



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

בפני כב' השופט ה' קירש

1  
2

המערער **שלום חנוך**  
ע"י ב"כ עוה"ד שמואל קליין ויובל גבעון

נגד

המשיב **מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1**  
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני  
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

3  
4  
5  
6

### פסק דין

7  
8  
9

א. מבוא

10 1. בית ישן בעיר צפת נרכש בחודש ינואר 2011 בתמורה ל-680,000 ש"ח. רכישת הבית  
11 לוותה בנסיבות אישיות ומשפחתיות מיוחדות כפי שיפורט בהמשך. הבית שופץ  
12 ולתקופה קצרה שימש כ"צימר". בחודש אוקטובר 2012, כעשרים חודשים בלבד  
13 לאחר רכישתו, הבית נמכר בתמורה ל-2,000,000 ש"ח. המשיב סבור כי מכירת  
14 הבית היא עסקה חייבת במס ערך מוסף ועל כך חולק המערער.

15  
16  
17

ב. רקע עובדתי כללי

18 2. רעייתו המנוחה של המערער, גב' תהילה חנוך ז"ל ("תהילה"), נולדה בצפת וגדלה  
19 בעיר זו. תהילה הכירה את המערער ונישאה לו בתקופה בה שניהם התגוררו  
20 בארה"ב והשניים שבו לישראל בשנת 1995. בני הזוג התגוררו במרכז הארץ עם  
21 ילדיהם. בשנת 2008 תהילה חלתה במחלה ממארת, ממנה נפטרה בשנת 2014.

22



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 3. אמה של תהילה המשיכה להתגורר בצפת כל העת ובעיר זו ובסביבתה גרו (או גרים)  
2 גם חמישה מתוך שבעת האחים והאחיות של תהילה. תהילה, המערער וילדיהם  
3 נהגו לבקר בצפת לעתים קרובות.  
4
- 5 4. בתחילת שנת 2011 נוצרה לבני הזוג הזדמנות לרכוש את הבית השכן לביתה של  
6 אמה של תהילה ("הבית"). דיירי הבית השכן הלכו לעולמם והיורשים העמידו את  
7 הבית למכירה. נשוב בהמשך לנסיבות הרכישה ומניעה, כי לכך עשויה להיות  
8 השלכה על תוצאות המיסוי.  
9
- 10 5. הבית שנרכש הוא בית אבן הבנוי בסגנון ישן. הוא בן קומה אחת ומורכב משלושה  
11 חדרים או יחידות נפרדים, הבנויים בצורת "ריש" מסביב לחצר רחבת ידיים. בעת  
12 הרכישה לכל חדר או יחידה הייתה כניסה נפרדת ושירותים נפרדים ולשניים מהם  
13 היה גם מטבח נפרד.  
14
- 15 6. בעת רכישתו, הביתה היה במצב מוזנח.  
16
- 17 7. עסקת רכישת הבית נערכה ביום 31.1.2011 ומחיר העסקה עמד על 680,000 ש"ח. על  
18 עסקת הרכישה לא שולם מס ערך מוסף לא על ידי המוכרים (אנשים פרטיים) ולא  
19 על ידי הרוכשים. יצויין כי הבית נרשם למעשה על שם תהילה בלבד, אך לא הושתת  
20 כל טיעון של ממש על עובדה זו במסגרת הערעור הנוכחי.  
21
- 22 8. במהלך השנה שלאחר הרכישה בוצע בבית שיפוץ מקיף בעלות כוללת של 262,405  
23 ש"ח לפחות.  
24
- 25 9. בשלב מסויים בני הזוג וילדיהם התחילו ללון בבית מדי פעם בפעם בעת ביקוריהם  
26 בצפת.  
27



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

10. בין החודשים יוני לאוקטובר 2012 הופעל הבית כ"צימר" בן שלוש יחידות שונות. האיורוח בצימר פורסם באינטרנט ולשם שיווק המקום הופק סרטון פרסומי.
11. בדו"חות תקופתיים שהוגשו לשלטונות המע"מ לחודשים מאי עד אוגוסט 2012 נוכו סכומי מס תשומות על סמך חשבוניות מס אשר התקבלו ממבצעי עבודות השיפוץ. לימים המערער ביקש לבטל את ניכוי מס התשומות האמור, ולכך נחזור בהמשך.
12. העיסוק בהשכרת חדרי הצימר הניב הכנסות (לפני מע"מ) של כ-32,000 ש"ח בסך הכל.
13. ביום 18.10.2012 נמכר הבית. הרוכש רכש את הבית על מנת לעשות בו שימוש כדירת מגורים. לא שולם מס ערך מוסף בקשר למכירה זו ועל כך הוצאה השומה מושא ערעור זה.
14. המערער עוסק בתחום הטקסטיל וההלבשה זה כשלושים וחמש שנים. הוא עבד בענף זה בארה"ב ומאז שובו לישראל בשנת 1995 הוא פועל בו באמצעות חברת גרמנט סנטר אייג'נסי בע"מ שבבעלותו ("חברת גרמנט").
15. המערער נרשם כ"עוסק מורשה" לעניין חוק מע"מ בשנת 2006. הסיבה המקורית לרישום המערער כאמור הייתה רצונו להשכיר לחברת גרמנט הנ"ל מבנה משרדים בתל אביב שהוא רכש באופן אישי. כך הוא שילם מע"מ על דמי השכירות שהוא גבה מהחברה ואילו החברה ניכתה את מס התשומות הכלול בחשבוניות שהוצאו על ידי המערער. במרשמי המע"מ מתואר המערער כעוסק בתחום המקרקעין (על כך לא הייתה למעשה מחלוקת בין הצדדים אם כי אסמכתא ישירה לתוכן הרישום משום מה לא הוגשה).
16. תהילה עבדה כמתווכת נדל"ן בתקופה בין שובם של בני הזוג מארה"ב עד לאבחון מחלתה, ובסך הכל במשך כשמונה עד עשר שנים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

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

### ג. תמצית טענות הצדדים

17. המשיב (מנהל מע"מ) מעלה שתי טענות שונות המצדיקות, לפי גישתו, את חיוב מכירת הבית במס:

(א) בני הזוג הפעילו בבית עסק של השכרת חדרי אירוח (צימר). מכיוון שכך, הבית הוא בבחינת "ציוד" כהגדרת מונח זה בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק") ועל כן מכירתו חייבת במס.

(ב) בני הזוג עסקו באופן כללי במסחר בנכסי נדל"ן והבית הנדון נמכר במהלך עסקים אלה.

מוסיף המשיב וטוען כי אין לתת משקל לעובדה כי בעת רכישת הבית לא נוכה מס תשומות בפועל ולעמדת המשיב עסקת הרכישה עצמה הייתה "עסקת אקראי" וככזו הייתה אמורה להתחייב במס.

18. המערער מצדו טוען כי הוא ואשתו המנוחה לא עסקו באופן כללי בתחום הנדל"ן אלא רכשו מעת לעת נכסי מקרקעין כהשקעה מתוך חסכוניותיהם. העיסוק של המערער הוא בענף הטקסטיל וההלבשה ולא בנדל"ן.

באשר לאפשרות כי הבית נמכר כ"ציוד" בשל קיום עסק אירוח, טוען המערער כי ככלל "בעל צימרים אינו בבחינת עוסק, אם לא מדובר בבית מלון" (סעיף 57 לסכומי המערער), ובפרט "נסיון לנהל פעילות עסקית של מספר חודשים אינו בבחינת עסק גם אם לא היה מדובר בצימרים דווקא" (שם).

מוסיף המערער וגורס כי **בית פרטי** לא יכול להוות "ציוד" והדבר נלמד מכך שלא ניתן לנכות מס תשומות בגין רכישת בית פרטי, בהתאם לאמור בתקנה 15 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("התקנות") (סעיף 51 לסיכומי המערער).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

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

### ד. האם הבית נמכר "בידי עוסק במהלך עסקו"?

19. כידוע, לפי סעיף 2 לחוק, המס מוטל "על עסקה בישראל וכו'". החלופה הראשונה להגדרת המונח "עסקה" בסעיף 1 לחוק מע"מ היא "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד".

20. אין חולק כי הבית הנדון הינו בבחינת "נכס" כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לחוק. אולם האם הוא נמכר "בידי עוסק במהלך עסקו"?

21. בסוגיה זו הגעתי למסקנה שלילית. נסיון המשיב לצייר את המערער (יחד עם תהילה ז"ל) כסוחר בנכסי מקרקעין איננו משכנע.

22. המבחנים וסימני ההיכר לאיתור "עסק" לעניין יישום הוראות חוק מע"מ ידועים היטב והם נסקרו וסוכמו בפסיקה ענפה, לרבות בע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (24.10.1985); א.נמדר, מס ערך מוסף, חלק ראשון, פסקה 205 (וראו גם ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן (12.8.2012) לעניין מס הכנסה). לא אחזור על הדברים כאן. המשיב מבסס את מסקנתו כי הבית נמכר במהלך עסקי נדל"ן בעיקר על שלושה היבטים: בקיאות, מספר העסקאות, ופעולות השבחה.

23. המערער עוסק עשרות שנים בתחום הביגוד, במשרה מלאה. לא הייתה מחלוקת בין הצדדים בקשר לכך ולא הוכח כי הוא בקיא במיוחד בתחום הנדל"ן או שהוא רכש הכשרה או נסיון מקצועיים באותו ענף.

24. תהילה הוכשרה כמתווכת מקרקעין ועבדה בתחום זה במשך כעשור. על פי עדותו של המערער, עיסוק זה של תהילה הסתכם בפעילות תיווך רגילה בשוק דירות המגורים והיא עצמה לא סחרה בנכסי נדל"ן (סעיף 21 לתצהיר המערער; פרוטוקול דיון ההוכחות, עמוד 28, שורות 3 עד 9). יחד עם זאת יש לשער כי אפילו עבודה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 כ"מתווכת מן המניין", עשויה להקנות יתרון שיכול לבוא לידי ביטוי בידע עדכני  
2 לגבי מגמות בשוק, היכרות אישית עם אנשים הפעילים בשוק ואף חשיפה  
3 להזדמנויות לרכישת נכסים. אולם לא נטען כי לתהילה היה נסיון מקצועי קודם  
4 בליווי פרויקטים להשבחת נכסים ולמכירתם. יוזכר כי למרבה הצער בכל המועדים  
5 הרלבנטיים תהילה הייתה חולה במחלה ממארת קשה.

6

7 25. המשיב הדגיש את רשימת נכסי הנדל"ן שנרכשו על ידי בני הזוג במהלך השנים  
8 והעסקאות שנעשו בהם (נספח 4 לכתב התשובה מטעם המשיב; סעיף 23 לתצהיר  
9 המערער). אכן יש מקום להתעכב על נושא זה ולעיין במצבת הנכסים.

10

11 26. אפשר לחלק את נכסי הנדל"ן של המשפחה לשלוש קבוצות: (א) נכסים למגורי  
12 המשפחה; (ב) משרד החברה; (ג) נכסים שונים אחרים. למען הזיהוי והקיצור נציין  
13 את מספר הגוש בו מצוי כל נכס.

14

15 (א) נכסי המגורים

16

17 1. עם שובה של המשפחה מחו"ל בשנת 1995 נרכשה דירה ברעננה (גוש 7654).  
18 הדירה **נמכרה** בשנת 2000. לפי עדות המערער, דירה זאת נמכרה על מנת  
19 לממן בניית בית פרטי ברעננה.

20 2. בשנת 2000 נרכשה קרקע ברעננה (גוש 6579) ועליה נבנה בית המשפחה. בית  
21 זה משמש למגורי המערער עד היום, לפי עדותו.

22 3. נרכשה קרקע בתל אביב (גוש 6108) בשנת 2005 לשם בניית בית משפחה  
23 חדש. לפי הטענה, הבנייה הסתיימה בשנת 2010 אולם עקב מחלתה של  
24 תהילה המשפחה לא עברה מרעננה לתל אביב והבית בתל אביב **נמכר** בשנת  
25 2010.

26 4. נרכש הבית בצפת נשוא הערעור. הוא **נמכר** בשנת 2012.

27

28 (ב) משרדי החברה

29



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 נרכש משרד בתל אביב (גוש 8982) בשנת 2006 כדי לשמש את החברה בבעלות  
2 המערער שעוסקת בתחום ההלבשה. המשרד עדיין בבעלות המערער.

3

4

(ג) נכסים שונים

5

6 1. נרכשה דירה בתל אביב (גוש 6213) בשנת 2003 שמושכרת לדיירים. הדירה  
7 טרם נמכרה.

8 2. נרכשה קרקע בהוד השרון (גוש 6407, חלקה 6) בשנת 1997 ונמכרה בשנת  
9 2000, לפי הטענה על מנת לממן את בניית הבית ברעננה (בגוש 6579).

10 3. נרכשה קרקע נוספת בהוד השרון (גוש 6407, חלקה 69) בשנת 2003 וטרם  
11 נמכרה.

12 4. נרכשה (בשלבים) קרקע באזור כפר סבא (גוש 7595) בשנים 2003, 2004 ו-  
13 2006 שטרם נמכרה.

14 5. נרכשה קרקע ברעננה (גוש 7650) בשנת 2006 שטרם נמכרה.

15

16 בנוסף לכך, הוסבר כי תהילה רכשה קרקע אחרת (גוש 6407, בהוד השרון) עבור  
17 אחיה, אריה כהן, וקרקע זו הועברה לימים על שמו. כמו כן המערער רכש ועדיין  
18 מחזיק מניות בחברה אשר בבעלותה מלון בלתי פעיל בצפת. לדבריו הוא הסכים  
19 לרכוש את המניות בסכום נמוך מידי של שותף לעסקים שהיה זקוק לכסף בשל  
20 נסיבות אישיות.

21

22 27. אמנם יש בפנינו ריבוי נכסים, אולם מוכן אני לקבל את טענתו של המערער כי אופי  
23 החזקת הנכסים הוא **השקעתי**.

24

25 כפי שנוכחנו לדעת, מכל הנכסים שפורטו לעיל רק ארבעה מהם מומשו: דירת  
26 המשפחה הראשונה ברעננה (אשר נמכרה בשנת 2000 לאחר כחמש שנות החזקה),  
27 חלקה אחת בהוד השרון (נמכרה גם בשנת 2000 לאחר כשנתיים וחצי); הבית שנבנה  
28 בתל אביב (נמכר בשנת 2010 לאחר כחמש וחצי שנים); והבית בצפת מושא הערעור  
29 (נמכר בשנת 2012 לאחר כשנה וחצי, כמוסבר).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1
- 2 במבט על פני כעשרים שנים מעת שובה של המשפחה מחו"ל, אין לדעתי מקום
- 3 להגדיר את תמונה המצטיירת כעיסוק אינטנסיבי ברכש ומכר העולה לכדי סחר
- 4 עסקי בנכסי נדל"ן. כל העת המערער עסק בענף ההלבשה ולפי עדותו, שלא נסתרה
- 5 בנקודה זו, כל הרכישות הנ"ל מומנו מהון עצמי (חסכוניות) ולא במימון זר.
- 6
- 7 28. המשיב מצביע על פעולות השבחה שנעשו: בניית הבית בתל אביב (גוש 6108)
- 8 ומכירתו; רכישת הבית בצפת, שיפוצו ומכירתו, ושינוי ייעוד מחקלאות למגורים
- 9 שנעשה בגוש 6407 חלקה 69 בהוד השרון. לא הובאו ראיות באשר לתרומתו
- 10 האישית של המערער להשגת שינוי הייעוד האמור ואיננו יודעים איזה מאמצים או
- 11 משאבים הוא השקיע בכך, אם בכלל (יצויין כי חלקה זו נמצאת בבעלות בעלים
- 12 אחדים במושע).
- 13
- 14 29. אף צד לא הביא ראיות לגבי שטחם הפיזי של הנכסים הנזכרים לעיל או לגבי ערכם
- 15 הכלכלי.
- 16
- 17 30. לא הובאה כל ראיה המצביעה על כך כי קיים בידי המערער "מנגנון" עסקי כלשהו
- 18 לשם ניהול מסחר בנדל"ן (אם כי לטעמי משקלו של העדר מנגנון עסקי בנסיבות
- 19 כאלו הוא מועט – השוו ע"מ 46960-07-13 ספידי לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל
- 20 אביב 3, (5.7.2015)).
- 21
- 22 31. על פי שקלול מבחני העזר השונים – אופי הנכסים (מקרקעין), מספר הנכסים
- 23 שנרכשו, מספר הנכסים שנמכרו, משך ההחזקה בנכסים שנמכרו, תדירות
- 24 המכירות (שתיים בשנת 2000, אחת בשנת 2010 ועוד אחת בשנת 2012), מקור
- 25 המימון, מידת הבקיאיות של בני הזוג, היקף פעולות השבחה, ומכלול הנסיבות -
- 26 הגעתי כאמור למסקנה כי המערער איננו "עוסק" ברכישה ובמכירה של נכסי
- 27 מקרקעין.
- 28





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

32. באשר להיות המערער רשום כעוסק בתחום המקרקעין לצורכי מע"מ, ניתן לכך הסבר המניח את הדעת שלא נסתר: הדבר נעשה אגב רכישת המשרד בתל אביב והשכרתו לחברת גרמנט. לפני כן, כך משתמע, למערער כלל לא היה תיק במע"מ. אינני סבור כי יש בתוכן הרישום האמור מעין "הודאה" מצדו של המערער כי הוא עוסק בעסקי נדל"ן לכל דבר ועניין ואפילו המשיב בסיכומו לא הפריז בחשיבות הרישום האמור:

"המערער טוען, כי עמדת המשיב היא כי עצם רישומו של המערער כעוסק במקרקעין מוכיחה שהוא עוסק במקרקעין. יובהר: לא זו עמדת המשיב. עמדת המשיב היא כי עובדת רישומו של המערער כעוסק בתחום המקרקעין מהווה נסיבה, אם כי בעלת משקל, בסיווגו של המערער כעוסק במקרקעין." (סעיף 43(א) לסיכומי המשיב)

(וראו ע"א 267/88 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת ראובן פליצה בע"מ (19.10.1989)).

לפיכך, בנסיבות המקרה ולאור ההסבר, אין ברישום הנ"ל כדי לשנות את מסקנתי כי המערער לא עסק במסחר במקרקעין.

33. כתוצאה מן האמור, אין מקום לקבוע כי הבית נמכר "בידי עוסק במהלך עסקו" – המערער אמנם מסווג כ"עוסק" אך מכירת הבית בצפת לא נעשתה "במהלך עסקו" שנוהל על ידיו.

34. בשולי דברים אלה אציין כי אילו הייתה מתקבלת טענתו של המשיב לפיה המערער עוסק במסחר בנכסי נדל"ן וכי הוא רכש ומכר את הבית הנדון במהלך עסקיו אלה, דהיינו במהלך מסחר שוטף בבתים ובמגרשים, אזי היה מקום לשקול את החלתו של סעיף 5(ב) לחוק מע"מ. סעיף זה קובע כי:

"במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין מחירה בעת המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה; לענין זה, עוסק - למעט



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 **עוסק שעל פי דין לא היה רשאי לנכות את מס התשומות בשל**  
2 **רכישת דירת המגורים.**"

3  
4 לפי הוראה זו הערך המוסף של עוסק הקונה ומוכר דירות מגורים נמדד לפי הרווח  
5 שהוא מפיק מכל עסקה כאמור (ראו נמדר, שם, פסקה 1217). במקרה דנן יישום  
6 סעיף 5(ב) היה מביא להטלת מס רק על ההפרש בין מחיר המכירה מחד לבין מחיר  
7 הרכישה בתוספת עלויות השיפוץ מאידך. עריכת שומה בהתאם לסעיף 5(ב) הייתה  
8 מביאה לסכום מס הנמוך באופן ניכר מסכום המס המתחייב מהשומה שהוצאה  
9 בפעול על ידי המשיב.

10  
11 **ה. מכירת הבית כ"ציוד" - הערה מקדמית על הנפקות הכספית של השומה**

12  
13 35. כמוסבר, עמדת המשיב היא שעסקת מכירת הבית, בהיקף כספי של 2,000,000 ש"ח,  
14 חייבת כולה במס ערך מוסף, אם כי המשיב מוסיף ומציין כי אם יתקבל עמדתו,  
15 הוא לא יתנגד לקיזוז מס התשומות ששולם עבור עבודות השיפוץ בכפוף לקיום  
16 תנאי החוק.

17  
18 36. מס העסקאות בגין המכירה, בניכוי מס התשומות בקשר לשיפוץ, עשוי להסתכם  
19 בסכום קרן של כ-254 אלף ש"ח.

20  
21 37. פעילות הצימר הצמיחה מחזור כולל (לפני מע"מ) של כ-32,000 ש"ח ועליו שולם מס  
22 עסקאות בסכום של כ-5,000 ש"ח.

23  
24 38. כאמור, טענת המשיב לפיה הבית נמכר "בידי עוסק במהלך עסקו" לא התקבלה על  
25 ידי. על כן הבסיס האפשרי היחיד שנותר לחיוב מכירת הבית במס הוא סיווגו של  
26 הבית כ"ציוד", דהיינו כאמצעי ייצור. לפחות על פני הדברים קיים חוסר פרופורציה  
27 בולט בין המס שעשוי להגבות בשל **מכירת הציוד** לבין המס שנגבה בשל **הפעילות**  
28 **העסקית** שהתנהלה בזכות הציוד (ביחס של כ-1:50). מצב זה הוא למצער אנומלי  
29 ומעלה סימן שאלה באשר לצדקת גישתו של המשיב במישור הכלכלי המהותי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

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

### ו. האם הבית נמכר כ"ציוד"?

39. החלופה הראשונה להגדרת המונח "עסקה" שבסעיף 1 לחוק מע"מ כוללת כידוע חלופת משנה – גם "מכירת ציוד" תחשב כ"עסקה" למרות שהיא איננה מתבצעת "במהלך עסקו" של עוסק.

"ציוד" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק" (להסבר כללי לגבי החיוב במס בגין מכירת ציוד, ראו נמדר, שם, פסקה 207).

40. לפי טענה זו של המשיב, פעילות הצימר הייתה בידי המערער "עסק" והבית שימש לו למערער בעסקי הצימר, שלא יכלו להתקיים בלעדי המבנה בו לנו האורחים. משכך, מכירת הבית חייבת במע"מ כמכירת ציוד, ללא קשר לשאלת מעמדו של המערער כעוסק במסחר בנדל"ן באופן כללי.

41. המערער מצידו ניסה לטעון כי פעילות הצימר כלל לא הבשילה לכדי עסק כי היא נמשכה זמן מועט בלבד ולא הספיקה להניב סכום ממשי של הכנסות. לפיכך אין זה ראוי או צודק להחשיב את הבית כ"ציוד" ששימש בעסק, ועל ידי כך להטיל מע"מ על מלוא התמורה בגין מכירת הבית. יתרה מזאת, מדגיש המערער כי מלכתחילה בני הזוג כלל לא התכוונו להשתמש בבית לצורך הלנת אורחים והדבר קרה רק מכורח הנסיבות שנוצרו (בייחוד לנוכח עלויות החזקת הבית).

42. בעניין זה אני מסכים עם המשיב: על סמך הראיות, עליהן ארחיב בהמשך, נראה כי פעילות הצימר נוהלה כעסק לכל דבר, אם כי לא לתקופה ארוכה מדי לפני שהבית נמכר. מאפייני הפעילות מצביעים, רובם ככולם, על קיומו של עסק של אירוח אורחים בתמורה. ואם פעילות האירוח הייתה עסק, אזי הבית עצמו, ובו חדרי הצימר, ממילא היה בבחינת "ציוד" ששימש באותו עסק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 43. יש להעיר כי לפי הפשט של הגדרות המונחים "עסקה" ו"צידוד" בחוק, נכס פלוני  
2 ייחשב "צידוד" או לא ייחשב כ"צידוד" (באופן דיכוטומי), ואין הוא יכול להיות  
3 בבחינת "צידוד" **במקצתו** בלבד. דהיינו, אין מעמד חלקי או יחסי בעניין זה. אמנם  
4 בחוק מע"מ ישנם הסדרים אחרים וחשובים שמכירים ב"חלקיות" דברים, למשל  
5 הוראות תקנה 18 לתקנות המתירות קיזוז תשומות על בסיס יחסי בנסיבות  
6 מסויימות, או הוראות סעיף 58 לחוק שמאפשרות סיווג שונה "למקצתם" של  
7 עיסוקיו של חייב במס. הסדרים אלה מכירים בכך שעולם העסקים איננו תמיד  
8 "שחור ולבן" ולעתים נדרשת קביעה יחסית או חלקית על מנת להגיע לתוצאת מיסוי  
9 צודקת. לא כך לכאורה לגבי הגדרת "צידוד" ודי בכך שנכס שימש, או אף נועד  
10 לשמש, בעסק כדי לגרום לחיוב מכירת הנכס במע"מ באופן מלא.

11  
12 44. עם זאת, דומה כי בנסיבות יוצאות דופן יהיה מקום להוציא מכלל "צידוד" נכס  
13 ששימש בעסק אך באופן חולף ומועט ביותר ביחס להיקף השימוש באותו נכס  
14 לצרכים לבר-עסקיים. הדבר יכול לקרות מפני שהעסק כולו נגדע באבו, או מפני  
15 שהנכס המסויים שימש באופן רגעי ביותר בעסק קיים לפני השימוש העסקי בו  
16 הופסק. הדברים אמורים במקרים בהם נעשה **שימוש אחר**, בלתי עסקי, באותו נכס  
17 והשימוש העסקי היה "בטל בשישים" לעומתו (de minimis).

18  
19 במקרים קיצוניים כאלה, יהיה זה צודק לומר כי השימוש העסקי בנכס לא עבר את  
20 הרף המינימלי הדרוש כדי להוות "צידוד", או לחלופין לקבוע כי כלל לא התקיים  
21 "עסק", הכל בהתאם לנסיבות המקרה.

22  
23 45. כאמור, כאן טוען המערער כי משך השימוש בבית כצימר היה כה קצר וכי ההכנסות  
24 מהצימר היו כה נמוכות, שאין מקום "להכתיים" את הבית בתואר "צידוד". אינני  
25 מסכים עם טיעון זה.

26  
27 46. המערער תיאר באופן כללי את מידת ה**שימוש הפרטי** שנעשה בבית. יוזכר כי הבית  
28 היה בבעלות בני הזוג בסך הכל משך כעשרים חודשים. חלק מהזמן בוצעו בו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 שיפוצים נרחבים ולמרבה הצער מצבה של תהילה החמיר באותה תקופה. בסעיף 7  
2 לתצהיר המערער נאמר:

3

4 **"אני, רעייתו וילדינו עשינו שימוש בבית על בסיס קבוע וכמעט מידי שבוע**  
5 **נסענו לבקר את משפחתה של רעייתי ושהינו למשך הביקור בבית, וזאת לכל**  
6 **אורך התקופה שבה החזקנו בבית."**

7

8 בחקירתו הנגדית המערער העיד כי **"בפסח 2011 התארחנו בדירה [בבית] ...**  
9 **"אני חושב פסח 2011 כבר לנו במקום" (פרוטוקול, עמוד 23; שורות 29 ו-32).**

10

11 ובהמשך:

12

13 **"ש: מה היה היקף השימוש שלכם?**  
14 **ת: כמעט כל שבוע הגענו." (עמוד 25, שורות 20-21).**

15

16 עולה מן החומר כי רוב השימוש המשפחתי שנעשה בבית, אם לא כולו, היה בסופי  
17 שבוע או בחופשות והדברים מתיישבים עם עדותו של אחיה של תהילה, אריה כהן,  
18 שאמר כי **"חלק גדול מהזמן הוא [הבית] ריק" (עמוד 8, שורה 16)**

19

20 47. אמנם נראה כי המשפחה עשתה שימוש מסויים בבית במהלך חלק מתקופת  
21 הבעלות בו, אך יחד עם זאת אין דרך להגדיר את השימוש בבית **כחדרי אירוח**  
22 **כ"שולי" או "טפל" או כ"בטל בשישים" לעומת השימוש המשפחתי. אנמק.**

23

24 48. על פי חשבונות העסקה שהוציא המערער בגין אירוח וכן על פי תגובות אורחים  
25 שפורסמו באינטרנט, הלינה הראשונה בצימר הייתה ככל הנראה במהלך חודש יוני  
26 2012 ואילו האחרונה הייתה באוקטובר 2012, זמן קצר מאד לפני מכירת הבית.  
27 אמנם תקופה זו של שלושה וחצי או ארבעה חודשים איננה ארוכה במיוחד אולם לא  
28 ניתן להתעלם ממנה לחלוטין. אמת, מספר לילות האירוח הכולל היה נמוך (ככל  
29 הנראה כ-50 לילות) והפדיון מהפעלת הצימר היה נמוך בהתאם. אולם שאר  
30 הנסיבות כפי שמיד יפורטו, מעידות על כוונה ברורה לכוון עסק אירוח לכל דבר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1

2 49. במקום היו שלוש יחידות נפרדות להשכרה וניתנו להן שמות: "עומר", "גל" ו-  
3 "ליאור". החדרים היו משופצים, מרוהטים ומאובזרים. הבית כולו נקרא "הבית  
4 של תהילה ושלוש" והוא פורסם באתרי אינטרנט שונים.

5

6 אביא תיאור הבית והאירוח כפי שהופיע (ומשום מה, עוד מופיע) באתר  
7 my.weekend.co.il (נספח 2 לכתב התשובה):

8

9 "אירוח בבית אבן המשלב היסטוריה ואותנטיות.

10 הבית של תהילה ושלוש בצפת, הוא מתחם אירוח בו האהבה והחלום הפכו  
11 לחזון המשלב עבר, הווה ועתיד במקום אחד מרגש, המעניק חוויה של שלווה  
12 רוחנית.

13 תהילה ושלוש, בעליו של המתחם, שיפצו, שימרו וצבעו אותו באהבה  
14 ובהדגשת יופיה וייחודה של צפת. קירות האבן האותנטיים לעיר היהודית  
15 העתיקה, החצר הגדולה המעוטרת ברצפות עתיקות מקוריות, פינות הישיבה  
16 המוצלות בעצי-זית בני מאות שנים, הוורדים והצמחים שקישטו את המקום  
17 מתמיד, והושבו לגינתם המוכרת. כל אלו מעטרים ומספרים את סיפורה של  
18 צפת העתיקה, מלאת התוכן והיופי.

19 במתחם הבית 3 סוויטות מרווחות ומאובזרות, המשלבות בחן וייחוד את  
20 היסטורית המקום עם החדשנות והעיצוב של תקופתנו.

21 יחידת עומר מתאימה לאירוח זוגי ומאובזרת במיטה זוגית גדולה, ספת  
22 ישיב[ה], ארון בגדים, פינת קפה וטלוויזיית LCD.

23 יחידת גל מתאימה לאירוח זוגי ומאובזרת במיטה גדולה, פינת ישיבה,  
24 מטבחון המאובזר בכיריים מקרר ופינת אוכל, פינת קפה, ג'קוזי וטלוויזיית  
25 LCD.

26

27 יחידת ליאור סוויטה של 3 חדרים כ-50 מ"ר המתאימה לאירוח שני זוגות או  
28 ארבעה מבוגרים. הסוויטה מחולקת ל-2 חדרי שינה, סלון הכולל ספת ישיבה  
29 וכורסת טלוויזיה, מטבח מאובזר במקרר, כיריים, פינת אוכל ופינת קפה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 בחצר הבית הייחודית ממוקמות פינות ישיבה להנאת המתארחים, בין עצי  
2 הזית והצמחים העתיקים התורמים לאווירה המכשפת והשלווה של צפת.  
3 ארוחת בוקר עשירה מוגשת במקום ממנה ניתן להנות בחצר הקסומה, תחת  
4 עצי הזית המצלים.  
5 תהילה ושלוש מזמינים אתכם לנופש ביתי ושונה המשלב נוסטלגיה וקידמה  
6 במקום חלומי אחד.”  
7  
8 50. יצויין כי באתרי האינטרנט השונים מופיעות "תגובות" ו"דירוגים" מאת אנשים  
9 אשר לדבריהם התארחו במקום.  
10  
11 51. הפרסום באינטרנט לווה ב"סרטון תדמית" שיווקי אשר הוכן על ידי סוכנות  
12 הפרסום ווינהלפ-אופרן (נספח 3 לכתב התשובה – תקליטור). בסרטון, שאורכו  
13 כשתי דקות ושלוש עשרה שניות, רואים את חצר הבית (לרבות עצי זית, שיחי  
14 ורדים, אריחי רצפה עתיקים, ותאורה מעוצבת בשבילי החצר) ואת פנים החדרים  
15 (לרבות קירות אבן, קשתות, מיטות, ספות, שולחנות ואמבט ג'קוזי). תהילה עצמה  
16 משמשת קריינית.  
17  
18 52. על פי חומר הראיות, מחירי החדרים לאירוח היו בטווח בין 700 ש"ח ל- 900 ש"ח  
19 ללילה, כמקובל בענף.  
20  
21 53. באשר לתפעול השוטף של הצימר, נמצא כי העבודה נעשתה על ידי אחיה של תהילה  
22 הגרים בקרבת מקום ועל ידי בני הזוג עצמם ולא הועסקו עובדים שכירים – ראו  
23 בפרוטוקול הדיון עמוד 8, שורות 12-13; עמוד 20, שורות 21 עד 24.  
24  
25 יש לשער כי אם בני הזוג היו מתמידים בניהול הצימר ולא מוכרים את הבית, בשלב  
26 כלשהו היו זקוקים לסיוע נוסף, מאורגן יותר.  
27  
28 54. יש לציין כי מספר הטלפון המופיע בפרסומים לצורך ביצוע הזמנת חדרים היה  
29 מספר הנייד האישי של המערער.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1
- 2 55. המערער נחקר באריכות בנושא אספקת ארוחות בוקר במקום. אני מקבל את עדותו
- 3 כי לא הוכנו במקום ארוחות ואורחים שהיו מעוניינים בקבלת ארוחת בוקר יכלו
- 4 להזמין אותה משירותי הסעדה בקרבת מקום והארוחה הייתה מגיעה במשלוח אל
- 5 הבית. הזמנת ארוחות כאמור הייתה על חשבון האורחים ובנפרד מהחשבון עבור
- 6 הלינה, ובוצעה במישרין מול הספק.
- 7
- 8 56. אזכיר כי עלות השיפוץ של הבית הייתה למעלה מ-260 אלף ש"ח. בנוסף לשיפוץ
- 9 מבנה הבית עצמו (קירות, רצפות וכו') וחידוש החצר, נרכש ריהוט חדש לשלושת
- 10 החדרים: מיטות, פינות קפה, מטבחונים, ספות, כיסאות, שולחנות ומקלטי
- 11 טלוויזיה. מראה פנים החדרים מגלה בבירור כי הם הותאמו להשכרה לזרים ולא
- 12 רק לשימוש הפרטי של בני המשפחה בעת ביקוריהם בצפת.
- 13
- 14 57. הצדדים הקדישו תשומת לב רבה לעניין נסיון קיזוז תשומות השיפוצים ונפקותו.
- 15 כזכור, בדו"חות התקופתיים לחודשים מאי עד אוגוסט 2012 (שני דו"חות דו
- 16 חודשיים) נוכה מס התשומות ששולם בקשר לשיפוץ הבית. ניכוי זה היה אמור
- 17 להביא להחזר מס תשומות. ההחזר לא בוצע ולימים, בתאריך 2.5.2013, נשלח
- 18 למשיב מכתב (הנושא משום מה את התאריך 13.3.2013) מאת רו"ח המערער, מר
- 19 סימון, בצירוף שני דו"חות מתוקנים, לשם ביטול ניכוי מס התשומות. המשיב רואה
- 20 בעצם ניכוי התשומות כחיזוק למסקנה כי הפעלת הצימר היוותה עסק בידי המערער
- 21 (ראו למשל סעיף 33(ז) לסיכומי המשיב). יוער כי מכתב הביטול האמור נשלח יותר
- 22 מחצי שנה לאחר מכירת הבית.
- 23
- 24 לטעמי עניין ניכוי מס התשומות הוא נסיבה אחת במכלול הנסיבות המצביעות על
- 25 כך שהשכרת החדרים הייתה עסק לכל דבר ומסקנה זאת לא הייתה משתנה גם אם
- 26 המערער היה נמנע מלכתחילה לדרוש את ניכוי מס התשומות ששולם עבור השיפוץ.
- 27 לכן, לדידי, העיסוק בשאלת היקף הזכות להגיש דו"חות מתוקנים ונפקותם של
- 28 הדו"חות המתוקנים שנמסרו איננו חיוני להכרעה. כאמור, ללא קשר לתביעת מס
- 29 התשומות הגעתי למסקנה כי הצימר היה מיזם עסקי בידי המערער. אמנם מיזם זה





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 לא האריך ימים אבל היו לו, במהלך קיומו, כל המאפיינים של עסק מסוג זה. יש  
2 להזכיר כי בגין הלינות הוצאו חשבוניות מס ללקוחות.  
3
- 4 58. מכלול הנסיבות - לרבות התשתית הפיזית של הבית (אשר הותאמה להשכרת  
5 יחידות), ריהוט ואבזור הבית, פרסום היחידות ותוכן הפרסום ומחירון האירוח -  
6 מצביע על יוזמה בעלת אופי עסקי ולא דבר שנעשה באופן חובבני ומזדמן.  
7
- 8 כמו כן אין לומר כי השימוש בבית כצימר היה טפל לעומת השימוש המשפחתי (שגם  
9 הוא לא היה ממושך) וכי יש להתעלם ממנו כליל. אמנם העסק התקיים במשך זמן  
10 יחסית קצר ומן הסתם שמעו לא הספיק לעבור "מפה לאוזן", אך בכל זאת נוסד  
11 עסק והבית שימש בו כ"ציוד" (ובלעדי הבית, לא היה עסק כלל).  
12
- 13 59. נסיונו של המערער לטעון כי פעילות הצימר לא יכלה להוות "עסק" בשל האמור  
14 בהוראת פרשנות 2/97 (מע/2) לא יצלח וזאת מהסיבה הפשוטה שהבית הנדון איננו  
15 עומד, מבחינת מימדיה הפיזיים, בדרישותיה של אותה הוראת פרשנות מקלה, כפי  
16 שנימק המשיב בהרחבה בסעיפים 25 עד 29 לסיכומיו (ואף יוער כי הוראת הפרשנות  
17 הנ"ל – שנועדה להחיל את הפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 31(1) לחוק לגבי "השכרה  
18 למגורים" כאשר מדובר בצימר קטנטן שאיננו ראוי להיחשב ל"בית מלון" – הוצאה  
19 על ידי רשות המסים שנים לפני מתן סדרת פסקי הדין בסוגיית מעמדה של דירת  
20 נופש כדירת מגורים, פסיקה שנסקרה ונותחה בהרחבה בחוות דעתו של כבוד  
21 השופט עמית בע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (21.1.2014)).  
22
- 23 60. כפועל יוצא מן האמור לעיל, מכירת הבית הייתה בבחינת "מכירת ציוד", דהיינו,  
24 "עסקה" החייבת לכאורה במס ערך מוסף. אולם קביעה זו איננה מביאה את הדין  
25 לסימו.  
26
- 27 61. לפני סיום חלק זה, יצויין כי לדעת המערער העלאת הטיעון בנושא מכירת "ציוד"  
28 בידי המשיב הייתה הרחבת חזית אסורה, היות והנימוק האמור, לדברי המערער,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 לא עמד בבסיס השומה המקורית לפי סעיף 77 לחוק או בבסיס ההחלטה בהשגה  
2 לפי סעיף 82 לחוק.

3

4 אכן ההנמקה המופיעה בשומה המקורית היא לקונית ביותר וגם נימוקי ההחלטה  
5 בהשגה הינם קצרים. אולם בשני שלבי השומה צויין כי החיוב במס מתבסס על  
6 החלופה הראשונה להגדרת "עסקה" שבסעיף 1 לחוק (הכוללת, כאמור, מכירת  
7 ציוד) ולא נאמר באופן מפורש כי השומה מבוססת אך ורק על הקביעה כי בני הזוג  
8 ניהלו עסק כללי של מסחר בנכסי נדל"ן. בנימוקי ההחלטה בהשגה מצויין כי הבית  
9 מושכר חלק מהזמן "כמו צימר".

10

11 צודק ב"כ המערער כי הטיעון בקשר ל"ציוד" לא חודד אך עיון בכלל החומר ובפרט  
12 בהודעה שנגבתה מהמערער ביום 6.5.2013 ובתרשומות השיחה השונות הנמצאות  
13 בתיק, מוביל למסקנה כי לא היה בחידוד טענת הציוד בשלב הערעור כדי להפתיע  
14 את המערער או לקפח את זכויותיו הדיוניות.

15

16 **ז. האם עשוי לחול סעיף 31(4) לחוק מע"מ על המקרה דנן?**

17

18 62. סעיף 31 לחוק מע"מ (שנמצא בפרק ז לחוק - "שיעורי אפס ופטורים") דן ב"פטור  
19 לעסקאות מסויימות".

20

21 סעיף 31(4) קובע פטור ממס בשל:

22

23 "מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס  
24 התשומות בשל רכישתו או יבואו, ובלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס  
25 התשומות - ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק שמוותר לנכותו לכלל מס  
26 התשומות ;

27

28 63. בהקשר זה טען המערער בסיכומיו:

29



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 "זאת ועוד, המערער לא ביקש לקבל החזר מע"מ בגין רכישת הבית נשוא  
2 הערעור, מאחר ורכש את הנכס כבית פרטי ולא רשאי היה לנכות מס תשומות  
3 בגין רכישתו. על כן ממילא חל עליו סעיף 31(4) לחוק מע"מ הדן בפטור בעת  
4 המכירה של נכס שלא ניתן היה לנכות את מס התשומות בעת רכישתו."  
5 (סעיף 58).
- 6
- 7 64. האם "לא ניתן היה" בעת רכישת הבית הנדון בשנת 2011 "לנכות את מס התשומות  
8 בשל רכישתו?"  
9
- 10 65. הוראות סעיף 31(4) לחוק נועדו להבטיח "הקבלה" או סימטריה בין השתת מס  
11 העסקאות לבין התרת מס התשומות: לא יוטל מע"מ על מכירת נכס (למרות  
12 שלכאורה המכירה חייבת במס לפי פרק ב לחוק) אם מסיבה כלשהי לא ניתן היה  
13 לנכות את מס התשומות הכרוך ברכישתו (ראו נמדר, שם, פסקה 1511).
- 14
- 15 נדמה שאין בסיס למחלוקת כי אם רכישת הנכס כלל לא הייתה חייבת במס ערך  
16 מוסף, אזי אין מקום להחלתו של סעיף 31(4). לפיכך הטיעון הנ"ל, כפי שנוסח על  
17 ידי ב"כ המערער, איננו מדוייק.  
18
- 19 66. נזכיר כי על רכישת הבית בידי המערער ורעייתו לא שולם מע"מ בפועל, לא על ידי  
20 המוכרים (אנשים פרטיים) ולא על ידי הקונים. ממילא לא ניכה המערער מס  
21 תשומות בקשר לרכישת הבית (בנבדל מתביעת הניכוי בקשר להוצאות השיפוך).  
22
- 23 67. ואולם, לפי טענת המשיב, עסקת הרכישה הייתה אמורה להתחייב במס:  
24
- 25 "אין ממש גם בטענת המערער בסעיף 51 בסיכומיו כי נגרם לו עיוות כלכלי,  
26 שכן הוא לא ניכה תשומות בעת רכישת הנכס. טענת המערער שגויה. רכישת  
27 הנכס על ידי המערער הייתה עסקת אקראי בהתאם לחלופה השנייה להגדרת  
28 המושג 'עסקת אקראי' בסעיף 1 בחוק מע"מ. סעיף 43א בחוק מע"מ ותקנה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 **בב בתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו 1976 - נותנות מענה לטענה כי נגרם**  
2 **למערער לכאורה עיוות כלכלי.** " (סעיף 62 לסיכומי המשיב).

3  
4 68. ייתכן כי טיעון זה בפיו של המשיב נבע מתפיסתו כי המערער הינו סוחר קרקעות  
5 וכי רכישה ומכירה של נכסי נדל"ן הן במהלך עסקיו כסוחר (עמדה שנדחתה על ידי  
6 לעיל). אך טיעון המשיב תקף גם בשל קיום עסקי הצימר – אם ייקבע כי הבית נרכש  
7 (בין השאר) על מנת לשמש בעסק האמור, הרי גם אז רכישתו הייתה חייבת במס  
8 בידי הרוכש.

9  
10 69. לפי סעיף 1 לחוק מע"מ, המונח "עסקה" כולל גם "עסקת אקראי" (החלופה  
11 השלישית להגדרת "עסקה"). החלופה השנייה להגדרת "עסקת אקראי" שבסעיף 1  
12 לחוק היא: **"מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת**  
13 **מקרקעין...".** כבר נקבע לעיל כי המערער ייסד עסק בתחום האירוח (צימר) ולכן  
14 אם ייקבע כי הוא רכש את הבית, בין היתר, לצורך הפעלתו כצימר, אזי בפנינו  
15 "עסקת אקראי" החייבת במס.

16  
17 70. כידוע, בהתאם לתקנה 6ב(א) לתקנות, **"במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי**  
18 **בידי מי שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, יהיה הקונה חייב בתשלום המס".**  
19 דהיינו, בשונה מעסקה רגילה בה המוכר (או נותן השירות) הוא החייב במס, בעסקת  
20 אקראי מסוג זה הקונה חייב במס, ובמקרה שלנו הקונה הוא המערער.

21  
22 71. תקנת משנה 6ב(ב) ממשיכה וקובעת:

23  
24 **"החייב בתשלום המס לפי תקנת משנה (א) –**

25 **(1) אם הוא עוסק, יוציא במקום המוכר חשבונית ערוכה על שמו**  
26 **הוא, וידווח על המכירה בדו"ח שעליו להגיש לפי תקנה 23**  
27 **בשל עסקאותיו;"**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 כלומר, אם אכן נערכה עסקת אקראי בעת רכישת הבית, המערער כעוסק/קונה  
2 אמור היה להוציא "חשבונית עצמית" (על שמו הוא) ולדווח על העסקה למשיב (מה  
3 שלא נעשה בפועל, כזכור).

4  
5 73. האם יש בסיס לגרוס כי רכישת הבית בוצעה על מנת לקדם את עסקי האירוח ולכן  
6 היוותה "עסקת אקראי"?

7  
8 המערער טען בעקביות ובנחרצות כי הבית נרכש אך ורק כאכסניה למשפחה עצמה,  
9 ולשם הגשמת חלומה של תהילה ז"ל לחיזוק הקשר בין ילדיה לבין סבתם ושאר בני  
10 המשפחה המתגוררים בצפת. לפי דברי המערער זה היה המניע היחיד לקניית הבית  
11 ורעיון פתיחת הצימר נולד רק לאחר מכן, כאשר הבית כבר היה בבעלותם. אם  
12 מקבלים טיעון זה, אזי הרכישה לא הייתה עסקת אקראי כי המערער לא רכש את  
13 הבית מתוקף מעמדו כ"עסק", והיותו "עוסק" בתחום ההלבשה והטקסטיל איננה  
14 יכולה לשוות לרכישה אופי של עסקת אקראי כאשר אין חולק כי הבית בצפת כלל  
15 לא היה קשור לעסקי ההלבשה המתנהלים בתל אביב.

16  
17 73. דא עקא, קשה לקבל את הגרסה הנ"ל במלואה וסביר יותר כי הבית נרכש **מסיבות**  
18 **מעורבות** – חלקן אישיות ומשפחתיות וחלקן קשורות לתוכנית המתגבשת לנצל את  
19 הנכס גם לשם ניהול צימר.

20  
21 74. חמישה נימוקים עיקריים הביאו אותי למסקנה זו:

22  
23 (א) קיימת סתירה בין הכוונה (הנטענת) לבין ההתנהגות בפועל. המערער שב  
24 ומסביר כי מחשבתה של תהילה הייתה לקנות בית בקרבת מקום לאמה כדי  
25 שבני משפחתה ימשיכו לשמור על קשר עם האמא ועם שאר הקרובים לאחר  
26 פטירתה של תהילה.

27  
28 **מע1** הוא לקט דפים מתוך יומנה האישי של תהילה ז"ל. שם היא כותבת (ביום  
29 **מע1** 2011.1.2) "זהו החלטנו לקנות ועכשיו צריך לדאוג לתהליך אך מי שכבר מכיר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 אותי יודע שכאשר אני מתבייתת על משהו, קשה מאד להוריד אותי. אפילו  
2 המחלה לא ממש עוצרת אותי, רק החשש שלא אספיק לעשות עם הבית את  
3 מה שאני מקווה ומדמיית. אני מקווה שאספיק ליהנות ממנו ולו לזמן קצר.  
4 זה הבית שישמור על ילדי עם השורשים ועם המשפחה שלי. אני מקווה  
5 שהצלחתי בשנות חיי להעביר אליהם את האהבה הרבה שלי לעיר הקסומה  
6 והנהדרת הזאת."

7  
8 המערער עצמו מציין בתצהירו (סעיף 6):

9  
10 "המוטיבציה והזרז לרכישת הבית היה מחלתה הקשה של רעייתי  
11 אשר חששה כי לא תאריך ימים וראתה ברכישת הבית פרויקט אחרון  
12 שלה, פרויקט שמטרתו לאפשר קירבה שלה עם אמה ועם משפחתה  
13 וכן ראתה חשיבות רבה לאפשר לילדינו קשר טוב, איכותי ורציף עם  
14 אמה המבוגרת ושאר בני משפחתה הגרים בעיר צפת ובבית הצמוד  
15 לבית שרכשנו, מתוך ידיעה כי היא עצמה לא תזכה לדאוג לכך  
16 בעתיד".

17  
18 גם אחיה של תהילה, מר אריה כהן, העיד ברוח דומה:

19  
20 "היא רצתה בית צמוד כדי שישמש עוגן בין המשפחות שיבואו לבקר  
21 את הסבתא ויהיה להם מקום נוח ואת העיר שאהבה צפת."  
22 (עמוד 7, שורות 20-21)

23  
24 אולם, בעוד תהילה חיה, הזדמנה הזדמנות למכור את הבית ברווח נאה רק  
25 כעשרים חודשים לאחר רכישתו והבית נמכר וחלום חיזוק הקשר המשפחתי  
26 באמצעותו ננטש. כך תיאר המערער את נסיבות יצירת הזדמנות המכירה:

27  
28 "...במקרה הגיע אדם שביקש לקנות את הבית. בנסיבות שנוצרו לא  
29 חשבנו למכור את הבית לא פרסמנו לא עלה בדעתנו." (עמוד 18, שורות

30 (3-4)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

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

ובהמשך :

**"כפי שציינתי הנסיבות השתנו באותה סיטואציה הגיע הקונה שנתן הצעה שהייתה טובה מצד שני הנסיבות האישיות שלנו השתנו המחלה שלה הייתה מתקדמת ופחות הגיעה לבית." (עמוד 27, שורות 5-6)**

השתלשלות עניינים זו מעלה סימן שאלה לגבי כוונות בני הזוג.

(ב) ההסבר שניתן לזניחת התוכנית לקבוע יתד משפחתית בצפת נוגע למימון טיפול רפואי כאשר מחלתה של תהילה החמירה :

**"היו לנו בדיקות וטיפול ספציפי בחו"ל שדרש כסף רב. אמרנו אוקיי יש לנו סיכוי לממן את הטיפול." (עמוד 18, שורות 8-9)**

**"...והשיקול שהיינו צריכים את הכסף אולי להציל חייה בטיפול שעלה הרבה כסף בחו"ל." (עמוד 27, שורות 14-15)**

לא הובאו ראיות קונקרטיות לגבי מהות הטיפול האמור ועלותו, אך גם אם נקבל את הדברים כנכונים בכללותם, נותרו עוד סימני שאלה: האם אפשרות הטיפול

הרפואי בחו"ל עלתה רק לאחר רכישת הבית? האם המשיכו בני הזוג להשקיע סכומי כסף נכבדים בשיפוץ וריהוט הבית גם לאחר שעלתה אפשרות הטיפול בחו"ל? מתי נודע להם כי לא תהיה תועלת באותו טיפול בשל החרפת מצבה של תהילה? ומדוע בחרו למכור דווקא את הבית בצפת, עם ערכו הסנטימנטלי הרב, כאשר היו בבעלות בני הזוג בו בזמן עוד כחמישה נכסי הנדל"ן שונים (פרט לבית מגוריהם ברעננה), כמפורט בסעיף 26 לעיל? נכסים אלה לא מומשו במטרה לממן טיפול רפואי.

(ג) הוסבר כי במקביל למכירת הבית, הוכשר חלק מבית האמא בצפת כיחידה לשימוש המערער, רעייתו וילדיהם :



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

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

"... אמה [של תהילה] הבטיחה לה וקיימה שתיתן לה מקום יותר קטן  
כי ראתה כמה היא משקיעה בבית...  
אמא שלה הבטיחה שתבנה יחידת דיור בתוך המתחם שלה..."  
(עמוד 27, שורות 10-11; שורה 14)

לא הוסבר מדוע פתרון זה לא אומץ מלכתחילה כדי לספק מקום לינה לבני משפחת המערער בביקוריהם בצפת.

ניתן להסיק כי לרכישת הבית השכן – שכל שטחו ושטח חצרו לא נדרשו לצורך ביקורי משפחה מזדמנים – הייתה מטרה נוספת, דהיינו הסבתו לבית אירוח, לצד שימושו המשפחתי.

(ד) כאמור, המערער דבק בטענה כי הבית נרכש לשימוש פרטי בלבד ואילו רעיון פתיחת הצימר עלה רק לאחר מכן כאשר התחוור לבני הזוג כי החזקת הבית כרוכה בהוצאות גבוהות. פתיחת הצימר, לפי גרסה זו, נועדה לכסות חלק מן ההוצאות האמורות (סעיף 9 לתצהיר המערער וכן עמוד 17 לפרוטוקול, שורות 31 עד 33)

ממספר טעמים אני מתקשה לקבל הסבר זה. ראשית, המערער התבקש לפרט בפני בית המשפט לאיזו הוצאות הוא מתכוון ומה היה היקפן, ותשובתו בעניין זה הייתה עמומה למדי:

"ש: אתם השקעתם 270 אלף בשיפוץ מיוזמתכם. חוץ מגנן איזה הוצאה לא צפויה היתה שלא לקחתם בחשבון.  
ת: גנן, ארנונה...? לא זוכר. הנכס עצמו היה כ 100 מטר בנוי מגרש כ 450 מ"ר. ארנונה לא הייתה סדר גודל של אלפי שקלים." (עמוד 23, שורות 19 עד 22).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 שנית, אין בהוצאות ארנונה או בהוצאות תחזוקה של בית ישן כדי להפתיע ובני  
2 הזוג אמורים היו לצפות, בשוקלם את רכישת הבית, כי יצטרכו לעמוד  
3 בהוצאות מסוגים אלה. שלישית, יש לשער כי הוצאות הארנונה וכו' התגמדו  
4 ליד הוצאות  
5 השיפוץ הגבוהות (כרבע מיליון שקלים חדשים) בהן עמדו בני הזוג **מיוזמתם**.  
6 קשה איפוא להלום כי מיזם הצימר נולד כמענה לגובה הוצאות הארנונה  
7 והחזקה (וכאן נזכיר כי הוצא על מסע פרסום הצימר בלבד סכום של למעלה  
8 מ-27,000 ש"ח).  
9  
10 (ה) המערער עצמו העיד כי עבודות שיפוץ הבית החלו בסמוך למועד הרכישה -  
11 סעיף 8 לתצהיר המערער.  
12  
13 המערער אמנם ניסה לשוות לשיפוץ אופי בסיסי וכדבר שבוצע לצרכי מגורי  
14 המשפחה בלבד. אולם התבוננות בסרטון התדמית מגלה שיפוץ, ריהוט, אבזור  
15 וגינון בעלי אופי ורמה המתאימים לניהול עסק אירוח, תוך יצירת שלוש  
16 "סוויטות" נפרדות להשכרה.  
17  
18 עבודות השיפוץ בוצעו ככל הנראה במהלך שנת 2011 והסתיימו בתחילת שנת  
19 2012, עובדה המתיישבת יותר, לנוכח אופי והיקף השיפוץ, עם **כוונה תחילה**  
20 להתאים את הבית לניהול צימר, מאשר עם מצב של "שינוי התכנית" רק  
21 במהלך 2012 וכניסה לעסקי הצימר כפתרון ad hoc ליוקר החזקת הבית.  
22 המערער ניסה לטעון כי עבודות השיפוץ נמשכו רק חודשים אחדים והסתיימו  
23 "במחצית 2011" (עמוד 25, שורה 13), זאת חרף העובדה שהחשבוניות שנתקבלו  
24 ממבצעי עבודות השיפוץ נושאות תאריכים החל מיום 1.6.2011 וכלה ביום  
25 27.1.2012.  
26  
27 המערער מסביר כי "החשבוניות יצאו בשלב יותר מאוחר. קבלנים באו שילמתי  
28 וביקשתי חשבונית התאריך לא משקף את מועד השיפוץ זה היה מספר  
29 חודשים לפני." (עמוד 24, שורות 4-3). נראה כי הסבר זה נועד לתמוך בטעון  
30 המשולש לפיו (א) השיפוץ בוצע מלכתחילה לצרכים פרטיים בלבד; (ב)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1    ההחלטה לנהל צימר במקום גמלה בלבם של בני הזוג רק במהלך שנת 2012 ולא  
2    לפני כן ; (ג) בני הזוג היו זקוקים לחשבונות מס רק כאשר הוחלט על פתיחת  
3    הצימר.  
4  
5    כידוע, ככלל חשבונית מס יש להוציא בסמוך למועד ביצוע העבודה (סעיף 46  
6    לחוק מע"מ). לדעתי אין מקום להניח כי כל הספקים והקבלנים המעורבים  
7    בשיפוץ הבית התרשלו בקיום חובה חוקית זו והוציאו חשבוניות באיחור של  
8    חודשים רבים ורק לאחר שהתבקשו לעשות כך על ידי המערער. בעיני סביר  
9    יותר להסיק כי עבודות השיפוץ לא החלו מייד (תוך ימים או שבועות) לאחר  
10    רכישת הבית אלא נדרש זמן מסויים לשם תכנון והתארגנות וכי ביצוע העבודות  
11    בהיקף שנעשה נמשך חודשים רבים כך שהן הסתיימו במחצית הראשונה של  
12    שנת 2012.  
13  
14    75. אין בית המשפט יכול "לבחון כליות ולב" ואין לדעת בוודאות מתי הגו בני הזוג את  
15    רעיון מיזם הצימר : לפני הרכישה וכמניע אחד לעצם הרכישה, או אגב הרכישה, או  
16    בסמוך לאחר הרכישה.  
17  
18    ייתכן כי עניין הצימר היה חלק בלתי נפרד מחלומה של תהילה, כשם היא חפצה  
19    להדק את הקשר בין ילדיה לבין קרוביה בצפת. רושם זה נוצר מתוכן סרטון שיווק  
20    הצימר (נספח 3 לכתב התשובה) ואף משתמע מעדותו של אחיה של תהילה, אריה  
21    כהן : "לגבי הצימר, שמעתי את החלום שלה וראיתי [אותו] קורם עור וגידים"  
22    (עמוד 8, שורה 26).  
23  
24    כאן יוער כי במכתבו הנ"ל של רו"ח נבט סימון הנושא תאריך 13.3.2013, הוא כתב  
25    כי "[המערער] רכש בית מתוך כוונה שישמש כצימר בצפת". לאחר מכן בתצהירו  
26    ובחקירתו הנגדית טען רו"ח סימון כי אמירה זו הייתה שגויה ובלתי מבוססת.  
27  
28    76. האפשרות המסתברת ביותר היא כאמור שהבית נרכש ממניעים שונים ומעורבים –  
29    הן לשמש מקום לינה לבני משפחת המערער המגיעים לעתים מזומנות לצפת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 לביקורים והן לשמש כמקום אירוח (צימר). אין כל סתירה בין השניים ושילוב  
2 הסיבות נראה הגיוני ומתבקש.

3

4 77. אם כך, ומשקבענו כי מיזם הצימר עלה לכדי "עסק" למרות משכו הקצר, צודק  
5 המשיב כי **רכישת הבית** הייתה עסקת אקראי החייבת במס. המערער, כמי שעמד  
6 לעסוק בענף האירוח, אמור היה להוציא חשבונית עצמית בהתאם למנגנון הקבוע  
7 בתקנה 66 הנ"ל. אך גם בכך לא מסתיים ניתוח העניין.

8

9

### ה. יישום הוראות תקנה 15

10

11 78. נשאלת השאלה האם המערער, אילו היה פועל כנדרש על פי תקנה 66, היה רשאי  
12 לקזז את מס התשומות הגלום בחשבונית העצמית, כך שבפועל לא היה נושא בכל  
13 נטל מס אפקטיבי בשל רכישת הבית?

14

15 79. נראה כי התשובה לשאלה זו היא שלילית. תקנה 15 לתקנות קובעת לאמור:

16

17 **"עוסק לא יהא רשאי לנכות מס תשומות על רכישת דירת מגוריו או על**  
18 **בנייתה, כולה או מקצתה, ולא את מס התשומות על השירותים שקיבל לצורך**  
19 **רכישתה או בנייתה אם הדירה משמשת או תשמש גם כמקום עסקו."**

20

21 תקנה זו יכולה לחול בשני מצבים שונים: (א) כאשר עוסק רוכש דירת מגורים לשם  
22 מגורים בלבד, אז כלל אין שאלה שמס התשומות לא יותר בניכוי וזאת בהתאם  
23 לעקרון העל הקבוע בסעיף 41 לחוק ("אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן  
24 לשימוש בעסקה חייבת במס"); (ב) כאשר עוסק רוכש דירת מגורים לשימוש מעורב  
25 – הן למגורים והן לשימוש "כמקום עסקו".

26

27 בניגוד להסדר הקבוע בתקנה 18 לתקנות לגבי סוגי תשומות אחרים (רכישת נכסים  
28 פרט לדירת מגורים או קבלת שירותים פרט לשירותים הקשורים לרכישה או לבנייה  
29 של דירת מגורים), שלילת ניכוי מס התשומות בתקנה 15 היא מוחלטת. על כך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 המערער עצמו אינו חולק – ראו סעיף 57 לסיכומי המערער. ובעוד שתקנה 18  
2 מאפשרת הכרה חלקית במס התשומות בהתאם למידת השימוש לצורך ביצוע  
3 עסקאות חייבות במס (שני שלישים, רבע, או חלק יחסי אחר שקבע המנהל), הרי  
4 תקנה 15 קובעת כי מס התשומות הקשור לרכישה או לבנייה של דירת המגורים כלל  
5 לא יותר בניכוי, אף אם השימוש הצפוי בבית הינו מעורב והבית בחלקו משמש או  
6 ישמש "כמקום עסקי" של העוסק הרוכש.

7

8 80. אין מקום לספק שהבית הנדון הוא בבחינת "דירת מגורים" (למרות שמונח זה איננו  
9 מוגדר בתקנה 15 או בחוק מע"מ בכלל). כמו כן נמצא כי הוא נועד לשמש ושימש  
10 בפועל, מדי פעם, למגורי המערער ומשפחתו למרות שהמשיב פיקפק בכך (ראו סעיף  
11 9 לעיל). יושם לב כי תקנה 15 איננה מתייחסת רק ל"דירת המגורים העיקרית" של  
12 העוסק, ולפיכך קיום בית המשפחה ברעננה איננו מונע את החלתה של תקנה 15 על  
13 המקרה.

14

15 81. הגענו אפוא למסקנות הבאות עד כאן :

16

- 17 (א) מיזם הצימר היה עסק.  
18 (ב) הבית נועד לשמש בעסק ולכן נחשב "ציוד" שמכירתו חייבת במס.  
19 (ג) הבית נרכש, בין היתר, כדי לשמש בעסקי הצימר, ומכיוון שכך רכישתו הייתה  
20 "עסקת אקראי" החייבת במס.  
21 (ד) הבית נרכש גם לשמש את המערער ומשפחתו כמקום מגורים.  
22 (ה) בשל צירוף מטרות הרכישה (לשימוש פרטי למגורים ולשימוש בעסק) חלה  
23 תקנה

24

15 וניכוי מס התשומות הקשור לרכישת הבית אסור.

25

26

**ט. חזרה לסעיף 31(4) לחוק**

27

28 82. התחנה האחרונה בניתוח היא שוב סעיף 31(4) לחוק ובכך נסגר המעגל. כזכור,  
29 סעיף 31(4) פוטר ממס " מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו, ובלבד שאם נקבע שניתן  
2 לנכות חלק ממס התשומות - ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק שמותר לנכותו  
3 לכלל מס התשומות;".

4

5 83. משקבענו כי עסקת רכישת הבית הייתה אמורה להתחייב במס (כפי שהמשיב עצמו  
6 סבור), ומשקבענו כי אם המערער היה פועל כדין ומוציא בגין הרכישה חשבונית  
7 עצמית לא ניתן היה לנכות את מס התשומות הכלול בה לנוכח הוראות תקנה 15,  
8 אזי מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף 31(4), ועסקת **מכירת הבית**, החייבת  
9 לכאורה במס כמכירת "ציוד", תהיהפטורה ממס בסופו של דבר מכוח סעיף 31(4).  
10 אולם מן הראוי כיפטור זה **על המכירה** יחול רק אם ישולם המס המגיע **בשל**  
11 **הרכישה**.

12

13 84. עלי להזכיר כאן כי הערעור הנוכחי הוא על החלטת המנהל באשר להטלת מס  
14 עסקאות על **מכירת** הבית בחודש אוקטובר 2012. כלל לא הוצאה למערער שומה לפי  
15 סעיף 77 לחוק מע"מ בקשר ל**רכישת** הבית בחודש ינואר 2011 (למרות שבמסגרת  
16 הערעור דנן טען המשיב כי עסקת הרכישה הייתה חייבת במס). אף על פי כן, הגעתי  
17 למסקנה כי סמכותו של בית המשפט המחוזי הדן בערעור מס ערך מוסף בהתאם  
18 לסעיף 83 לחוק רחבה דיה על מנת לאפשר את התוצאה אליה הגעתי.

19

20 85. לפי סעיף 83(ה) לחוק "**בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל, או יבטל את השומה, או**  
21 **יפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון**".

22

23 בחינת שומת מס העסקאות אשר נערכה **לגבי המכירה** מעלה במישרין את שאלת  
24 תחולת הפטור הקבוע בסעיף 31(4) לחוק. בחינת תחולתו של סעיף 31(4) על המקרה  
25 מעלה במישרין את שאלת זכות קיזוז מס התשומות בעת רכישת הבית. שאלה  
26 אחרונה זו מעלה במישרין את עניין חיוב עסקת הרכישה במס (שאלת עסקת  
27 האקראי) ואת עניין שלילת קיזוז התשומות (תקנה 15). הנושאים, כך נמצא,  
28 שלובים וכרוכים אחד בשני. בנסיבות אלו, התניית תחולת הפטור לפי סעיף 31(4),  
29 לעניין המכירה, בתשלום המס הנובע מעסקת הרכישה, כאשר קיים בין הדברים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1 קשר מהותי ישיר וההתניה נעשית במסגרת פסק דין בהתאם לסעיף 83(ה) לחוק,  
2 נראית אפשרית ואף מתבקשת בכפוף למגבלת התיישנות תקופת השומה. בהתאם  
3 להוראות סעיף 77(ב) לחוק, בעת מתן פסק דין זה טרם חלפה תקופת ההתיישנות  
4 (בת חמש השנים) בה מוסמך המשיב עצמו לערוך שומת מס עסקאות בקשר לעסקת  
5 רכישת הבית בחודש ינואר 2011.

6  
7 86. לדעתי תוצאה זו היא מידתית וצודקת מסיבה נוספת. כמפורט לעיל, אפשרות חיוב  
8 עסקת המכירה במס ערך מוסף, בנסיבות הנדונות, נובעת מהיות הבית "ציוד".  
9 אולם הוא היה "ציוד" רק בחלקו, במקצתו, במובן זה שהוא גם שימש או נועד  
10 לשמש את המשפחה במישור הפרטי כמקום לינה בצפת. שנינו כי אין בחוק מע"מ  
11 הסדר ייחודי ל"ציוד במקצת" וגם מכירתו של ציוד המשמש בשימוש מעורב חייבת  
12 במס במלואה. תוצאה כזאת במקרה דנן, דהיינו חיוב מלוא מחיר המכירה  
13 (2,000,000 ש"ח) במס עסקאות בשל עיסוק במיזם הצימר שהכניס ככלות הכל כ-  
14 30,000 ש"ח פדיון לכיס המשפחה, היא תוצאה צורמת שקשה להצדיק מבחינה  
15 כלכלית מהותית. לעומת זאת החיוב במס המתחייב מניתוח הנסיבות שנערך לעיל –  
16 לפיו עסקת הרכישה, בהיקף של 680,000 ש"ח, חייבת במס ללא זכות קיזוז מס  
17 תשומות – עומד לטעמי בפרופורציה נכונה יותר בהתחשב בשימוש המעורב  
18 שהתכוונו בני הזוג לעשות בבית הנדון.

### י. סיכום

19  
20  
21  
22 87. לאור כל האמור לעיל, תופחת השומה כך שהמס (בשיעורו שחל בחודש ינואר 2011)  
23 יוטל על סכום רכישת הבית (680,000 ש"ח) ועל סכום המס המחושב כאמור ייוספו  
24 הפרשי הצמדה וריבית כחוק ממועד הרכישה ועד היום.

25  
26 88. לנוכח התוצאה, אין צו להוצאות.

27  
28  
29  
30 ניתן היום, י"ג חשוון תשע"ו, 26 אוקטובר 2015, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אוקטובר 2015

ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1

1

הרי קירש, שופט

2

3