



**בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים**

14 מאי 2011

ע"מ 1012-06 עונאללה נ' מע"מ נצרת

1

בפני כב' סגן הנשיא אברהם אברהם

המערער אחמד סאהר עונאללה

נגד

המשיב מע"מ נצרת

2

3

**פסק דין**

4

5

רקע

6

7

8

9

10

11

**המסגרת הנורמטיבית**

12

2. סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק") מגדיר:

13

"עסקה" – (1) מכירת נכס ... בידי עוסק במהלך עסקו..."

14

ועוד מגדיר סעיף 1 לחוק:

15

"עסק" – לרבות מקצוע או משלח יד."

16

מכאן, אם אדם מוכר מקרקעין במהלך עסקו, חייבת המכירה במע"מ.

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

40

1 מתוך 6



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

14 מאי 2011

ע"מ 1012-06 עונאללה נ' מע"מ נצרת

4. בית המשפט העליון החיל על המונח "עסק" את המבחנים השונים שהתפתחו בפסיקה בקשר עם פקודת מס הכנסה, אודות ההבחנה שבין הכנסה מעסק לבין הכנסה ממקורות אחרים, קרי הכנסה פירותית לעומת הכנסה הונית (ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מע"מ, פד"י (לט) 4, 1 (1985)). בתוך כך נפסק, כי טיבו ואופיו של הנכס עשוי להצביע על אופיה של הפעילות הנעשית בו. ככל הנוגע למקרקעין, פעילות בהם מתאפיינת כפעילות השקעית. מאידך, ככל שהיקף העסקות נרחב יותר, מעיד הדבר על אופי עסקי של הפעילות. השבחת הנכס הנמכר לקראת מכירתו מעידה על פעילות עסקית-פירותית. תדירות גבוהה של הפעילות בנכסים מן הסוג המדובר (רכישה וקניה) תומכת במסקנה בדבר אופי עסקי של הפעילות. החזקת הנכס הנמכר בידי הנישום תקופה קצרה (בהתחשב באופיו של הנכס הנמכר) מעידה על פעילות עסקית. בקיאותו של הנישום בתחום הפעילות בו מדובר, מבנה ארגוני כזה או אחר המשמש אותו בפעילות זו, כל אלה תומכים במסקנה בדבר אופי עסקי של פעילותו. ועל כל אלה יש לראות נסיבות שונות הסובבות את המקרה המובא להכרעה, שמא יש בהן כדי לתמוך במסקנה האחת או האחרת, חרף המסקנה העשויה להיגזר מתוך יישומם של המבחנים למיניהם (לסקירה מקפת של הפסיקה ראו נא פסקה 19 לפסק הדין ב-ע"ש (מחוזי ת"א) 449/98 הצלחת יחזקאל בע"מ (בפירוק מרצון) נ' מנהל מע"מ, תקדין, 2005).

16

17

### העובדות הצריכות לענייננו

5. משנת 1976 רשום המערער כ"עוסק" במע"מ, כאשר משך השנים הוא שינה את סיווגו, בין היתר בתחום האלומיניום ובתחום קבלנות כללית ועבודות בניין.

19

מתחילת שנות התשעים למאה שעברה החל המערער קונה ומוכר מקרקעין בהיקף נרחב, ובתוך כך ביצע עסקות חליפין עם מינהל מקרקעי ישראל והימנותא, ואנשים פרטיים רבים מספור. הפירוט המלא של עסקותיו נפרש בתצהירו של נציג המשיב, מר שמעון נורד (טבלה צבועה). בתוך עסקות אלה ניתן לראות שלוש עסקות רכישה בתמורה בין השנים 1992 עד 1995, כאשר חלק נכבד מהקרקעות הללו מכר המערער בהמשך למינהל ולהימנותא, חלקן העביר לחברה אותה הקים, "קבוצת עונאללה" שמה, וחלקה אחת העביר לכלתו, אשת בנו. נוסף על כך ביצע המערער ארבע עסקות חליפין עם המינהל, בקרקעות המצויות בסביבת הישוב עדי, אותן רכש בשעתו מאת אנשים פרטיים שונים. בתמורה לעסקות החליפין קיבל המערער קרקעות בנצרת ובאכסאל. בשנת 2000 עשה המערער עסקת חליפין עם חברת הימנותא, במסגרתה מסר קרקעות באזור עדי ומשגב, אותן רכש בשעתו מאת אנשים פרטיים שונים. תמורת עסקת החליפין הוא קיבל קרקעות בנצרת.

29

נוסף על אלה ביצעה "קבוצת עונאללה" עסקת חליפין עם הימנותא.

30

במהלך שנות ה-90 למאה החולפת, ועד לשנת 2005, עשה המערער 23 עסקות מקרקעין, בהן מכר לאנשים פרטיים חלקות מקרקעין. נוסף על אלה עשה המערער 12 עסקות עם "קבוצת עונאללה".

33



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

14 מאי 2011

ע"מ 1012-06 עונאללה נ' מע"מ נצרת

6. עשרות העסקות אותן עשה המערער במהלך השנים הקיפו עשרות דונמים של קרקע, ותמורתן עמדה על מיליוני ₪ רבים.

7. מתוך כלל העסקות הללו – עניינו של ערעור זה בעסקות שנעשו בשנים 2000 עד 2005, ביחס אליהן הוציא המשיב את שומתו, שהמס בגינה עמד על סך של 864,943 ₪.

5

6

### דיון

8. אקדים ואומר, כי יישומם של המבחנים שלעיל על העובדות שלפנינו הוליכני לכלל מסקנה, כי העסקות שעשה המערער נעשו במהלך עסקיו הרגילים, ולכן בדין יצאו שומותיו של המשיב בקשר עם עסקות אלה. את הטעמים שביסודה של מסקנה זו אתן עתה.

9. כשם שיכולנו להיווכח, המערער עוסק מזה שנים רבות בעסקי מקרקעין, רוכש ומוכר מקרקעין, כשהוא עושה כן בעסקות שמספרן עצום, היקפן הכספי רב, ושטחי המקרקעין שנשחרו – נרחבים ביותר. תדירות העסקות אף היא גבוהה, יחסית לתחום זה בו עסקינן, תחום בו אין למדוד את הזמן מיום הרכישה ועד למכירה בימים, כי אם בשנים.

10. מתוך תמונת המצב העובדתית שפרשתי הצטייר המערער בפניי כאדם הבקיא בעסקי הנדל"ן. העיד עליו העד מטעמו דווקא, עוה"ד ברעם (מי שייצגו בהליכים שונים בעבר), כי הינו "איש עסקים, עסקים גדולים, רובם בתחום הנדל"ן... הוא היה רוכש, מוכר, קרקעות, בנה בניינים, הוא עסק בקרקעות בנצרת, בגליל, בכל האזור, לבדו, עם שותפויות, העסקים רבים מאוד, נחשב איש עסקים מצליח בתקופה שאני הכרתי אותו אז". אנו מדברים, אפוא, על איש עסקים, שפעל פעילות נרחבת בעסקי המקרקעין באזור הצפון כולו, ובהיקפים גדולים, כשם שיכולנו להיווכח מפירוט העסקות הרבות אותן עשה משך השנים. הוא רכש, משך השנים, מקרקעין בהיקף נרחב, ומשך השנים מכר אותם לקונים רבים ושונים.

11. נוסף על אלה ניתן להיווכח בדפוס פעולה של המערער, שנהג לרכוש מקרקעין רבים שיעודן חקלאי (בין היתר בסמוך לישובים הצפויים להתרחב), ואחר כך ניסה לשנות את ייעודם על מנת להשיבם ולהרוויח ממכירתם. פעילות שכזו מצביעה, נוסף על בקיאותו של המערער בתחום עסקי המקרקעין, על אופיה של הפעילות כפעילות עסקית, להבדיל מהונית, ומכאן – היותה פעילות הנעשית במהלך עסקיו הרגיל של המערער בתחום המקרקעין.

12. לא יכולתי לקבל את טענת המערער, לפיה מכר את המקרקעין בהם עוסקת השומה שבערעור משום שנקלע לקושי כלכלי, שהגיע כדי קריסה כלכלית של עסקיו. טענה זו אינה מתיישבת עם הפעילות רבת השנים שלו קודם לכן, בהיקפים רבים, בשטח ובכסף, ובתדירות גבוהה. אותה פעילות ממש הוא עשה גם בשנים שבהם אף הוא איננו טוען, כי עמד בפני קושי פיננסי. יתר על כן, לא הקושי הכלכלי הוא הנותן, כי אם היקף העסקות ותדירותן הם הנותנים, שכן גם עסק הנקלע לקושי עשוי למכור נכסים, ואיש לא יאמר, כי מכירה בעת צרה נעשית שלא במהלך העסקים הרגיל, רק משום שנעשתה בעת צרה.

3 מתוך 6



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

14 מאי 2011

ע"מ 1012-06 עונאללה נ' מע"מ נצרת

13. אינני מקבל את טענת המערער, לפיה את הקרקעות הסמוכות לישוב עדי הוא רכש על מנת  
 2 לבנות שם את בית מגוריו. אנו מדברים על שטח קרקע בהיקף עצום של עשרות דונמים, ונהיר כי  
 3 הרכישה לא נועדה לשם בניית בית מגורים המשמש משפחה אחת, גם מורחבת, בנייה שבאופן סביר  
 4 צריכה דונמים אחדים בלבד. יתר על כן, העובדה שהמערער רכש שטחים דומים גם בסמוך לישובים  
 5 צורית ומשגב מעידה על דפוס התנהגות עסקית שלו, כמי שצפה את התרחבותם של היישובים על  
 6 מנת לעשות רווח כתוצאה מכך, ולא משום רצונו לבנות במקומות אלה (היכן? בעדי? במשגב או  
 7 בצורית?) את בית מגוריו. אין זאת כי אם המערער פעל כסוחר מקרקעין, המריח היטב הזדמנות  
 8 עסקית, רוכש קרקעות במקומות בעלי פוטנציאל לעלייה בערך, על מנת לעשות רווח ממכירתם.
14. חיזוק למסקנה אליה הגעתי, זו הנגזרת מממצאים אובייקטיביים (היקף העסקות בשטח  
 10 ובכסף, מספר העסקות ותדירותן וכד'), הנני רואה באמירות (סובייקטיביות) של המערער בהליכים  
 11 אחרים. כך, בסעיף 3 לכתב התביעה (צורף לתצהיר המערער) אותו הגיש המערער (יחד עם אחרים)  
 12 נגד בנק (לו היה חייב המערער כספים בהיקף נרחב) מציין המערער מציין, כי הוא איש עסקים  
 13 העוסק משך שנים, באופן אישי ובאמצעות חברות שבשליטתו, בעסקים מסוגים שונים, **לרבות עסקי**  
 14 **נדל"ן**. בסעיף 6 לאותו כתב תביעה נאמר עוד, כי **"במשך אותן שנים קיבלו התובעים** [שהמערער  
 15 הוא אחד מהם – א.א.] **מהבנק אשראי והלוואות בסכומים שונים ... לשם רכישת נדל"ן...**" סעיף 7  
 16 לתביעה מתאר, כי משך השנים רכש המערער (עם התובעים האחרים) קרקעות רבות, באמצעות  
 17 מימון שקיבל מן הבנק. סעיף 8 לתביעה נותן פירוט נוסף לפעילות, בזו הלשון:
- "לפני שהתקשרו בעסקות פנו התובעים לבנק, סיכמו בעל פה את הפרטים ואת**  
 18 **גובה המימון אותו יקבלו מהבנק, ורק לאחר שגורמי הבנק הודיעו להם מהו שיעור**  
 19 **המימון שיוכלו לקבל במסגרת העסקה, החליטו האם וכיצד להתקשר בעסקה..."**
15. מן המקובץ עולה, כי מקור המימון של עסקות הנדל"ן שעשה המערער היה בנקאי, ולא כפי  
 22 שביקש המערער לשכנע, כאילו מימון הרכישה נעשה באמצעות הון עצמי, שנצבר מעסקי  
 23 האלומיניום בהם עסק המערער, טענה הסותרת את דבריו שלו בכתב התביעה (שנוסח, מן הסתם, על  
 24 יסוד גירסה שמסר בפני מי שערך את כתב התביעה), ומכל מקום לא הוכחה בכל ראייה הראויה  
 25 לשמה, כגון על ידי הצגת הכנסותיו של המערער מעסקי האלומיניום משך השנים.
- 26 מימון העסקות באמצעות הבנק, כפי שראינו בכתב התביעה שהגישו המערער ושאר תובעים  
 27 נגד הבנק, מעיד על אופי עסקי של פעילות הרכישה (והמכירה) של מקרקעין במספר, בהיקף (שטח  
 28 וכסף) ובתדירות גבוהים.
16. סימן אחר העשוי לתמוך במסקנה בדבר אופיין של עסקות המקרקעין ככאלה שנעשו  
 30 במהלך עסקי של המערער ניתן לראות במורכבות העסקות, כאשר הוא עושה חלוקה בינו לבין  
 31 קבוצת עונאללה שבבעלותו באותה עסקה ממש, עורך שותפויות עם אחרים לשם ביצוע עסקה,  
 32 עסקות רבות הוא עושה באותו תאריך, ועוד כיוצא באלה סימנים, המעידים על פעילות של סוחר  
 33 קרקעות ולא על אדם פרטי, המבקש להיפטר ממקרקעין שבבעלותו על מנת להתמודד עם קריסה  
 34 כלכלית, כטענתו.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

14 מאי 2011

ע"מ 1012-06 עונאללה נ' מע"מ נצרת

17. עסקה אחת בגינה דורש המשיב תשלום מס עניינה חלקת מקרקעין שהעביר המערער  
 1 במתנה לכלתו, לטענתו בלא תמורה. טוען המערער, כי העברה זו לא נעשתה במהלך עסקיו הרגיל, כי  
 2 אם על מנת להיטב עם כלתו, ולכן אין היא חייבת במס.  
 3
18. גם טענה זו של המערער אין בידי לקבל. משהגענו למסקנה, כי המערער עסק בסחר  
 4 במקרקעין, הרי שהעברת קרקע, גם בלא תמורה, גם לבן משפחה, חייבת במס, שהרי הגדרת המכר  
 5 שבסעיף 1 לחוק כוללת גם העברה ללא תמורה. אנו מדברים על מקרקעין, שנרכשו בידי המערער  
 6 במסגרת עסקיו במהלך השנים, וסבירה יותר בעיניי המסקנה, כי ההעברה של הקרקע לאשת בנו של  
 7 המערער, ששווייה כ-2.5 מיליוני ₪, לא נעשתה משום מחווה שעשה המערער לכלתו, כי אם פעולה  
 8 שנעשתה בניסיון להבריח נכס מנושים, והדבר מתחבר לקושי הכלכלי לו טען המערער בתקופה  
 9 הנדונה.  
 10
19. מכל הטעמים הללו מסקנתי היא, כאמור, כי את העסקות מושא שומתו של המשיב עשה  
 11 המערער במהלך עסקיו הרגיל, ולכן עליו לשלם את המס הכרוך בהן.  
 12
20. המערער טוען, בחינת טענה חליפית, כי שומתו של המשיב אינה סבירה. טענה זו אינני  
 13 מקבל. את שומתו ערך המשיב על יסוד השומה שנעשתה ביחס לכל אחת מן העסקות אצל שלטונות  
 14 מס שבח, שווי שנקבע בהסכם סופי שנכרת בין מס שבח לבין המערער (2/ג). משיש לפנינו הסכם,  
 15 עליו חתום המערער, הוא מחייבו, גם אם נכרת במסגרת אחרת ועם רשות מס אחרת, אלא אם כן  
 16 יצביע המערער על טעם ראוי מדוע לא ייעשה כן. מסקנת המשיב להיתמך בהסכם שכזה הינה  
 17 מסקנה סבירה. המשיב רשאי היה להניח, כי הערכת שלטונות מס שבח נעשית על ידי מי שזוהי  
 18 מומחיותם, וחיזוק רב הוא עשוי היה לקבל מתוך ההסכם שנכרת עם המערער בדבר שווי העסקות.  
 19 ועל כל אלה, המערער לא הניח לפניי כל ראיה אחרת, העשויה להוליך לכלל מסקנה אחרת בדבר  
 20 שוויים של המקרקעין הנדונים, מכפי שנקב באותו הסכם עם שלטונות מס השבח.  
 21
21. המערער מוסיף וטוען, כי הוא זכאי לניכוי מס תשומות. טענה זו נטענה בעלמא, בלא כל  
 22 ביסוס. על מנת לזכות בניכוי מס תשומות היה עליו להציג חשבוניות מס (או מסמך קביל אחר),  
 23 שאת מס התשומות הכרוך בהן הוא מבקש לנכות. משלא עשה כן, לא זכאי המערער לניכוי.  
 24

25

26

### סיכום

22. עסקות המקרקעין אותן שם המשיב נמצאו ככאלה שנעשו במהלך עסקיו הרגיל של  
 27 המערער, שהצטייר בפניי כסוחר מקרקעין, העוסק בתחום זה שנים רבות. כיוון שכך – על המערער  
 28 לשלם את המס הנגזר מן העסקות. מכאן שלא נמצאה כל סגה בהחלטתו של המשיב.  
 29

30

31

32



**בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים**

14 מאי 2011

ע"מ 1012-06 עונאללה נ' מע"מ נצרת

1 הערעור נדחה, אפוא. המוערער ישלם למשיב שכר טרחת עורכי דין בסך של 10,000 ₪.

2

3

4

5

ניתן היום, י" אייר תשע"א, 14 מאי 2011, בהעדר הצדדים.

6

7 אברהם אברהם, סגן נשיא

8

9

10

11

12