



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24444-02-19 זמירי ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"מ 68083-06-18 זמירי ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט אבי גורמן

המעוררים

1. יוסף זמירי
2. איילה זמירי

נגד

מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3

המשיב

באמצעות ב"כ עו"ד ניר וילנר
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין

1

2 לפניי שני ערעורים אשר אוחדו ונידונו במאוחד, המופנים כנגד שתי החלטות המשיב:

3 א. ע"מ 68083-06-18: העוסק בהחלטת המשיב, מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3 (להלן: "המשיב")
4 להורות על ביטול רישומו של המערער 1, מר יוסף זמירי (להלן: "המערער") כעוסק במרשמי
5 מע"מ, וזאת מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 61 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק"
6 מע"מ").

7 ב. ע"מ 24444-02-19: העוסק בהחלטת המשיב בהשגה על שומת תשומות, בה נקבע כי אין להתיר
8 למערער ניכוי מס תשומות בסך של 24,312 ₪, בגין תשומות אותם ניכה המערער בתקופה שבין
9 8/2017 – 1/2013.

10 הטעם הניצב בבסיס שתי ההחלטות נשוא הערעורים, נעוץ בטענת המשיב לפיה המערער לא ביצע
11 כל פעילות עסקית, במשך שנים ארוכות קודם להחלטות המשיב. כך, אין חולק כי מאז שנת 2012
12 לא דיווח המערער למשיב על עסקאות מכל סוג שהוא.

13

עיקרי העובדות

14
15 1. המערער נרשם כעוסק מורשה ביום 1.6.86. לפי דברי המערער, הוא שימש כמרצה לכלכלה
16 ולאחר מכן עבד בשוק הפרטי ושימש כגורם בכיר במקומות עבודה שונים. לטענת המערער, הוא
17 פיתח תוכנה המכונה 'מיקסומיה' – תוכנה למקסום רווחים בעסקים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24444-02-19 זמירי ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"מ 68083-06-18 זמירי ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1. המערער טוען כי הצליח להפריך את תורת היחסות של אלברט איינשטיין וכן להוכיח טעויות נוספות של פיזיקאים בכירים. כמו כן, טוען המערער כי יש לו קשר ישיר עם בורא עולם והוא פועל בשמו להצלת האנושות, בין השאר באמצעות ניסיונותיו להפצת התיאוריות שהוא מבקש להוכיח.
2. בשבע השנים שקדמו להחלטות המשיב הגיש המערער דוחות תקופתיים, בהם לא דיווח על אף עסקה, חייבת או פטורה (הדבר עולה מנספח 3 לתצהיר המשיב, הכולל סיכומי דיווח של המערער במחשבי המשיב לשנים 2012-2018). עם זאת, על אף שלא דיווח על אף עסקה, המערער ניכה מס תשומות וקיבל במרוצת השנים החזרי מס.
3. עיקר ההוצאות אותן דרש המערער כמס תשומות (כפי שרוכזו במסמך שמסר המערער למשיב ואשר צורף כנספח 4 לתצהיר המשיב) הן בגין ייעוץ עסקי באמצעות מתקשר (ראו עמ' 19 לפרוטוקול מיום 9.9.19, ש' 9-21), הוצאות משפטיות, דלק והוצאות הקשורות במשק בית - חשמל, גז, כיבודים, אינטרנט וכיוצא באלה. מס התשומות שניכה המערער כתוצאה מהוצאות אלה, בתקופה שבין 1/2013 – 8/2017, הסתכם לקרן מס תשומות בסך של 24,312 ₪.
4. ביום 27.11.17 הוציא המשיב למערער שומת תשומות, וזאת מכיוון שלטענת המשיב התשומות שנדרשו על ידי המערער לא שימשו לעסקאות החייבות במס כדרישת סעיף 41 לחוק מע"מ. המערער הגיש השגה על החלטה זו, ביום 16.10.2018 התקיים דיון בהשגה וביום 24.10.2018 החליט המשיב לדחות את ההשגה. כנגד החלטה זו הוגש הערעור בע"מ 24444-02-19.
5. ביום 4.12.17 הודיע המשיב למערער כי מכיוון שלא דיווח על אף עסקה (חייבת או פטורה), במהלך 7 השנים שקדמו ומאחר שלא הצליח להוכיח כי פעולותיו נושאות אופי עסקי, בכוונת המשיב להפעיל את סמכותו לפי סעיף 61 לחוק מע"מ ולהורות על ביטול רישומו כעוסק החל מיום 30.11.17. בהחלטה זו הובהר כי שמורה למערער הזכות להגיש מכתב טיעונים תוך 14 ימים וכן אפשרות לקיים שימוע בו יתאפשר לו לשטוח את טענותיו.
6. המערער הגיש את טיעוניו בכתב וביום 17.1.2018 התקיים שימוע בפני מנהל המשיב. במכתב הנושא את התאריך 23.5.2018 הודיע המשיב למערער כי החליט לבטל את רישומו כ-"עוסק" במרשמי מע"מ. כנגד החלטה זו הוגש הערעור בע"מ 68083-06-18.
7. שני הערעורים שהגיש המערער סובבים מסכת עובדתית אחת והם מעוררים שאלות משפטיות דומות, ולכן הוריתי כי הם יידונו במאוחד.
8. מטעם המערערים העידו המערער ואשתו, הגב' איילה זמירי. מטעם המשיב העיד מר אורן בר, אשר שימש כמנהל המשיב במועד קבלת ההחלטות כנגדן הוגשו הערעורים. בתום דיון ההוכחות ניתן צו לסיכומים ושני הצדדים הגישו את סיכומיהם בכתב.

תמצית טענות הצדדים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24444-02-19 זמירי ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"מ 68083-06-18 זמירי ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 טענות המערער

10. טענתו העיקרית של המערער היא כי תנאי מספיק להכרה בו כעוסק וממילא אף להתרת ניכוי התשומות, הוא הרעיון המדעי אותו הוא מבקש לקדם. מבלי להיכנס לפרטים, הרי שמדובר בתיאוריה המבקשת לסתור את הנחות הפסיקה המודרנית ולהציע לה אלטרנטיבה. לטענת המערער, תיאוריה זו עשויה להציל את האנושות מהכחדה צפויה. לטענתו, המערער עסוק בגיוס אנשי מקצוע ואנשי ציבור להכרה בתיאוריה שפיתח, ומשאלה יכירו בה, יצא שמו בעולם כגדול המדענים, יהיו לו כתוצאה מכך הכנסות עצומות ותכניתו העסקית תתממש (תמצית הטענה מצויה בין השאר בסעיפים 4 ו-7 לסיכומי המערער).
- המערער סבור כי יש לראות בפעילותו משום עסק בהקמה ולכן יש להכיר בו כעוסק ולהתיר לו את ניכוי מס התשומות.
11. לטענת המערער, יש לו תכנית עסקית לכל דבר, אך המשיב מתעלם ממנה. ההשקעות בתכנית העסקית שלו החלו כבר לפני שנים רבות [המועד הראשון שמזכיר המערער לתחילת פעילותו – 1986 (סעיף 5 לנספח ד לע"מ 68083-06-18)] והן נמשכו במרוצת השנים. המערער כתב מאמרים באמצעותם הוא מבקש להוכיח את התיאוריה שפיתח, והוא הציג כמה מהם למשיב ואף לבית המשפט. באשר למס התשומות, טוען המערער כי ניכוי נבעו בין השאר מהליכים משפטיים רבים שניהל בשל גזלת תוכנת מיקסומיה על ידי שותפיו. הוצאות נוספות הן כאלה שנדרשו לביסוס והפצת התיאוריה שפיתח. המערער טוען כי יש לראות בהוצאות אלה חלק מהוצאות ההקמה של עסקו, וכי הוא זכאי לניכוי תשומות אלה.
12. לאורך כל הדיון ביקש המערער כי המשיב ואף בית המשפט יבחנו את התיאוריה שפיתח ויצהירו ברבים על נכונותה. החומרים שהגיש המערער לבית המשפט, עוסקים בעיקר בניסיונות להוכיח תיאוריה זו.

22

23 טענות המשיב

13. ראשית, מדגיש המשיב כי כל טענותיו ועמדותיו של המערער הנוגעות לממצאים שונים או לתאוריות שונות מתחום המדע, אינן רלוונטיות לצורך הערעורים הנדונים, וממילא אינן קשורות לסמכותו של המשיב לפי חוק מע"מ.
14. החלטות המשיב נובעות מהמידע המצוי אצל המשיב ולפיו, המערער אינו נותן שירות או מוכר נכס בתמורה, ולכן אינו עונה להגדרת "עוסק" שבסעיף 1 לחוק מע"מ. המערער הגיש דוחות אפס לכל הפחות מאז שנת 2012 ואין לו אף עסקה מדווחת מאז. למרות העדר העסקאות, המערער ניכה במרוצת השנים מס תשומות ולכן הערך המוסף ב-"עסקו" הוא שלילי.

30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-2444 זמירי ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"מ 18-06-68083 זמירי ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

15. המערער אינו משמש כעוסק ולראיה, העדר כל פעילות עסקית ממשית במשך שנים ארוכות.
- בנוסף, המשיב מצביע על פרמטרים נוספים העשויים ללמד על העדר פעילות עסקית, כגון
- העובדה כי לא היה בידי המערער להציג ולו הצעת מחיר אחת שהציג ללקוחות פוטנציאליים
- במרוצת השנים, המערער לא העסיק כל עובדים, לא שכר שירותי משרד ולמעשה לא היה בידו
- להציג שום סממן אופייני לפעילות עסקית.
- מצב דברים זה, בו מחד אין למערער כל פעילות עסקית, אך מאידך הוא מנכה תשומות, חייב
- את המשיב לשיטתו להפעיל את סמכותו שבחוק מע"מ, להורות על ביטול הרישום כעוסק וכן
- לקבוע כי התשומות נוכו שלא כדין.

9

10

דיון והכרעה

- 11 לאחר שעיינתי בטענות הצדדים כפי שהועלו בפניי בכתבי הטענות שהגישו ובמהלך ניהול המשפט,
- 12 באתי לכלל מסקנה כי לא נפלה שגיאה בהחלטות המשיב וכי דין שני הערעורים להידחות. להלן
- 13 אנמק את הכרעתי.

- 14 16. המערער ביקש שוב ושוב, כי המשיב ובית המשפט יבחנו את התיאוריה שפיתח. אלא שכפי
- 15 שהבהרתי למערער כבר בשלבי הדיון הראשונים, אין זה בסמכותו או מתפקידו של בית
- 16 המשפט, ואף לא של המשיב, לבחון את נכונותה של תיאוריה כזאת או אחרת. המשיב מוסמך
- 17 לקבל החלטות הנובעות מחוק מע"מ, ובית המשפט מוסמך לבחון את האם החלטותיו של
- 18 המשיב תואמות את הוראות החוק והפסיקה. בחינת נכונותה של תיאוריה כזו או אחרת, אינה
- 19 במסגרת סמכות זו.

- 20 17. בהתאם לסעיף 1 לחוק מע"מ, "עוסק" הוא:

21 **"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד**
22 **כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".**

- 23 המונח "עסקת אקראי" מוגדר אף הוא בסעיף 1 לחוק מע"מ באמצעות מספר הגדרות, אשר כל
- 24 אחת מהן מתייחסת לאירוע של מכירה.

- 25 תנאי סף כדי להיחשב כעוסק, הוא ביצוע פעולות של מכירת נכס או מתן שירות.
- 26 ברור אפוא כי השאלה האם תיאוריה כלשהיא נכונה היא אם לא, אינה חלק מהעניינים אותם
- 27 בוחן חוק מע"מ. אם פלוני פיתח תיאוריה אשר לימים תתברר כמוטעית לחלוטין, ימכור נכס
- 28 או ייתן שירות במהלך עסקיו (המבוססים לשם הדוגמה על התיאוריה המוטעית שפיתח) – הוא
- 29 ייחשב כעוסק, ואילו אם אלמוני פיתח תיאוריה נכונה אך זו לא הביאה עמה מכירת נכסים או
- 30 מתן שירותים – לא ייחשב המפתח כעוסק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-2444 זמירי ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"מ 18-06-68083 זמירי ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 נמצא אפוא כי נכונות התיאוריה אינה ענין שעל המשיב לבחון וצדק המשיב כאשר נמנע מכך.
2 יתירה מזו, טוב וראוי כי שאלת נכונותה של תיאוריה כזאת או אחרת, לא תהא נתונה להחלטת
3 גורם שלטוני ואף לא תהא מסורה לביקורת שיפוטית. לגורמים אלה אין את הכלים להכריע
4 בכגון זה, וכדי להבטיח פיתוח חופשי של רעיונות ותיאוריות, טוב כי גורמים אלה ימשכו את
5 ידם מעריכת בחינה מהסוג שמבקש המערער.
6 לאור האמור לעיל, בהמשך הדברים אתמקד בשאלות הדורשות בחינה לפי חוק מע"מ: האם
7 עלה בידי המערער להוכיח כי יש להותיר את רישומו כ-"עוסק" וכן האם עלה בידי המערער
8 להוכיח כי מס התשומות נוכה על-ידיו כדין.

ביטול הרישום כ-"עוסק"

10 18. סעיף 61 לחוק מע"מ קובע:

11 **"ראה המנהל שפלוני רשום אף על פי שאיננו נמנה עם החייבים ברישום, או**
12 **שרישומו כנמנה עם סוג מסויים של חייבי רישום אינו כדין, רשאי הוא לבטל או**
13 **לתקן את הרישום".**

14 סעיף זה מטיל על המנהל את החובה לוודא כי רישום שנעשה בעבר, תואם את המציאות
15 לאשורה. כך בהקשר הרלוונטי לנו, אם אדם נרשם בעבר כעוסק אולם עם חלוף השנים מתברר
16 כי הוא אינו מוכר נכסים או נותן שירותים במהלך עסקיו (וכן לא ביצע מכירה המהווה עסקת
17 אקראי), הרי שאין להותיר על כנו רישום שאינו נכון [אודות הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף
18 61 לחוק מע"מ, ראו: א' נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה חמישית), חלק שני, עמ' 752-756].
19 19. יישומו של סעיף 61 לחוק מע"מ נדון לא פעם בבתי המשפט. כך לדוגמה, בע"מ 5610-04-17,
20 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (22.3.2018) קבעה בעניין סעיף
21 זה כב' הש' ירדנה סרוסי:

22 **"לפי סעיף 61 לחוק בהחלט יתכן מצב בו חברה נרשמה כ"עוסק", תוך שהיא**
23 **מתכננת בתום לב ובאופן אמיתי לקיים פעילות עסקית, ובמובן זה אין לומר כי**
24 **עצם רישומה כ"עוסק" היה בטעות, אולם מסיבות שונות כוונתה לא יצאה אל**
25 **הפועל הלכה למעשה. במקרה זה אין חולק שהמשיב יהיה רשאי לבטל את רישום**
26 **החברה כ"עוסק" אם יתחוור כי, בסופו של יום, איננה מקיימת פעילות עסקית**
27 **וזאת למרות שמלכתחילה רישומה לא היה בטעות."**

28 יש לבחון אפוא את מצבו של המערער במועד בו קיבל המשיב את החלטתו: האם קיים
29 המערער במועד זה פעילות עסקית. אין די בכוונות בעלמא, אלא כוונות אלה צריכות לקרום
30 עור וגידים, להתממש ולהיות למציאות. דרישה זו להתממשות הכוונות לכדי מעשה,
31 מתחזקת ככל שפרק הזמן אשר עמד לרשות מי שמבקש להיחשב כעוסק, ארוך יותר. כאשר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-24444 זמירי ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"מ 18-06-68083 זמירי ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 מדובר בפרק זמן ארוך, הנפרס על פני שנים, המשקל שיש לתת לכוונות ולתקוות הולך ונחלש
- 2 ואילו הדרישה לראות פעילות עסקית בפועל, הולכת ומתחזקת.
- 3 20. במקרה העומד לבחינה בערעור כאן, נבחנת פעילותו של המערער על פני שנים ארוכות, והתמונה
- 4 המתקבלת ברורה וחד משמעית: במשך שנים ארוכות לא ביצע המערער כל פעולה של מכירת
- 5 נכסים או מתן שירותים במהלך עסקיו. על-פני תקופה של לפחות שבע שנים, לא דיווח המערער
- 6 ולו על עסקה בודדת.
- 7 21. המערער נשאל בחקירתו שורה של שאלות, אשר מטרתן הייתה לברר האם ישנם סממנים
- 8 לפעילות עסקית של המערער, אך כולן הראו כי פעילות שכזו אינה בנמצא (ההפניות בסעיף זה
- 9 הן לפרוטוקול הדיון מיום 9.9.2019):
- 10 עו"ד וילנר: **במה אתה עובד היום?**
- 11 העד, מר זמירי: **בנושאים שקשורים לנושאים של אי רציפות הטבע והוכחה**
- 12 **שהייתה טעות גדולה במדע ואני מנסה להפיץ את הדבר הזה. ...**
- 13 (עמ' 11, ש' 7-9)
- 14 בהמשך, באותו עמ', נשאל המערער והשיב:
- 15 עו"ד וילנר: **נכון שבמהלך השנים 2012 עד 2018 וגם נכון לשנת 2019 לא**
- 16 **הוצאת אף חשבונית?**
- 17 העד, מר זמירי: **נכון. בהחלט. גם לא יכולתי להוציא. מכיוון שהתוכנות שלי נסגרו**
- 18 **לחלוטין והתוכנות שאני עשיתי, כן? שניסיתי לגרום לכך שיפעלו,**
- 19 **לא הצלחתי בזה. מכיוון שאחד מהנושים שגזל לי שוב את**
- 20 **התוכנה, כי היא הייתה טובה מאוד. אחרי שכבר לפני כן גזלו**
- 21 **אותה וסגרו אותה לחלוטין. ולא יכולתי לתת ייעוץ בדברים**
- 22 **האלה. וגם הייתי עסוק בדברים אחרים.**
- 23 (עמ' 11 ש' 29-34)
- 24 המערער אף נשאל האם יש ברשותו הצעות מחיר ששלח ללקוחות פוטנציאליים או הסכמים
- 25 שחתם מול לקוחות. לכך השיב המערער: **"העסק שלי כרגע לא עוסק בלקוחות פוטנציאליים.**
- 26 **... " (עמ' 12 ש' 33), ובהמשך (עמ' 13 ש' 6-7) – "אני לא שולח הצעות מחיר באופן כללי לאף**
- 27 **אחד". כמו כן העיד המערער כי אין ברשותו הסכמים מול לקוחות (עמ' 13, ש' 16-13).**
- 28 המערער אף התבקש להציג את התכנית העסקית שלו, אך כתשובה פרס שוב ושוב רק את
- 29 התיאוריה אותה הוא מבקש לקדם: **"... ההיתכנות העסקית של העסק שלי רק בדבר אחד,**
- 30 **פשוט מאוד. והדבר הזה אני כותב את זה בשורה פשוטה. השאלה היא איך נעים? ברציפות**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-24444 זמירי ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"מ 18-06-68083 זמירי ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 או באי רציפות? זו השאלה" (עמ' 14 ש' 17-19; שאלות ותשובות בענין זה, המספקות תשובה
2 דומה, מצויות מעמ' 13 ש' 33 ועד עמ' 15 ש' 22).
- 3 בהזדמנויות שונות טען המערער כי תכניתו העסקית נעוצה בכך שכאשר תוכר התיאוריה בה
4 הוא דוגל כנכונה, הוא צפוי להפיק רווחים רבים. אלא שכפי שהתברר, בשלב הנוכחי -
5 המתפרס לכל הפחות על-פני 7 השנים האחרונות, הדבר טרם קרם עור וגידים במובן זה
6 שטרם התקבלה בידי המערער כל הכנסה.
- 7 המערער אינו מעסיק על עובדים (עמ' 18 ש' 12-13), אין לו חשבון עסקי (שם, ש' 25-26), והוא
8 לא נעזר בשירותים חשבונאיים של אנשי מקצוע (שם, ש' 33 – עמ' 19 ש' 4).
- 9 22. המערער, המכיר את פעילותו טוב מכולם, לא הציג לבית המשפט ראיה כלשהיא אודות תכנית
10 עסקית, או אודות רכיב כלשהוא המלמד על ביצוע פעילות עסקית מצדו.
11 במצב דברים זה, בו על פני שנים ארוכות אין כל פעילות עסקית של המערער, אין לי אלא
12 לקבוע כי צדק המשיב בהחלטתו כי יש להורות על ביטול רישום המערער כ-"עוסק". משכך,
13 הערעור על החלטת המשיב בעניין זה, נדחה.
14

החייב בשומת התשומות

- 15
16 23. נטל השכנוע להוכיח כי הוא זכאי לנכות תשומות, מוטל על שכמו של המערער.
17 יפים לעניין זה דבריו של כבוד השופט י' עמית בע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ
18 נ' מנהל מע"מ חיפה (3.7.14) (להלן: "ענין סימקו"):

- 19 "ככלל, בערעורי מע"מ בדבר ניכוי תשומות, על העוסק המבקש לנכות את
20 המס רובץ נטל השכנוע בדבר זכאותו לניכוי (ע"א 401/82 מדינת ישראל,
21 אגף המכס והבלו, רחובות נ' אלפחל, פ"ד לט(2) 547, 550 (1985); רע"א
22 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף,
23 פ"מ מו(5) 101, פסקאות 20-16 (1992) (להלן: עניין ארד); ע"א 3758/96 סלע
24 חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493, פסקאות 7-
25 4 (1999) (להלן: עניין סלע); רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס
26 ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891, פסקאות 26 (2003) (להלן: עניין כ.ו.ע.); רע"א
27 1965/05 מורד נ' מנהל מס ערך מוסף, [פורסם בבנו] פסקה 3 (29.3.2005)
28 (להלן: עניין מורד); נמדר, בעמ' 983, 986). הטלת נטל השכנוע על העוסק
29 מקורה בשיקולים שונים וביניהם: היתרון הראייתי שיש לנישום בנוגע
30 לעובדות הנוגעות לעסקיו, להכנסותיו ולהוצאותיו; ערעור מע"מ הוא
31 כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה שבה המערער נחשב כתובע ועליו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-24444 זמירי ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"מ 18-06-68083 זמירי ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 מוטל נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו "המוציא מחברו" (וראו תקנה
- 2 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-
- 3 1976, אם כי התקנה פורשה כמתייחסת לנטל הבאת הראיות, עניין כ.ו.ע.
- 4 עמ' 899); הדבר נכון במיוחד לגבי עוסק המבקש לנכות מס תשומות כמי
- 5 שמבקש לשנות את ה"סטאטוס קוו" ולכן רואים אותו כמוציא מחברו
- 6 (והשוו ...).
- 7 המערער לא הציג בפני בית המשפט כל ראיות אודות התשומות שניכה. די היה בכך כדי
- 8 לדחות את הערעור. למען הזהירות, לא אסתפק בקביעה טכנית מסוג זה ואפנה לבחון את
- 9 ניכוי התשומות בהתאם לתמונה שנפרסה לפניי.
- 10 24. סעיף 41 לחוק מע"מ קובע:
- 11 **"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".**
- 12 הוראה זו, המהווה את אחד מעקרונות היסוד בדיני ניכוי תשומות, מכונה "עיקרון
- 13 ההקבלה". בהתאם לעיקרון זה, תשומות יותרו בניכוי רק אם הן שמשו בעסקה החייבת
- 14 במס. עיקרון ההקבלה נזכר שוב ושוב בפסיקה. כך, לדוגמה בענין סימקו, קבע כבוד השופט
- 15 עמית:
- 16 **"סעיף 41 לחוק מבטא את עיקרון ההקבלה, עיקרון מרכזי בחוק מס ערך**
- 17 **מוסף, לפיו זכות העוסק לנכות מס תשומות מותנית בחובה לשלם מס ערך**
- 18 **מוסף. כשהעסקה אינה חייבת במס, אזי העוסק בעצמו נחשב כצרכן הסופי**
- 19 **והוא לא רשאי לנכות את מס התשומות ששילם (ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ'**
- 20 **ממונה מע"מ גוש דן, [פורסם בנבן] פסקאות 11-12 (4.5.2010) (להלן: עניין**
- 21 **צביון); אהרן נמדר מס ערך מוסף 640-625 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן:**
- 22 **נמדר))."**
- 23 [לפסיקה נוספת בה יושם עיקרון ההקבלה, ראו: ע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ
- 24 אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ (1.2.10); ע"א 891/08 אי.די.אר. איטום ובניה
- 25 1992 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פתח-תקוה (13.7.10)].
- 26 25. כפי שצוין כבר לעיל, המערער לא ביצע כל עסקה חייבת במס במשך השנים הארוכות בהן
- 27 ניכה תשומות. מתברר אפוא כי תשומות אלה לא שימשו את המערער בעסקה החייבת במס,
- 28 כדרישת סעיף 41 לחוק מע"מ, ולכן אין להתירן בניכוי.
- 29 26. המערער מבקש לראות בפעילותו משום עסק בהקמה, אלא שכפי שכתב לעיל, המערער לא
- 30 הציג לבית המשפט שום ראיה לתכנית עסקית של ממש. כאשר זה מצב הדברים, במשך שנים
- 31 ארוכות, לא ניתן להסתפק בכוונות ורצונות גרידא, אלא אלה צריכים להתממש כדי פעולה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-2444 זמירי ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"מ 18-06-68083 זמירי ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 ומעשה, ואלה - אין. יפים לעניין דברים שנקבעו על ידי כבוד השופט ע' פוגלמן בע"א 1651/08
2 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן (4.5.10):

3 "להשקפתי, בנסיבות המקרה שלפנינו, לא עמדה המערערת בנטל להוכיח
4 סיכוי סביר לקיומה של עסקה עתידית (המבחן המוצע על ידה). לא כל
5 שכן, לא הוכח כי בעת רכישת התשומות הייתה הסתברות גבוהה, מנקודת
6 מבט אובייקטיבית, להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס. מסקנה
7 זו עולה בבירור מקביעותיו העובדתיות של בית המשפט קמא. בית המשפט
8 בחן את השאלה האם הוכיחה המערערת קיומה של תוכנית עסקית מוגדרת
9 וסבירה, וקבע כי מחומר הראיות שהוצג לפניו עולה בבירור כי המערערת
10 לא עמדה בנטל המוטל עליה, תוך שהודגש כי המערערת אף לא עמדה
11 בהוכחת "עצם קיומה של עסקה עתידית כלשהי". בית המשפט הוסיף
12 וקבע כי לפי התשתית שהוצגה לפניו "הערפול רב על הנגלה...". בית
13 המשפט הוסיף וקבע כי מהתיאור שמסרו מר אפל ונציגי המערערת "לא
14 עולה כל תוכנית ברורה או סיכוי סביר לביצוע עסקה, ונראה כי לכל היותר
15 מדובר בספקולציה או ברעיון ערטילאי. תכנית מגובשת בוודאי שאין. גם
16 אם היו אכן כוונות בלב המערערת, אין כל ראיה בדבר ביצוע ראשוני אשר
17 יוביל אותן לכיוון תכנית מגובשת לשימוש עסקי." בית המשפט הוסיף
18 וציין כי גם בפני המשיב לא הציגה המערערת מסמכים או נתונים כלשהם
19 אשר יעידו על תכנית עסקית המתגבשת לקראת עסקה."

20 27. באשר להוצאות המשפטיות אשר הוצאו לטענת המערער בשל תביעה שהגיש המערער
21 בבית משפט השלום בתל אביב בשנת 2008 כנגד שותפיו בפיתוח מערכת מיקסיומה,
22 שכאמור, נהגתה על ידי המערער והערער שהוגש לאחריה. התביעה בתיק ת"א
23 (שלום, ת"א) 46936/08 יוסף זמירי נ' יעקב לבלזון ז"ל וחיים גורל (18.02.14)
24 הוגשה בגין עשיית עושר ולא במשפט בשל גניבת תוכנת מיקסיומה וכן בגין נזקים
25 שונים שנגמרו למערער לטענתו. תביעה זו נדחתה במלואה על ידי כב' השופטת דליה
26 אבי גיא ובשל כך הגיש המערער ערעור לבית המשפט המחוזי בתל אביב ואף הוא
27 נדחה על ידי כב' השופטים ישעיהו שנלר, ד"ר קובי ורדי וחגי ברנר [ע"א 30097-04-14
28 (מחוזי, ת"א) יוסף זמירי נ' חיים גורל (5.6.2016)].

29 כפי שהעיד בפניי העד מטעם המשיב ומי ששימש במועדים הרלוונטיים כמנהל
30 המשיב, מר אורן בר, מהותן של הוצאות אלו נידונו בפגישה בינו למערער. בפגישה,
31 נידונה טענת המערער על כך שניכוי הוצאות אלו נעשה כדין, אך המערער לא הציג כל
32 ראיה או הוכחה להוצאות משפטיות אלה ולסכומים אותם הוציא. משום כך, לא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24444-02-19 זמירי ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"מ 68083-06-18 זמירי ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

אפשר מר אורן בר למערער לנכות הוצאות אלו [על כך, ראו בפרוטוקול הדיון מיום 9.9.19, עמ' 23, ש' 20-28]. כפי שכבר נכתב, המערער אף לא הציג הוכחה או ראיה שכזו גם בהליכי ערעור זה.

זאת ועוד, המערער מציין כי הוא ניהל את המשפטים בעצמו ללא ייצוג של עורך דין ובשל כך, לא הוציא הוצאות על תשלום לעורכי דין [ענין עלה בפרוטוקול מיום 9.9.19, עמ' 24, ש' 3-7, בפרוטוקול מיום 31.10.18, עמ' 10, ש' 10-12 וכן סעיף 5 להודעת הערעור שהגיש המערער בע"מ 24444-02-19, בו ציין כי: **"כנראה מה שאמרתי הוא, שלא היו לי הוצאות שכ"ט עורכי דין שכן, ניהלתי את הכל לבד מ-2011 (למעט עו"ד שעזר לי ללא תמורה)"**.

בנוסף, העיד המערער שכל ההוצאות שניכה אינן ניתנות להפרדה וכי **"כולן קשורות גם להצלת האנושות וגם למשפטים"** (פרוטוקול מיום 9.9.19, עמ' 24, ש' 18-19). אף משום כך לא ניתן להכיר בהוצאות המשפטיות שניכה המערער.

28. המערער דרש ניכוי תשומות בגין ייעוץ שקיבל מיועץ בשם נאור. כאשר נשאל המערער אודות ייעוץ זה, השיב (פרוטוקול מיום 9.9.19, עמ' 19 ש' 21-16):

היועץ, האדם הזה הוא מתקשר מהעולמות הכי גבוהות שאני מכיר, עם ישויות שלא נמצאים, לא נמצאות בעולם הזה. הן נמצאות למעלה. הייעוץ שאני מקבל, שאני מאוד מאמין בו, הוא ייעוץ עסקי וייעוץ שקשור גם לכל הנושאים שאנחנו עוסקים היום, בנושא של הכחדת האנושות, אי רציפות הטבע וכו' וכו'. וגם ייעוץ עסקי כולל שאני הייתי במשפטים וכו'.

מהטעמים שפורטו לעיל, הוצאה זו אשר גם לדברי המערער נועדה למטרות שונות, אינה ניתנת לניכוי.

29. באשר להוצאות נוספות, רשימת התשומות שביקש המערער לנכות כוללת באופן ברור הוצאות החשודות כהוצאות פרטיות. כך לדוגמה המערער מודה כי ניכה הוצאות ביתיות כגון גז, חשמל, אינטרנט, פקס, הוצ' פלאפון, כיבודים (אשר כללו גם יציאות של המערער עם אשתו) והוצאות החזקת רכבו הפרטי כהוצאות עסקיות (פרוטוקול מיום 9.9.19, עמ' 19, ש' 22 – עמ' 20 ש' 4).

30. כאמור לעיל, הנטל להוכיח כי יש להתיר את ניכוי התשומות, מוטל על המערער, אלא שהמערער לא הציג כל ראיה ממנה ניתן ללמוד כי התשומות נוכו כדין. משום כך, לא הצליח להוכיח כ הוא זכאי לניכויים אותם ניכה ולא עמד בנטל המוטל עליו.

31. לאור כל האמור, אני מוצא כי צדק המשיב בהחלטתו כי אין להתיר את ניכוי התשומות שדרש המערער.

סוף דבר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24444-02-19 זמירי ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"מ 68083-06-18 זמירי ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיזוני:

1 32. לאור האמור לעיל, הערעורים נדחים :

2 א. רישומו של המערער כעוסק יבוטל, החל מיום 30.11.17.

3 ב. המערער יישא בתשלום מס התשומות, כפי שקבע המשיב בהחלטתו.

4 33. המשיב ביקש כי יוטלו על המערער הוצאות לדוגמה, וזאת בשל סרבול ההליך באמצעות

5 בקשות רבות שהגיש המערער ושנדחו על ידי בית המשפט, וכן בשל לשון בוטה וחריגה בה

6 נקט המערער בכתבי טענותיו (לדוגמה, בסעיף 19 לבקשה מיום 28.10.2018; סעיפים 1 ו-2

7 לסיכומי המערערים, ובעוד מקומות רבים בכתבי הטענות שהוגשו במרוצת ההליך).

8 בנסיבות אחרות היה טעם של ממש לקבל את בקשת המשיב, אולם בשים לב לסכום המס

9 השנוי במחלוקת ולנסיבות התיק, אסתפק בכך שאשית על המערער את ההוצאות הרגילות

10 המוטלות על מי שנדחו ערעוריו.

11 משכך, המערער יישא בהוצאות המשיב בסך כולל של 15,000 ₪. תשלום זה יבוצע תוך 30 יום

12 מהיום, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

13

14 המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

15

16

17

18

19

20 ניתן היום, ט' טבת תש"פ, 06 ינואר 2020, בהעדר הצדדים.

21

אבי גורמן, שופט

22

23

24

25