



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

1

לפני כב' השופט אבי גורמן

מעוררת: דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד יעקב קסטל

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף תל אביב והמרכז

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
פרקליטות מחוז תל אביב – אזרחי

2

3

4

פסק דין

5

6 ערעור זה הוגש בהתאם לסעיף 64 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק
7 מע"מ"), כנגד סירובו של המשיב, מנהל מע"מ תל-אביב והמרכז, לבטל את רישומה של המערערת
8 כעוסק באופן רטרואקטיבי ובכלל.

9 הבקשה לביטול הרטרואקטיבי של הרישום כעוסק, נובעת מכך שתכניתה העסקית של המערערת
10 להקים בית מלון, כלל לא יצאה אל הפועל. המערערת נרשמה כעוסק ורכשה בניין כדי להפכו לבית
11 מלון. בעקבות תיקון חקיקה שנקבע כהוראת שעה, לא ניתן היה לממש תכנית עסקית זו. מאז
12 הרכישה, המערערת השכירה חלק מהבניין, אולם שכירות זו היא לטענתה פסיבית ואינה נעשית
13 במהלך עסקיה – אשר בפועל לא קרמו עיר וגידים.

14 המשיב אינו מכחיש כי מטרתה המקורית של המערערת להקים מלון לא התממשה, אולם הוא
15 סבור כי יש לדחות את בקשתה שכן לדבריו פעילות ההקמה לבשה פני פעילות עסקית, יש לתפוס
16 את המערערת במצג שהציגה לרשויות המס כאילו יש לה פעילות עסקית, וההשכרה המינורית
17 שמבצעת המערערת מצדיקה את הותרת הגדרתה כעוסק. כך או אחרת – לדברי המשיב, כישלונה
18 של המערערת בהגשמת חזונה, אינו מצדיק ביטול רטרואקטיבי של רישומה כעוסק.

19

20 עיקרי העובדות

21 1. המערערת, דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ, הוקמה ביום 30.12.04 ע"י

22 מר שלום שי ומר סרגיי קודריאשוב. בהתאם לרישומה, עיסוקה היה בתחום הבנייה. בשנת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

- 1 2008 הפסיקה המערערת את פעילותה. תיק העוסק של המערערת נסגר לבקשתה בשנת 2010
- 2 ונפתח מחדש בהתאם לבקשתה בשנת 2014, בעקבות רכישת נכס שתואר בהמשך. מאז
- 3 רישומה מחדש כעוסק, בעלי מניותיה הם מר שלום שי ובנו, מר שמעון שי, אשר אין חולק כי
- 4 הם בעלי ידע בענף הנדל"ן.
- 5 2. בחודש דצמבר שנת 2013, קודם לרישומה של המערערת מחדש כעוסק, קיבל שמעון שי חוות-
- 6 דעת מקיפה שהזמין מחברה בשם "אבי אגאני הוטלס בע"מ" (להלן: "חוות-הדעת"). מטרת
- 7 חוות-הדעת (אשר צורפה כנספח 1 לתגובת המערערת לכתב התשובה שהגיש המשיב) עולה
- 8 מכותרתה – "ניתוח כדאיות כלכלית להקמת מלון בוטיק ברחוב רבי עקיבא 3 כרם התימנים
- 9 תל אביב, ותוכנית עסקית ראשונית".
- 10 3. בעקבות חוות-הדעת וממצאיה רכשה המערערת ביום 9.2.14 את מלוא הזכויות בנכס
- 11 המקרקעין ברחוב רבי עקיבא 3 פינת אלשיך 25 בתל אביב, הידוע כגוש 7465 חלקה 17 (להלן:
- 12 "הנכס"), תמורת 10,800,000 ₪. הנכס כולל שלוש דירות, אחת מהן הושכרה בשכירות
- 13 מוגנת, וארבעה חללים אותם כינתה המערערת יחידות סטודיו.
- 14 4. רכישת הנכס הייתה מגורם פרטי, ולכן לא הוצאה על ידו חשבונית מס במכירה. עם זאת,
- 15 מפאת רישומה כעוסק וכוונתה להפעיל במקום מלון ובהתאם להוראות תקנה 6 לתקנות מס
- 16 ערך מוסף, התשל"ן-1976, הוציאה המערערת בגין הרכישה חשבונית מס עצמית והיא ניכתה
- 17 במקביל כמס תשומות את המע"מ שהיה כלול בחשבונית זו.
- 18 יוצא אפוא כי התמורה שקיבל המוכר, עמדה על 10,800,000 ₪. המערערת הוציאה חשבונית
- 19 עצמית בגין המכירה, כך שלסכום התמורה צורף בחשבונית מע"מ בסך של 1,944,000 ₪.
- 20 סכום זה לא שולם למשיב, שכן הוא נוכה על-ידי המערערת כמס תשומות.
- 21 5. לאחר רכישת הנכס וכדי להכשירו כבית מלון, שכרה המערערת את שירותיהם של אנשי
- 22 מקצוע שהיו דרושים לצורך תכנון הנכס כבית מלון, ביניהם אדריכל, יועץ תכנון ופיתוח
- 23 בתיירות, יועצי חניה, נגישות ובטיחות, חשמלאים ועוד. כמו כן ביצעה המערערת עבודות
- 24 לחיזוק הנכס, שהנו בניין שנבנה לפני שנים רבות, בהיקף של כ- 400,000 ₪. המערערת קיזזה
- 25 את התשומות שהיו כרוכות בפעולות אלה.
- 26 6. המערערת פינתה דייר מוגן שהיה באחת הדירות, וזאת בתמורה ל-1,600,000 ₪.
- 27 7. במשך יותר משנה הייתה המערערת בקשר עם אדריכל העיר תל אביב וכן עם מחלקות
- 28 הרישוי, התכנון והשימור בעיריית תל אביב, וזאת על מנת להשיג אישורי בנייה להקמת בית
- 29 המלון המתוכנן. אלא שבמקביל לתהליכים והמאמצים להסבתו של הנכס לבית מלון, נכנס
- 30 לתוקף ביום 1.12.2015 חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית
- 31 לשנות התקציב 2015-2016) התשע"ו-2015 (להלן: "חוק התכנית הכלכלית"). בסעיף 7 לחוק
- 32 התכנית הכלכלית נקבע כי סעיף 151 לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965, יתוקן כך
- 33 שבסעיף קטן (ב) ייקבע, כי: "במרחב תכנון שחלות עליו הוראות סעיף זה לא יינתן ולא יחודש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 27953-11-18 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

- 1 היתר לשימוש חורג ביחידות דיור בשימוש שאינו למגורים". מדובר בהוראת שעה שתוקפה
2 הוא מיום 1.12.2015 ועד ליום 31.12.2020 (להלן: "הוראת השעה").
- 3 8. 3 יחידות הדיור שבנכס הושכרו למגורים ו-4 החללים שבו, הושכרו כל אחד כסטודיו לאמנים
4 לצורך אחסון והפקה של דברי אמנות. היקף דמי השכירות עלה במרוצת השנים ובשנת 2017
5 הוא עמד על כ- 225,000 ₪. עיון בדמי השכירות מלמד כי רוב דמי השכירות נבעו מהשכרת
6 דירות המגורים, ואילו השכרת כל סטודיו הניבה דמי שכירות בסך הנע בין 1000 ל- 1300 ₪
7 לחודש בלבד.
- 8 המערערת דיווחה על כלל דמי השכירות למשיב, כעסקאות חייבות במע"מ. אין מחלוקת כי
9 דיווח זה נבע מייעוץ מוטעה, שכן השכרת דירות המגורים פטורה ממס ערך מוסף. המערערת
10 כיום טוענת כי גם השכרת יחידות הסטודיו אינה חייבת במע"מ, וכי הוא ממשיכה לדווח על
11 הכנסה זו מטעמי זהירות בלבד, וזאת עד להכרעה בערעור זה.
- 12 9. ביום 3.1.2018 הגישה המערערת בקשה להחזר של מס תשומות בסך של כ-50,000 ₪ בגין
13 תקופת דצמבר 2017. בקשה זו אושרה על ידי המשיב ביום 14.1.2018, אולם החלה במקביל
14 להיערך אצל המשיב ביקורת למערערת, ביקורת אליה אתייחס בהמשך.
- 15 10. ביום 21.2.2018 פנתה המערערת למשרדי מע"מ ירושלים בבקשה להפעיל את הסמכות
16 הקבועה בסעיף 61(א) לחוק ולהורות על ביטול רישומה של המערערת כעוסקת באופן
17 רטרואקטיבי (להלן: "הבקשה"). לאחר שהבינה המערערת כי התיק על שמה מתנהל במשרדי
18 המשיב (ולא במשרדי מע"מ ירושלים), הגישה יום לאחר מכן - ביום 22.2.2018 - את הבקשה
19 בשנית, הפעם ישירות אל המשיב.
- 20 בנימוקי הבקשה טענה המערערת כי בשל הוראת השעה בחוק התכנית הכלכלית, אשר היא
21 בבחינת "כוח עליון", המערערת אינה יכולה לממש את כוונתה להפוך את הנכס לבית מלון
22 ומשכך, יש לבטל את רישומה כעוסקת באופן רטרואקטיבי. במסגרת בקשה זו, התחייבה
23 המערערת מחד להחזיר למשיב את כל מע"מ התשומות שניכתה מאז רישומה ומאידך ביקשה
24 להשיב לה את תשלומי המע"מ ששילמה על השכרת הנכס. כמו כן ביקשה המערערת לבטל
25 את חשבונית המס העצמית שהוציאה בעת רכישת הנכס, עקב רישומה כעוסק.
- 26 11. ביום 7.8.2018 המשיב דחה את בקשתה של המערערת וזאת בין היתר, בטענה כי המערערת
27 מקיימת פעילות עסקית ומתנהלת כעוסק לכל דבר ועניין. על החלטה זו של המשיב הוגש
28 הערעור שלפניי.
- 29 12. כאמור לעיל, בעקבות בקשת המערערת בחודש ינואר 2018 להחזר תשומות, המשיב החל
30 בעריכת ביקורת למערערת. כחלק מהליך זה נשלח אל ב"כ המערערת ביום 1.7.2018 תחשיב
31 שומה (אשר הוגש וסומן מע/2). בהתאם לתחשיב זה, שנערך על-ידי ממונה חוליית ביקורת
32 אצל המשיב – רו"ח עמאר ג'רה, המערערת נדרשה להשיב מס תשומות בסך של 2,075,763 ₪.
33 דרישה זו, כך בהתאם לתחשיב שנשלח ממשרדי המשיב, נובעת מכך שהקמת המלון לא יצאה
34 אל הפועל ובמסגרתה נדרשה המערערת להשיב 1,944,000 ₪ - "תשומות בגין רכישת המבנה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

1 שמשמש בפועל כמבנה מגורים מזה ארבע שנים", וכן תשומות נוספות שדרשה במרוצת
2 השנים.
3 דרישת החזר התשומות שקוּזְזו במועד הרכישה נבעה ככל הנראה מטעות אצל המשיב, שכן
4 כפי שתואר לעיל, המערערת לא קיבלה החזר בגין מס תשומות ששילמה אלא קיזזה את מס
5 התשומות שנבעו מהחשבונית העצמית שהוציאה. בתחשיב השומה יש משום סתירה לעמדת
6 המשיב בערעור זה, שכן עולה ממנו כי המשיב סבר שאין למערערת פעילות עסקית וכי יש
7 להשיב בעניינה את הגלגל לאחור.
8 כך או אחרת, נראה כי המשיב חזר בו מהדרישה שתוארה לעיל ובמייל נוסף ששלח לב"כ
9 המערערת ביום 25.7.2018 ממונה חוליית ביקורת אצל המשיב, נכתב כי "כרגע הליך הוצאת
10 השומה מוקפא".
11 הערעור שלפניי אינו נסוב אודות השומה שהוקפאה, אלא כנגד החלטת המשיב לדחות את
12 בקשת המערערת לביטול רטרואקטיבי של רישומה כעוסק.
13 13. הצעות שהצעתי לצדדים ואשר מטרתן הייתה לנסות ולהביא את הצדדים לידי הסכם פשרה,
14 לפיו המחלוקת תבוא לידי סיום בחלוף פרק זמן מסוים מתום הוראת השעה שבחוק התכנית
15 הכלכלית, לא היו מקובלות על הצדדים. משכך, נשמע הערעור. מטעם המערערת העיד אחד
16 מבעלי מניותיה ומי שניהל בפועל את ענייניה, מר שמעון שי. מטעם המשיב העידה גב' אפרת
17 אורנשטיין, הממונה האזורית במשרדי המשיב.
18

תמצית טענות הצדדים

טענות המערערת

14. כוונת המערערת הייתה להקים עסק של בית מלון, אלא שכוונה זו לא יצאה אל הפועל
22 בעקבות חוק התכנית הכלכלית. הרישום כעוסק הנו דקלרטיבי, ואין בו כדי ליצור מציאות
23 שלא התממשה ושאינה קיימת. המערערת אכן התכוונה להקים עסק, ולכן ביקשה את
24 רישומה מחדש, דיווחה על ההשכרות כעסקאות וניכתה מס תשומות. אולם משכוונה זו לא
25 התממשה, שהרי לא הוקם המלון אשר הפעלתו הייתה הפעילות העסקית אליה כיוונה
26 המערערת, הרי שאין בכוונתה להפוך לעוסק, כדי ליצור את מה שבפועל לא התגשם.
27 15. השכרת 3 הדירות פטורה ממע"מ, ואילו השכרת יחידות הסטודיו היא בהיקף מאוד מצומצם
28 אשר אינו מקים פעילות עסקית. משכך, המערערת אינה נכללת בהגדרת "עוסק" כמשמעותו
29 בחוק, שכן ההשכרה אינה במהלך עסקיה – אשר לא התממשו.
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 27953-11-18 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

במצב דברים זה, הפתרון ההוגן ואשר תואם את המציאות לאשורה, הוא השבת המצב
לקדמותו על-ידי קבלת בקשת המערערת, כך שרישומה כעוסק יבוטל למפרע והיא תשיב את
מס התשומות שניכתה.

16. כאשר נוכחה המערערת כי לא ניתן להקים מלון בנכס, היא בחנה אפשרויות עסקיות אחרות,
כגון הפעלת הנכס כדירות Airbnb. מבדיקתה עלה כי אפשרות זו אינה כדאית מבחינה
כלכלית. אכן, חלף פרק זמן מאז שהתקבל חוק התכנית הכלכלית (1.12.2015) ועד להגשת
הבקשה לביטול הרישום של המערערת (22.2.2018), אולם כאשר מדובר בנדל"ן שנרכש
בסכום כה משמעותי, אך טבעי וראוי הוא כי תיבחנה אפשרויות אחרות קודם לפנייה למשיב.

17. העובדה כי בארבע השנים מאז רישומה ועד לבקשת ביטול הרישום, דיווחה המערערת על
פעילותה למשיב וכן לפקיד השומה כפעילות עסקית, אינה מציבה בפניה השתק מלטעון כי
אין לה פעילות עסקית. דיווחים אלה נעשו כדין, שכן הם שיקפו את כוונותיה של המערערת
ואת שאיפותיה, אשר עשתה כל שביכולתה כדי להגשימם. עם זאת, משהתברר כי כוונותיה
אינן מתממשות, אין בכוונות אלה כדי להצדיק הטלת מס שלא כדין.

18. המערערת טוענת כי אין לה ספק כי במקרה הפוך, המשיב לא היה מהסס מלטעון טענות
הפוכות לאלה הנשמעות מפיו בערעור זה. כך, אם המערערת הייתה רוכשת את הנכס מעוסק
שהיה מוציא לה חשבונית (כך שהמע"מ היה חלק מהמחיר), והיא הייתה מקבלת את המע"מ
כהחזר מס תשומות, ובדיעבד היה מתברר כי אין היא מקימה מלון וכי אין היא מבצעת
עסקאות בהיקף משמעותי – המשיב היה דורש ממנה להשיב את התשומות שקיזזה (כפי
שאכן ניסה המשיב בטענות לעשות, במסגרת הביקורת בה החל). העובדה כי במקרה דנן
הנסיבות הפוכות, אינה מצדיקה לנהוג בדרך אחרת.

19. אין לקבל את טענת המשיב, הנטענת בחצי פה, כי יתכן שניתן היה לקבל היתר חריג לבניית
מלון, על אף חוק התכנית הכלכלית. כפי שהעיד העד מטעם המערערת, היא הייתה בקשר
רציף מול הגורמים הרלוונטיים בעיריית תל-אביב והובהר לה כי הדבר אינו אפשרי.

כמו כן אין לקבל את טענות המשיב כי חוק התכנית הכלכלית יצר הוראת שעה גרידא ולכן יש
לראות במערערת כמי שבכוונתה עדיין להקים מלון ולכן כעוסק. המערערת טוענת כי לאור
הוראת השעה (אשר אין כל ודאות אם לא תוארך) וחלוף השנים, היא זנחה כוונה זו. ובנוסף,
אם בעתיד תחליט להפעיל במקום מלון, היא כמובן תוכל לעשות כן רק במסגרת חידוש
רישומה כעוסק, כך שהמשיב לא ייפגע.

20. המערערת טוענת כי עמדתו של המשיב דוחפת אותה לסיטואציה קשה, שלא לומר קפקאית:
כוונתה להקים עסק לא התממשה בגין חקיקה חדשה, וכעת המשיב מסרב להכיר במציאות
זו. המערערת משוכנעת כי אף המשיב אינו סבור כי ההשכרה המינורית שהיא מבצעת מהווה
פעילות עסקית, וכי כל התעקשותו לדחות את בקשתה נובעת מרצונו לגבות ממנה מס בעת
מכירה עתידית של הנכס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

טענות המשיב

- 1
2 21. המשיב אינו חולק על כך שכוונתה של המערערת היה להקים בנכס מלון, וכי כוונה זו טרם
3 התממשה. אלא שלמרות זאת, המשיב טוען כי המערערת הקימה עסק לצורך פעילותה ולכן
4 גם אם כוונתה לא התממשה, אין לבטל כלל, וודאי שלא למפרע, את רישומה כעוסק.
5 22. את קיומה של פעילות עסקית מבקש המשיב ללמוד משורה של פרמטרים:
6 א. פעולות השבחה: לאחר רכישתו של הנכס השקיעה בו המערערת כ-2 מיליון ₪ לצורך
7 פינוי דייר מוגן ושיפורים בנכס.
8 ב. מומחיות ובקיאיות: מר שלום שי, המחזיק במחצית מניות המערערת, מחזיק גם ב-81%
9 ממניות חברת דונה חברה להנדסה ולבניה בע"מ (להלן: "דונה"), שהיא אחת מחברות
10 הבניה הגדולות בישראל. בעל המניות השני במערערת, מר שמעון שי (בנו של מר שלום
11 שי), שימש שנים ארוכות כמנהל שיווק בחברת דונה.
12 ג. כתובתה של המערערת היא במשרדי דונה ונראה כי בעניינים מסוימים היא נעזרה
13 בשירותיה של דונה.
14 ד. מימון זר: בשנת 2014 לוותה המערערת מחברת דונה כ-6 מיליון ₪ ובעלי מניותיה
15 העמידו הלוואה של כ-5 מיליון ש"ח. בשנת 2015 הושבה ההלוואה לבעלי המניות
16 וניטלה תחתיה הלוואה מבנק דיסקונט.
17 ה. סיכון עסקי: המערערת רכשה את הנכס, בידעה כי ייעודו הוא למגורים וכי בהחלט יתכן
18 כי לא תותר לה הפיכתו למלון. למרות האמור, היא השקיעה סכום נכבד ברכישה ואף
19 לאחר מכן בהשבחת הנכס.
20 ו. היקף הפעילות: המערערת משכירה בנפרד את היחידות שבנכס, דירות המגורים ויחידות
21 הסטודיו, כאשר היקף דמי השכירות הוא במגמת עלייה. אמנם אין חולק כי לא זו
22 הייתה מטרת המערערת בעת רכישת הנכס, אולם יש בפעילות זו כדי להוות פעילות
23 עסקית בהיקף שאינו מבוטל.
24 23. המערערת חיכתה מעל שנתיים מאז כניסתו לתוקף של חוק התכנית הכלכלית ועד להגשת
25 הבקשה לביטול הרישום. עיכוב זה מלמד כי המערערת לא סברה כי יש בחוק זה כדי לחסל
26 את פעילותה העסקית.
27 24. המערערת הציגה בפני רשות המסים מצג, לפיו פעילותה היא פעילות עסקית. מצג זה בא לידי
28 ביטוי במספר אופנים: בבקשתה להירשם כעוסק, בדיווח על עסקאות השכירות, בניכוי מס
29 התשומות ובכך שבדוחותיה לפקיד השומה קיזזה הפסדים מועברים – אותם לפי סעיף 28(ב)
30 לפקודת מס הכנסה ניתן לקזז רק כנגד הכנסה מעסק. מצג זה יוצר בפני המערערת השתק,
31 המונע ממנה לטעון כעת כי היא אינה עוסק וכי יש לבטל רטרואקטיבית את רישומה.
32 25. חוק התכנית הכלכלית קבע הוראת שעה זמנית, העתידה לפוג בתום שנת 2020. המערערת לא
33 הציגה טעם מדוע לא תחכה לפקיעת תוקפה של הוראת השעה ותחל בבניית בית המלון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

26. המשיב מזהיר מפני ההשלכות שעלולות להיות אם תתקבל עמדת המערערת. לשיטת המשיב, משמעות קבלת עמדת המערערת תהא כי אדם שייכשל בהקמת עסק, יידרש להשיב את התשומות שניכה. זוהי תוצאה קשה, ממנה סבור המשיב כי יש להימנע.

27. על אף שהערעור עוסק בשאלת ביטול רישומה של המערערת כעוסק, שני הצדדים אינם מסתירים את הערכתם כי בהינתן העובדה שמלון אינו מוקם בנכס, הרי שסביר כי תתבצע בעתיד מכירה של הנכס. לתוצאות מכירה עתידית זו, מתייחסות חלק מטענותיהם: המערערת סבורה כי הטלת מע"מ על מכירה עתידית זו, משמעה היזק כפול שנגרם לה: ראשית - בכך שתיקון החקיקה מנע ממנה את מימוש כוונותיה העסקיות, ושנית - בהטלת מעין קנס מלאכותי הנובע רק מכך שלאור כוונותיה, פעלה בשעתו כנדרש עת הוציאה חשבונית עצמית, ואילו המשיב מבקש לנצל זאת כדי לחייבה בעתיד במס, תוך שהוא מסרב להשלים עם המציאות שנוצרה ולפיה אין לה כלל פעילות עסקית. המערערת סבורה כי לאור הנסיבות, התעקשות זו של המשיב עושה עמה עוול. המשיב, מנגד, סבור כי יש לחייב במע"מ מכירה עתידית זו, וזאת מן הטעם שאין לאפשר לאדם לתכנן בדיעבד את תוצאת המס שתחול עליו. המערערת ביקשה להקים עסק, התנהלה בהתאם לכך כארבע שנים, ולכן לא ניתן לאפשר לה בדיעבד לבקש להשיב את הגלגל לאחור.

כאמור, חבות במע"מ בעת מכירה עתידית של הנכס אינה דורשת הכרעה בערעור זה, אם כי כאמור, לא ניתן להכחיש כי אירוע שכזה ניצב ברקע טענות הצדדים.

דין והכרעה

28. אין חולק כי המערערת התכוונה לפתח פעילות עסקית על-ידי הקמת מלון והפעלתו, וכי פעילות זו בפועל לא התממשה. במציאות זו, התעוררה בין הצדדים המחלוקת האם המערערת ראויה להיחשב כיום כעוסק ואם ייקבע שלא, האם יש להחיל את ביטול הרישום כעוסק באופן רטרואקטיבי?
29. בסעיף 52(ב) לחוק נקבע:

אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם

כעוסק ומשנרשם דינו לכל דבר וענין כדין עוסק.

סעיף זה נועד לתת מענה למי שניצב בראשית פעילותו המתוכננת. אדם זה, אשר הוכיח כי בכוונתו להקים עסק וכוונה זו אינה אמורפית אלא כרוכה בפעולות המלמדות כי יש סבירות של ממש להתממשותם ולכך שיביאו לביצוע עסקאות חייבות במע"מ, רשאי להירשם כעוסק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

כפי שנפסק לא אחת, הרישום הנו דקלרטיבי בלבד ואין בו כשלעצמו כדי ליצור מציאות, אם
זו אינה בנמצא. כך, בע"א 267/86, מנהל מס ערך מוסף נ' חברת ראובן פליצה בע"מ
(19.10.1989), פס' 10, קבע כב' הנשיא (דאז) השופט מ' שמגר:

ישאל השואל, מדוע נרשמה המשיבה דנן כעוסק במע"מ אם לא כדי לנהל
עסק של מקרקעין, ומדוע אין לגרוס, כי משנרשמה כעוסק חזקה כי אכן יש
לה עסק. התשובה לכך היא, כי את האופי העסקי יש להסיק מן הפעילות
למעשה, ואין די בעובדת הרישום גרידא. הרישום יכול שמקורו בטעות או
בחוסר הבנה, וייתכן אף שתחילתו בכוונה עסקית, אך המשכו באי-הוצאתה
של כוונה זו אל הפועל. ... דעתי היא, כאמור, כי שומה היה על המערער
להצביע על התשתית העובדתית שעל בסיסה ניתן להגיע למסקנה בדבר
קיומו של "עסק" בידי המשיבה; עצם הרישום כעוסק אין די בו לביסוס
מסקנה כאמור. בשולי הדברים, לא למותר להוסיף, כי למערער מוקנות
סמכויות בחוק להורות על שינויו או ביטולו של רישום, בנסיבות המתאימות
(סעיפים 58-61 לחוק).

ובאופן דומה, בע"א 4377/17 חנניה גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות (2.6.2019) (להלן: "פסק
דין גיבשטיין"), פס' 27, קבע כב' השופט י' עמית:

ודוק: הדעה המקובלת היא כי הרישום בספרי מע"מ הוא דקלרטיבי, וכשם
שהימנעות מרישום לא תפטור עוסק מתשלום מע"מ בגין עסקה שביצע
במהלך עסקו (ע"א 6079/98 שארחה נ' מנהל אגף המכס והמע"מ, [פורסם
בנבו] פס' 7 (19.6.2001); ויתקון ונאמן, עמ' 325), כך רישום כעוסק לא יגרוור
חבות במס בנסיבות שבהן אופי הפעילות עצמה לא היה עסקי (ע"א 267/86
מנהל המכס ומע"מ נ' חברת ראובן פליצה בע"מ, פ"ד מג' (3) 651, 658 (1989)
(להלן: עניין פליצה); וראו גם ע"מ (מחוזי ת"א) 447-09-14 נבוק נ' רשות
המיסים [פורסם בנבו] (5.5.2016); פרידמן, עמ' 157).

יוצא אפוא כי כדי לקבוע האם המערערת הינה "עוסק" אם לא, אין די בעצם רישומה
כעוסק, אלא יש בעיקר לבחון את פעילותה והאם היא נכללת בהגדרת "עוסק" כמשמעותו
בחוק מס ערך מוסף.

30. בסעיף 1 לחוק קבע המחוקק מיהו עוסק:

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

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

פעולות ההכנה כשלעצמן, עם כל חשיבותם ועל אף שגם הם יובאו בחשבון בעת בחינת
התמונה הכוללת, אין בהם די. כדי להחשב כעוסק יש למכור נכס במהלך העסקים, לתת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

1 שירות במהלך העסקים או לבצע עסקת אקראי. פעולות אלה, הן העסקאות עליהן חל החוק
2 והן אלה שצריכות לעמוד במוקד הבחינה.
3 במקרה דנן, אין טענה כי המערערת צריכה להמשיך ולהיחשב כעוסק בשל היותה נותנת
4 שירותים או מבצעת עסקת אקראי. החלק בהגדרה הדורש בחינה, הוא האם המערערת
5 מוכרת נכסים במהלך עסקיה, באופן המצדיק את החשבתה כעוסק.
6 בהתאם להגדרות שבסעיף 1 לחוק – "מכר", לענין נכס – לרבות השכרתו ...", ו-"נכס"
7 כולל – "טובין או מקרקעין". השכרת הדירות ויחידות הסטודיו עשויה אפוא להיחשב כמכר,
8 אולם יש לזכור כי בהתאם להגדרת "עוסק" הנזכרת לעיל, מכירת הנכס צריכה כאמור
9 להתבצע "במהלך עסקיו" של מי שאנו בוחנים את סיווגו כעוסק. לא די אפוא בעצם ביצוע
10 ההשכרות אלא יש לבחון האם השכרות אלה עולות כדי פעילות עסקית.
11 31. עוסק הוא מי שמבצע עסקאות. עסקה מוגדרת אף היא בסעיף 1 לחוק. הגדרה זו מורכבת
12 משלוש אפשרויות, כאשר האפשרות הרלוונטית לנו היא הראשונה: "מכירת נכס או מתן
13 שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד".
14 קל לראות כי ההגדרות של "עוסק" ושל "עסקה" מתכתבות זו עם זו, כאשר החלק הרלוונטי
15 לנו הוא כאמור זה שעניינו במכירת נכס במהלך העסקים, ובהקשרה של המערערת – בחינה
16 האם פעולות ההשכרה שביצעה, עולות כדי הכנסה מעסק.
17 32. כאמור לעיל, במבנה שרכשה המערערת יש 3 דירות וארבע חללים אותם אנו מכנים, בעקבות
18 חוזי ההשכרה, כיחידות סטודיו (מספר הנכסים שהושכרו אינו שנוי במחלוקת בין הצדדים).
19 לפנינו אמנם 7 נכסים, אולם מבחינת דמי השכירות שנכסים אלה מניבים, אין שום ספק כי
20 העיקריים שבהם הן דירות המגורים.
21 הדומיננטיות של 3 דירות המגורים מקרב הנכסים שהושכרו, משתקפת באופן ברור מהיקף
22 דמי השכירות אשר רובם המכריע נובע מהשכרת הדירות. השכרת 4 יחידות הסטודיו, מניבה
23 דמי שכירות בהיקף של 1000 – 1300 ₪ ליחידה לחודש בלבד. על דומיננטיות זו ניתן ללמוד
24 אף מהדוחות הכספיים שהגישה המערערת, שם בביאור 1 לדוחות, נכתב כי בעקבות חוק
25 התכנית הכלכלית, הרי ש- "עד התאמת המבנה לייעודו מושכר חלקו לצרכי מגורים" ואילו
26 השכרת יחידות הסטודיו בסכום הנמוך, כלל לא מוזכר. באופן דומה, גם המשיב בעת עריכת
27 הביקורת שלבסוף הוקפאה, שעה שנדרש לתאר את פעילות המערערת, כתב הוא (בסעיף 2
28 לתחשיב שומה, אשר סומן מע/2) כי – "... המבנה (ש)משמש בפועל כמבנה מגורים מזה ארבע
29 שנים".
30 הנה לנו כי הן המשיב והן המערערת, כאשר הם מתארים את פעילות המערערת, מזכירים הם
31 את ההשכרה למגורים בלבד.
32 אלא שבכל הנוגע להשכרת דירות מגורים (למטרת מגורים ארוכת טווח), יש להזכיר כי
33 בהתאם להוראות סעיף 31(1) לחוק, "השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים,
34 למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון" – פטורה ממס. אמנם בעקבות ייעוץ שגוי שקיבלה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

1 המערערת שילמה מס ערך מוסף בגין השכרת דירות המגורים, אולם אין מחלוקת כי פעולה זו
2 בטעות יסודה. השכרת 3 דירות המגורים בידי המערערת, פטורה ממס. מהאמור נובע כי
3 כאשר בוחנים את פעילותה העסקית של המערערת, במשקפי חוק מס ערך מוסף, אין
4 משמעות של ממש להשכרת 3 דירות המגורים – הפטורות ממילא ממס ערך מוסף.
5 אם כל פעילותה של המערערת הייתה השכרת 3 דירות מגורים הפטורה ממס ערך מוסף מכוח
6 סעיף 31(1) לחוק, היא הייתה מוצאת מהגדרת "עוסק", לפחות לעניינים מסוימים, וזאת
7 מכוח תקנה 1 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976, המגדירה "חייב במס",
8 כדלקמן:

9 **בתקנות אלה, "חייב במס" – עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, אף אם הוא פטור**
10 **מתשלום המס או אם כל עסקאותיו פטורות ממס, למעט –**

11 **(1) מי שכל עסקאותיו פטורות ממס לפי סעיף 31(1) או 31(2) לחוק.**

12 המערערת משכירה אף 4 יחידות סטודיו, ולכן הוראות תקנה זו אינן מסייעות בידה.
13 33. מהאמור עד כה עולה כי "מכירת הנכסים" אותה יש לבחון, האם עולה היא כדי פעילות
14 עסקית אם לאו, היא השכרת 4 יחידות הסטודיו, בסך של כ- 1000 – 1300 ש"ח לחודש, כל אחד.
15 אכן, כאשר נבחנת פעילות עסקית יש לבחון גם את מכלול הנסיבות הסובבות את ביצוע
16 העסקאות, ובהחלט יתכן כי למבחן כללי זה תהא השפעה, אולם יש לזכור כי במוקד הבחינה
17 ניצבות העסקאות עצמן – ובמקרה שלפנינו – השכרת 4 יחידות הסטודיו בסכומים הנמוכים
18 הנזכרים לעיל.

19 34. השאלה האם פעילות עולה כדי עסק אם לאו, נדונה רבות בפסיקה. כדי להכריע בשאלה זו,
20 נקבעו שורה של מבחני עזר. מבחנים אלה נסקרו ויושמו בפסק הדין בעניין גיבשטיין, תוך
21 שכב' השופט עמית עומד, בין השאר, על הדברים הבאים:

22 **בשורה התחתונה, הפסיקה קבעה כי יש לפרש את המונח "עסק" שבחוק**
23 **מע"מ לפי הפירוש שניתן לו בדיני מס הכנסה, ולהחיל לשם כך את המבחנים**
24 **המבדילים בין הכנסה שבהן להכנסה שבפירות. (פס' 19)**

25 ולגבי מבחני העזר, נקבע שם (בפס' 21):

26 **ברבות השנים, במטרה לסייע במלאכת ההבחנה בין הכנסה הונית**
27 **להכנסה פירותית, פותחו בפסיקה שורה של מבחנים ותתי-מבחנים.**
28 **אלה סוכם על ידי השופט דנציגר בע"מ 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש**
29 **דן [פורסם בנבו] (12.8.2012) (להלן: עניין קרן) באופן הבא:**

30 **"בפסיקתו של בית משפט זה אוזכרו מבחני משנה**
31 **רבים באמצעותם תבחן השאלה האם הכנסה הינה**
32 **'עסקית-מסחרית' אם לאו (או 'פירותית' או 'הונית',**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 27953-11-18 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

- 1 בהתאמה), וביניהם: טיב הנכס ואופיו; תדירות
- 2 העסקאות או הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון
- 3 עסקי; אופן מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי –
- 4 פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס;
- 5 ידענותו ובקיאות של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת
- 6 העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב;
- 7 ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה... (שם ...).
- 8 מבחנים אלה קנו שביתה בפסיקת בתי המשפט ועל חשיבותם אין חולק. בד
- 9 בבד, חשוב להזכיר כי מבחנים אלה אינם אלא "מבחני עזר" שיש ליישם
- 10 בגמישות ובהתאם לנסיבות, תוך בחינת התמונה בכללותה.
- 11 35. לפני שאפנה ליישום מבחני העזר, אני מוצא להדגיש את הדברים הבאים: אין מחלוקת בין
- 12 הצדדים כי המערערת פעלה מתוך כוונה להקים מלון, וכי זאת הייתה המטרה לשמה נרכש
- 13 הנכס בתמורה ל- 10,800,000 ₪ והושקעו בו עוד כ- 2,000,000 ₪ (ובכלל זה פינוי דייר מוגן,
- 14 בעלות של כ- 1,600,000 ₪). יש מקום אפוא להבחין בין הפעילות המתייחסת לכוונה שהייתה
- 15 להקים במקום מלון, ואשר לא הניבה ולו עסקה אחת של מתן שירותים מהסוג שתוכנן
- 16 (שירותי מלונאות, אשר כלל לא החלו), לבין העסקאות החייבות היחידות שבוצעו – השכרת
- 17 יחידות הסטודיו. אכן, הפעולות הנוגעות לכוונה להקים מלון הן חלק מהנסיבות הכוללות
- 18 הסובבות את פעילותה של המערערת, אולם הפער הקיצוני בין לבין פעילות ההשכרה
- 19 המינורית, מחייב שלא לבלבל בין הדברים.
- 20 בכפוף להערה מקדימה זו, אפנה ליישום מבחני העזר על המקרה שלפנינו:
- 21 א. טיב הנכס ואופיו: ישנו פער דרמטי בין הנכס בכללותו, אשר עלותו הגבוהה למערערת
- 22 תוארה לעיל, לבין ארבעת החללים המושכרים כיחידות סטודיו. מדובר ביחידות אשר
- 23 תוארו בתצהיר שהגישה המערערת, כך: "חללים (ללא שירותים ומטבח) לצורך
- 24 איחסון והפקה של דברי אומנות".
- 25 המשיב הגיש את הסכמי השכירות (סומן מש/1) ואף מהם עולה תיאור דומה. משך
- 26 ההשכרה היה ל- 12 חודשים, והשכירות הוארכה לתקופה דומה מעת לעת.
- 27 כאשר נותנים את הדעת לפער המשמעותי בין הנכס בכללותו, אשר לפי טיבו יועד על-
- 28 ידי המערערת מראש לשמש כמלון קטן, לבין 4 החללים שהושכרו בדמי שכירות
- 29 זעומים, אין ספק כי מבחן טיב הנכס אינו מטה לסיווג פעילות ההשכרה כפעילות
- 30 עסקית.
- 31 ב. תדירות העסקאות והיקפן: מדובר בהשכרה שנתית, המתחדשת מעת לעת, ולא
- 32 בשכירות לפרקי זמן קצרים המחייבת פעילות של ממש. היקף דמי השכירות מהשכרת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

- 1 יחידות הסטודיו הינו זעום יחסית. מבחן תדירות העסקאות והיקפן, תומך אפוא
2 בסיווג השכירות כפעילות פסיבית שאינה עולה כדי עסק.
3 ג. המומחיות והבקיאות: שני בעלי המניות של המערערת, הם אכן מומחים בתחום
4 הנדל"ן. מר שי שלום, מחזיק גם ב-81% ממניות חב' דונה, שהיא אחת מחברות
5 הנדל"ן הגדולות בישראל. בנו, מר שי שמעון, שימש בתפקידים בכירים בחב' דונה,
6 ואין ספק כי אף הוא צבר ידע וניסיון בענף הנדל"ן.
7 לאור האמור, מבחן המומחיות והבקיאות אכן מתקיים.
8 ד. השבחה ויזמות: המשיב מזכיר כי המערערת השקיעה עוד כ-2,000,000 ₪ להשבחת
9 הנכס. 1,600,000 ₪ לפינוי דייר מוגן וכ-400,000 ₪ לשיפוץ הנכס.
10 לא ניתן לחלוק כי אכן מדובר בפעולות משמעותיות, אשר השביחו את הנכס. עם זאת,
11 ראוי להציב את השאלה, לשם מה כוונת פעולות אלה? - המערערת טוענת כי פעולות
12 אלה בוצעו כדי לאפשר את הקמת המלון העתידי, כמו גם כדי שניתן יהיה להשכיר ולו
13 חלק מהנכס, וזאת בשים לב למצבו הירוד במועד רכישתו.
14 כך או אחרת, אין בי ספק כי פעולות אלה לא בוצעו כדי לאפשר את השכרת יחידות
15 הסטודיו, בסכום הזעום בו הם הושכרו.
16 תוצאת הדברים היא כי אכן ניתן לזהות בפעולות שנקטה המערערת משום השבחה
17 ויזמות, אולם אלה לא נועדו כדי לאפשר את ביצוע ההשכרה אשר מידת עיסקיותה
18 היא זו שניצבת כאן לבחינה.
19 ה. מבחן המימון: פעולות המערערת מומנו הן באמצעות הלוואה מחב' דונה והן
20 באמצעות הלוואה מהבנק. יש אפוא מימון זר אשר שימש לרכישת הנכס וניתן
21 לכאורה לטעון (כפי שטוען המשיב) כי מבחן זה התקיים.
22 אלא שאני סבור כי גם אם מבחינה טכנית ניתן להצביע על התקיימות המבחן, הרי
23 שיש לזכור כי המימון הזר צפה פני פעילות אחרת לגמרי מזו שמתבצעת בפועל. אף
24 המשיב לא חלק על כך כי ברור כי המערערת צפתה פני הפעלת מלון, ולא השכרה של
25 הדירות ויחידות הסטודיו שהושכרו בפועל. במצב דברים זה, איני סבור כי יש
26 משמעות של ממש כי נלקח מימון זר לשם מימון פעילות עסקית מסוג אחד, כאשר
27 בפועל פעילות זו כלל לא התממשה ושעה שאנו נדרשים לבחינת העסקיות של פעילות
28 אחרת לגמרי.
29 ו. מנגנון: למערערת עצמה אין כל מנגנון של ממש, אולם אין חולק כי בעניינים שונים
30 היא נעזרה בשירותיה של חב' דונה. כך לעניין מימון רכישת הנכס וכך גם בנוגע ליעוץ
31 משפטי שקיבלה. אלא ששוב וכפי שנכתב לעיל, ההיעזרות בדונה (בעיקר בעניין
32 העיקרי, עניין המימון), צפה פני פעילות שונה מזו שהתרחשה בפועל.
33 מידת ההיעזרות בדונה לעניין ההשכרה, הייתה, אם בכלל, מינורית. הסכמי השכירות
34 הם הסכמים סטנדרטיים, והיעוץ הלקוי לפיו יש לחייב את השכרת הדירות במע"מ –



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

רק ממחיש את חוסר הניסיון של דונה בטיפול בעסקאות שכירות מסוג זה (על כך
שייעוץ זה התקבל מדונה, ראו דבריו של שי שמעון בחקירתו – עמ' 8 לפרוטוקול ש'
21-20). כפי שהעיד מר שי שמעון, בעניינים המהותיים הנוגעים לפעולות הנדרשות
לשם הכשרת הנכס לשמש כמלון, לדונה אין כל ניסיון ולכן המערערת נעזרה באנשי
מקצוע המתמחים בעניינים אלה (עמ' 8 לפרוטוקול ש' 21-28).
הפקת דמי השכירות, לא דרשה כל מנגנון של ממש.
ז. קיומו של סיכון עסקי: בהיכנסה לפרויקט הקמת המלון, אין כל ספק כי לקחה
המערערת סיכון של ממש, והראיה כי פרויקט זה אכן לא התממש. אלא שעסקאות
בתחום המלונאות אינן אלה הנבחנות כאן, שכן אלה כלל לא החלו. הפעולות שמידת
עסקיותם דורשות בחינה, הן פעולות ההשכרה, ואלה אינן כורכות בסיכון עסקי
ממשי.
ח. מבחן הנסיבות הכלליות: המערערת לא התכוונה כלל לבצע פעולות של השכרת
יחידות סטודיו או השכרה בכלל. אין בין הצדדים מחלוקת כי כוונתה הייתה הקמת
מלון, כפי שמתקף מחוות-הדעת שקיבלה המערערת קודם לרכישת הנכס. ההשכרה
נכפתה על המערערת, מתוך ניסיון לצמצם ולו במעט את הנזקים שנגרמו לה מאי
התממשות תכניתיה. על תמונת דברים זו, שאינה שנויה במחלוקת, ניתן ללמוד באופן
ברור מהדברים שכתבה המערערת בביאור 1 לדו"ח הכספי שהגישה לשנת 2014
והשוואתם לדברים שכתבה היא באותו ביאור לדו"ח לשנת 2015:
בביאור לדו"ח 2014 נכתב:
"בשנת המס חודשה פעילות החברה ונרכש מבנה המיועד לשמש
כמלונת. עד התאמת המבנה לייעודו מושכר חלקו לצורך מגורים"
בביאור לדו"ח 2015 (וכך גם בדוחות מאוחרים), נכתב:
"בשנת 2014 חודשה פעילות החברה ונרכש מבנה מגורים שיועד
לשמש כמלונת.
לפי חוק התכנית הכלכלית 2015-2016, שפורסם ביום 30 בנובמבר
2015, לא יינתנו היתרים חדשים לשימוש חורג בדירות מגורים
למטרות עסקים. כתוצאה מכך בודקת החברה אלטרנטיבה להמשך
פעילותה.
בשנת הדוח הושכר חלק מהמבנה לצרכי מגורים."

אין אפוא ספק, וכאמור גם המשיב אינו חלוק על כך, כי המערערת לא רכשה את
הנכס לשם השכרתו, לא למגורים וודאי שלא ליחידות סטודיו. לאור זאת, מבחן
הנסיבות הכלליות, אף הוא אינו תומך בסיווג השכרת יחידות הסטודיו כפעילות
עסקית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

- 1 כדרכם של דברים, יש מקרב מבחני העזר המובילים לתוצאה כזו ויש התומכים בתוצאה
2 אחרת, אולם התמונה הכללית המתקבלת ממירב מבחני העזר מובילה למסקנה כי אין לראות
3 בהשכרת יחידות הסטודיו כפעילות עסקית. מדובר בפעילות מינורית, שאינה דורשת מומחיות
4 כלשהי, שהיקף הכנסותיה נמוך במיוחד ואשר אין ספק כי לא לשמה פעלה המערערת.
- 5 36. כאמור לעיל, אני סבור כי במוקד בחינת העסקיות יש להתייחס לעסקאות לגביהן ניתן לטעון
6 לחבות במס, ואלה כוללות במקרה של המערערת רק את השכרת 4 יחידות הסטודיו. אלא
7 שלצד זה ומכיוון שהמערערת משכירה אף 3 דירות מגורים המצויות בנכס, אבהיר למען
8 הזהירות כי גם אם אשקלל פעולות השכרה אלה, שאינן חייבות במס, הרי שתמונת הדברים
9 לא תשתנה.
- 10 גם דירות המגורים מושכרות בשכירות פסיבית באופייה. הן אינם מושכרות לטווחים קצרים
11 אלא הן מושכרות לתקופה של 12 חודשים, ואפשרות הארכה מעת לעת – כנהוג בשכירות
12 פסיביות מסוג זה. פעילות זו אינה דורשת מומחיות ואין בה סיכון של ממש. לא נדרש מנגנון
13 להפעלתה ולא הוצגה על-ידי המשיב טענה בדבר פעלתנות מיוחדת, החורגת מהתנהלות
14 פסיבית וכדרכם של משכירים של נכסים מסוג זה.
- 15 חשוב מכל – מבחן מכלול הנסיבות מוביל לתוצאה לפיה גם אם נכלול את כל פעילות
16 ההשכרה שמבצעת המערערת, עדין לא יהיה זה נכון לראות בפעילות פסיבית זו כאילו יצרה
17 למערערת פעילות עסקית. הנסיבות בעיטין נגררה המערערת להשכרת חלק מהנכס, אינן
18 שנויות במחלוקת ואין ספק כי לא זו הייתה מטרתה עת רכשה את הנכס והשקיעה בכך
19 סכומים נכבדים. די בעיון קצר בחוות-הדעת שניתנה למערערת מראש קודם לרכישת הנכס
20 ואשר צפתה לה הכנסות שנתיות ניכרות (ריווח נקי שנתי לאחר תשלום מסים ובניכוי הריבית
21 בגין הלוואה, לפי אפשרות אחת – 1.88 מיליון ₪, ולפי אפשרות אחרת – 2.65 מיליון ₪), כדי
22 להיווכח עד כמה שונים פני הדברים כיום, כאשר כוונתה של המערערת להקים מלון כלל לא
23 יצאה אל הפועל. בהגינותה אמרה העדה מטעם המשיב, גב' אפרת אורנשטיין, כי להערכתה
24 אין שום סיכוי כי אם המערערת תמשיך בפעילות זו של השכרה, תוכל היא אי פעם (קרי,
25 בתקופת זמן סבירה) להשיב את השקעתה (עמ' 45 לפרוטוקול, ש' 28-31).
- 26 בנסיבות אלה, בהן אין כל מחלוקת בין הצדדים כי רכישת הנכס מלכתחילה נועדה לצורך
27 הפיכתו למלון וכי זו הפעילות העסקית היחידה שהתכוונה המערערת לייסד – וזו כלל לא
28 יצאה אל הפועל ואף לא החלה, איני סבור כי נכון יהיה לסווג פעילות מינורית (ודאי בייחס
29 להשקעה) הנעדרת סממנים עסקיים של ממש, כפעילות עסקית.
- 30 37. ער אני לכך כי כפי שצוין לעיל, שני בעלי המניות במערערת, הם בעלי רקע משמעותי בתחום
31 הנדל"ן. בנסיבות רגילות, מבחן המומחיות והבקיאות הנו מבחן עזר מרכזי ולא פעם יש בו
32 כדי להטות את הכף לטובת הסיווג העסקי. אלא שבנסיבות המיוחדות למקרה כאן, איני
33 סבור כי כך הם פני הדברים. אנמק את עמדותי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

1 המשיב לא טען לקיומן של עסקאות נדל"ן אחרות של בעלי המניות במערערת, בני משפחת שי
2 (שלא במסגרת חב' דונה), אשר היה בהן כדי לשפוך אור שונה על פעילות המערערת שלפנינו.
3 ובמילים אחרות, המשיב לא הצביע על כך שמומחיותם של בעלי המניות של המערערת,
4 הובילה אותם לבצע עסקאות נדל"ן כלשהן, כך שניתן היה לטעון כי למערערת יש עסק בתחום
5 הנדל"ן. באופן דומה, לא הוצגה כל ראיה ממנה ניתן היה ללמוד כי רכישת הנכס נועדה לשם
6 השבחתו ומכירתו, כי קיימות לגביו זכויות בנייה נוספות אותן ניתן לנצל וכי מטרת פעילותה
7 של המערערת הייתה אחרת מאשר זו הנחזית – הקמת מלון והפעלתו.
8 בנסיבות מיוחדות אלה, לא נראה שיש רלוונטיות מספקת למומחיותם של בעלי מניות
9 המערערת בתחום הנדל"ן, כדי שזו תצדיק לייחס להם עסק שונה מזה שביקשו להקים.
10 בפועל, פעילות ההשכרה היא מינורית ואין בה כדי להוות פעילות עסקית.
11 38. המשיב טוען בצדק כי המערערת הציגה את פעילותה כפעילות עסקית, והוא טוען כי די במצג
12 זה כדי לכבול את ידיה מלטעון אחרת. ככלל, אין ספק כי אדם כבול למצגים שהציג וכי לא
13 בנקל יש לאפשר לו להתנער מהם. בעניין זה קבע כב' השופט י' עמית בע"א 732/15, **פקיד**
14 **השומה נ' בנלי טל** (21.3.2016) בפס' 7, כדלקמן:

15 **המשיבים הציגו מצג שווא לאורך שנים מול רשויות המס כי בנלי הוא**
16 **בעל העסק, ובנלי מנוע מלטעון כי אין לו כל קשר לעסק. לצד טענת**
17 **המניעות, קמה גם טענת ההשתק השיפוטי. המצג שהציג בנלי בפני**
18 **רשויות המס לאורך שנים, הצמיח לו ולעסק טובות הנאה שונות.**
19 **דוקטרינת ההשתק השיפוטי אינה מוגבלת לטענות שהועלו בפני**
20 **ערכאות השיפוט בלבד, והיא חלה אף על טענות עובדתיות סותרות**
21 **שהועלו בפני הרשויות, ובכלל זה על טענות שהעלה נישום בפני רשות**
22 **המיסים.**

23 [בעניין זה, ראו הפניות לפסיקה ענפה, בפס' 64 לפסק דינו של כב' השופט ה' קירש, ע"מ 447-
24 09-14 **נבוק אליהו ואח' נ' רשות המסים** (5.5.2016)]
25 המערערת אכן יצרה מצג, לפיו היא בעלת פעילות עסקית. מצג זה נעשה בדרכים הבאות:
26 א. בבקשתה לחדש את רישומה כעוסק;
27 ב. בחשבונית העצמית שהוציאה בעת רכישת הנכס;
28 ג. בדיווחיה התקופתיים למשיב, במסגרתם דיווחה על עסקאותיה כחייבות במס וכן
29 ניכתה מס תשומות;
30 ד. בדוחותיה השנתיים לפקיד השומה, במסגרתם קיזזה הפסדים צבורים, אותם – לפי
31 סעיף 28 לפקודת מס הכנסה, ניתן לקזז רק כנגד הכנסות מעסק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

1 לכאורה, הצדק עם המשיב. די במצג מתמשך זה בדבר קיומה של פעילות עסקית, כדי ליצור
2 מניעות והשתק שיפוטי, המונעים מהמערערת לטעון כי אין לסווג את פעילותה כפעילות
3 עסקית. אלא שבנסיבות המיוחדות של ערעור זה, אין אני סבור כי כך הם פני הדברים.
4 אכן, כדי שיוכל אדם לטעון בניגוד למצג שייצר כלפי רשויות המס, צריכות להתקיים נסיבות
5 חריגות ועליו רובץ מלוא הנטל להוכיח את התקיימותם, אולם במקרים החריגים המתאימים
6 – ובעיקר כאשר התנהלותו אינה נגועה בחוסר תום לב – תיתכן סטייה ממצג שהתברר
7 כמוטעה. מקובלים עליי בעניין זה דברים שקבע כב' השופט ה' קריש בע"מ 12491-02-17
8 אליטם בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב (15.1.2020) (להלן: "פסק דין אליטם")
9 פס' 65:

10 לעתים הראיות יצביעו על כך כי דיווחי ומצגי העבר אינם תואמים את
11 המציאות הכלכלית (או מפני שהם היו שגויים מלכתחילה או בשל שינוי
12 הנסיבות על פני הזמן) וכי מן הצדק ליישם את חוק המס בהתאם למציאות
13 מוכחת זו על אף תוכנם של דיווחי העבר ובהתחשב בכל הגורמים המנויים
14 לעיל. למותר לציין כי שקילת הדברים חייבת להיעשות בכל מקרה ומקרה
15 לפי נסיבותיו.

16 ומה הן נסיבות הערעור שלפניי? – דומה כי אלה שונות מאלה שנדונו בפסק דין אליטם.
17 במקרה שם, דובר במצגים מגוונים של המערערת, מצגים עקביים אשר נעו על פני כ- 18
18 שנים. בניגוד לכך אצלנו מדובר במצגים שהיקפם מצומצם יותר, אולם העיקר אינו בכך אלא
19 בנסיבות המקרה כאן.
20 המערערת אינה חולקת על כך כי בשעתו, בשנת 2014, היא ביקשה להקים עסק של מלונאות.
21 לשם כך היא הצטיידה מראש בחוות-דעת של חב' המתמחה בענף זה, וזו הצביעה על כדאיות
22 רכישת הנכס והפעלתו כמלון. בעקבות חוות-הדעת, רכשה המערערת את הנכס ופעלה לשם
23 הפיכתו למלון. במצב דברים זה, בצדק היא דיווחה על פעילותה כפעילות עסקית, שכן לכך
24 היו פניה והיא נקטה פעולות של ממש להגשמת מטרה זו, אשר נראתה סבירה באותה העת.
25 אלא שאז נקבע חוק התכנית הכלכלית, אשר שם לאל מטרה זו. כתוצאה משינוי זה,
26 המערערת לא החלה כלל בביצוע הפעילות העסקית שתכננה. במצב דברים חריג זה ולאחר
27 שבאתי למסקנה כי ההשכרה שביצעה אינה עולה כדי עסק, אין זה אלא מן ההגינות לאפשר
28 למערערת לעמוד על כך כי היא תמוסה בהתאם למציאות שהתרחשה בפועל ולא בהתאם
29 לרחשי ליבה אשר כלל לא התממשו.
30 במקרה כגון זה, אין כל טענה של חוסר תום לב מצד המערערת ושינוי הנסיבות החיצוני
31 שנגזר עליה, מצדיק שלא לגזור עליה מניעות. אף השתק שיפוטי אין לו מקום כאן. המערערת
32 אינה מתנערת מהמצג שהציגה בשעתו, אלא שבצדק היא טוענת כי בדעיבד מתברר כי מצג זה
33 נבע מתקוות שלא התממשו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

39. המשיב טוען כי חלף פרק זה ניכר בין המועד בו התקבל חוק התכנית הכלכלית (1.12.2015), לבין המועד בו הגישה המערערת את בקשתה לביטול הרישום (22.2.2018). יש ממש בטענה זו של המשיב, אולם אני סבור כי אין בה די. טוב הייתה עושה המערערת אם הייתה פונה בבקשתה קודם לכן. עם זאת, ולא בלי קושי, מוכן אני לקבל את הסבריה של המערערת. עסקינן בהשקעה בנכס נדל"ן, בהיקף ניכר. בעניין כגון זה אין מקום לפעול בחופזה, ולכן המערערת ניסתה לבחון אלטרנטיבות עסקיות לתכניתה המקורית (כגון השכרה במתכונת של Airbnb). רק משהתברר למערערת כי אין תוחלת כלכלית לפעילות זו, לא נותרה בידיה ברירה אלא לקבל ולהשלים עם שאירע – ולהגיש את בקשתה לביטול הרישום. בקשה זו לא נועדה להטיב עם המערערת, אלא רק לוודא כי לא מוטל עליה מס העומד בניגוד למציאות שנוצרה.

40. אשוב ואדגיש את המאפיינים החריגים של ערעור זה: אין בין הצדדים מחלוקת כי הנכס נרכש לשם הפעלתו כמלון. אפשרות זו לא התממשה בעקבות חקיקה חדשה. אין מחלוקת כי ההכנסה המצומצמת המופקת כיום מהנכס, אינה סבירה בייחס לגובה ההשקעה בו, דבר המלמד אף הוא על השינוי הלא מתוכנן שחל. הפעולות שמבצעת המערערת, אותן ניתן לסווג כעסקאות (השכרת 4 יחידות הסטודיו), הן בהיקף זניח, אשר לא סביר בעטיו לסווג את פעילות המערערת כעסקית. אלה הן נסיבות חריגות, אשר למעשה נכפו על המערערת, ולכן כאשר פונה זו תוך פרק זמן סביר (יחסית לעסקאות נדל"ן בהיקף המדובר) בבקשה כי יוטל עליה מס בהתאם למציאות לאשורה – אני סבור כי יש להיעתר לבקשה זו. סביבה עסקית הוגנת, היא סביבה בה מכבדים אפשרות של תכניות עסקיות שאינן מתממשות ומטילים את המס בהתאם למצב הדברים. אדם השואף להקים עסק, צריך לדעת כי אם הדבר לא יעלה בידו, לא יוטלו עליו מסים בדרך הנאחזת במה שבפועל לא התרחש. אין לדעתי מקום לפרש את חוקי המס כקובעים כללים טכניים, שאינם ברי התאמה למציאות כפי שהיא. יש הוראות חוק לא מעטות, המורות שלא לנהוג כאמור.

סעיף 61(ב) לחוק קובע:

רישום על פי בקשתו של פלוני לפי סעיפים 55 או 56 או רישום לפי סעיף 58 ניתן

לביטול או לשינוי, אם ראה המנהל שהנסיבות מצדיקות זאת.

הנה לנו, כי כאשר הנסיבות מצדיקות זאת, יש למקום לשנות את רישומו של פלוני.

לגבי המועד ממנו יחול השינוי, קובע סעיף 63 לחוק:

ביטול או שינוי על פי סעיף 61 וכן סיווג לפי סעיף 58, תקפם כעבור שלושים

יום לאחר החודש שבו ניתנה ההודעה לפי סעיף 64, או במועד אחר שקבע

המנהל.

הנה לנו כי שינוי זה אמנם חל דרך כלל כעבור 30 יום לאחר החודש בו ניתנה ההודעה, אולם ניתן אף לקבוע לכך מועד תחולה אחר, ובכלל זה כפי שעושה המשיב לא פעם – באופן רטרואקטיבי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

41. מבין השיטין, הן של דברי העדה מטעם המשיב בחקירתה והן של דברי המשיב בסיכומיו, ניכר
כי עיקר התנגדותו של המשיב נעוצה בהתנגדותו להחלת הבקשה באופן רטרואקטיבי, ועוד
יותר מכך – לבקשה לביטול החשבונית העצמית שהוציאה המערערת בעת רכישת הנכס.
נראה כי גם המשיב מודע לכך כי סווג פעילותה של המערערת כיום כפעילות עסקית, הנו
מרחיק לכת. ראיה לכך ניתן למצוא אף בהודעה ששלח המשיב עצמו במהלך הביקורת שערך
למערערת (שהוגשה וסומנה מע/2), במסגרתה קבע כי הקמת המלון לא יצאה לפועל וכי על
המערערת להשיב את התשומות שניכתה. השכרה פסיבית של 4 חללים שהושכרו כיחידות
סטודיו, אינה עולה כדי פעילות עסקית.
אלא מאי, מבקש ככל הנראה המשיב כי שינוי זה יחול מכאן ולהבא ולא למפרע. אלא שיש
לשאול – וזאת למה? הרי מאז רישומה לא עשתה המערערת כל עסקאות זולת השכרה זו,
ואם אין בה כדי פעילות עסקית, הרי שפעילות עסקית לא הייתה כבר מראשית הדרך. אכן,
פעולות הקמה ובכלל זה פעילות המניבה בשלב הראשון הוצאות גרידא, עשויה להצטרף
לפעילות עסקית עתידית ויחד עימה לחזק את הסממנים העסקיים – אולם זאת רק כאשר
מאוחר יותר מתחילות ומתבצעות עסקאות. כאשר מתברר כי בניגוד לתקווה, בפועל עסקאות
כאלה כלל לא מתחילות, אני סבור כי בנסיבות המתאימות, כגון במקרה החרג שלפניי, יש
להחיל את תיקון הרישום – בהתאם למציאות שהלכה והתבררה – למפרע.
אף אם הדבר אינו נאמר 'ברחל בתך הקטנה', נראה כי המשיב חפץ בעיקר כי תיוותר על כנה
החשבונית העצמית שהוציאה המערערת בעת רכישת הנכס ואשר מכוחה ומקביל לה קוזזו
התשומות. אם תיוותר חשבונית זו על כנה, הרי שבעת מכירת הנכס – אשר לאור המצוקה
אליה נקלעה המערערת סביר כי אכן תתרחש – תחויב המכירה במס ערך מוסף וזאת לכל
הפחות מכוח החלופה השניה להגדרת עסקה בסעיף 1 לחוק: **"מכירת נכס אשר נוכה מס
התשומות שהוטל על מכירתו למוכר ..."**.
מכירה זו טרם התרחשה, ולכן כמובן שאיני דן בשאלה מיסויה. עם זאת, בכל הנוגע לבקשה
לביטול החשבונית, הרי שאין בידי לקבל את עמדת המשיב. הואיל והגעתי למסקנה כי בניגוד
לתקוותיה של המערערת, העסק שביקשה להקים לא קם (ואף לא עסק אחר), הרי שלמפרע
מתברר כי לא היה מן הדין לראות במערערת עוסק ולכן מן הראוי לאפשר את ביטול
החשבונית העצמית שהוציאה.
בנסיבות חריגות וברורות כמו שלפניי, יש להימנע ממצב בו מוטל על אדם מס בגין מה שקיווה
שיקרה אך בפועל לא התרחש. בנסיבות המצדיקות זאת, יש אף להימנע מגישה טכנית בה,
כמו במשחק ילדים בו לעיתים נעשה שימוש בכלל – "נגעת נסעת", יתחייב אדם בגין דיווח
שעשה בתום לב ואשר תאם את המציאות לאשורה באותה העת, אף אם בדיעבד מתברר כי זו
לא התממשה.
ושוב, אם המערערת הייתה מתחילה בביצוע עסקאות, הרי שהפסקת פעילותה הייתה
כשלעצמה מקימה לה חבות במס מכוח סעיף 137א לחוק. אלא שבמקרה דנן בו לא הוקם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 18-11-27953 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז

מלון, פעילות עסקית זו כלל לא החלה, ולכן החלת סעיף זה דומה כי (בהעדר נסיבות חדשות)
תהא לא מוצדקת.
42. כל זאת ועוד, יש לבחון מהו הנזק שייגרם אם תיענה בקשת המערערת בחיוב: אם המערערת
תחליט בסופו של דבר להקים מלון, נהיר כי היא תידרש לשוב ולבקש את רישומה כעוסק.
במקרה כזה הן עסקאותיה והן מכירה עתידית של הנכס, יתחייבו במס. באופן דומה, אם בעת
המכירה יתברר כי המכירה נעשתה במסגרת פעילות עסקית, הרי שזו תתחייב במס. כמובן,
בעת המכירה יבחנו מכלול העובדות, ובהתאם לכך ייקבע דינה.
דומה כי עיקר המשמעות של ביטול הרישום והחשבונית שהוצאה למפרע, הוא מניעת לכידתה
הטכנית של המערערת כמי שניכתה תשומות בעת המכירה במסגרת החשבונית העצמית
שהוציאה, ולכן רק מכוח זה תחוב היא במס בעת המכירה. בנסיבות המקרה החריג שלפניי,
דומה כי לא יהיה מוצדק לעשות כן ולכן גם מטעם זה, דין הערעור להתקבל.

סוף דבר

43. הערעור מתקבל. רישומה של המערערת כעוסק יבוטל למפרע וכך גם החשבונית שהוציאה
בעת רכישת הנכס.
44. כתוצאה מקבלת הערעור וכפי שהוצהר על-ידי המערערת כי תעשה, על המערערת להשיב את
מס התשומות שניכתה ומנגד היא זכאית לקבל את המס על העסקאות עליהן דיווחה. כמו כן
המערערת תפנה לפקיד השומה ותשלם את המס שעליה לשלם בעקבות הקביעה כי לא הייתה
לה פעילות עסקית והיא אינה זכאית על כן לקזז את הפסדיה כפי שעשתה. בנוסף ובמידת
הצורך, המערערת תפנה למנהל מיסוי מקרקעין ותתקן את דיווחיה בעת הרכישה.
45. המשיב יישא בהוצאות המערערת בסך של 20,000 ₪. שכום זה ישולם תוך 30 ימים מהמועד
בו תציג המערערת למשיב פנייה ראשונית מצידה לרשויות המס – כאמור בסעיף הקודם.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.


ניתן היום, כ"ו אדר תש"פ, 22 מרץ 2020, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2020

ע"מ 27953-11-18 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ
תל אביב והמרכז



אבי גורמן

1
2
3
4
5
6
7