



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1

בפני כב' השופט ה' קירש

דן ערי

המערער

על ידי עוז"ד שלומי ואקנין וקרן מרציאנו – ארגו>An

נגד

מנהל מע"מ ת"א 3

המשיב

על ידי עוז"ד מיכל ריצ'ולסקי
מפרקליות מחוז תל אביב – אזרחי

2

3

פסק דין

4

5

א. מבוא

6

7

1. המערער הינו עורך דין במקצועו. בחודש Mai 2011 הוא רכש מידיו יזמים דירת נופש בפרויקט המלוני חוף ה策וק בתל אביב. במקביל, המערער התקשר עם חברת ניהול, האחראית לפעול השוטף של המלון האמור, והעמיד את היחידה לרשומה חלק ממאג'ר מלוני. המערער, שאיננו עושה כל שימוש אישי ביחידה, זכאי להכנסה שנתית לפי חלקו בהכנסות הנובעות מהשכרת יחידות המלון באמצעות חברות ניהול. בעת רכישת היחידה מידיו יזמים, התווסף מס ערך נוסף למחריר ששולם על ידי המערער. המערער ביקש לנכوت את המס האמור כמס תשומות. המשיב סייר להתייר את הניכוי והמחלוקת בין הצדדים בנושא זה מונחת לפני.

16

17

18

ב. עובדות המקרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1. הפרויקט הנדון הוא "מלון סוויטות ברמה A" הבניי על קרקע אשר ייעודה התכנוני
2. הוא "למלונות, תיירות, קיט וນופש" (סעיף 4ב) להסכם הרכישה מיום (11.5.2011).
- 3.
4. היחידה שנרכשה על ידי המערער היא בת שני חדרים בשטח ברוטו של כ-55 מ"ר.
5. מחיר היחידה היה 1,042,235 ל"י, עליו התוסף מס ערך נוסף בסך 166,758 ש"ח
6. (על פי הדיווח למנהל מיסוי מקרקעין).
- 7.
8. בהסכם הרכישה הובחר כי על פי פסיקת בית המשפט וחוזר מנכ"ל משרד התיירות,
9. חלה על רוכשי היחידות הפרויקט חובה להமידן להשכרה כחלק "ממאגר דירות
10. להשכרה מלונאית". בהתאם לסעיף 3 להסכם הרכישה, זכותו של המערער לעשות
11. שימוש עצמי ביחידה הוגבלה לשולשה חדשניים בכל שנה, לכל היותר.
- 12.
13. כאמור, بد בבד עם החתימה על הסכם הרכישה נערך ביום 12.5.2011 "הסכם ניהול
14. מanager מלונאי" בין המערער לבין חברת טמרס נופש בע"מ אשר מונתה "לנהל ולהפעיל
15. באופן בלעדי את היחידות המanager המלונאי עבור בעלי היחידות המanager המלונאי"
16. ("הסכם ניהול" ו-"חברות ניהול" בהתאם). לפי הסכם ניהול, היחידה "זועמד"
17. לרשות חברת ניהול וכן נקבע כי "בעל היחידה המלונאית יעמיד את היחידו
18. לרשות חברת ניהול המלונאי, אשר תפעיל אותה כחלק מהanager המלונאי שיעמד
19. לשימוש הציבור הרחב במוסדות ניהול ותפעלו של המanager המלונאי... מלון
20. סוויטות..." (סעיף 2.4).
- 21.
22. על פי הוראות הסכם ניהול, לחברת ניהול סמכות בלעדית ושיקול דעת מוחלט, בין
23. היתר, בתפעול המלון, ניהול המanager המלונאי, בשיווק ופרסום המלון, בקייעת
24. מחירים האירוח ביחידות ומתן הנחות ואשראי, בעניין העסקת עובדים וקבוצים,
25. ובענייני ביטוח.
- 26.
27. מנגד, הסכם ניהול קובע כי המערער, כבעל יחידה מלונאית, "לא יהיה רשאי
28. להשכיר את היחידה המלונאית... מנגד קבלת תמורה כלשהי" (סעיף 2.7), אסור לו
29. "למסור את היחידה המלונאית לשימושם של אחרים אלא באמצעות חברת ניהול



בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 המלונאי" (סעיף 6.3), אסור לו "לבצע ביחידה המלונאית שינויים כלשהם" (סעיף
2 3.6) אף לא בצד עקיירות, בריחות או בתמונות (סעיף 6.10), והוא "לא אפשר לנחל
3 ביחידה המלונאית פעילות אחרת כלשהי [פרט לאירוע], לרבות בין היתר, עסק,
4 משרד ומלאה מכל סוג שהוא" (סעיף 6.6).

5 כמו כן מובהר כי "אף שהיחידה המלונאית רשומה בעולותיו, [המערעד] רשאי לעשות
6 בה שימוש רק בתקופת השימוש העצמי ובכפוף להוראות הסכם זה ונוהלי חברת
7 ניהול ואינו רשאי להנогה בה כמנג'בעליט" (סעיף 6.15).

8. חברת ניהול חיבת לספק לאורח המלון, לרבות למעדר עצמו אם הוא יעשה
9 שימוש עצמי ביחידה (אפשרות המוגבלת כאמור לשולחה חודשים בשנה), "שירותי
10 מלונות כללים" ללא תוספת תשלום. שירותים אלה כוללים בין השאר שירותי
11 חדרנות, אספקת חשמל, מים, מיזוג אוויר, חבילת שידורי טלוויזיה בסיסית, תשלום
12 ארנונה, שירותי אחזה שוטפת, שירותי דלק קבלה (סעיף 3.1.1). שירותי נוספים,
13 כגון מזון, משקאות, כביסה ושיחות טלפון, ניתנים נגד תשלום שנקבע על ידי חברת
14 ניהול (סעיף 3.1.2).

15. בנוסף, על פי הסכם ניהול נרשמת לטובת חברת ניהול "הערה על הצורך בהסכם"
16 בלשכת רישום המקרקעין לפיה העברת זכויות ביחידה וכל דיספוזיציה בה תיעשה
17 בכפוף לאישור חברת ניהול (סעיפים 1.3 ו-15.2.4).

18. בעל יחידה מלונאית בפרויקט זכאי לקבל חלק יחסית מסוימים מהכנסות המלון
19 מהשכרת חדרים, מהכנסות מזון ומשקאות ומהכנסות החניון. חישוב חלק ההכנסות
20 הגיע לבעל היחידה נערך פעם בשנה והתשלום מבוצע " תוך 60 יום מסיום אותה
21 שנה..." (סעיף 9.6). פירוט אופן חישוב ההכנסות המגיעות לבעלי היחידות מצוי
22 ב"נספח הכלכלי" להסכם ניהול.

23



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 בהתאם לנוסחאות הנספח האמור, התמורה המשתלמת לבעל יחידה היא אחזו
2 מסויים מ"ס^ך הכנסות... **כפי שיחשב בהתאם לכליה החשבונות הנהוגים בענף**
3 **המלונאות**". וdock : "הכנסות" ולא רווחים.

4

5 הנספח הכללי הנ"ל קובע כי הכנסה השנתית המשולמת לבעל יחידה לא תפחית
6 מסכום נקוב מסויים המכונה "המיינמוס המובטח" (אשר עמד על כ-29 אלף ש"ח
7 לשנה בעת רכישת יחידת הנדונה). על פי עדותו של המערער, ההסדר עם חברת
8 ניהול נועד להבטיח כי בעל יחידה זכאי לתשואה שנתית לפחות בגובה של שלושה
9 אחוזים מסכום השקעותיו ביחידת, ללא תלות בהיקף הכנסות של המלון באותה שנה
10 (פרוטוקול הדיון, עמוד 18, שורה 29 עד שורה 33 ; עמוד 19, שורות 12-13).

11

12 על פי סעיף 10 להסכם ניהול, חברת ניהול זכאית להשאיר בידייה את כל הכנסות
13 שיופקו מניהול המאגר המלוני, בגין חלקם של בעלי היחידות בהכנסות כפי
14 שיחשב על פי הנספח הכללי, בגין ההוצאות והתשומות בהם ותידרש חברת
15 ניהול לעמוד. דהיינו כל רווח שיוריד מתפעול המאגר והמילון ישאר בידי חברת
16 ניהול.

17

18 לשאלת בית המשפט, השיב המערער כי אין לו למעשה דרך לבדוק את תחישיב
19 הכנסה השנתית המגיעה לו וכי הוא "צריך לסייע על חברת ניהול" (עמוד 7, שורה
20 .(24)

21

22 עבר שנת 2011, שנת הרכישה, קיבל המערער כ-23 אלף ש"ח כחלק בהכנסות המלון,
23 עבר שנת 2012 כ-49 אלף ש"ח, ובמעבר שנת 2013 כ-58 אלף ש"ח (כולל מע"מ).

24

25 המערער בחר שלא לעשות שימוש עצמי כלשהו ביחידת, ועל כן היחידה שלו הוועדה
26 לרשות מanager היחידות במהלך שנתיים עשר חודשים תמיימים מדי שנה.

27

28 כאמור, המערער הינו עורך דין. הוא עבד כעורך דין בחברת התעופה ארקייע עד לשנת
29 2003. מאז הוא מקבל פנסיה בגין עבודתו בחברת ארקייע. לאחר הפרישה, הוא החל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 ערי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

להרצות בנושאים משפטיים במכלולות שונות וכן לכחן חבר במספר ועדות ערר
המקומות על פי חוק. כמו כן, הוא ייצג חברות ביטוח בתביעות המונשות נגד סוכני
נסיעות, ונתן ייעוץ משפטי לרבות יעוץ לחברות תעופה. הוא נרשם כ"עובד" לפיקוח
מס ערך נוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"), בחודש אפריל 2004. המערער העיד כי הוא
"עובד במתן שירותים עריכת דין ושירותים משפטיים" (סעיף 1 לתקתיו).

6

16. המערער לא רכש יחידות מלונאיות או דירות נופש נוספת, פרט ליחידה הנדונה (עמוד
7 שורה 14 עד שורה 16). מעבר לבית מגוריו (ה נמצא בקרבת מקום לפרויקט הנדונה),
6 שורה 14 עד שורה 16). מעבר לבית מגוריו (ה נמצא בקרבת מקום לפרויקט הנדונה),
9 יש בבעלותו דירת מגורים אחרת שהוא משכיר (עמוד 6, שורה 18).

10

ג. תמצית טענות הצדדים

11

12. לפי טענתו הראשית, המערער גורס כי הוא זכאי כ"עובד" לנכונות מס התשובות
13 הgalom במחיר רכישת היחידה וזאת מפני שהוא משכיר את היחידה (באמצעות חכמת
14 הנהול) בעסקאות החייבות במס ערך נוסף. לדעת המערער, השכרת היחידה נעשית
15 על ידיו "במהלך עסקו" והוא מושלבת בעילותו העסקי הכללי. בנוסף, בשל אופיו
16 היחידה כיחידת מלונאית, השכרצה במסגרת מאגר מלונאי היא בהכרח בעלי צbijון
17 עסקי. בהקשר זה, מדגיש המערער כי היחידה אינה בבחינת "דירות מגורים" וזאת
18 כפועל יוצא מהלכות בית המשפט העליון בנושא דירות נופש.
19

20

21 לדעת המערער, דין השכרת היחידה כדי השכרת חנות או משרד או כל נכס עסקי
22 אחר, זוכתו לנכונות מס התשובות הכרוך ברכישת היחידה המושכרת.
23

24

25 בטענה חלופית, גורס המערער כי אף אם השכרת היחידה אינה "במהלך עסקו"
26 בעסק, היא מהויה "עסקת אكريאי" בידו ושוב הוא זכאי לנכונות מס בגין
הרכישה, וזאת מכוח תקנה 6(ב)(א) לתקנות מס ערך נוסף, התשל"ו-1976 ("התקנות").
27

28

29 לפי עמדת המשיב, אין כל קשר בין רכישת היחידה והשכרתה לבין עיסוקיו האחרים
של המערער. על כן, רישומו של המערער כ"עובד" בשל פעילותו כעורך דין אינו מעלה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

או מוריד. יתרה מזו, כל הפעולות הכרוכות ביחידת, השכורתה ותחזוקתה, נעשית על
ידי חברות ניהול ומיערעד איןנו מערב בכך כלל. מדובר בהשקעה פסיבית שהכנסה
השנתית הנובעת ממנה אינה מופקת "במהלך עסק" בלבדו. לפיכך אין ידי המערעד
זכות לנכות מס תשומות, כשם שאדם פרטיא (שכלל אינו רשום כעסק) אינו זכאי
לקזז מס תשומות באותו נסיבות. המשיב מודגש גם את העובדה כי למערעד זכות
לעשות שימוש פרטיא ביחידת במהלך חלק מהשנה ואף יש לו גישה למתיקני המלון
במהלך כל השנה.

8

באשר לטענה החלופית לפיה אף מכוח להיות ההשכרה עסקת אקראי קיימת זכות
לNICIO המיס, טוען המשיב כי לאור תקנה 6(ב) לתקנות, "החייב במס" בעסקה זו הוא
חברת ניהול ולא המערעד וכתוכאה מכ"ם המערעד אינו רשאי לנכות את המיס בגין
הרכישה.

13

14

ד. הוראות החוק

15

16. סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף דן בניכוי מס ששולם על תשומות. לפי סעיף 38(א),
17 "עסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשלומיות הכלול בחשבוניות מס
18 שהוצאה לו כדי..." יושם לב כי לפי הוראה זו רק "עסק" (במשמעותו בסעיף 1
19 חוק) זכאי לנכות מס על תשומות, והעסק זכאי לעשות כן רק כנגד המיס "שהוא
20 חייב בו".

21

22. המונח "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק כך:

23

24 **"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעסק, על יבוא נכסים בידי
25 עסק או מתן שירותים לעסק, הכל לצרכי עסקו לשימוש בעסקו;"**

26

27 דהיינו, לפי ההגדירה, מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכס לעסק (ובמקרה
28 הנוכחי, על מכירת יחידת הנופש לידי המערעד) ייחשב ל"מס תשומות" אך ורק אם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

- 1 הנכס נרכש "לצרכי עסקו" או "לשימוש בעסקו". לא די בכך שהרכוש הוא " עוסק"
2 אלא שהרכישה חייבת להיות, כאמור, לצרכי העסק שלו.
3
- 4 סעיף 41 לחוק מסיג את זכות הניכוי המוקנית לפי סעיף 38 ומורה כי "**אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה חייבת במס**". כלומר, אם נרכש נכס או
5 שירות לשם עסקה שאינה נתונה למיסוי לפי החוק או שהוא פטור מכך
6 הוראות החוק, מס התשומות הכרוך ברכישה לא יותר בגיןו.
7
- 8
- 9 22. מן המקובל עולה כי כדי שהמערער יהיה זכאי לנכות את מס התשומות בהתאם
10 לטענתו הראשית, עליו להראות כי הנכס הנרכש – היחידה המלונאית – משמש
11 ב"עסק" כלשהו וכי העסקאות הנערכות במסגרת עסק זה חייבות במס ערך מסוים.
12
- 13 הנטול להוכיח זכאות זו מוטל על המערער.
- 14
- 15 18. **ה. האם המערער מבצע "עסקאות" חייבות במס מהלך "עסק"?**
- 16
- 17
- 18 23. הדיון בשאלת כללית זו יחולק לשניים: (א) האם השכרת היחידה היא חלק מעיסוקו
19 הרגיל של המערער? וב(ב) האם השכרת היחידה כשלעצמה, אף אם היא אינה קשורה
20 לעניותו המڪוּעת של המערער, מהו "עסק"? אם התשובה לאחת השאלות
21 האמורות היא חיובית, אז המערער זכאי לנכות את מס התשומות שהוטל בגין
22 רכישת היחידה מידיו היזמים.
23
- 24
- 25 26. **האם השכרת היחידה קשורה לעיסוקו הרגיל של המערער?**
- 26
- 27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

- 1 24. החלופה הראשונה (מתוך שלוש) להגדרת המונח "עסקה" בסעיף 1 לחוק מס ערך
2 מוסף היא "מכירת נכס או מתן שירותידי עסק במהלך עסקו, לרבות מכירת
3 ציוד". אין חולק כי היחידה הנדונה היא בבחינת "נכס" כמשמעותו בחוק. כמו כן,
4 המונח "מכר" מוגדר באופן רחב בסעיף 1 לחוק וכול בין השאר, שכרטתו של נכס,
5 הקניית רשות לשימוש בו או הקניית זכות בו, בתמורה.
6
- 7 25. המערער ניסה לשכנע את בית המשפט כי רכישת היחידה הייתה שלובה בעיסוקו
8 בערך דין. יזכור כי המערער נרשם כ"עובד" לאחר פרישתו מחברת ארקייע ומאז הוא
9 עוסק בפעילויות שונות שכולן בעלות זיקה לעולם המשפט, בערך דין וועץ משפטין,
10 כמרצה וصاحب ועדות ערד על פי חוק. אין מחלוקת כי הוא אכן עסק בענף הנדל"ן
11 ואניונו עוסק בענף התעשייה והנופש (פרט להחזקת יחידה מלונאית אחת ופרט לזיקה
12 שיש לעובdotו כמשפטן בתחום התעופה).
13
- 14 26. בתקהרו מעיד המערער כי "במסגרת פעילותו העסקית ביקשתי לממש יתרות
15 מזומנים מהכנסותיי החייבות במס, בין היתר, בדרך של רכישת נכס מניב לשט
16 הפקט תשואות באמצעות השכרתו למטרות מסחריות..." (סעיף 2). בחקירהו הוא
17 טען כי הכספיים ששימשו לצורך רכישת היחידה מקורם בחסכנות שהצטברו
18 מעיסוקיו המקצועיים (עמוד 18, שורה 4 עד שורה 13) ובסיכום מטעמו נכתב כי
19 הכספיים "... לא הוציאו מכיסו הפרטי של המערער ומקורם בעסק..." (סעיף 2.20)
20 לסייע המערער). באשר לייעוד הכספיים שהחזקת היחידה והשכרתהעשויות להניב,
21 העיד המערער כי "הכוונה הייתה שאם היחידה הזו כמו שחזו לי וכמו שאני חזיתי
22 תניב תשואה כפי שהשבתי אז הייתה עוד יחידה" (עמוד 18, שורה 27) ואילו
23 בסיכוןיו נכתב "רכישת היחידה המлонאית בידי המערער הינה בבחינת רזרבה
24 כללית לפעילויות הכוללת של המערער שהינה פעילות חיית במס. הכספיים שתنبي
25 היחידה המلونאית... מיועדים לחזור ולשמש בפעילויות העסקית החיבורת" (סעיף
26 2.16 לסבירומים).
27
- 28 27. עם כל הכבוד, אני יכול לקבל את הטענה שרכישת יחידת הנופש משלבת "בעיגל
29 עסקים" כלשהו המנוהל על ידי המערער. עיסוקיו השונים בתחום המשפט וההוראה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

פורטו לעיל. אין כל קשר ענייני הנראה לעין בין ההשערה ביחידת המלונאיות. לצורך הדיון אני מוכן להנify, למורות שהדבר לא הוכח באסמכתאות, כי חלק או אפילו חלק גדול מהacusפim שהיו דרושים לרכישת היחידה (כ-1.2 מיליון ש"ח) מכוון בחכינותו של המערער מפעילותו עצמאית מאז פרישתו מחברת ארקייע. אני מוכן גם לצורך הדיון להתעלם מן העובדה (המודגשת על ידי המשיב) כי לumarur זכות לעשות שימוש פרטי-אישי ביחידה – זכות שבינתיים המערער איננו מנצל. אולם, כאמור, אין כל זיקה בין עשייתו כבעל מקצוע לבין ההשערה ביחידת מתוך חסכנותיו.

יתרה מזאת, כלל לא הוכח כי פעילותו המקצועית (כיווץ, מרצה, חבר ועדות עיר וכיו') מחייבת גישה להון חזור או ל"רזובה" כלשון ב"כ המערער. לא הוכח כי המערער זוקק לתורים מזומנים על מנת לעסוק בתחומיים הניל וועל פי השכל הישר אין הדבר כך. יתרה מזאת, ההשערה ביחידת מניבה אך תשלום שניתי אחד, ואינה מkor להון חזור הזמין במהלך כל השנה. אין בפנינו "מעגל עסקים" בו הכנסות עסקיות פניות מושקעות במיזום או באפק היוצר עוד מזומנים, המושקעיםשוב בעסקי הליבה וחזרה חיללה. המערער עצמו העיד לשאלות בית המשפט כי הכוונה הייתה שם ההשערה ביחידת תהיה מוצלחת, אז תירכש עוד יחידה, ואין בכך סבירות בטענה כי היחידה נרכשה "במסגרת פעילותי העסקית", בדברי המערער בתצהירו. מצטירת אפוא תמונה פשוטה לפיה אדם השקיע מחסכונותיו ברכישת יחידת נופש בצפיפות להציג תשואה נאה (ולענין התשואה נשוב בהמשך), ולא חלק בלתי נפרד מעיסוקיו המקצועיים. על כן, אני מתקבל את הטיעון כי העמדת היחידה למ Lager המלונאי נעשתה "במהלך עסקו" של המערער בשל הקשר (הנטען) לפעילותו המקצועית.

האם השכרת היחידה מהוות פעילות עסקית בפני עצמה?

לפי הטענה, גם ללא קשר לפעילותו האחראית של המערער, עצם השכרת היחידה המלונאית מהוות "עסקה" על פי החלטה הראשונה של הגדרת מונח זה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף. משמעות הטיעון היא כי **כל אדם** הרוכש היחידה כאמור ומעמיד אותה להשכרה באמצעות Lager מלונאי ייחשב כעוסק בעסק לצורכי החוק. כל אדם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 ערי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 – משמע, גם אדם שאינו רשום כ"עובד" בזכות קיומו של עסק אחר בידו. על פי
2 הטיעון, תוצאה זו מותבקסת **מאופי היחידה לנכס עסק**.

3

4. עיגון ל Sabha זו מוצא המערער בפסקת בית המשפט העליון בע"מ 2273/03 אי
5 התכלה שותפות כללית ואח' נ' החברה להגנת הטבע ואח' (7.12.2006) ("ענין אי
6 התכלה").

7

8 כך מציגים באי כוח המערער את הילוק הטיעון בסיכומיהם:

9
10 **"3.4 פסקת בית המשפט העליון בענין אי התכלה קבעה כי, דירות הנוף
נועדו לשימוש ציבור למטרות נופש. שימוש זה שלל מגורים רגילים דרך קבוע
במתחים, שכן יש להעמיד את הדירות לרשות הציבור הרחב בכל דרך שהיא
במשך מרבית תקופת השנה."**

11

12 **"3.5 לפיכך, ככל שמדובר בעסק הרוכש דירת נוף ומקיים חובתו כאמור
וממידה לרשות הציבור, הרי שמדובר בנסיבות מסחרית שהינה חלק בלתי
נפרד מעסלו."**

13

14 (סעיפים 3.4 ו-3.5 לסייעים ; ההדגשה המקורי). ובהמשך :

15
16 **"... בלאו, דירות הנוף הם נכס עסק באופיו בדומה לחנות או משרד,
אך בשונה מהט, ליביהו קיימת חובה חוקית מחמירה המחייבת את השימוש
העסקי/מסחרי בו עצם העמדתו לרשות הציבור.**

17

18 **"3.11 עוד נבהיר כי, בהשכורת נכס תיתכנה שתי אפשרויות בלבד, אחת,
השכרה למגורים והשנייה, השכורה שלא למגורים, כאשר זו الأخيرة היא
השכרה מסחרית עסקית לכל דבר ועניין."**

19

20 (סעיפים 3.11 ו-3.12 לסייעים ; ההדגשה המקורי)

21



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 ערי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 31. איני סבור כי מסר זה עולה מן הפסיקה בעניין אי התכלת. כידוע ההקשר המשפטי
2 בו ניתן פסק הדין האמור היה חובת הציאות לחוקי התכנון והבנייה ולתוכניות בניין
3 ערים המאושרות על פי אותם חוקים. אכן נקבע שם לגבי אזור החוף הנדון כי בניה
4 ושיווק של דירות מגורים וגילות לציבור הרחב עומדים בסתייה להוראות התכנון
5 והבנייה, אשר מחייבות פיתוח אזור החוף לתירות ונוחה בלבד ודברים הנלוים
6 לכך. لكن נפסק כי מותר היה לבנות רק מלונות ודירות נופש.

7

8 נקבע כי "תוכנו המילולי של המושג 'דירות נופש' מלמד על עצמו: דירות שייעודן
9 לבילוי לצורך נופש. בעוד זה, מכוח עצמוו, שולל יעודה למגורים וגילים דרך שגרה...
10 אין מדובר בדירות למגורים קבוע, אלא במגורים נופש... הפועל היוצא מההגדלה
11 הלשונית של 'דירות נופש' הוא זמינותם לרשות הציבור, בתוכנות צו או אחרת,
12 לצורך ניצולן למטרות נופש... דירות נופש אינן דירות מגורים וגילות, ומיכירתן
13 והשימוש בהן ככלה אינו מתישב עם הגדרתן כ'דירות נופש'" (סעיפים 60, 61 ו-
14 62 לפסק דיןה של כבוד השופטת פרוקציה).

15

16 ובהמשך נאמר (בסעיף 74 לפסק הדין):
17

18 "אפשרה של דירה כדירת נופש או כדירה מגורים רגילה מושפע באופן ישיר
19 מאופן השימוש בה, ממשך זמן השימוש בה, מידת הרציפות שבמגורים בה,
20 ומתכליות השהייה של הדירות במקום".

21

22 32. בסופה של דבר, אומץ העקרון הבא לשם הגשות תכליות של חוקי התכנון והבנייה:
23 על הרוכשים של דירות הנופש>Total
24

25 "החובה להעמיד את דירותיהם להשכלה לציבור לפרקי זמן מינימליים בכל
26 שנה, על-פי תכנית שתותווה על-ידי רשות התכנון לעניין זה. הרעיון הטמון
27 באופציה זו הוא כי הבעלים הפרטיים ישמשו, הם עצמם, בדירות לצורכי
28 נופש לפרקי זמן קבועים בשנה, וביתרת התקופות ישכרו את הדירות
29 לנופשים, וייהנו מתמורה כספית בגין העמדת דירותיהם לשימוש הציבור".
30



בית המשפט המחווי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

...
1 "יש לקבוע כי השימוש בדירות חייב להיות בעיקרו שימוש ציבורי, וכן יש
2 להעמיד את הדירות לרשות הציבור הרחב בכל דרך שהיא משך מרבית
3 תקופה השנה ומעלה ממחצית השנה במצטבר... הוראה ברוח זו תיכלל בכל
4 חוזה לרכישת דירה במתחם, ותחול על כל הרוכשים, ועל חליפיהם, בעtid".
5
6

(סעיפים 108 ו-109 לפסק הדין)

10 33. לא ספק יש בקביעות אלו של בית המשפט העליון כדי לשולב מדירת נופש (יחידה
11 מלונאית) אופי של "דירות מגורים", ובכך צודק מבון המערער. לתוצאה זו ישנה
12 נפקות חשובה, למשל, בעניין מיסוי מקרקעין, כאשר הוראות חוק שונות בתחום זה
13 – הן לעניין מס שבח והן לעניין מס רכישה – מתייחסות באופן מיוחד לנכסים מקרקעין
14 שהם "דירות מגורים". יש לכך גם נפקות מסויימת בתחום המע"מ – למשל שלילת
15 הסיווג כ"דירות מגורים" מאיינת למעשה את תחולתה של תקנה 15 לתקנות לגבי
16 יחידת נופש.
17

18 אולם מכאן ועד להסקת המסקנה לפיה כל דירת נופש שנמסרת לAGER השכלה
19 מלונאי בהתאם לפיקוח בית המשפט העליון הופכת מניה ובהה ל"נכס עסק",
20 המרחק הוא רב מאד (ו尤ור כי צירוף המילים "נכס עסק" כולל אליו מופיע בפסק דין
21 אי התכלת). כפי שהטעימה ב"כ המשיב בסיכון", "עסק" ו- "דירה מגורים" אינם
22 שני מושגים חופקיים" (סעיף 55 לסייעי המשיב). דהיינו, אין בעובדה שיחידה
23 מלונאית איננה יכולה לשמש למגורים קבוע כדי להוביל בהכרח לתוצאהשמי ש秘书
24 אותה מפיק הכנסה עסק.
25

26 34. לעומתו של המערער, היה ולבעלי היחידות אין ברירה אלא לצרף את יחידותיהם
27 לAGER המלונאי, והיות והAGER מארגן ומנווה באופן מסחרי ועסק לחולוטין על ידי
28 חברת ניהול המתחה בכך, אזי חלקם של בעלי היחידות בפדיון המAGER המהווה
29 הכנסה עסקית בידיהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1

2 35. דומה כי אין מקום לחלוקת כי בפועל המערער לא נטל כל חלק בהשכורת היחידה או
3 בתפעול המאגר או המלון. ראשית, כפי שראינו, הסכם ניהול לא הוועיד למעערער כל
4 תפקיד שהוא במגנון ההשכורה והוא לא העניק לו כל שיקול דעת או כוח קבלת
5 החלטות בקשר להשכורת היחידה. בין היתר, הוא לא היה מוסמך לקבוע את גובה דמי
6 השכירות (מחיר האירוח) או את זהות השוכרים (האורחים), ולא היה מוסמך (או
7 אחראי) לפרסום היחידה וتسويקה.

8

9 בחקירתו אישר המערער כי הילכה למעשה היה מעורב בהשכורת היחידה,
10 בתחום התשופת או מעתן שירותים בה. הוא נשאל סדרה של שאלות
11 בנושא זה (עמוד 6, שורה 29 עד עמוד 7, שורה 6 ; עמוד 7, שורה 14 עד שורה 20),
12 ועליה תמונה ברורה כי בכל העניינים הנ"ל מעמדו היה פסיבי לגמרי.

13

14 36. מבחני העזר אשר פותחו בפסקה לסייע פעילות כלכלית בעסק לצורך חוק מס ערץ
15 מוסף מלוקטים בע"א 111/83 **אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מע"מ**
16 (24.10.1985). כדיוע, על פי הדעה הרווחת, השכירה פסיבית של נכס איננה נשחתת
17 ל"עסק" לעניין יישום החוק (בדומה למצב על פי פקודת מס הכנסת; ראו דין וסקירה
18 בameda, **מס ערץ מוסף**, חלק ראשון, פסקה 204, בעמוד 64). דומה כי המערער לא ניסה
19 לטעון כי יש לפרש את המונח "עסק" בחוק מס ערץ מוסף ככול פעילות כלכלית
20 פירוטית פסיבית (זההו ביבי ורכטשאפן, "הגדרת 'עסק' בחוק מע"מ", מסים טז/2,
21 עמוד 124, לגישת שונה).

22

23 37. מנגד, לא יכול להיות ספק כי מנגנוני המאגר והמלון המנהלים על ידי חברת ניהול
24 הם בעלי אופי עסקי מובהק ותפעול מלון הדירות דורש היערכות עסקית מכל
25 הבחינות. יתרה מזו, אחד מחובביה של חברת ניהול לפי הסכם ניהול הוא לפעול
26 להוצאתו ולהידשו של רשות עסק (סעיף 5).

27

28 38. אולם נשאלת השאלה האם פעילות עסקית זו המבוצעת בפועל על ידי חברת ניהול
29 יכולה להיות "מיוחסת" למערער כך שניתנו יהיה לומר לצורך יישום חוק מס ערץ



בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 מוסף כי המערער, בהשכירו את היחידה, מבצע "עסקה" כמשמעותה בחלופה
2 הריאונה להגדורה ("במהלך עסקו").
3

4 לאורך השנים נדונו בפסקה, בעיקר בתחום מס הכנסה, מצבים בהם עסק נוהל בפועל
5 על ידי גורם אחד ("הגורם הראשון") ואילו חלק מפירוטיו שלם לגורם אחר ("הגורם
6 השני") והיה צורך להכריע האם ההכנסה בידי הגורם השני תסוג כהכנסה עסקית
7 אשר הופקה באופן "실וחי" באמצעות הגורם הראשון. הפסקה בסוגיה זו מסוכמת
8 ברפאל ולזר, מס הכנסה, כרך ראשון, מהדורה רביעית, עמודים 248 עד 251 (וראו
9 ע"א 128/75 פקיד שומה פתח תקווה נ' האחים מרק ואח' (פ"ד ל(1) 557); ע"א
10 335/79 פקיד שומה כפר סבא נ' אגודות יזדי האוניברסיטה העברית (פ"ד"א יא 44);
11 עמ"ה 1018/69 מרכז הקרח בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1 (פ"ד"א ד 15); עמ"ה
12 (ת"א) פגסוס בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1 (פ"ד"א י 12); ע"א 576/66 פקיד שומה
13 פתח תקווה נ' למען מכבי אבשלום בע"מ (פ"ד"י כ(4) 810; עמ"ה (ת"א) 520/81 בית
14 הנסת הגודול בתל אביב נ' פקיד שומה תל אביב (פ"ד"א יב 367); ע"פ 2606/99 אליהם
15 הורוביץ, פרומדייקו ואח' נ' מדינת ישראל (7.9.2000)).
16

17 ודוק: מבחני העזר השונים המשמשים באופן רגיל כדי להבדיל בין הכנסה פירוטית
18 עסקית מחד לבין הכנסה פירוטית פסיבית מאידך עלולים שלא להועיל בהקשר זה.
19 הרי במקרים כגון אלה לא תהיה מחלוקת כי מתקיימים מנוגן עסק ובקיאות בידי
20 הגורם הראשון ואילו **הדברים היו נבחנים מבחןתו אווי** הכנסה הייתה מסווגת
21 העסקית. האם אותה מסקנה בהכרח תקפה כאשר הדברים נבחנים **מבחןתו של**
22 **הגורם השני?**
23

24 40. במאמרם של בנימיני וגרנות **"בשולוי פרשת פרומדייקו: עסק המתנהל באמצעות**
25 **קבלן משנה – האם היו 'עסק' ממשות בפקודה?"** (מסים יז/6, עמוד 99-99) נעשה
26 נסיוון לזקק מהפסקה הנ"ל אמota מידת כלילות לפתרון השאלה מתי הצביע העסקי
27 של פעילותו של אדם אחד תיוחס באופן שילוחי לאדם אחר.
28

29 המחברים מונים ארבעה פרמטרים עיקריים לבחינת העניין:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

(א) אינטראס עסקית – סכמי וסיכון כלכלי: "כמעט מובן מאליו הוא, כי אחד המאפיינים הבולטים של ניהול עסק הינו הסיכון לשאת בהפסדים" (שם, עמוד 116).

(ב) אחריות משפטית: "... ניתן לבחון, אם קיימת ריבות חוזית בין הנישום לבין לקוחותיו ונושיו של מנהל העסק בפועל [דהיינו, הגורם הראשון], וכן האם הנישום עלול למצוא עצמו מצד לתביעה נזיקת המופנית בעיקרה לפני העסק" (שם, עמוד 117).

(ג) שבירת יכולת הפיקוח על התנהלות העסק (שם, עמוד 117).

(ד) אינדיקציות קנייניות: "... העברת זכויות בעסק [כגון זכויות שכירות], בחלוקת או בחלוקת מנכסיו, עשוייה להוות אינדיקציה לניטוק' בין בעל העסק [כלומר, הגורם השני] ועובדו" (שם, 117).

יחד עם זאת, המחברים מודגשים "כי אף שהצבענו על מספר מבחנים, ' מבחןaggi' המגדד את כולם הוא מבחן סיכון כלל, הבודן את הקצתה הסיכון בין הצדדים להתקשרות" (שם, עמוד 115).

41. הייתה מוסיפה ל מבחני העזר המוצעים במאמרם של בנימיני וגרנות שני היבטים נוספים לבדיקה: (ה) האם ניהול הפעולות נמסר לגורם הראשון לתקופה מוגבלת כך שהניהול עתיד לשוב לידי הגורם השני להמשך ביצועו, ו-(ו) האם מגזר הפעולות שנמסר לידי הגורם הראשון היה חלק ממארג עסקי רחב יותר שנותר בניהולו הישיר של הגורם השני (למשל כאשר לחץ הביקוש למוצרים השונים של העסק ומתחור במשאבים לייצור מאלצים אותו להפקיד את הפיתוח, הייצור והשיווק של מוצר מסוים בידו של גורם חיצוני, כאשר העסק עצמו ממשיך בפעילויות הייצורית לגבי שאר המוצרים).

42. ובכן גישה דומה אומצה בע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת (19.12.07) שם עמד בית המשפט העליון, בין השאר, על האפשרות של "השכרת עסק חי, אשר הנישום שהחזיק בעסק, ממשיך להפיק ממנו את הכנסתו, באמצעות השכרתו לתקופה קצרה ובאופן زمنי לאחר והפעלתו באמצעותו אחר".

כבוד השופטת ארבל הטעימה כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 "דמי השכירות יסווgo, כאמור, כהנכשہ מעסک אם יוכח כי העסک, להבזיל
2 מהנכשہ עצמו, הוא נשוא עסקת השכירות. על הנישום – המשכיר – להוכיח כי
3 השכיר עסוק חי, קרי עסוק פעיל, אשר לא חוסל עבור עסקת השכירות,
4 ושהמשיך להתקיים על ידי השוכר... בנוסף, נדרש המשכיר להוכיח כי
5 פעילותו נכנסת בגדרי פעילות אקטיבית".
6

7 (סעיף 11 לפסק הדין)

8 43. אם ניישם את אמות המידה הנ"ל בנסיבות המכונה כי המערער
9 עצמו כלל אינו עסוק בעסקי מלונות. כפי שנוכחנו לדעת, הנסיבות של המערער
10 מהמאגר המלונאי נגורת מההכנות המתבקלות ולא מרוחקי המלון (ובקשר זה
11 השו סעיף 2(2) לפקודת השותפות [נוסח חדש], התשל"ה-1975 לפיו "נטילת חלק
12 בהכנסה ברוטו מנכס, היא בלבד אינה יוצרת קשרי שותפות, בין שוטלי החלק יש
13 להם נכס זכות או טובת הנאה משותפות ובין שאין להם";). יתרה מזאת, יודגש כי
14 מובהחת למערער תשואה מינימלית ללא כל קשר להכנסות המלון בפועל.
15

16 44. על פי הסכם הנהיל, מחייבת חברת הנהיל להסדיר את ענייני הביטוח הנוגעים
17 למאגר ולמלון (סעיף 13, "אחריות וביטוח"). בהתאם לנספח להסכם הנהיל,
18 חובתה של חברת הנהיל לדאוג לביטוח המבנה, ביטוח אחריות כלפי צד שלישי,
19 ביטוח אחריות מעבדים, ביטוח אחריות מקצועית ועוד. היא אחראית לתשלומים
20 הפרמיות והיא תישא בכל השתתפות עצמית לפי הpolloיסות. בסעיף 13.4 להסכם
21 הנהיל מובהר כי "ביטוחי חברת הנהיל המלונאי יכולו תנאי לפיו הנם ראשוניים
22 וקודמים לביטוחי בעלי היחידה המלונאית ואו היוזמים וכי המבטח מוותר על כל
23 דרישת או טענה בדבר תחלוף כלפי בעלי היחידה המלונאית ואו היוזמים וכן בדבר
24 שיתוף ביטוחי בעלי היחידה המלונאית ואו היוזמים, בגין נכס המכוסה בביטוחי
25 חברת הנהיל המלונאי".
26

27 יתרה מזאת, חברת האם של חברת הנהיל נדרשה לחותם על כתוב ערבות לטובות
28 המערער להבטחת תשלום חלקו בהכנסה השנתית מתפעול המאגר.
29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 ערי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

- 1 45. אין למעערר כל זכויות או אפשרויות לפפק על תפקודה של חברת ניהול או להיות מעורב
2 בניהול המאגר או המלוון. לחברה ניהול הוקנעה זכויות לשימוש בלבד ביחידת
3 המלונאות (בכפוף לזכותו של המערר לעשות בה שימוש עצמי מוגבל בזמן) ועל פי
4 הסכם ניהול היחידה הוועדה לרשותה של חברת ניהול.
5
6 46. כוחו של המערר להעביר את זכויות הבעלות שלו ביחידת אף הוכפף לקבלת הסכמת
7 חברת ניהול לכך.
8
9 47. מנגנון המאגר איננו הסדר זמני; הסכם ניהול נתפסת לתקופה של שישה שנים עם
10 אופציה בידי חברת ניהול להאריך לתקופה של שלוש שנים נוספת (סעיף 17)
11 וההסכם צופה כי בתום התקופות הניל' ניהול המאגר יימסר לידי "חברת ניהול
12 מחליפה" (סעיף 23).
13
14 48. למעערר אין כל עיסוק נוסף במלונאות ובנופש, ולא הייתה בעלותו כל יחידה נוספת,
15 כך שהעמדת היחידה הנזונה לשימוש המאגר לא נעשתה אגב ניהול של עסק רחוב
16 יותר.
17
18 49. אם נוספים לכל הסימנים האלה את העובדה כי מעמדו של המערר בכל הקשור למאגר
19 היה פסיבי לחלטין ולא כרוך בכלל הגיע אישית מצדיו, נגיע למסקנה כי היחידה
20 נמסרה לידי חברת ניהול כדי שהיא תעסוק בעסקי מלונאות, ולא נגיע למסקנה
21 שהמעערר עוסק במלונאות תוך שכירת שירותה של חברת ניהול כדי לסייע לו בכך
22 (בבחינת מיקור חוץ).
23
24 50. יש אף מקום לציין, גם אם מדובר מכך, כי המערר עצמו מתיחס
25 להכנסתו מהמאגר כ"תשואה" על השקעה: "אני מקבל את התשואה מדי שנה על
26 פי ההסכם" (עמוד 7, שורה 6; ועוד 6, שורה 24). יש בכך חיזוק למסקנה כי
27 מבחינתו של המערר היחידה היא נכס המוביל תשואה ולא גורם ליצור המשמש בעסק
28 המנהל בידיו או בידי אחר מטעמו.
29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 51. עובדות המקרה הנוכחי מקבילות לאלו שנדרנו בעניין **פגסוס הניל**.

2
3 שם החברה המערעת רכשה מטוס קל. היא החכירה את המטוס לצדים שלישים
4 לתקופות שכירות ארוכות. חוכריו המטוס עצם השכירו אותו לשוכרי משנה:
5 "המערתת הוצאה את המטוס מחזקתה ומסרה אותו לידי חברותות אתן התקשרה
6 בחזוי שכירות לתקופות ארוכות. חברות השכירו את המטוס למטרות מסחריות
7 לפי שעות טיסה". (סעיף 2 לפסק הדין)

8
9 התמורה שהתקבלה בידי חברת פגסוס מהחברת המטוס גם נחשבה לפי שעות טיסה
10 (סעיף 1 לפסק הדין).

11
12 נמצא כי "לא נותרה **מערתת כל זיקה למוטס, מלבד הבעלות, והעסק של**
13 **המערתת במטוס מצטמצם לחידוש חוזה החכירה ולקבלת דמי החכירה**". (סעיף 2
14 לפסק הדין).

15
16 על סמך עובדות אלו קבע בית המשפט כי יש לסוג את הכנסתה של החברה לפי סעיף
17 2(7) לפקודת מס הכנסה ולא כהכנסה עסק לפי סעיף 2(1), וזאת לעניין יישום
18 הוראות סעיף 28(ב) לפקודה בדבר קיזוז הפסדים.

19
20 נראה כי בעניין **פגסוס** לא יכולה להיות מחלוקת כי **חוכריו המטוס**, אשר השכירו אותו
21 בשכירות משנה לפי שעות טיסה למטרות מסחריות, הפיקו מכון הכנסתה עסקית, אך
22 פעילות עסקית זו לא יוסה לפגסוס עצמה, שמעמדה במרק החכירה היה פסיבי
23 לחלוטין. הדברים ישימים כמובן גם בעניינו.

24
25 52. המערע אף תוקף את הנושא נוספת נוספת: לדידו, אופיו של הנכס – כיחידה
26 בפרויקט מלונאי – מביא בהכרח לתוצאה שהשכרתו תניב הכנסתה עסקית, וכך הוא
27 משווה את היחידה ל"נכסים מסחריים" אחרים כגון חנות או משרד. לגישת המערע,
28 השכרת חנות או משרד לעולם תהיה אופי עסקי לעניין חוק מס ערך נוסף ולו בשל
29 **טיב הנכס עצמו**. איןני מקבל את הטיעון האמור. חנות, למשל, נتصف כ"נכס
30 מסחרי" בשל השימוש שנעשה בה על ידי המחזיק בה – שימוש לממכר שחורות. מבנה



בית המשפט המחווי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 ערי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 שתוכנן ונבנה על מנת לשמש חנות בדרך כלל לניצול לצרכי מסחר (אם כי הדבר אינו
2 בבחירת נכון והשימוש בו עשוי להיות אחר). אולם טיב השימוש המשחררי בידי
3 מחזיק/শচৰ איננו מכתיב את אופי החנסת בידי בעל החנסת מהשכורת בידי השוכר.
4 לגביה הנסת זה, יושמו מבחנים מקובלים לאבחנה בין הנסת עסקית לבין הנסת
5 פְּסִיבִית. בנסיבות המתאימות השכורת חנות שעוויה להניב הנסת פְּסִיבִית בידי בעלייה
6 למרות השימוש המשחררי המובהק שנעשה בה בידי השוכר (ולהיפך, השכורת נכס מסווג
7 אחר לשימוש פרטיא ובלתי מסחרי שעוויה בנסיבות המתאימות להניב הנסת עסקית
8 בידי הבעלים, אם עיסוקו בכך).

9
10 53. בעניין זה מסתמך המערער על הנאמר בהוראה מקצועית אשר הוצאה על ידי רשות
11 המסים והמערער אף סבור כי בשל תוכן ההוראה האמורה מנوع ומושתק המשיב
12 מלטעון במקורה דן כי הנסתו של המערער אינה נובעת מ"עסקה" לפי החלופה
13 הראשונה להגדירה.

14
15 54. הוראת פרשנות 4/94 מחודש דצמבר 1994 דנה ב"רכישת מקרקעין ע"י אדם פרטי –
16 רישום כ'עסק' לעניין מס ערץ מוסף". בסעיף 1 להוראה הניל נאמר:
17
18 "בכלל, אין לראות באדם פרטי הרוכש נכס מקרקעין למטרות השקעה וכי
19 שייש לו 'עסק' במקרקעין, ולפיכך לא תהיה עליו חובה להירשם כ'עסק' לעניין
20 מס ערץ מוסף."

21 כאשר, לאחר הרכישה, הנכס מושכר על ידו, תהיה ההשכלה בבחינת 'עסקת
22 אקראי במקרקעין' (כהגדורתה בסעיף 1 לחוק מס ערץ מוסף, התשל"ו-1975)
23 וחובת תשלום המס בגין תחול על השוכר מכוח תקנה 6 בתקנות מס ערץ
24 מוסף, התשל"ו-1976 (למעט אם מדובר בהשכרה למגורים או בהשכרה של
25 דירות למגורים למוכר או למוסד כספי).
26 האמור לעיל לא חל על מי שלגביו קיימת אינדיקטיה, כי הוא מקיים מהלך של
27 'עסק במקרקעין'."

28
29 אולם בסעיף 2 להוראה הניל נקבע:



בית המשפט המחווי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 על אף האמור בסעיף 1 לעיל, במקרים בהם מדובר ברכישת נכס שבobaoיו הינו
2 לשימוש בעסק, כגון חנות, מחסן, משרד, אולט שmachot, מבנה תעשייתי וכו'
3 - להבדיל מDIROT MAGORIM – ניתן לרשום את הקונה כ'עובד' לעניין מע"מ עפ"י
4 בקשו, ולאפשר את ניכוי מס התשלומות בגין רכישת הנכס.
5

55. לגישת המערער, שהובחר בעניין **אי תכלת כי יחידת נופש איננה דירת מגורים רגילה,**
6 דין דין חנות, משרד וכו' והשימוש בה היה "שימוש בעסק" לעניין יישום הוראה
7 .4/94

56. המשיב מצד איננו מתחייב לנוהל האמור ככל שהוא נוגע לחנות, משרדים ונכסים
10 ciozca באלה. אולם המשיב מבחין בין "נכסים מסחריים" אלה לבין דירות נופש
11 שאין לגישתו בבחינת "נכס עסק":
12

13 61. זה המקום לציין, כי לו היה המערער רוכש חנות (ולא דירת נופש),
14 בהתאם להוראות הפרשנות של המשיב (4/94), רשאי היה המערער לנחות מס
15 תשומות בגין רכישת החנות, וזאת על אף שאינו מדובר ברכישה של נכס עסק
16 הקשרו ללייבת עסקיו של המערער שהיינט בתחום עירכת הדין והתעופה.
17 לשיטת המשיב, עצם רכישת החנות, שהיא נכס עסק במהותו, מהווע עסק
18 אחר, ובשל רכישתו מותר ניכוי מס התשלומות.
19

20 ...
21 22 "עמדזה זו של המשיב יסודה בכך שchnout היה נכס עסק במהותו, ורוכש החנות
23 אינו יכול להיות פסיבי לגבייה."
24 ...
25

26 62.בעוד שלו היה המערער רוכש חנות הרי שהוא מנהל אותה באופן
27 ישיר, במקרה דין – **קיים חיצ בין המערער לבין דירת הנופש והיא חברת**
28 **הניהול.**"
29 ...
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 64. זאת ועוד, חנות – עניינה נכון בעל אופי עסקית גם במובן זה של מי
2 שמשתמש בו הוא בוגדר 'עובד'. לעומת זאת, דירת הנופש – באופיה אין לה כל
3 פעילות של עסק. דירת הנופש, העיקריה, היא לצרכים פרטיים, אין בה
4 משרדים, אין בה חניות, לא נעשית בה כל פעילות עסקית, אלא נעשה בה
5 שימוש פרטי."

6

7 (מתוך סעיפים 61 עד 64 לsicomi המשיב)

8

9 57. לטעמי נסינו של המשיב להסביר ולתרץ את תוכנה של הוראה 4/94 בכל הקשור
10 לרכישת חנות איננו מוצלח. הרי אין כל בסיס להכללה לפיה כל רוכש חנות עתיד לנחל
11 אותה "באופן ישיר" וכי הוא "אינו יכול להיות פסיבי לגבייה".ברי כי בנסיבות
12 המתאימות בעלייה של חנות יכול להשכירה באופן שאינו דורש ממנו כמעט כל פעילות
13 על מנת להפיק את דמי השכירות, והדברים ברורים (וברור כי רשות המסדים לא הייתה
14 טוענת לכך אילו מדובר היה בערעור על הזכות לקיזוז הפסדים לצרכי מס הכנסה,
15 למשל).

16

17 58. לדעתו האמור בסעיף 2 להוראה 4/94 נקבע "לפניהם משורת הדין" וספק עיני אם
18 תוכן הנוהל מתחייב מהוראות החוק כפי שפורשו על ידי בית המשפט.

19

20 59. יתרה מזאת (וכפי שמצין המשיב), הוראה 4/94 עצמה החrigה באופן מפורש
21 מתחוללה דירות נופש – בסעיף 4 להוראה נאמר: "ברכישת דירות נופש בבתי מלון,
22 בכלל, אין לרשות את רוכש הדירה כ'עובד'. ראה לעניין זה הוראת פרשנות 1/94".

23

24 הוראת פרשנות 1/94, אשר פורסמה בחודש מרץ 1994 קובעת כדלקמן (בסעיף 2):

25

26 " בכלל, רכישת דירות נופש, בין אם על ידי אדם פרטי ובין אם על ידי מי שרשום
27 לעניין מע"מ כ'עובד', אינה נעשית לצורך הקמתו של 'עסק', אלא מדובר
28 ברכישה המתבצעת במישור הפרטיו (הskua).

29

30 לפיכך, המע"מ שג墘ל על רוכש דירות הנופש אינו בבחינת 'מס תשומות'

כהגדתו בחוק. פועל יוצא מכך, איפוא, הוא איסור ניכוי המע"מ בגין רכישת



בית המשפט המחווי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

- 1 הדירה. בהתאם לכך, אף אין לאפשר את רישומו של רוכש דירות הנופש
2 בעסק' במע"מ לעניין השכורת הדירה."
3
4. כזכור, היחידה הנדונה בערעור הנוכחי נרכשה בשנת 2011, שנים לאחר פרסום הוראות
5 פרשנות 1/94 (אשר לא בוטלה). הוראות פרשנות 4/94, עליה מסתמך המערער, סיימה
6 כאמור את תחולתה לגבי דירות נופש והפנתה באופן מפורש לעניין זה להוראות
7 פרשנות 1/94. על כן אין בסיס לטענה כי המערער היה רשאי להסתמך, או אף הסתמך
8 בפועל, בעת רכישת היחידה על דברי הפרשנות של רשות המסים כקובעים כי ניתן
9 לנכונות את מס התושבות המוטל על רכישת היחידה. ההיפך הוא הנכון: הוראות רשות
10 המסים שללו אפשרות זו באופן ברור.
11
12. יתרה מזאת, לא היה במתן פסק הדין בעניין אי התכבלת בשנת 2006 כדי להעלות או
13 להוריד: עמדת רישום המיסים בהוראות פרשנות 1/94 כלל איננה מנומקת בכך כי
14 דירת נופש הינה "דירה מגורים" אלא כי רכישת יחידה מסווג זה בדרך כלל "אינה
15 נעשית לצורך הקמתו של 'עסק'".
16
17. אני מוצא תימוכין למסקנה שאין בפניו "מכירת נכס... בידי עסק במהלך עסקו"
18 בפסק הדין שנייתן על ידי כבוד השופט סטולר בע"מ 11-03-48311 רוני שובל בע"מ נ'
19 מנהל מס ערך מסוַף תח תקווה (10.6.2012). גם שם נדונה, בין היתר, רכישת יחידה
20 מלונאית במרינה בהרצליה, וזאת בהקשר של בקשה לרישום כ"עסק מושחה" לפי
21 סעיף 52 לחוק.
22
- 23 בית המשפט הסביר כי "בעניינו המחלוקת היא האם ניתן לראות ברכישה של
24 יחידה אחת בודדת להשכרה מלונאית בחינת עסק להשכרה מלונאית" (סעיף 46
25 לפסק הדין). גם שם נמסרה היחידה למAGER מלונאי לשם השכורתה לצדים שלישיים.
26
- 27 לאחר דיון במוחתו של "עסק", פסק בית המשפט:
28
- 29 "ההלך היא שהחזקת נכס בשולצמה, גם אם היא נועדה על מנת להפיק רווח,
30 אין די בה כדי להיות 'עסק'... נדרשת פעילות אקטיבית נוספת אשר עשויה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

להיעד על קיומו של 'עסק' ואין די בפעולות מצומצמת ובלתי מתמשכת...
המדובר בה חברות ללא כל פעילות כאמור.

...

המערערות מתעדות לפועל באמצעות חברת ניהול ולכן הפעולות שלהן היא
מצערית. ... לפיכך בדיון החליט המשיב לדוחות את הבקשה לרישום המערערות
בעסק."

(סעיפים 69 ו-70 לפסק הדין).

וior : בית המשפט בעניין רוני שובל הבדיל בין פעילותה של חברת ניהול מצד אחד
לבין פעילות החברות המערערות (בעליות היחידה) מצד שני.

63. המערער מצדיו מדגיש את האמור בע"ש 3071/04 **את ישר בע"מ נ' מנהל מס ערץ**
מוסף (29.7.2009). גם בעניין זה נדונה רכישה של דירה במרינה בהרצליה. המשיב
טען כי השימוש שייעשה בדירה הוא "השכרה למגורים" ולפיכך חל סעיף(1) לחוק
מע"מ לפיו פטורה ממיס עסקה שהיא "השכרה למגורים... למעט השכרה לשם אירוח
בבית מלון". כתוצאה לכך, סבר המשיב כי אין זכות לנכונות מס תשומות (זכור, ניתן
לנכונות מס תשומות רק בקשר לעסקה חייבה ולא בקשר לעסקה פטורה). המערערת
טענה כי היחידה תשמש "לשם אירוח בבית מלון" ועל כן אין תחולה לסעיף(1)
ועסקת ההשכרה לא תהיה פטורה.

20
21 נערך דיון לגבי כוונותיה של המערערת שם באשר לשימוש שייעשה בפועל בדירה
22 ובאיזה מידת הדירה תשמש את החברה ומנהליה במישור הפרטى.
23

24 בית המשפט מבוחר (בסעיף 17 לפסק דין) כי "**השכרה [רשויות המסדים] אינה טעונה**
25 כי גם אם דירות המערערת תהיה חלק מאותו מאגר דירות, לא תענה פעילותה על
26 דרישת 'השכרה לשם אירוח בבית מלון', אלא טעונה היא שהוכח כי כוונות
27 המערערת לגבי הדירה שונות מalto שהיא טעונה להן".
28

29 דהיינו הדיון נסוב ככלו סביר יישום הוראות סעיף(1) בנסיבות העניין. מסיבה זו
30 כבוד השופט סטולר בעניין רוני שובל מצא כי הדיון בפסק דין את ישר אינו רלבנטי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 לשאלת קיומו של "עסק" בידי רוכש יחידת נופש בודדת – ראו סעיפים 45 ו-46 לפסק
2 דין רוני שובל. יש להזכיר כי אי תחולתו של פטור על פי החוק אין בה כדי להוכיח כי
3 לתחילת קיימת חבות במס בידי עשו הפעולה.

4
5 64. אמת, מפסק דין את ישר משתמע כי כבוד השופט מזרחי הניחה כי העמדת היחידה
6 לחשכה במסגרת המאגר המלונאי מהוועה "עסק", לפחות במקרים הנדנות שם
7 (חברה המערעת עסקה "בתחום נכס הדלא נידי, בנייה והשכרה למגורים"). כך
8 נאמר:

9
10 "מקובלת עליי טענת המערעת, לפיה כדי להוכיח שימוש עסק נכס, וכן כדי
11 להוכיח כי הנכס נדרש לצורך שימוש מלונאי אין עליה להוכיח כי היא מקיימת
12 עסקים אחרים בתחום המלונות. גם השכורה מלונאית, המאפשרית על פי
13 ההגדורה שהובאה לעיל בהשכרה לשם הלנה, קשורה בטבורה לנכס
14 המקרקעין המשמש אותה, וגם היא בגדר עסק העשויה להניב רווחים
15 שהמערתת רשאית להיות מעוניינת בו ולעשותו. מדובר בעסק שביצע עסקה
16 של רכישת דירת נופש לצרכי עסקו, שעתידה לשמש לשם אירוח באמצעות
17 הא고 שיפעל את מאגר הדירות, וכי בכך כדי לאפשר לumarut ניכוי מס
18 התשלומות".

19
20קשה להערכ בアイzo מידעה קביעה זו הושפעה מהיות המערעת שם חברה העוסקת
21 בפועל בתחום הנדל"ן, הבניה והשכרה והאם בית המשפט היה מגיע לאותה מסקנה
22 אילו מדובר היה בעסק (או אדם פרטי) שאין עיסוקו הרגיל באותו תחומי. מכל
23 מקום, ככל שקיים סתייה בין הגישה המשתקפת מפסק דין את ישר לבין זו העולה
24 מפסק דין בעניין רוני שובל, הרי עם כל הכבד התייחס מאבחן את הגישה האחרונה,
25 לפיה "אין די בפעולות פסיביות מצומצמת" כדי להקים עסק.

26
27 65. אוסף כי במקרה העניין אין בעובדה שהumarut דיווח על הכנסתו מן המאגר לצורכי
28 מס הכנסה כחכינה עסק כדי להעלות או להוריד. המערע לא הראה כי הדיווח על
29 הכנסה לפי סעיף 2(1) לפוקודה, לעומת זאת דיווח על פי סעיף 2(6) (הזמן בין השאר בהכנסה
30 פירוטית פסיבית מנכס מקרקעין), הביא לנタル מס הכנסה גבוהה יותר, וייתכן שהוא



בית המשפט המחווי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 ערי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 היה אדיש בין שתי אפשרויות הדיווח לעניין מס הכנסה. בנוסף נמצא כי אופן דיווח
2 זה כלל לא נבחן על ידי פקיד השומה ודוחותיו של המערער נותרו במעמד "00",
3 דהיינו במצב של אישור השומה העצמית ללא עשיית שומה לפי מיטב השפיטה.
4
5 66. הגעתי אפוא למסקנה כי המערער לא השכיר את היחידה "במהלך עסקו".
6

7 **ו. האם השכורת היחידה מהווע עסקת אקראי אשר במסגרת המערער**
8 **הוא חייב בכך?**
9

10 כאמור, בפי המערער טענה חלופית: העמדת היחידה לרשות חברת ניהול היא
11 בבחינת "עסקת אקראי" אשר בגינה הוא חייב במס ערך מסוים, ولو מסיבה זו וכי
12 הוא לנכונות את המס שהוא כרוך ברכישת היחידה.
13

14 על פי החלטה השלישי להגדתו שבסעיף 1 לחוק מע"מ, המונח "עסקה" כולל גם
15 "עסקת אקראי".
16

17 גם למונח "עסקת אקראי" עצמו שלוש חלופות, כאשר ההחלטה הנוגעת לעניינו היא:
18 "(2) מכירות מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין...".
19

20 יסודות חלופה זו אכן מתקיימים במקרה הנוכחי: אין מחלוקת כי חברת ניהול היא
21 "עובד", הצדדים יצאו מtopic ההנחה כי השכורת היחידה בוצעה על ידי המערער כלפי
22 חברת ניהול (ולא כלפי אורחיה המלוון), והוסקה המסקנה כי המערער הוא "אדם
23 שאין עיסוקו במכירת מקרקעין".
24

25 לפניו אפוא "עסקת אקראי".
26

27 מכאן ממשיק המערער וטוען לתחולתו של סעיף 43 לחוק מס ערך מסוים הקובע
28 לאמור:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 "43א. (א) במכירת מקركעין על ידי עסק פטור או במכירת מקركעין
2 שהיא עסקת אקראי, זכאי החייב במס לנכונות מהמס שהוא חייב בו את המס
3 ששולם בשל רכישת המקركעין והשבחתם (בטעף זה – הרכישה) אם יש
4 בידו, בשל הרכישה האמורה, חשבונית מס או מסמך אחר שאישר המנהל
5 המעיד על תשלום המס כאמור, והמס לא נוכה".
6

7 יש לשים לב כי על פי סעיף 43א, מוטר בניכוי "המס ששולם בשל רכישת המקركעין
8 וכוי" ולא "מס תשומות" כי כפי שניינו, "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 כמס שהוטל
9 על רכישת נכס לצורך עסק או לשימוש בעסק, תנאי שלא יתקיים כאשר חל סעיף
10 43א).

11

12 71. לעומת זאת, סבור המשיב כי המערער אינו "החייב במס" בגין עסקת האקראי אלא
13 חברת ניהול היא החייבת במס, וזאת מכוח תקנה 6 לתקנות.

14

15 אי לכך, לשיטת המשיב, אין תחוללה לסעיף 43א לחוק במקרה דנן כי הרי על פי סעיף
16 זה יותר הניכוי נגד "המס שהוא חייב בו".
17

18 72. כאן המקום להביא את נוסחה המלא של תקנה 6ב, המצויה בפרק ג לתקנות ("החייב
19 במס ותשולם המס"):
20

21 "6ב. (א) במכירת מקركעין שהוא עסקת אקראי בידי מי שאינו עסק,
22 מלכ"ר או מוסד כספי, יהיה הקונה חייב בתשלום המס.
23 (ב) החייב בתשלום המס לפי תקנות משנה (א) –

24 (1) אם הוא עסק, יוציא במקומות המוכר חשבונית ערכוה על
25 שמו והוא, וידוח על המכירה בדו"ח שעליו להגיש לפי תקנה 23
26 בשל עסקאותיו;
27 (2) אם הוא מלכ"ר או מוסד כספי, ידוח על המכירה באופן
28 שיש לדוח על עסקה אקראית כאמור בתקנה 15(א) ו-(ב)
29 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו-1976, וישלם את המס
30 המגיע עם הגשת הדיו"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

- 1 (ג) במכירתו מוקרעין שהוא עסקת אكريAi בידי עסק, מלכ"ר או
2 מוסד כספי, יהלו הוראות תקנות משנה (ב) בשינויים
3 הוחייבותים לפי העניין.
- 4 (ד) בתקנה זו, 'עסק' – מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו
5 ואינו מלכ"ר או מוסד כספי."

73. מהוראת תקנה 6 בعلاה מבירור כי במקרה של העמדת יחידת נופש למ Lager מלונאי על
8 **ידי אדם פרטי** – דהיינו אדם שכלל איננו רשום כ'עסק' על פי חוק מע"מ – החבות
9 במס בעסקת האكريAi תוטל על **חברת ניהול**.

10 כتوزאה מכך, לא יהול סעיף 43 לחוק והאדם הפרטי האמור לא יוכל לנכות את
11 המס שהוטל בשל רכישת היחידה. מנגד, בעת מימוש היחידה, דהיינו מכירת הבעלות
12 בها, תהיה העסקה פטורה ממיס סעיף 31(4) לחוק. לתוצאה אחרת זו מסכים
13 המשיב גם לגבי המקרה הנוכחי והוא מצהיר על כך בסעיף 81 לסיומו.

14 אולם כאן המערער הינו אכן רשום כ'עסק' וזו את בשל פעילותו כעורך דין, מרצה
15 וחבר ועדות ערר. לגיטמו, עובדה זו מחייבת את ישומה של תקנה 6 בapon אחר,
16 לפיו הוא אכן חייב במס.

17 75. ומה הדברים אמורים?

18 המעערער השליך את יהבו על האמור בתקנת משנה (ג) לפיה דזוקא הצד המוכר, אם
19 הוא עסק, אחראי להוצאה חשבונית או טופס עסקת אكريAi. הנה המערער רשום
20 בעסק ולכן לדעתו עליו להוציא חשבונית כאמור בתקנת משנה (ב)(1) והוא ייחסב
21 בשל כך ל'חייב במס' בגין עסקת האكريAi. דהיינו, לפי גישה זו, ובהתאם כאמור
22 בתקנת משנה (א), רק כאשר הצד המוכר בעסקת האكريAi **איןנו 'עסק'** כלל (ואינו
23 מלך"ר או מוסד כספי) יהיה הקונה החיביב במס ועל הקונה יהיה לשלם את המס
24 ולחציא חשבונית או טופס עסקת אكريAi בהתאם לתקנת משנה (ב). המערער ממשיך
25 וטען כי יש בהוראות הפרשנות אשר הוצאו על ידי רשות המסים כדי לתמוך בעמדה
26 זו. על כך יורחוב בהמשך.



בית המשפט המחווי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1

2 76. המשיב, לעומת זאת, גורס כי יש לקרוא את תקנות משנה (א) ו-(ג) בכוון לאמור
3 במפורש בתקנת משנה (ד) – לモנה "עובד" יוחד משמעות מיוחדת בתקנה 6ב, והיא
4 משמעות צרה יותר מהגדotta המונח "עובד" המופיע בסעיף 1 לחוק. לעניין תקנה
5 6ב, על כל חלקיה, "עובד" הוא רק "**מי שעובד נכס או נותן שירות במהלך עסקיו...**"
6 .

7 היהות ולעתה המשיב המערער לא עשה את העסקה (העמדת יחידת הנופש לרשות
8 המאגר) במהלך עסקיו הרגיל – וכך אף נקבע על ידי בפסק דין זה – אין המערער
9 בבחינת "עובד" לעניין זה לפי ההגדotta המיוחדת של מונח זה בתקנה 6ב(ד). דהיינו,
10 לפי עמדת המשיב אדם פרט שמבצע עסקת אקראי ועובד מורשה שמבצע עסקת
11 אקראי **שלא בתחום עסקו**, נמצאים "באותה סירה" לעניין תקנה 6ב ובשני המקרים
12 החייב במס הוא הצד הקונה (ובמקרה זה, חברת הניהול).

13

14 77. נשוב ונחזר את הסוגייה: האם תקנה 6ב(ג), לפיו הצד המוכר בעסקת האקראי חייב
15 בתשלום המס חלק על **כל** עסק רשום או רק על עסק שביצע את עסקת האקראי
16 "**במהלך עסקיו?**"
17

18 78. נעיר כי תקנה 6ב (שנוסחה המקורי הסטיים בתקנת משנה (ג), הותקנה בחודש
19 פברואר 1979 (ק"ת 3950, 16.2.1979) בד בבד עם חיקיתה של ההגדotta הנוכחית של
20 "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק (חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 3, התשל"ט-1979,
21 ס"ח 927, עמוד 52 (16.2.1979)). מאידך תקנה 6ב(ד) הוספה לתקנות רק כמחצית
22 השנה לאחר מכן בחודש אוגוסט 1979 (ק"ת 4009, 1.8.1979). איני מוצא צורך
23 להרחיב כאן בנושא השתלשלות החקיקה הניל'יות ואין בה, לדעתם, לסייע בפתרון
24 הקושייה. אף המלומד פוטשቦוצקי זיל' מציין בספרו **מס ערך מוסף כי "אני יודע**
25 **מה היה הטעם בהגדורה זו [של "עובד" בתקנה 6ב(ד)...]"** (עמוד 77 למהדורות 2001).
26 (ייתכן שהושם לב, בסיכון לאחר התקנת תקנה 6ב המקורית, כי על פי ההגדotta
27 שבסעיף 1 לחוק, המונח "עובד" כולל בין היתר "**מי שעושה עסקת אקראי**". מכיוון
28 שכז, לכארה הדיבור בתקנת 6ב(א) "שהיא עסקת אקראי בידי מי שאינו עובד"
29 לכארה לעולם לא יכול להתקיים. ייתכן שעננת למונעفشل לוגי זה, הובחר בתקנות
30 משנה (ד) החדש כי "עובד" בהקשר זה הוא רק "**מי שעובד נכס או נותן שירות**



בית המשפט המחווי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 ערי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

במהלך עסקיו" ולא מי שנחשב ל"עובד" על פי הגדרת המונח בסעיף 1 לחוק אק' ור' 2
מן שבייצע עסקת אקראי).

79. בספרו מס' ערך מוסף: **החוק וההלכה**, מהדורה שנייה, עמוד 247, המחבר פרידמן
5 כותב:

6 "קיימות בעיתיות לאור לשון תקנה 6ב(א) ו-(ד): האם עובק המוכר נכס,
7 שאיננו בגדר עסקו, מוכר את הנכס כעובד? לדוגמה, עורך-דין המשכיר דירות
8 מגוריים. לגישת שלטונות מע"מ, הייתה עורך-דין עובק מקורינה על הנכס אף
9 שאיננו רלוונטי לתהום עסקו ולפיכך לא חלה תקנה 6ב(א) ועורך-דין חייב
10 במס.

11 לגישתנו, הדעה הרווחת אצל שלטונות מע"מ אינה נכונה. הבדיקה, אם אדם
12 מוכר נכס כעובד, צריכה להתבצע ביחס לנכס הנזכר. לכן, עורך-דין המשכיר
13 דירה בא בגדר תקנה 6ב(א) ולפיכך, אם השוכר הוא עובק, הרי הוא זה שחייב
14 במס..."

15 דברים דומים נמצאים בעמוד 93 (סעיף 2.5.6.1) בספר מס' ערך מוסף מאות ד"ר אלתר
16 זיל' ופרופ' גروس.

17 80. פרופ' נמרוד דוגל באותה גישה (מס' ערך מוסף, חלק ראשון פסקה 213, עמודים
18 : (85-84)

19 "מה דיינו של עובק הרשות במע"מ כעובד רגיל, כגון בעל מקצוע חופשי הראשון
20 כעובד בגין עסקו זה, המוכר או רוכש מקרקעין שיישמו או ישמשו אותו
21 באופן פרטי. האם העבודה שהוא ראשוט בעסק אצל שלטונות המס משפיעה
22 על מכירת המקרקעין למורות שלא היה כל קשר בין המקרקעין לבין העסק
23 שהוא מנהל, או שלענין מכירת המקרקעין אין כל השפעה לעובדה שהוא
24 'עובד' ואיזי דין המכירה והרכישה של המקרקעין יהיה כדין אדם פרטי המוכר
25 מקרקעין."

26



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 "עמדת שלטונות המס בנידון הינה כי עובדת היוות של המוכר רשום כעוסק
2 משפיעה על החוב בסיס, ואם המכירה איננה עולה כדי עסקה רגילה כי איזו
3 הייא תיחשב לפחות עסקת אקראי. בלשון אחרת, מוכר שכזה ייחשב תמיד
4 לעשה עסקה בכובע העסקי ולכנן הוא יחויב בסיס. שלטונות המס מתבססים
5 בעניין זה על הוראת תקנה 6ב(ג) לתקנות מע"מ העוסקת במפורש בעסקאות
6 אקראי על ידי עסק.

7
8 לדעתנו, אין לעמדה זו על מה לסתוך. בית המשפט קבע כי בהקשר של ביצוע
9 עסקה או עסקת אקראי אין חשיבות לעובדה שהმוכר רשום כעוסק בהקשר
10 אחר. כך, למשל, עסק שעיסוקו בעל מקצוע חופשי, יכול להיחשב כאדם פרטי
11 לענין מכירת נדל"ן, אם אין עיסוקו במרקען. חייבו של עסק בסיס במקרה
12 הנדון יהיה מלאכתי והוא לא קשור לעובדות היוות עסק כלל וכלל.
13

14 נו נראה כי חייבו של העסק במקרה הנדון בגין ביצוע עסקת אקראי יכולה
15 להיות אם המקרקעין ימכרו על ידו לעסק או למלו"ר או למוסד כספי,
16 וב מקרה זה, בדומה למקרה על ידי אדם פרטי רגיל, יש להטיל את המס על
17 הකונה ולא על המוכר".
18

19 81. דהיינו, לדעת כל המחברים הנ"ל, לעניין יישום תקנה 6ב דינו של עסק, שעורך עסקת
20 אקראי שלא בתחום עיסוקו הרגיל ובמנוטק מעסקו, **czyżn adam praty** שאינו רשום
21 כעוסק כלל.
22

23 82. לאותה תוצאה ממש הגיע בית המשפט בע"ש 268/91 פירד נ' מנהל מע"מ
24 (29.3.1994). כך כתוב בכתב השופט בין:

25
26 "כאן מושט הדגש על זהותו של הקונה. אם הקונה הינו עוסק הרוכש מקרקעין
27 לצרכיו עסקו, המכירה תיחשב לעיסוקת אקראי. במקרה זה אם המוכר הוא
28 אדם פרטי, החבות בסיס טיפול על כתפי הקונה לפי תקנה 6ב' לתקנות מע"מ
29 והוא יצורך להוציא חשבוניות מס עצמאיות ולשלם את המס. מאידך, אם
30 המכירה היא על ידי עסק שאין עסקו במכירת מקרקעין (וכזה הוא לפי הינהה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 המערער), הרי למרות שאין קשר בין הפעולות בגינה הוא רשום כעובד
2 (בעניינו השכורת מקרקעין) ובין העיסקה שנעשתה, הרי העמדת המקובלות על
3 שלטונות מע"מ היא שהמס יוטל על העובך ולא על הקונה."

4 ...
5 "לדעתי, אין מקום לקבל את עמדת המשיב מכל שהדבר נוגע לעניינו."

6 ...
7 "תקנת משנה (ג), מדברת על מכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי
8 "עובד" אלוט בתקנת משנה (ד) מוגדר עובך (כמו בחוק עצמו) כי מי שモכר
9 נכס או נותן שירות במהלך עסקיו....".

10 הגדרה זו אינה חלה על המערער, שכן המערער לא מכר את המקרקעין במהלך
11 עסקיו כפי שהסביר קודם".
12 ...

13 ...
14 "...בעניינו אין כל קשר בין רישומו של המערער כעובד לבין הפעולה של
15 המכירה נשוא הדין.

16 לשון אחרת, לצורך התקנה 6ב, לא די בעצם הרישום כעובד, מקום שאין קשר
17 בין עובדת הרישום והעסקה.
18 ...

19 מאחר והumarur אינו 'עובד' כהגדרתו בס"ק (ד) לתקנות, הרי עניינו נכון
20 במסגרת ס"ק (א) לתקנה 6ב ביצורו לתקנת משנה (ב)(1) לאותה תקנה והוא
21 נהנה מהחריג המטל את החוב על הקונה".
22 ...

23 בית המשפט בעניין פירר אף התייחס כאמור בע"א 259/86 נגה נ' מנהל מע"מ
24 (26.9.1989) ואיבחן אותו כי הרי בעניין נגה נפק ב"umarur... הוא 'עובד' גם
25 בנסיבות תקנה 6ב(ד) לתקנות...". וזאת בשל עסקיו ההשכורה הנוספים שהיו למumarur
26 שם.
27 ...
28 ...
29 עם כל הכבוד, דעתך כדעת השופט ביין בעניין פירר.
30 ...



בית המשפט המחווי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 83. יודגש כי למסקנה הניל קיימת הצדקה מהותית ולא רק מילולית. תקנה 6 ב פועלת
2 בשני מישורים: מישור מהותי ומישור טכני. במישור מהותי התקנה קובעת מי
3 חייב במס בעסקת אקראי שנעשה לגבי נכס מקרקעין. לקביעה זו עשוות להיות
4 השלכות של ממש, כגון במרקחה הנוכחית. תקנה 6 ב שואבת את כוחה להסדיר עניין
5 מהותי זה מסעיף 21 לחוק (המצו בפרק ה: "החייב בתשלום המש"). סעיף 21 מסמיך
6 את שר האוצר לקבוע, בין השאר, "**לגביו... סוגีย עסקאות... שהקונה הוא שיהיה**
7 **חייב בתשלום המש...**", וזאת מכובן בניגוד לכל הרגיל המוסדר בסעיף 16(1) לחוק.
8
9 והנה, הפעיל שר האוצר את סמכותו וקבע כי בעסקת אקראי במקרקעין, הקונה יהיה
10 החייב במס.
11

12 84. במישור הטכני, נקבע בתקנת משנה (ב) כיצד הצד החייב במס יתרע את העסקה וידוח
13 עליה. כיוצא מן הכלל נקבע בתקנת משנה (ג) כי כאשר הצד המוכר הוא עסק, מלכ"ר
14 או מוסד כספי – שיש להם ממילא תיקים קבועים אצל שלטונות המיעדים – רישום
15 החשבונית (או טופס עסקת האקראי) והדיוח על העסקה ייעשו על ידיהם. אולם
16 האמור בתקנת משנה (ג) אינו גורע מtopic של תקנת משנה (ד). ועל כן סבורים
17 המלומדים כי כאשר עסקת אקראי במקרקעין נעשית על ידי אדם פרטיא או על ידי
18 עסק שלא במהלך עסקו (אשר כאמור **איןנו "עובד"** כהגדרתו המצוומצת בתקנה
19 6), **החייב במס הוא הקונה**.
20

21 85. ובהקשר שלנו: אין מחלוקת כי אדם פרטיא הרוכש יחידת נופש ומשכיר אותה
22 באמצעות מאגר מלונאי **איןנו** רשאי לנחות את המס שהוטל בשל הרכישה. בכך יש
23 הגיון פיסකלי: לעניין רכישת היחידה, האדם הפרטיא הינו בבחינת צרך סופי ודיננו
24 "**לسفוג**" את מס הערך המוסף המוטל על עסקה ראשונה זו. מצד שני, חיבור עסקת
25 ההשכרה נובע אך ורק **מהותו של השוכר** – היותו ויחידת הנופש נשכרת על ידי חברת
26 ניהול (עובד) ההשכרה מתחייבת במס עסקת אקראי. אילו בעל היחידה היה משכיר
27 אותה לאדם פרטיא אחר, כלל לא הייתה קינה חבות במס ערך מוסף (אלא אם
28 ההשכרה עולה לכדי עסק) וממילא לא הייתה אפשרות לנחות מס תשומות. בעת
29 מכירת הבעלות ביחידת עסקת המכר תהיה פטורה ממש היותו ומס התשומות ברכישה
30 לא יותר בנכוי (סעיף 31(4) לחוק).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 לטעמי, אין כל סיבה עניינית להגיע לتوزאה שונה כאשר יחידת הנפש נרכשת על ידי
2 אדם אשר במקורה רשום כעובד מורשה **בשל עיסוקים אחרים לגמרי**. (טולו לדוגמא
3 שני רואי חשבון, אחד שכיר והשני עצמאי. שניהם רוכשים דירות נופש מתוך
4 חסכנותיהם. שניהם מעמידים את היחידות לרשותו עצמו ולא אצל הרשות? לעדתי אין מקום
5 להתייר בניכוי את המס בשל הרכישה אצל השני ולא אצל הרשות?) לדעתך אין מקום
6 להיתלות באותו בתקנת משנה (ג) ואגב כך להתעלם מן האמור בתקנת משנה (ה) על
7 מנת להגיע לتوزאה אחרת.

9
10 86. המערער ניסה למצוא תימוכין בעניין זה בתוכנה של הוראות פרשנות (תאמ"ו) 65.422
11 אשר הוצאה על ידי רשות המסים. נושא ההוראה הוא "השכרת נכס שלא למגורים
12 על ידי עובק שאין עיסוקו בהשכרת מקרקעין".
13 בהוראה הניל נאמר בין היתר:

14
15 "(א) **החייב במס** –
16 השכרת נכס כמפורט לעיל, **בשהשכריר אינו אדם פרטי, אלא עובק שתחום**
17 **עיסוקו אינו השכרת מקרקעין – מהוות אף היא 'עסקת אكري במרקען'.**
18 (ב) **החייב במס** –
19 במקרה זה **החייב במס הוא העובק (השכריר), לפי תקנה 6(b)** לתקנות
20 מע"מ, ועליו להוציא חשבונית מס לשוכר."

21 יש לציין כי האמור בסעיף (ב) להוראה אינו תואם את דעת המלומדים באותה סוגיה
22 כפי שהובאה לעיל (ראו סעיף 81 מעלה) ואף אינו תואם את אשר נפסק בעניין **פирר**
23 (שניתן שבע שנים לאחר פרסום הוראות הפרשנות ועל אף קיומה).
24
25

26 87. לטעת המערער, מושתק ומנוע המשיב מלהתנער מן האמור בהוראות תאמ"ו 65.422
27 שהיא פרשנות (מקלה) אשר מחייבת את המשיב.
28

29 88. דא עקא, אותה הוראת תאמ"ו 65.422 ממשיכה וקובעת כאמור:
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 "(ג) ניכוי מס תשומות –

2 ראה לעיל פסקה 65.421 (ה)"

3 במה הדברים אמורים?

4 בהוראת תאמ"ו 65.421 נדונה "השכרת נכס שלא למגורים על ידי אדם פרטי". מוסבר
5 שם (בפסקה (ב)) כי "אם השוכר הוא עסק – עסק זה חייב במס כיעסקות אكري
6 במרקען", ובהמשך (פסקה (ג)) מוסבר כי "החייב במס בגין ההשכרה הוא השוכר".
7

8 ומה באשר לניכוי מס תשומות? עניין זה נדון בפסקה 65.421 (ה) (אליה מפנה הוראה
9 65.422 עליה מסתמך המערער), ושם נאמר:

10 "(ה) ניכוי מס תשומות –

11 (1) על ידי בעל הנכס

12 המשכיר אינו רשאי לנכות מס תשומות – לא על רכישת הנכס ולא על
13 הוצאות שוטפות.

14 'מס תשומות' – לפי הגדרתו בחוק, מתייחס למס ששלם עסק לצורכי
15 עסקו או לשימוש בעסקו.
16 הויאל וכאמור לעיל, במקרה הנדון מדובר במשכיר שאינו לו עסק של
17 השכירות מקרקעין, הרי שלגביו אין מדובר כלל במס תשומות' וכן אין
18 הוא רשאי לנכותו.
19

20 (2) על ידי השוכר

21 השוכר אינו יכול לנכות מס תשומות על רכישת הנכס עצמו הויאל
22 והנכס לא נרכש על ידו וחשיבות המס בגין הרכישה אינה על שמו
23 אלא על שם בעל הנכס (המשכיר)..."

24 הנה כי כן, אין בהוראת תאמ"ו 65.422 כדי לסייע למעערער אלא להיפך: **בעניין ניכוי**
25 **מס תשומות** – שהוא מושא ערעור זה – מפנה ההוראה האמורה להוראה 65.421
26 הקובעת באופן מפורש כי **"המשכיר אינו רשאי לנכות מס תשומות – לא על רכישת**
27 **הנכס ולא על הוצאות שוטפות וכו'"**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

89. ההפנייה הניל מהוראה אחת לרשותה איננה דבר טכני. יש בה אמיירה לפיה לעניין
1 הזכות לנכונות מס תשומות אין מקום לאבחנה בין אדם פרטי שרכש נכס מקרקעין
2 (שלא למגורים) והשכיר אותו לבן עסק שפועל באותו אופן – אם אין **שימוש בהשכרת**
3 **קרקעין**. מן הראי שהוא דין יחול על שניהם וזאת השלבתן של המילים "ראיה לעיל
4 פסקה 65.421(ה)".
5
6

7 יוער בהקשר זה כי הכלל המבואר בהוראות תאמ"ו 65.421(ה) אף מתישב עם האמור
8 בהוראות פרשנות 1/94 ו-4/94 (אליהן התייחסתי בסעיפים 54 עד 61 לעיל) כי הרי גם
9 שם נקבע כי "בכלל, רכישת דירת נופש, בין אם על ידי אדם פרטי ובין אם על ידי מי
10 שרשום לעניין מע"מ כ'עסק', אינה נעשית לצורך הקמתו של 'עסק', אלא מדובר
11 ברכישה המתבצעת במישור הפרטיו (הקשה). לפיכך, המע"מ שוגולג על רוכש
12 דירת הנופש אינו בבחינת "מס תשומות" כהגדרתו בחוק. פועל יוצא מכך, איפוא,
13 הוא איסור ניכוי המע"מ בגין רכישת הדירה. בהתאם לכך, אף אין לאפשר את
14 רישומו של רוכש דירת הנופש כ"עסק" במע"מ לעניין השכורת הדירה".
15 סעיף 2 להוראת פרשנות 1/94.).
16

17 90. המערער אף מפנה להחלטת מיסוי 14/6637 (מע/3) כדי לתמוך בעמדתו. אינני מוצא
18 בתוכן החלטות המיסוי הניל דבר שעשו לתרום ליישום הנכוון של החוק והתקנות לגבי
19 המקורה הנוכחי. החלטת המיסוי דנה בין היתר, בהפעלת תקנה 6ב(א) לגבי **עסקת**
20 **רכישה** של מקרקעין בידי עסק שאינו USEOKO בענף המקרקעין, מידיו אדם פרטי.
21 רכישה כזו היא עסקת אקראי מכוח הגדרת המונח בסעיף 1 לחוק. אולם סוגיה זו
22 כלל איננה עולה כאן כי הרי היחידה נרכשה מידיו זמינים במהלך עסק וככל לא הייתה
23 עסקת אקראי. כאן שאלת יישום תקנה 6ב עולה בקשר **לעסקת ההשכרה והסוגיות**
24 **אין זהות**.
25

26 יתרה מזאת, בהחלטת המיסוי עצמה (סעיף 5) נאמר כי "האמור לעיל יתקיים... גם
27 במקרים שעוסק שאנו מאוגד כחברה בע"מ ירכוש לצרכיו עסקות דירות למגורים מאדם
28 פרטי והוא ישכיר את הדירה למגורים". במקרה הנוכחי נקבע כאמור כי המערער לא
29 רכש את היחידה "לצרכי עסקו".
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יורי נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 91. לאור כל האמור, הגעתינו למסקנה כי נפקותה של תקנה 6 בנסיבות הנדנות היא
2 שהחיה במס בגין העמדת היחידה לרשות המאגר המלונאי היא חברת הניהול. היות
3 והמערער עצמו איננו חייב במס בשל עסקת אקראי זו, אין באמור בסעיף 43א לחוק
4 כדי להוועיל לו בעניין המס שהוטל בשל רכישת הנכס, ודינו כדין אדם פרטי בהקשר
5 זה.
6

7 92. אוסיף כי אין בעובדה שהמערער הוציא חשבונות מס בגין התשלום השנתי של חלקו
8 בהכנסות המאגר לשנים 2012 ו-2013 (ראה סעיף 7 לתחביר המערער ו-מע/1 ו-מע/2)
9 כדי לשנות דבר אם על פי זה הוא לא נדרש ואף לא היה רשאי לעשות כן (וכפי שמצוין
10 המשיב, בשנת החשכה הראשונה, 2011, חברת הניהול היא זו שככל הנראה הוצאה
11 חשבונית עצמאית בהתאם לאמור בתקנה 6(ב)).
12

ג. סיכום

13 93. לאחר בחינת מכלול הנסיבות הגיעינו למסקנה כי הכנסות המערער מהמאגר המלונאי
14 לא נצמחו "במהלך עסקיו" ולכן השכורת היחידה לא הייתה "עסקה" לפי החלופה
15 הראשונה להגדרת מונח זה בחוק מס ערך נוסף.
16

17 94. כמו כן, הגיעינו למסקנה כי החשכה כניסה להגדרת עסקת אקראי במרקעןอลם
18 לעניין יישום תקנה 6 לתקנות מס ערך נוסף, החיה במס היא חברת הניהול ולא
19 המערער.
20

21 95. המשמעות המעשית של שתי הקביעות הנ"ל היא שאין המערער רשאי לנכות את המס
22 בו נשא בגין רכישת היחידה (אך מכיוון שכך, אם וכאשר ימכור המערער את הבעלות
23 ביחידה, עסקת המכירה תהיה פטורה מס).
24

25 26 27 28 בכך נדחה הערעור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2016

ע"מ 13-12-59149 יער נ' מנהל מע"מ ת"א 3

1 96. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט בסך כולל של 25,000 שקלים חדשים, וסכום
2 זה ישא הפרשי הצמדה וריבית אם לא ישולם תוך 30 ימים מהיום.

3

4 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

5

6 ניתן היום, ט"ז בשבט תשע"ו, 26 ינואר 2016, בהעדר הצדדים.

7

8

9

ה' קירש, שופט

10

11

12