האפשרות להראות כי המציאות העסקית איננה תואמת את האמור בדו"ח, מסמך או
35 ידיעה שהוא עצמו מסר לשלטונות המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 67. לאחר שקילת הנסיבות דנן, הגעתי למסקנה כי הנכס בתל אביב לא שימש בעסק שנוהל על ידי
2 המערערים וזאת חרף רישומם (באמצעות השותפות) כעוסק מורשה.

3
4 68. כפי שנימקתי לעיל, במציאות מדובר במקרה **מובהק** של השכרה פסיבית, על פי התמונה העולה מן
5 העובדות המוסכמות. אילו המקרה היה "גבולי" יותר, מובהק פחות, ייתכן שהיה מקום ליחס
6 משקל רב יותר לרישום המערערים כעוסקים וזאת **כגילוי דעתם** באשר לאופי הפעילות המנוהלת
7 בידיהם. במצב של מאזניים מעוינים, נסיבת הרישום אכן עשויה להכריע. אולם, כאמור, לטעמי
8 המקרה הנדון הינו רחוק מלהיות כך.

9
10 כאשר הפסיביות של ההשכרה ברורה, אין סיבה לתת לרשום לגבור על המציאות בהעדר הצדק
11 המיוחד.

12
13 69. עיון בטופס הרישום לצרכי מס ערך מוסף (**מוצג ג**) מחודש דצמבר 1993 מגלה כי במקום המיועד
14 ל"תיאור מלא של פעולות העסק" כל שנכתב הוא "השכרת מבנים". במכתב הלוואי שצורף לטופס,
15 רואה החשבון של השניים מסביר כי:

16
17 **"הנ"ל מבקשים לפתוח תיק שותפות מהנימוקים הבאים:**

- 18 1. הנ"ל משכירים מבנה לגורם חיצוני (חברה שאין לה כל קשר אליהם).
19 2. החברה שבשליטת מר נבוק וגלזר [הכוונה לחברת אלגב] עשוייה לצאת בהפקה
20 לבורסה לני"ע ולכן קיים הרצון להפריד את פעילות בעלי המניות גלזר ונבוק
21 מפעילות החברה אלגב שבשליטתם".

22
23 אמנם מעצם הגשת הבקשה להירשם כעוסק מורשה משתמע מצג כי מתנהל, או עתיד להתנהל, עסק
24 כלשהו. אולם במקרה הנוכחי הפעילות מתוארת כהשכרת מבנים גרידא והנכסים היחידים
25 המוזכרים בבקשה הם הנכסים בתל אביב ובחולון (חלק 3 לטופס הרישום).

26
27 70. שיקול חשוב במתן משקל לעצם הרישום כעוסק הוא פוטנציאל הניצול לרעה של מעמד העוסק על
28 ידי האזרח. בדרך כלל הניצול לרעה יבוא לידי ביטוי בניכוי מס תשומות (היבט שהוזכר ונדון בעניין
29 **פליצה**).

30
31 במקרה הנוכחי יש לשוב ולציין את העובדות הבאות:

32
33 א) המערערים לא ניכו מס תשומות בעת רכישת הנכס בתל אביב (עסקת הרכישה לא חוייבה
34 במס ערך מוסף).

35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1 (ב) המערערים לא ניכו מס תשומות בשל החזקתו של הנכס בתל אביב.
- 2
- 3 (ג) מס תשומות נוכה רק בגין רכישת הנכס בחולון (שטרם נמכר) ובגין החזקתו. המערערים
- 4 מכירים בכך כי בעת מכירת הנכס בחולון בעתיד, עסקת המכר ממילא תהיה חייבת במס
- 5 (בשל החלופה השנייה להגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק - ראו סעיף 6 לסיכומי התגובה
- 6 מטעם המערערים).
- 7
- 8 (ד) הנכסים הושכרו לאורך השנים לעוסקים (הן לחברת אלגב בבעלות המערערים והן לשוכרים
- 9 עסקיים בלתי קשורים). כתוצאה מכך, עסקאות השכירות ממילא היו מתחייבות במס ערך
- 10 מוסף בין אם המערערים (המשכירים) היו נרשמים כעוסקים ובין אם לאו (אם המערערים
- 11 לא היו רשומים כעוסקים, עסקאות השכירות היו נחשבות "עסקאות אקראי" לפי החלופה
- 12 השנייה להגדרת המונח "עסקת אקראי" שבסעיף 1 לחוק, והייתה חלה על השוכרים חובת
- 13 תשלום המס לפי תקנה 66 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976).
- 14
- 15 71. נמצא אפוא כי בפועל היתרון שנרכש כעוסק נגע לניכוי מס תשומות בקשר לנכס בחולון בלבד,
- 16 ומכירת נכס זה איננה עומדת כעת על הפרק.
- 17
- 18 לפי מוצג ב - ריכוז נתוני שעי"מ על הדיווח למעי"מ – הממוצע השנתי של ניכוי מס תשומות על ידי
- 19 המערערים בתקופה בין 2008 לבין 2014 היה כ-33 אלף ש"ח. לעומת זאת, המס אשר יוטל על
- 20 מכירת הנכס בתל אביב – אם ייקבע כי הוא חייב להיחשב "ציוד" בשל רישומם של המערערים
- 21 כעוסק מורשה – מסתכם בכ-1,505,766 ש"ח (קרן המס נכון לשנת 2010).
- 22
- 23 72. המערערים ניסו להפריד בין שני הנכסים (תל אביב וחולון), כאילו אין נפקות להחזקתו של האחד
- 24 על הטיפול המיסוי המתבקש של השני. לגישת המערערים "גם ככל שיקבע כי המערערים ראו
- 25 בעצמם כ'עוסק' בכל הנוגע לנכס בחולון, לא ניתן ללמוד מכך על היותם 'עוסק' ביחס להחזקת
- 26 המקרקעין [בתל אביב] ומכירתם" (סעיף 2 לסיכומי התגובה מטעם המערערים).
- 27
- 28 לטעמי, גישה זו איננה נכונה בשני מישורים: במישור הסיווג המהותי של פעילות ההשכרה (כפי
- 29 שנדון בחלק ו' לעיל), הנעשה לגבי שני הנכסים כאחד וודאי רלבנטי לאפיון פעילות ההשכרה
- 30 בכללותה ואילו היה נקבע כי לגבי הנכס בחולון התנהלות המערערים הייתה עסקית לחלוטין, הדבר
- 31 היה עשוי להשליך על סיווג ההכנסה המופקת מהנכס בתל אביב (כל עוד הבעלות בשני הנכסים היא
- 32 באותן ידיים). ואילו במישור נפקות הרישום כעוסק, כפי שנדונה בחלק זה, הרי טוענים המערערים
- 33 כי כל הרישום כעוסק בטעות יסודו, ולא רק לגבי "חלק" הרישום הנוגע לנכס בתל אביב (ראו למשל
- 34 סעיף 5 לכתב הערעור וסעיף 6 לסיכומי המערערים; בסעיף 5.25 לסיכומי המערערים נאמר בצורה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1 גורפת כי "המערערים אינם בבחינת מי שמקיים 'עסק' בנדל"ן". לדעתי לצורך בחינת אופן
2 תחולת החוק על פעילות ההשכרה של המערערים, נכון יותר להביט על שני הנכסים כמקשה אחת
3 ואינני סבור כי המערערים חבשו שני "כובעים" שונים בהקשר זה.
- 4
5 73. ולמרות זאת, בנסיבות העניין אינני חושב כי יש בניכוי מס התשומות בקשר לנכס בחולון כדי
6 להטות את מאזן השיקולים הכולל או להוות "ניצול לרעה" המצדיק כבילת המערערים לרישומם
7 כעוסקים חרף העדר פעילות עסקית ממשית בשטח (אם כי, **קבלת** טענת המערערים בערעור דנן
8 עשויה להצדיק בחינה מחודשת של זכאותם לנכות מס תשומות בקשר לנכס בחולון, נושא שכלל
9 איננו נדון כאן).
- 10
11 74. יש לחדד כי בכל אותם מקרים בהם עוסק שמשכיר נכס מקרקעין נרשם **מלכתחילה** כעוסק, אזי
12 העלאת טענה כגון זו שהועלתה בערעור זה (כי למעשה לא הייתה פעילות עסקית) לא תועיל
13 למשכיר כדי להימנע ממיסוי מכירת הנכס בעת מימוש. במקרה זה תחול החלופה השנייה למונח
14 "עסקה" ("מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר"),
15 כך שמכל מקום המכירה תחוייב במס, גם אם תתקבל טענת המשכיר לפיה הוא לא ניהל עסק. רק
16 במקרה חריג כגון זה שנדון כאן, בו **לא** נוכה מס תשומות בשלב הרכישה מפני שהרוכש טרם נרשם
17 כעוסק, לא תהיה תחולה לחלופה השנייה הנ"ל.
- 18
19 75. המשיב גורס כי יש ברישום כעוסק משום הוכחה כיצד המערערים **ראו את עצמם** ואת פעולות
20 ההשכרה שערכו (ראו סעיף 15 לסיכומי המשיב). אולם בנקודה זו יש להעיר כי ככל הנראה
21 המערערים דיווחו על הכנסות השכירות – משני הנכסים – כהכנסה פסיבית לצורך המיסוי על פי
22 פקודת מס הכנסה. אמנם רשימת המוסכמות איננה כוללת התייחסות לעניין זה, אולם נכתב
23 בסעיף 5.10 לסיכומי המערערים כי הדיווח למס הכנסה היה לפי סעיף 6(2) לפקודה ולא לפי סעיף
24 1(2). המשיב בסיכומיו לא הכחיש נתון זה ואף אישר אותו למעשה בסעיף 16 לכתב התשובה אשר
25 הוגש בתחילת ההליך.
- 26
27 אין לדעת אם הדיווח לפי סעיף 6(2) לפקודה הסב למערערים נזק כלשהו (למשל בעניין קיזוז
28 הפסדים) או שמא הם היו אדישים לסיווג ההכנסה לצורך מס הכנסה. אולם יש בנתון זה מענה
29 מסויים לטענת המשיב כי עמדת המערערים בערעור זה היא "תועלתנית" גרידא: נראה כי דווקא
30 במובן זה המערערים היו עקביים וגם בכך יש כדי להחליש את חשיבותו של עצם הרישום כעוסק
31 לצורכי מס ערך מוסף.
- 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 76. המערערים ניסו להסתייע באמור בהוראת פרשנות 4/94 ("רכישת מקרקעין ע"י אדם פרטי –
2 רישום כ'עוסק' לעניין מס ערך מוסף"). הוראה זו באה כדי להתיר לפנים משורת הדין ניכוי מס
3 תשומות ברכישת נכסי השקעה בתנאי שמכירת הנכסים תחוייב במס בידי בעליהם.

4
5 אודה כי לא השכלתי להבין מה ניתן להקיש לענייננו מן ההוראה הנ"ל (אליה התייחסתי מזווית
6 שונה בעניין יערי הנ"ל).

7
8 הרי ההוראה עצמה מבדילה בין רכישת נכס מקרקעין "לצורכי השקעה" לבין מצב בו "קיימת
9 אינדיקציה, כי [הרוכש] מקיים מהלך של 'עסק' במקרקעין". לפיכך המערערים מניחים את
10 המבוקש כאשר הם כותבים בסעיף 6.6 לסיכומיהם כי:

11
12 **"... בעיני רשויות המס, החזקתו של נכס מקרקעין לשם השכרתו אינה מצביעה על**
13 **פעילות המגיעה כדי 'עסק'..."**

14
15 77. לטעמי חשיבותה של הוראת פרשנות 4/94 לענייננו נעוצה בכך כי על פי ההוראה רשות המיסים
16 מוכנה לאפשר את רישומו של אדם כעוסק גם אם לכאורה הוא איננו זכאי לכך על פי דין. כאשר
17 מיושמת ההוראה, אין כל מקום להניח כי הרישום כעוסק משקף קיומו של עסק בפועל – נהפוך
18 הוא – ההוראה נחוצה כאשר לכאורה אין זכאות להירשם. על פי ההוראה הנ"ל, האפשרות
19 להירשם קיימת כל עוד נשמרת הסימטריה בין ניכוי מס תשומות ברכישת הנכס והחיוב במס
20 עסקאות במכירת הנכס. אם כן, מדוע להחמיר עם אדם שנרשם כעוסק חרף העובדה שהוא איננו
21 מנהל עסק ולא ניכה מס תשומות בעת רכישת הנכס וכל מבוקשו הוא לא לשלם מס (באופן
22 סימטרי) בעת מכירת הנכס.

23
24 78. בסיכומו של דבר, אינני סבור כי **בנסיבות מקרה זה** רישום המערערים כעוסקים מחייב את
25 המסקנה כי פעילות ההשכרה הייתה עסק בדיהם, ואין למצוא בעצם הרישום **במקרה זה** משום
26 ניצול לרעה, גם אם מכירת הנכס בתל אביב לא תחוייב במס (ויוזכר כי לכל הדעות מכירת הנכס
27 **בחולון** כן תחוייב במס בשל ניכוי מס התשומות הקשור לרכישתו).

28
29 79. התוצאה המתחייבת מהדיון בחלק ו' דלעיל ובחלק ז' זה היא קבלת הערעור.

30
31 **ה. טענת המערערים בדבר בטלות השומה**

32 80. המערערים העלו טענת סף לפיה החלטתו של המשיב בהשגה לפי סעיף 82(ב) לחוק – עליה הוגש
33 הערעור דנן – בטלה מפני שנוסח ההנמקה שניתנה להחלטה **זהה** לנוסח ההנמקה שליוותה את
34 השומה המקורית שהוצאה לפי סעיף 77 לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

- 1
2 81. אין חולק כי "נימוקי ההחלטה הדוחה את ההשגה זהים לחלוטין לנימוקי השומה" (עובדה כי
3 ברשימת המוסכמות). אין גם חולק כי התקיים דיון בהשגה ואף פגישה נוספת בין הצדדים בטרם
4 ניתנה החלטה בהשגה (שם, עובדה יט').
- 5
6 82. לנוכח המסקנה אליה הגעתי, לפיה יש לקבל את הערעור מפני שמכירת הנכס בתל אביב לא
7 היוותה "עסקה", אין צורך לדון בטענת הסף.
- 8
9 83. יחד עם זאת, ברצוני להעיר מספר הערות קצרות בעניין:
- 10
11 א) טיעונם של המערערים בנושא זה מושתת על יסודות שונים (אי מילוי החובה המינהלית
12 להחליט, סירוב להפעיל סמכות מינהלית, הפרת חובת ההנמקה, פגיעה בזכותם
13 ובאפשרותם של המערערים להתגונן בפני החלטת המשיב, ועוד).
- 14
15 ב) נדמה כי האמור בסעיף 31 לסיכומי המשיב איננו מדוייק: **"ודוק: המערערת** [השותפות]
16 **אינה טוענת כאילו המשיב לא הפעיל שיקול דעת כנדרש על פי חוק. טענתה היא, כי גם**
17 **אם המשיב שקל את כל השיקולים הרלוונטיים במסגרת החלטתו בהשגה ... הרי שגם**
18 **אז, עצם ניסוח ההחלטות, כשלעצמה, מהווה הפרת חובת בחינת ההשגה או חובת**
19 **ההנמקה"** (ההדגשה אינה במקור). והנה מצינו בסיכומי המערערים (שהוגשו קודם לכן)
20 דברים אלה (בין השאר): **"... בשלב שלאחר הגשת ההשגה ועד לקבלת ההחלטה הדוחה**
21 **את ההשגה כלל לא נבחנו ונשקלו טענות המערערים, אלא הסתפק המשיב בהוצאת**
22 **החלטה שתומה ולא מנומקת..."** (סעיף 3.18), כן **"... המנהל כלל לא שקל ולא בחן טענות**
23 **רבות אלה לגופן ואף לא חלק מהן."** (סעיף 3.27) (ההדגשות אינן במקור).
- 24
25 ג) אם נזקק את שלל הטענות, דומה כי בלב העניין עומדת האמירה כי זהות ההנמקות מעידה
26 על כך כי בשלב ההשגה המשיב לא שקל ולא בחן את טיעוני המערערים כפי שהועלו בכתב
27 ההשגה ובדיון שנערך. אולם "אשמה" זו – שמי שדן בהשגה כלל לא שקל או בחן את
28 הנימוקים אשר הובאו בפניו – היא עניין שבעובדה. ברשימת המוסכמות אין הודאה מצד
29 המשיב כי נימוקי ההשגה כלל לא נשקלו, כך שהדרך היחידה להסיק את המסקנה הזאת
30 היא מעצם הזיות בניסוח הנמקת החלטות של המשיב. היסק זה מוקשה.
- 31
32 ד) מנגד, אין ספק כי אימוץ ההנמקה שליוותה את השומה לפי מיטב השפיטה – מילה במילה –
33 לשם הנמקת דחיית ההשגה עלול להשרות תחושה קשה אצל האזרח המשיג. לאזרח חשוב
34 לדעת כי טיעוניו הובנו ונשקלו ברצינות הראוייה גם אם בסופו של דבר הרשות השלטונית
35 איננה משתכנעת מהם. הדרך להראות כי הליך ההשגה אכן התנהל כך היא לנסח החלטה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

1 המתמודדת עם הנימוקים העיקריים שהועלו על ידי האזרח והמסבירה מדוע אין בידי
2 המשיב לקבלם. הניסוח איננו חייב להיות ארוך אך הוא חייב להיות ענייני ולספק מענה
3 לטענות שנטענו. דומה כי העתקת ההנמקה משלב השומה הקודם איננה דרך ראוייה למלא
4 חובה זו גם אם הפקיד הדן בהשגה, בסתר לבו, בחן ושקל היטב כל טענה וטענה.

5
6 (ה) מכל מקום, לנוכח ההזדמנות שניתנה למערערים לשטוח את טיעוניהם במסגרת ערעור –
7 שקיומו עשוי לרפא את ההליך ככל שנפל בו פגם – אין הכרח להגיע למסקנה כי דין השומה
8 להתבטל. יישום דוקטרינת הבטלות היחסית בנסיבות המקרה עשוי להראות כי הביטול
9 איננו מתבקש וכי שקלול כלל האינטרסים – של המערערים, של המשיב ושל הציבור כולו –
10 מחייב את ניהול הערעור לגופו ולא את קבלתו על הסף.

11
12 כאמור, לאור התוצאה אליה הגעתי, אני פטור מלהכריע בסוגיה זו לכאן או לכאן.

13
14 **ט. סיום**

15 84. כמוסבר, הגעתי למסקנה כי על פי הנסיבות המערערים לא ניהלו בפועל עסק של השכרת נכסי
16 נדל"ן.

17
18 כמו כן, הגעתי למסקנה כי במקרה זה אין בעצם הרישום כ"עוסק" כדי להביא לשינוי השלכות
19 המס הנובעות מהעדר העסק בפועל.

20
21 אשר על כן, הערעור מתקבל.

22
23 85. בפסיקת הוצאות משפט אני מביא בחשבון את החסכון בזמן ובמשאבים שהושג בזכות הגשת
24 רשימת עובדות מוסכמות.

25
26 המשיב ישלם למערערים סכום כולל של הוצאות משפט בסך 10,000 ש"ח. הסכום האמור יישא
27 הפרשי הצמדה וריבית מהיום אם לא ישולם תוך 30 ימים.

28
29 86. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

30
31
32 **ניתן היום, כ"ז ניסן תשע"ו, 5 מאי 2016, בהעדר הצדדים.**

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מאי 2016

ע"מ 447-09-14 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים

הרי קירש, שופט

1