



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-10-21717 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מע"מ חדרה

בפני כב' השופט רון סוקול

### המעוררת

מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד דניאל דן-קור ו/או רענן צפניה

נגד

### המשיב

מנהל מס ערך מוסף - חדרה  
ע"י ב"כ עו"ד יהודה גלייטמן מפרקליטות מחוז חיפה

### פסק דין

1. ערעור על החלטת המשיב אשר דחה את השגות המערערת על שומות עסקאות שהוצאו לה לתקופה שמי-1/1/2007 ועד 30/6/2010. המחלוקת העומדת להכרעה במסגרת הערעור הנה האם המערערת חייבת בתשלום מס בעקבות עסקאות למכירת מגרשים באזור חדרה.

### רקע

2. המערערת הינה חברה רשומה בישראל שעיקר עיסוקה במסחר במוצרי קרמיקה ואינסטלציה. במועדים הרלבנטיים היו כל מניותיה של המערערת מוחזקות על ידי חברת ע.מ.ס.ת. ניהול והשקעות בע"מ, שהיא חברת אחזקות המחזיקה גם נכסים נוספים כמו בתי אבות, חברת מוניות, מקרקעין ועוד (נעמי 10 וסעי' 2 לנ/1).

3. בשנת 2008 חיפשה המערערת מקורות הכנסה נוספים. לעדותו של מנהל המערערת, מר מסיקה חסון, עסקי הקרמיקה והאינסטלציה לא היו רווחיים מספיק ולכן המערערת החלה גם בפעילות עסקית נוספת (נעמי 11). בין היתר, רכשה המערערת זכויות במקרקעין המצויים בפרדס חנה לצורך הקמת מרכז מסחרי ורכשה זכויות בנכסי מקרקעין לצורך ביצוע הרחבה במבנים בהתאם לתכנית המתאר הארצית לחיזוק מבנים - תמ"א/38 (עדות מר מסיקה, עמ' 11). בשנת 2008 ביקשה המערערת לרכוש זכויות במקרקעין המצויים באזור העיר חדרה. מדובר היה במקרקעין שהיו ביעוד לחקלאות, אולם על פי תכנית המתאר שאושרה שונה ייעודם למגורים.

4. המערערת פנתה למר אוקסהורן אריאל, וביקשה לרכוש ממנו חלקות מקרקעין שונות שהיו בבעלותו (נעמי 11). לעדותו של מר מסיקה, היכרותו עם אוקסהורן החלה עוד בשנת 2003 עת רכשה ממנו חברת ע.מ.ס.ת. שישה מגרשים (כנראה בשטח של כ-250 מ"ר כל אחד) (הודעת מר מסיקה מש/1, עמ' 2 שורה 17).



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21717-10-11 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מע"מ חדרה

5. הואיל והמערערת לא הגיעה להסכמה עם המוכר לגבי תנאי העסקה ומחיר המגרשים, פנתה המערערת למר נחום לנגנטל, על מנת שירכוש עבורה בנאמנות את המקרקעין (ראו הסכם נאמנות שצורף נספח י"ג למש/2).

6. ביום 27/5/08 נערך ונחתם הסכם נאמנות בין המערערת למר נחום לנגנטל ובאותו יום התקשר מר לנגנטל עם מר אוקסהורן בהסכם לרכישת הזכויות במקרקעין. מדובר ברכישת 20 מגרשים שלמים המיועדים לבניית 2 יחידות דיור כל אחד ושני חלקי מגרשים המיועדים לבניית דירת מגורים אחת כל אחד (ראו סעיף 2 להסכם המכר שסומן נספח ב' למש/1). דהיינו, נרכשו מגרשים המיועדים לבניית 42 יחידות דיור. מחצית מהמגרשים נרכשו על ידי מר לנגנטל בנאמנות עבור המערערת ומחצית נרכשו עבור עצמו.

7. בעקבות כל אלו קיבלה המערערת לידיה זכויות במגרשים המיועדים לבניית 21 יחידות דיור בשכונת ברנדס שבחדרה. עם זאת התברר כי לא ניתן להתחיל ולבנות את יחידות הדיור שכן טרם הושלמו עבודות הפתוח במתחם, עבודות שהשלמתן הווה תנאי לקבלת היתרי הבנייה (ראו תעודת עובד ציבור שסומנה מע/1).

8. אין חולק כי החל מיום 16/6/08 ועד 14/3/10 מכרה המערערת זכויות ב-13 מגרשים מביין אלו שנרכשו על ידי מאוקסהורן. ואלו העסקאות שבוצעו:

| תאריך העסקה | שם הרוכש/ים        | סכום מכירה לפי דיווח למיסוי | עלות המכר לפי דיווח למיסוי | השטח שנמכר במ"ר |
|-------------|--------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------------|
|             |                    | מקרקעין                     | מקרקעין                    |                 |
| 16/6/2008   | רוימי ארמונד וכוכי | 298,500                     | 148,620                    | 250 מ"ר         |
| 01/07/2008  | ברדה שלמה ואיווט   | 250,000                     | 148,620                    | 250 מ"ר         |
| 15/08/2008  | אביטל אוהד יהודה   | 250,000                     | 148,620                    | 250 מ"ר         |
| 15/08/2008  | יצחק יובל פוד      | 250,000                     | 148,620                    | 250 מ"ר         |
| 14/08/2008  | יצחק יריב פוד      | 250,000                     | 148,620                    | 250 מ"ר         |
| 05/09/2008  | שמחון עדן          | 250,000                     | 148,620                    | 250 מ"ר         |
| 24/09/2008  | צח תומר ושירה      | 600,000                     | 297,240                    | 250 מ"ר         |
| 31/12/2009  | גביון אברהם ומזל   | 250,000                     | 148,620                    | 250 מ"ר         |
| 04/05/2009  | רובין ישראל ומזל   | 262,500                     | 148,620                    | 250 מ"ר         |
| 28/08/2009  | בן מוחה אשר        | 700,000                     | 297,240                    | 500 מ"ר         |
| 04/03/2010  | בן תורה יצחק       | 300,000                     | 148,620                    | 250 מ"ר         |
| 14/03/2010  | בוסיקלה עינב       | 300,000                     | 148,620                    | 250 מ"ר         |



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-11-21717 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מע"מ חדרה

9. סך התקבולים שקיבלה המערערת בגין עסקאות מכר אלו הינן 3,331,000 ₪ שמתוכם 2,076,626 ₪ בשנת 2008, 228,277 ₪ בשנת 2009, 600,855 ₪ בשנת 2009 וסך של 256,244 ₪ בשנת 2010.

המערערת הגישה הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין על העסקאות האמורות כנדרש על פי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, אולם לא כללה את התקבולים ממכירת המגרשים בדיווחיה התקופתיים למשיב ולא שילמה מס ערך מוסף בגין עסקאות אלו.

10. במהלך חקירה שערך המשיב נבדקו עסקאותיה של המערערת. המשיב סבר כי העסקאות למכירת המגרשים הינן עסקאות חייבות, במובן סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 ועל-כן הוציא למערערת שומת עסקאות. השגתה של המערערת על שומות המשיב נדחתה בהחלטה מיום 30/8/11. על החלטה זו הוגש הערעור שבפניי.

### טענות הצדדים בערעור

11. המערערת מעלה שתי טענות עיקריות בערעורה; האחת, העסקאות למכירת המגרש אינן עסקאות חייבות במובן חוק מס ערך מוסף. המגרשים נרכשו בכוונה להחזיק בהם עד מכירתם כחטיבה אחת. מדובר בהשקעה שאינה חלק מפעילותה העסקית של המערערת, שכן עיסוקה של המערערת הינו במסחר קרמיקה ואינסטלציה בלבד; השנייה, המערערת דיווחה על העסקאות למנהל מיסוי מקרקעין וזה קבע את שווי המכירה של המגרש, ללא הפחתת מס הערך המוסף. משקבעה רשות מס אחת, כך לטענתה, כי מחיר העסקה נשוא החיוב במס שבח הינו המחיר הכולל, מנוע המשיב לטעון טענה סותרת.

12. המשיב לעומתה סבור, כי מדובר בעסקאות חייבות. רכישת המגרשים ומכירתם היו עסקאות במסגרת עסקיה של המערערת. המשיב מדגיש כי המערערת הינה חלק מקבוצה העוסקת גם במסחר בנדל"ן. עוד נטען, כי אין בקביעת מנהל מיסוי מקרקעין כדי למנוע חיוב במס ערך מוסף. מנהל מיסוי מקרקעין אינו בוחן האם נישום חייב במס ערך מוסף אם לאו, אלא אם הטענה נכללת בהצהרותיו של הנישום.

### דיון והכרעה

13. כפי שאפרט להלן, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות, שכן שוכנעתי כי עסקאות המכירה הינן עסקאות חייבות על פי חוק מס ערך מוסף. לא שוכנעתי כי יש בהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין כדי למנוע מהמשיב לקבוע את החבות במס. אדון בטענות כסדרן.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-10-21717 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מע"מ חדרה

### החבות במס בגין עסקאות המכר

14. מס ערך מוסף מוטל על "הערך המוסף" שהתווסף לנכס או לשירות כתוצאה מפעילותו של העוסק (ע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, פסקה 6 (28/8/12); ע"א 10739/07 רשות המיסים היחידה לפירוקים כינוסים וגבייה קשה – מכס ומע"מ נ' קלאבמרקט רשתות שיווק בע"מ, פסקאות 20-21 (16/6/11); א' נמדר, מס ערך מוסף 36-37 (מהדורה חמישית 2010); ע"א 6014/04 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' ראדקו אינבסט לימיטד (2009) (28/1/2009)). את הערך המוסף מודדים בדרך של השוואת מחיר עסקאותיו של העוסק למחיר התשומות ששימשו אותו בעסקאות אלו. המס מוטל על ההפרש המבטא את הערך המוסף הנובע מפעילותו של העוסק (ע"א 507/02 ממונה אזורי מס ערך מוסף חיפה נ' אבי צמיגים בע"מ, פ"ד נח(3) 817 (2004); ע"א 4069/03 מ.א.ל.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836 (2005)).

15. סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף קובע כי "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת". סעיף 1 מגדיר עסקה ככל אחת מאלה:

- "(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
- (2) מכירת נכס אשר נוכח מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
- (3) עסקת אקראי;

למען שלמות התמונה נציין כי עסקאות אקראי מוגדרות, בין היתר, כ"מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי".

16. עניינו בחלופה הראשונה, מכירת נכס. רואים אנו כי רק עסקת מכר שעושה עוסק במהלך עסקיו תהא חייבת במס ערך מוסף. עסקה שמבצע עוסק שאינה נכללת בפעילות העסק, אינה "במהלך עסקו" ואינה חייבת במס (ראו ע"א 729/11 סדרון פרופרטיז לימיטד נ' מנהל אזורי מע"מ ומס קניה תל-אביב, (17/10/13); ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ, פ"ד לו(2) 744 (1983)).

17. בעניין שבפנינו נחלקו הצדדים בשאלה האם מכירת המגרשים הינה עסקה במהלך עסקיה של המוערעת, שכן אין חולק כי בפנינו עסקת מכר וכי המוערעת הינה עוסק.

בע"א 364/81 הנ"ל מבהיר בית המשפט כי את הביטוי "במהלך עסקיו" יש לפרש בפרשנות רחבה הכוללת כל פעילות לרווחת העסק.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-10-21717 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מע"מ חדרה

"גם אם 'במהלך' עסקיו' כמו גם 'לצורך' עסקיו' יש לפרש על פי פשוטם של דברים. אף על פי שאין המונח זהה נראה לי שגם ב'מהלך' עסקיו, כולל את כל מה שעושה העוסק לתועלת מפעלו ולקידום ולהצלחת עסקיו"

(ראו גם ע"א 8119/06 יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומס ערך מוסף ((31/1/2013)).

18. כדי שעסקת מכר תחשב כעסקה שנעשית במהלך עסקיו של העוסק, אין הכרח כי העסקה תהיה חלק מהפעילות העסקית העיקרית של העסק. כך אם עוסק פועל במכירת סחורות מסוג מסוים, אין די בכך כדי לקבוע כי עסקאות נוספות שמבצע העוסק, בסחורות מסוגים אחרים, לא ייחשבו כעסקאות במהלך עסקיו של העוסק (ראו ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) (1985); ע"א 44/85 נוה אריאל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מא(3) 634, (1982); א' נמדר לעיל, עמ' 70).

19. עוד נזכיר כי בתי המשפט הבחינו בין פעילות עסקית שתכליתה כלכלית, להבדיל מפעילות תרבותית, חברתית רווחתית וכדומה (ע"א 111/83 הנ"ל). ככל שהפעילות נועדה לתכלית כלכלית, לשם קידום עסקיו של העוסק, אף אם אינה בליבת הפעילות, יראו בה כעסקה במהלך עסקיו של העוסק ולהיפך. כך למשל נקבע כי מתן הטבות על ידי מעביד לעובדיו, לרבות ארוחות, הינה עסקה חייבת במס (ע"א 364/81 הנ"ל; ע"א 155/89 התעשייה האווירית לישראל בע"מ, נמל התעופה לוד נ' מנהל המכס והבלו (31/12/1989)). בהתאם נקבע גם כי מתן הלוואה לעובדים ולבעלי שליטה הינה עסקה חייבת במס ערך מוסף (ע"א 2883/91 יצחק גרוס ובניו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד נב (1) 449 (1998); ע"א 7937/99 דיור ופתוח חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב, (5/2/2004); ע"א 352/89 פריצקר ושות' חברה לבנין נ' מנהל מע"מ חיפה, (22/3/1994); א' נמדר, מע"מ על מתן הטבות לעובדים- ארוחות והלוואות מוזלות רואה החשבון נ/1 עמ' 25 (2001)). כל אלו הן עסקאות כלכליות למען קידום עסקיו של העוסק ולכן ייחשבו כעסקאות שנעשו "במהלך עסקיו" של העוסק.

20. ובענייננו, המערערת מבקשת להדגיש כי עסקיה מצומצמים רק למכירת קרמיקה ואינסטלציה וכי רכישת ומכירת המגרשים לא נועדה לקידום העסק ולא נעשו במהלך העסקים. טענה זו אינה מקובלת עלי.

ראשית, ניסיונה של המערערת לצמצם את היקף עסקיה למסחר בקרמיקה ואינסטלציה, אינו מדויק. מתברר כי למערערת עסקים נוספים לרבות בתחום הנדל"ן. כך העיד מנהל המערערת כי המערערת רכשה זכויות לביצוע שיפוצים ובנייה על פי תכנית המתאר הארצית לחיזוק מבנים- תמ"א/38 (עמ' 11).



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-11-21717 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מע"מ חדרה

כמו כן עסקה המערערת ברכישה ומכירה של עסקים שונים לרבות מגרשים. מנהל המערערת העיד כי יש לי חנות למוצרי סניטריה גדולה בחדרה, והעסק לא הכי עובד טוב אז קצת הכנסתי אותה שתמכור כל מיני עסקים כולל מגרשים, כולל את המגרש הספציפי הזה. משמע, המערערת בחרה במודע להרחיב את עסקה, לעיסוקים בתחום הנדל"ן. מתברר גם כי המערערת רכשה מגרש בפרדס חנה לצורך הקמת מרכז מסחרי (עמ' 11 שורה 20).

אלו פעילויות כלכליות נרחבות בתחומים רבים מעבר לעסקאות מסחר במוצרי אינסטלציה וקרמיקה ומלמדים כי רכישת ומכירת מגרשים מהווה חלק אינטגרלי מעסקה של המערערת.

21. יתרה מזו, אפילו לא הייתה המערערת עוסקת בעסקאות בתחומים רחבים, דומה שעסקת רכישת המקרקעין ומכירת המגרשים נעשתה כפעילות עסקית לשם הגדלת רווחיה ולצורך פעילות כלכלית גרידא. המערערת רכשה את המקרקעין וביקשה למכור אותם כדי להרוויח ולתמוך בפעילות הכלכלית האחרת של החברה, המסחר במוצרי אינסטלציה וקרמיקה.

נוכח גם כי מנהל המערערת העיד כי בטרם רכישת המקרקעין הוא התעניין במצבם התכנוני וניהל משא ומתן מול הרשות המקומית בעניין הכנת התשתיות ועבודות הפיתוח (עמ' 9). הוא העיד מפורשות כי אלמלא ידע שניתן יהיה לפתח את המגרשים ולבנות דירת מגורים, לא היה "נכנס לעסקה" (עמ' 9 שורה 32). זוהי התנהגות המעידה על פעילות עסקית ולא על רכישה פרטית.

22. כאן נדרשת הערה נוספת. כידוע, הגדרת "עסק" לצרכי מס שונים גררה בעקבותיה דיונים משפטיים רבים. בין היתר התגלעו מחלוקות, האם יש לאמץ את ההגדרות והפרשנות של ההגדרה בפקודת מס הכנסה אל תוך ההגדרה בחוק מס ערך מוסף (ראו למשל ע"א 111/83 הנ"ל, עמ' 8, ע"א 352/89 הנ"ל; ע"א 44/85 הנ"ל).

דומה, כי מוסכם על הכל כי מבחני הגדרת עסק בפקודה נכונים גם בהגדרת עסק לצורך חוק מס ערך מוסף, אף אם יתכן שההגדרה בחוק מס ערך מוסף רחבה יותר (ע"א 111/83 עמ' 9, וסקירה אצל א' נמדר הנ"ל עמ' 64-68).

חשוב לזכור, כי גם עסקה הונית עשויה להיחשב כעסקה חייבת לצורך מס ערך מוסף, אף אם אינה כלולה בהכנסה מ"עסק" לצורך הפקדה. כן יש לזכור כי גם עסקת אקראי הינה עסקה חייבת על פי חוק מס ערך מוסף, אף כי אינה בהכרח הכנסה מעסק לצורך פקודת מס הכנסה.

23. כאשר בוחנים את סיווג ההכנסה מעסק לצורך הפקודה, נהוג להתבסס על מספר מבחנים כפי שסוכם בע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(3) 560, 538 (2005):





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-10-21717 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מע"מ חדרה

"ואלה הם המבחנים העיקריים: (א) מבחן טיב הנכס: במסגרת מבחן זה ייבדקו טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך או כנכס למסחר שוטף; (ב) מבחן התדירות: על-פי מבחן זה, ככל שתדירות הפעילות רבה יותר, הדבר מצביע על אופייה הפירותי; (ג) מבחן היקף העיסקאות, שלפיו ככל שהיקף העיסקאות רב יותר מלמד הדבר אף הוא על אופי פירותי של הפעילות; (ד) מבחן המימון: מבחן זה קובע כי מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופייה ההוני, ואילו מימון בהון זר מלמד על אופייה הפירותי; (ה) מבחן ההשבחה, שלפיו פעולות השבחה בנכס לקראת מכירתו מלמדות על פעילות מסחרית; (ו) מבחן הבקאות: על-פי מבחן זה, ככל שהבקאות בתחום העיסקה רבה יותר, מצביע הדבר על אופי פירותי. הבקאות הנדרשת איננה בקיאות עילאית, והיא איננה חייבת להיות בקיאות המבצע עצמו, אלא ניתן להשתמש גם בבקיאות שילוחית או בבקיאות יועצים (ראו ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה תל אביב 4 [31]); (ז) מבחן הנסיבות שהוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רוולנטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות".

(ראו גם ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 18 (16/3/04)).

24. משמע, גם אם הייתי מגיע למסקנה כי מכירת המגרשים לא הייתה חלק אינטגרלי מעסקיה של המערערת היה ניתן להגיע למסקנה כי עם רכישת המגרשים ומכירתם, הרחיבה המערערת את עסקה וכי גם אלו נכללים בעסק. אם נדרש למבחנים האמורים בהגדרת עסק נגיע למסקנה כי מכירת המגרשים מעידה כי למערערת עסק הכולל את פעילות המכירה. מדובר ברכישת 22 מגרשים ומכירת 13 מגרשים לרוכשים שונים. מחיר המכירה עולה על הרכישה. מנהל המערערת העיד כי פעל מול הרשויות כדי להבטיח את ביצוע עבודות הפיתוח. המערערת אף שילמה עבור תכנון (עמ' 11). היקף העסקאות הינו רב. כל עסקאות המכר בוצעו על ידי המערערת ומנהלה (ראו גם עדות מר בן חיים עמ' 6). מר מסיקה, מנהל המערערת, הינו בעל ניסיון בעסקי נדל"ן הן מפעילות המערערת עצמה והן מפעילות רבה במסגרת קבוצת חברות העוסקות בתחום (עמ' 10). את רכישת המגרשים מימנה המערערת באמצעות קבלת הלוואה והחזירה את הלוואה בין היתר ממכירת המגרשים (עמ' 12).

כל אלו הם מאפיינים ברורים לפעילותו של עסק. אעיר ואוסיף, כי הטענה כי כוונת העותרת הייתה רק למכירה כחטיבה אחת, וכי רק בשל שינוי הנסיבות ביצעה עסקאות מכר רבות, אינה רלבנטית כלל (ראו והשוו ע"א 1919/10 מנהל המכס ומע"מ נ' עיריית אשקלון (27/9/12)).

25. ניתן לסכם ולקבוע כי מכירת המגרשים נעשתה במהלך עסקיה של המערערת ועל כן מדובר בעסקאות חייבות במס ערך מוסף בהתאם לחוק מס ערך מוסף.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-10-21717 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מע"מ חדרה

לאור מסקנה זו איני צריך להידרש לבקשת המערערת להגשת מסמכים נוספים בדבר היקף התקשרויותיה עם מתכננים שכן מסמכים אלו לא ישנו את המסקנה (בקשה מס' 25).

### החלטת מנהל מיסוי מקרקעין – האם מקימה מניעות

26. המערערת הרחיבה בסיכומיה וטענה כי לאור קביעת מנהל מיסוי מקרקעין כי מדובר במכירת מגרשים במלוא סכום התמורה כולל מס הערך המוסף, הרי שהמשיב מנוע מלקבוע כי קיימת חובת תשלום מס ערך מוסף. עוד נטען כי המשיב ידע על העסקאות מיד לאחר שאלו דווחו למנהל מיסוי מקרקעין ולמרות זאת שתק במשך 3 שנים עד שהוציא את השומות. גם בכך יש כדי להקים מחסום של מניעות.

27. דין טענותיה אלו של המערערת להידחות. ראשית אציין, כי לא הוצגה בפניי כל החלטה של מנהל מיסוי מקרקעין ולא הוצגו ההצהרות שהגישה המערערת על העסקאות נשוא הדיון. מכאן, שאין בפניי שמץ ראיה כי מנהל מיסוי מקרקעין קבע כי שווי המכירה, לצורך חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963, כולל את סכום מס הערך המוסף בעסקאות. יתרה מזו, לא ידוע כלל האם מנהל מיסוי מקרקעין קיבל את השומות העצמיות שהגישה המערערת או שמא הוציא שומות על פי סעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין. ודוקו, מנהל מיסוי מקרקעין רשאי לאשר את השומה העצמית ואם עשה כן, ולא הובאה בפניו טענות לעניין חיוב מס ערך מוסף, הרי שאין בכך משום הבעת דעה כלשהי מצדו.

שנית, הכרעות של רשויות מס נפרדות אינן מקימות בהכרח מחסומים בפני הרשויות האחרות. לא כל החלטה של רשות מס עומדת בסתירה להחלטה של רשות מס אחרת (ראו ע"א 6181/08 הנ"ל פסקה 11 וכן ד' גליקסברג, **גבולות תכנון המס**, 300-284 (1990)).

זאת ועוד, לעיתים רשאית רשות מסוימת לסווג הכנסה באופן שונה מסווג קודם ואף אם קיימים סייגים להפעלת סמכות זו, הרי שהסמכות נתונה (ראו למשל ע"א 9412/03 **חזן נ' פקיד שומה נתניה**, פ"ד נט(5) 538 (2005); עמ"ה 38937-01-10 **דוד פלומין נ' פקיד שומה חיפה** (22/7/2012)).

28. לכאורה, אין כל סתירה בין אישור שומה עצמית של נישום שהוגשה למנהל מיסוי מקרקעין שבה לא הוצהר כי מחיר המכירה כולל מס ערך מוסף, לבין קביעת מנהל מס ערך מוסף כי מדובר בעסקה חייבת.

מאחר ואין בפני כל ראיה על החלטה, לאחר דיון, בשאלות החבות במס ערך מוסף וכלילתו במחיר המכירה של המגרשים, אין בסיס לטענה כי בפנינו טענות סותרות של הרשות.





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-11-21717 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מע"מ חדרה

29. אין גם כל בסיס לטענה כי המשיב ידע על העסקאות מרגע הדיווח למנהל מיסוי מקרקעין, שכן המשיב רשאי לבדוק כל עסקה במסגרת המועדים הקבועים בחוק מס ערך מוסף. הואיל ואין טענה כי חרג ממועדים אלו, אין צורך לקבוע מתי המשיב ידע על העסקאות ועל מחיר המכירה שדווח למנהל מיסוי מקרקעין.

### סוף דבר

30. בשים לב לכל הנימוקים שפורטו לעיל, אני מורה על דחיית הערעור.

המערערת תשלם למשיב הוצאות ההליך בסך של 20,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום בפועל.

ניתן היום, ח' סיוון תשע"ד, 06 יוני 2014, בהעדר הצדדים.

רו"ן סוקול, שופט