



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

המעוררים:

1. חנניה גיבשטיין
2. שלמה גיבשטיין
3. אחים גיבשטיין תיק מדווח 557228426 (שותפות)  
ע"י עו"ד אהוד ברזלי, עו"ד עופר רחמני ועו"ד סיוון ממנה

נגד

המשיב:

מע"מ רחובות  
ע"י ב"כ מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)  
עו"ד קרן יזדי-סופר ועו"ד נגה דגן

### פסק דין

השאלה שבמחלוקת בתיק שבפני היא: האם האחים שלמה וחנניה גיבשטיין (להלן: "המעוררים") ניהלו עסק של מכר במקרקעין. לכן, כאשר מכרו את המקרקעין בפארק צמרת בתל אביב בסך של 105,889,264 ₪ לקבוצת רכישה, ביצעו עסקה כמשמעותה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), ועליהם לשלם מע"מ בסך של 16,150,568 ₪ (בערכי קרן) כטענת המשיב, או שמא מדובר בעסקה פרטית שאינה חייבת במע"מ, כטענת המעוררים.

### הרקע

1. בשנות השלושים הקימו תושבי חוץ בשם ה"ה איזידור, דוד וסמואל ריינהרט, את חברת מגן אברהם אליעז בע"מ ח.פ. 51-000114-2.
2. בשנת 1937 רכשה החברה חלקים בלתי מסוימים, בחלקה 61 בגוש 6108 (להלן: "חלקה 61"). בשנות החמישים המוקדמות, העבירו תושבי החוץ את המניות בחברה במתנה לידי אחייניהם – ה"ה מר בצלאל גיבשטיין, מר שלמה גיבשטיין ומר חנניה גיבשטיין, בחלקים שווים. מאז היווסדה ועד לפירוקה, לא היו לחברה נכסים אחרים או פעילות עסקית כלשהי.
3. כעבור זמן, במסגרת הפקעה של חלק מחלקה 61 לצורך הקמת מסילת רכבת, ללא פיצויים, פוצלה חלקה 61 לשלוש חלקות כדלהלן: חלקה 316 בשטח 19,230 מ"ר, חלקה 317 בשטח 12,951 מ"ר וחלקה 318 בשטח 16,174 מ"ר (להלן: "החלקות החדשות").



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

- בעקבות פיצול חלקה 61 כנ"ל, נרשמה החברה בפנקסי המקרקעין כבעלים של חלקים בלתי מסוימים בכל אחת מהחלקות החדשות.
4. בשנת 1957 הופקעה חלקה 317 בשלמותה ובשנת 1968 נמכרה חלקה 318 בשלמותה. בבעלות החברה נותרו חלקים בלתי מסוימים בחלקה 316 (להלן: "החלקה").
5. בשנת 1977 הגישה החברה הצהרה למנהל מס שבח תל אביב, בדבר העברת זכויותיה בחלקה 316 לבעלי מניותיה ה"ה מר בצלאל גיבשטיין, מר שלמה גיבשטיין ומר חנניה גיבשטיין, בחלקים שווים וביקשה פטור ממס שבח ומתוספת מס בהתאם להוראות חוק מס שבח מקרקעין (הוראות מעבר) התשל"א-1976 (להלן: "הוראות המעבר"). הפטור אושר על ידי מנהל מס שבח תל אביב. בעקבות כך, נרשמה ביום 9.10.1977 בלשכת רישום המקרקעין בתל אביב פעולת רישום של מכר מקרקעין ללא תמורה.
6. ביום 4.11.1977 רכשו האחים גיבשטיין, חלקים נוספים בלתי מסוימים בחלקה, מאת ה"ה זאב לבנון ומשה גרינבוים תמורת סך של 470,000 ל"י. הרכישה מומנה בהון עצמי.
7. ביום 1.4.1979, פתחו האחים גיבשטיין במע"מ, תיק עוסק מורשה מדווח 557228426 של שותפות לא רשומה, שותפות האחים גיבשטיין, בקשר עם פעילותם במקרקעין שהיו בבעלותם המשותפת (להלן: "השותפות" או "המערערת"). השותפות נרשמה בתחילה כעוסק בתחום של פרדסנות, אולם על פי רישומי המשיב, בשנת 2003 השתנה תחום פעילותה לנדל"ן. הערעור דנן הוגש בשם כל אחד מהשותפים ובשם השותפות.
8. לצורכי מע"מ ניתן לפתוח תיק עוסק מורשה של שותפות לא רשומה, במסגרתו מדווחים השותפים על העסקאות שהם מבצעים באמצעות השותפות. לאור העובדה שמדובר בשותפות בלתי רשומה, שאינה אישיות משפטית נפרדת, נכסיה נרשמים על שם השותפים. לאחים גיבשטיין במסגרת השותפות, היו ועדיין יש, מקרקעין רבים באזור המרכז והדרום, הכוללים מאות רבות של דונמים הרשומים על שם יחידי השותפות כבעלים משותפים.
9. ביום 30.8.1982 נפטר מר בצלאל גיבשטיין ז"ל וחלקו במקרקעין הועבר בירושה למר חנניה גיבשטיין יבדל"א. במהלך ניהול המשפט, נפטר מר שלמה גיבשטיין וחלקו במקרקעין הועבר ליורשיו. בית המשפט קיבל ביום 9.9.2016 הודעה, לפיה באי כח המערערים מייצגים את יורשיו בהליך זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

10. על חלקה 316 חלה תכנית 1750 א' המייעדת את המקרקעין, בין השאר, לבניית דירות מגורים, מסחר ושטחי ציבור (להלן: "תכנית 1750 א"). בעקבות תכנית 1750 א יוחדו זכויותיו של מר חנניה גיבשטיין, בין השאר, למגרש מס' 10 המיועד לבניית בניין אחד.
11. במשך השנים שילמו האחים גיבשטיין מס רכוש בגין החלקה, בשיעור של 2.5% כרכוש קבוע ולא כמלאי עסקי (החייב בשיעור מס של 1.2% בלבד).
12. במשך השנים לא נעשה בחלקה כל שימוש שהוא ולא נבנה עליה דבר. בעלי החלקה לא הפיקו ממנה הכנסות או רווחים כלשהם ורק הוציאו בעטיה הוצאות שונות, כגון פינוי פולשים וכיוצ"ב. במהלך השנים שיעבדו האחים גיבשטיין את זכויותיהם בחלקה לטובת בנקים בשל הלוואות שלקחו, בין השאר לצורך תשלום מיסי הרכוש והוצאות נוספות הקשורות למקרקעין.
13. בין דצמבר 1993 ליולי 2008, המערערים ביצעו 10 עסקאות מכר מקרקעין, המיועדים לבנייה למגורים של למעלה מ-1,500 יחידות דיור או לתעשייה ומסחר, בסכום כולל של כ-276.4 מיליון ₪. פירוט העסקאות צוין בטבלה בסעיף 10 לתצהיר המשיב. המדובר בעסקאות באזור באר טוביה, קרית מלאכי, ראשון לציון ופארק צמרת בתל אביב.

### התשתית העובדתית

14. עסקה 7 בטבלה הנ"ל, עוסקת במקרקעין נושא הערעור דנן; ביום 15.3.2005, מכרו המערערים מקרקעין, הידועים כגוש 6108 חלקה 730 וחלק מחלקה 734 (להלן: "המקרקעין") בפרויקט פארק צמרת בתל-אביב, לקבוצת רכישה המונה 144 רוכשים. סך התמורה הינו 105,789,264 ₪ (להלן: "עסקת פארק צמרת"). המכירה לא דווחה למשיב ולא שולם מע"מ בגינה. ביום 1.5.2011, ניתנה החלטה בהשגה-שומת עסקאות (קרון המס - 16,150,568 ש"ח) בגין העסקה נושא הערעור. לטענת המשיב העסקה היא עסקה במקרקעין, שבוצעה ע"י עוסק במקרקעין ולכן חייבת במס. לטענת המערערים מדובר בעסקה פרטית ולכן היא איננה חייבת במס.
15. מן הראוי לציין שבהחלטה בהשגה נכלל רכיב מס עסקאות נוסף בגין הוצאת שתי חשבוניות מס על ידי המערערת שמספרן 112 ו-113 על סך של 385,667 ₪ (קרון מס), בנוגע למקרקעין שנמכרו באזור התעשייה באר טוביה, שאף הן לא דווחו למשיב ולא שולם המס בגינן (מס/17). המערערים לא השיגו על רכיב זה והעלתה טענה בקשר לחשבוניות אלו רק בסיכומים, שם התכחשו המערערים לחשבוניות אלו, בטענה שלא



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

ברור אם הן שולמו או בוטלו, מה מהותן או מהות העסקאות בגינן הונפקו. לכן, ביקשו המערערים שלא לאשר את השומה בקשר לחשבונות אלו ולחילופין, להחזיר הדיון לשלב ההשגה לבירור העניין. אקדים לקבוע, כי מדובר בהרחבת חזית אסורה ולכן דין הטענה להידחות. יתר על כן, המערערים לא הביאו ראיה כלשהי על מנת לסתור חיוב זה וגם מטעם זה דין הטענה להידחות.

16. בבעלות המערערים נכסי מקרקעין שונים לרבות קרקע בשטח של כמה מאות דונמים ביישוב באר טוביה המוחזקת על ידם כבר עשרות שנים.

17. בנוסף לעסקת פארק צמרת, מכרו המערערים מקרקעין נוספים באותו מתחם, הידועים כגוש 6108 חלקה 721 והמשתרעים על כ- 3,316 מ"ר, הרשומים על שם המערערים עצמם כבעלים משותפים, לחברת חבס ח.צ. (קרדיט) בע"מ (להלן: "חברת חבס") בתמורה לסך של 32,700,000 ₪ (להלן: "המגרש הנוסף") וזאת לפי הסכם שנחתם ביום 22.5.05. מכירת המגרש הנוסף דווחה למע"מ על ידי הרוכשת, חברת חבס, אשר הוציאה בגינה חשבונית מס עצמית וניכתה את המע"מ הכלול בה כמס תשומות.

### דיון והכרעה

18. "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק המע"מ, כך:

**"עסקה- כל אחת מאלה:**

מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד; מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר; עסקת אקראי."

לחלופה הראשונה שבחוק יש שני תנאים מצטברים: הראשון, "מכירה בידי עוסק" והשני, "שנעשית במהלך עסקו".

19. "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ, כך:

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

"עסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק המע"מ, כך: "לרבות מקצוע ומשלח יד."



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

20. ההכרעה בעניין דנן תיגזר אפוא מהתשובה לשאלה, האם עסקת פארק צמרת נכנסת לגדרה של "עסקה" החייבת במע"מ; האם מדובר על מכירת נכס בידי עוסק והאם מדובר על מכירת נכס שנעשית במהלך עסקיהם של המערערים.

21. בע"א 364/81 מנהל אגף המכס נ' "אתא" חברה לטכסטיל בע"מ, פ"ד לז(2) 744 (להלן: "עניין אתא") נפסק כי יש לנקוט פרשנות מרחיבה לחוק מע"מ, שעניינה הטלת מס על "הערך המוסף" שנוצר אצל העוסק ועל כן כל אימת שפעולה מסוימת תרמה לערך מוסף זה, יש לראות בה כחלק מהפעילות העסקית.

22. מגמת הרחבת פרשנות המונח "עסקה", השפיעה על פרשנות הביטוי "מכירת נכס בידי עוסק במהלך עסקו". בפסק דין אתא נקבע:

"החוק אינו כולל הגדרה, מהו ב"מהלך עסקו" של עוסק... לפי הפירוש הפשוט, כל מה שעושה עוסק, אשר עיסוקו בייצור, לתועלת מפעלו ולקידומו ולהצלחת עסקו נעשה על ידיו במהלך עסקו... נראה לי, שגם "במהלך עסקו" כולל את כל מה שעושה העוסק לתועלת מפעלו ולקידומו ולהצלחת עסקו".

ובע"א 569/81 מנהל מס ערך מוסף נ' אביגדור מושב עובדים, פ"ד לט(1) 738 נכתב:

"באין הגדרה בחוק, הנותנת משמעות מיוחדת למונח "עסק", יש לפרש מונח זה במובנו הרגיל והמקובל וליישמו על הפעילות הנדונה תוך שימוש במבחן ההגיון והשכל הישר".

23. בע"א 44/85 נווה אריאל בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד מא(3) 634, הובע ספק האם צריך לייחס חשיבות למבחנים בנוגע למקורות ההכנסה לפי פקודת מ"ה ולהגביל את החייבים במע"מ למי שהכנסתו היא הכנסה מעסק לפי פקודת מ"ה:

"ספק אם נכון לצמצם את בסיס מס ערך מוסף על סמך הלכות שנועדו להגדיר את היקף תחולתו של מס הכנסה ואם צריך לייחס חשיבות להבחנה בין המקורות השונים, המנויים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], ולהגביל את מעגל החייבים במס ערך מוסף דווקא למי שנתפס בגדר סעיף 2(1) לפקודה".



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

24. מונח המפתח, אפוא, הינו המונח "עסק" והשאלה הנדרשת לבירור במסגרתו של הערעור היא, האם קיימה המערערת פעילות עסקית המצדיקה את רישומה כ"עוסק" ואת חיוב עסקאותיה במס.

25. הנה כי כן, בסעיף 1 לחוק מופיעה הגדרה למונח "עסק" על פיה, "עסק" הוא "לרבות מקצוע ומשלח יד". הגדרה זו, רחוקה מלמצות את מגוון הפעילויות היכולות להיכנס לגדרי המונח "עסק" ולמעשה לא נקבעה למונח זה הגדרה מהותית, לא בחוק מע"מ ולא בחוקי המס האחרים. מלאכת פרשנותו של המונח הונחה, אפוא, לפתחם של בתי המשפט, שעיצבו עם השנים מבחנים שונים לקיומו של עסק.

26. פסק הדין המוביל בסוגיה זו במע"מ, ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4), 1(להלן: "עניין אלמור") בעניין אלמור דן כב' השופט ד' לוי במכירה של אחת עשרה חלקות קרקע בנות דונם אחד כל אחת, שביצעה המערערת באותה פרשה - חברת ניהול, אשר פעלה כנאמנה של אחד עשר בני משפחה אחת. השאלה הייתה האם מכירה זו נעשתה במהלך "עסק" של סחר במקרקעין שם נקבע כי:

"המבחנים הללו, שנתגבשו בתהליך של פסיקה, לקביעת טיבה של עיסקה אינם קונקלוסיביים, ואף אחד מהם אינו חד-משמעי. בהחלט ייתכן (על פי רוב, אכן כך קורה) שמבחנים שונים יצביעו לכיוונים מנוגדים. קשה מאוד גם לתת משקל מדוד לכל אחד מהמבחנים. לפיכך, כך קובעת הפסיקה, יש לראות את המכלול, את התמונה בשלמותה, כדי להגיע למסקנה הרצויה, התואמת את המציאות."

27. בעניין אלמור, השופט ד' לוי קבע שישנה חפיפה בין היקף המונח "עסק" בחוק מע"מ לבין היקפו בפקודת מס הכנסה ואימץ, לצורך ההכרעה בשאלה שעמדה בפניו, את מבחני הפסיקה, שתכליתם להבחין בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית מעסק במס הכנסה.

28. הפסיקה ארוכת השנים במס הכנסה, גיבשה שורה של מבחנים להבחנה בין עסקה שטיבה הוני לבין עסקה שטיבה פירותית (ראו, בין היתר, ע"א 137/56 שור נ' פקיד השומה גוש דן, פ"ד י"א 436; ע"א 504/65 אסל נ' פקיד השומה, פ"ד כ(3) 365; ע"א 316/66 גולדשטיין נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד כ(4) 108; עמ"ה 149/75 הבורסה לניירות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

ערך בתל אביב בע"מ נ' פקיד שומה, פד"א ח 169; עמ"ה 35/82 מזרחי נ' פקיד השומה, פד"א יב 351; עמ"ה 63/97 פרץ נאוה נ' פקיד שומה ת"א 3 (19.8.2002)

28. המבחנים האלה עמדו במרכז טענות הצדדים בפניי וצריכים התייחסות גם בענייננו.

בע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה (16/3/09), סקר בית המשפט העליון מפי כבוד השופט י' דנציגר, את המבחנים המשמשים לאבחנה בין הכנסה הונית לבין הכנסה מעסק כפי שאלה התגבשו לאורך השנים. מבחנים אלה הם כדלקמן:

א. **טיב או אופי הנכס:** במסגרת מבחן זה נבדק האם המדובר בנכס המוחזק לצורך השקעה לטווח ארוך או בנכס למסחר שוטף. יש להידרש לכל מקרה באופן ספציפי, תוך בחינת הנכס בהקשר שבו נעשתה העסקה.

ב. **תדירות העסקאות:** לפי מבחן זה, מספר רב של פעולות דומות באותו סוג של נכס מעיד על פעילות עסקית. ברם, מבחן זה מותנה באופיו של הנכס או הפעילות הנדונים.

ג. **ההיקף הכספי:** על פי מבחן זה, ככל שההיקף הכספי של העסקאות גדול יותר ובייחוד ביחס למקורות אחרים של הנישום, יש בכך להעיד על אופי פירותי (עסקי). אליבא דמרבית הדעות, מבחן זה אינו מבחן עצמאי, אלא מצטרף למבחנים אחרים.

ד. **אופן המימון:** על פי מבחן זה, ככלל, מימון עסקה בהון עצמי של הנישום (מתוך חסכוניותו ללא היזקקות לסיוע פיננסי), יש כדי להעיד על אופי הוני של העסקה. כאשר נלקח מימון זה, יש לאבחן בין לקיחת מימון לטווח קצר – פעולה המעידה על אופי פירותי של העסקה, לעומת לקיחת מימון לטווח ארוך (למשל, משכנתא לדירת מגורים), אשר מעידה על אופי הוני של העסקה. גם מבחן זה אינו עצמאי והוא מצטרף ליתר נסיבות העסקה.

ה. **תקופת האחזקה בנכס:** ככל שתקופת האחזקה של הנכס עד למכירתו קצרה יותר (ביחס לאופי הנכס המדובר), יש בכך כדי ללמד על פעולה בעלת גוון פירותי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

- ו. **ייעוד התמורה:** באופן עקרוני, אין בייעוד התקבולים בכדי לקבוע את אופי ההכנסה. כך, אין בכוח השימוש בתמורה למטרות הוניות להפוך פעולה מסחרית לפעולה הונית או ההיפך. אולם, במקרה של ספק (אם מדובר בפעילות הונית או עסקית), ניתן לבדוק את אופן השימוש וייעוד כספי התמורה כמבחן עזר. כך, החלפת השקעה בהשקעה עשויה לשמש עדות לאופייה ההוני של העסקה.
  - ז. **בקיאות הנישום בתחום בו מבוצעת העסקה:** מומחיות הנישום בתחום בו מבוצעת העסקה הינה מבחן רב חשיבות. מבחן זה מבוסס על הרעיון כי אדם מבצע עסקים באותם תחומים שבהם יש לו בקיאות. כמו-כן נקבע, כי יתכן שהבקיאות לא תהיה של הנישום עצמו, אלא של מי שייעץ לו לבצע את העסקה וגם במקרה זה תיחשב העסקה לפירונית.
  - ח. **קיום מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת:** אחד המאפיינים של פעילות עסקית הינו קיומו של מנגנון שיאפשר את הפעולות, כגון: משרד, צוות הנהלת חשבונות, שיווק וכיוצא בזה, פעולות אקטיביות המאפשרות את ייצור ההכנסה השוטפת.
  - ט. **פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק:** נקודת המוצא הינה כי נכסים העוברים שינוי והשבחה לקראת מכירתם, כגון: שינויים שנועדו להפוך את הנכס לסחיר יותר ולהעלות את ערכו, או שמכירתם דורשת פעילות שיווק, הם נכסים הנמכרים במסגרת פעילות עסקית-מסחרית. מבחן זה רלוונטי בעיקר לנכסי מקרקעין.
  - י. **מבחן ה"על"** – הנסיבות האופפות את העסקה: כל אחד מהמבחנים לעיל אינו מספיק ואינו הכרחי על מנת לסווג את העסקה כהונית או כפירונית. בסופם של דברים, הקביעה אם פעולה הינה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה לפי נסיבות הפעולה. אף אם על פי יתר המבחנים מתגבשת דעה לגבי אופי העסקה, יש במבחן זה בכדי לשנות את המסקנה.
- וראו למבחנים הרלוונטיים גם, א. **אדרעי** "אירועי מס: עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל (נבו הוצאה לאור 2007, עמ' 70-84); ע"ש (ת"א) 449/98 **הצלחת יחזקאל בע"מ נ' מנהל מע"מ** (5.4.05), להלן: "**עניין הצלחת יחזקאל**" (על פסק דין הצלחת





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

יחזקאל הוגש ערעור ע"א 8313/05 אשר נמחק לאחר שהמערערת חזרה בה מטענותיה ביום 20.2.2007).

29. לאורך השנים פותחו תתי מבחנים כאלו ואחרים, אשר נועדו גם הם לסייע במלאכת סיווגן של הכנסות שונות. כב' השופט דנציגר סיכם את ההלכה בע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פסקאות 35, 37 (12.8.2012) (להלן: "עניין קרן"), כך:

**"בפסיקתו של בית משפט זה אוזכרו מבחני משנה רבים באמצעותם תבחן השאלה האם הכנסה הינה 'עסקית-מסחרית' אם לאו (או 'פירותית' או 'הונית', בהתאמה), וביניהם: טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי; אופן מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס; ידענותו ובקיאיות של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה..."**

30. המדובר אפוא באשרור בשנת 2012 של הלכת מגיד משנת 2009. המבחנים שצוינו לעיל אינם אלא מבחני עזר, כאשר שיבוץ פעילות כלכלית זו או אחרת במשבצת עסק או עסקה, ייגזר מנסיבות כל מקרה ומקרה על ידי בחינת התמונה השלמה של מכלול מרכיביה של הפעולה המסוימת. עוד על ההבחנה בין שני סוגי ההכנסות והמבחנים השונים ראו: ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 562-563 והאסמכתאות שם (2005) (להלן: "עניין חזן"); אמנון רפאל, מס הכנסה כרך א 54-62 (מהדורה רביעית, 2009).

31. הנה כי כן, אין בידינו מבחן ממצה ואף לא מספר מבחנים ממצים. כפי שציינן השופט דנציגר, מדובר במבחני עזר ואלה לעולם יהיו כפופים לצורך לבחון את "מכלול מרכיביה של הפעולה המסוימת", כל מקרה על פי נסיבותיו (ראו גם ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' יוסף ברנע (10.8.2016)).

32. המערערים טוענים, שמבחני העזר העיקריים מעידים כי הקרקע בפארק צמרת, היא קרקע הונית, שהרי מדובר על משך האחזקה של עשרות שנים; תדירות עסקאות נמוכה (שתי מכירות בלבד); המימון היה בהון עצמי לרבות הדונם הנוסף שנרכש ב-1977; המס



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

ששולם הוא מס רכישה בשיעור 2.5% ומס שבח סיווג עסקת פארק צמרת כמכר של רכוש קבוע.

אבחן להלן את מכלול הנסיבות בתיק דנן לאור מבחני הפסיקה כפי שאוזכרו לעיל.

### מבחן טיב הנכס

33. **המערערים** בחרו שלא להתייחס למבחן זה.
34. כאמור, בין דצמבר 1993 ליולי 2008, השותפות ביצעה עשר עסקאות מכר מקרקעין, המיועדים לבנייה למגורים של למעלה מ-1,500 יחידות דיור או לתעשייה ומסחר, בסכום כולל של כ-276.4 מיליון ₪, כמפורט בסעיף 10 לתצהיר המשיב. המכירה שהיא נושא פסק דין זה היא אחת מהעסקאות.
- כמו-כן, לפי תכנית 1750 א' יועדו המקרקעין להקמת מגדל מגורים הכולל 166 יח"ד ונחתמה עסקת פארק צמרת, תמורת סך של \$ 24,528,000, כ- 105,789,264 ₪. בנוסף לעסקה זו, מכרו המערערים את המגרש הנוסף, לחברת חבס בתמורה לסכום של 32,700,000 ₪.
35. שטח המקרקעין נושא הערעור והמגרש הנוסף, משתרעים על למעלה מ- 10 דונם ושווים הכלכלי הגבוה (למעלה מ- 138 מיליון ₪), נגזר מהיותם מקרקעין פנויים בלב תל-אביב, המיועדים לבניית מאות יחידות דיור.
- מכאן, נלמד פוטנציאל הרווח של המערערים בגין המקרקעין, המצביע על אופיים העסקי.
36. בפס"ד אלמור ובפס"ד הצלחת יחזקאל נקבע כי העובדה שמדובר במקרקעין שהם נכס המיועד להשקעה, אין בה כשלעצמה ללמד שהעסקה שנעשתה היא הונית ולא פירותית.

"טיב הנכס אוצל על המבחנים האחרים, כך, למשל, תידרש מידה שונה של תדירות בעיסקות מקרקעין מאשר בטובין מסוימים כדי להצביע על קיומו של עסק. בדומה, אורך זמן ההחזקה, שיש בו כדי להצביע על מסחריות, יהיה שונה בצורה משמעותית אם הנכס הוא מקרקעין או אם הוא ניירות ערך" (עניין אלמור פסקה 11 לפסק הדין).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

**מבחן טיב הנכס כשהוא מצטרף למבחנים הנוספים (שידונו להלן) מצביע על אופייה העסקי של עסקת פארק צמרת והיות האחים גיבשטיין עוסקים כמשמעות היגד זה בחוק מע"מ, כפי שניתן ללמוד מההיקף הכספי הגדול ותדירות העסקאות במקרקעין משך השנים.**

### מבחן היקף העסקאות והתדירות

37. **המערערים טוענים כי גם לפי היקף העסקאות וגם לפי תדירותן, אופיה של עסקת פארק צמרת הוא הוני.**

**באשר לתדירות העסקאות, טוענים המערערים כי לאורך 30 השנים, הם רכשו רק פעם אחת בלבד, קרקע שלא לצורכי מסחר (דונם אחד). כמו כן, עובר לעסקת פארק צמרת, לא נעשו עסקאות במקרקעין ואף לאחריה, בוצעו שתי מכירות נוספות בלבד וגם הן, כעבור שנתיים ושלוש שנים. לפיכך, תדירות העסקאות הנמוכה מצביעה על אופיה ההוני של העסקה.**

**באשר להיקף העסקאות, טוענים המערערים כי מדובר ב- 9 - 10 עסקאות, בתוכן עסקאות מינוריות שלא צריכות להיספר וממילא, כל המכירות הללו דווחו בזמן למשרדי מיסוי מקרקעין ושולם בגינן מיסי מקרקעין (בשונה ממס הכנסה, שלא שולם).**

**המדובר, אפוא, במכירת 9 - 10 נכסים, בתקופת אחזקה של עשרות שנים, ללא רכישות כלל ולכן אין לראותן כ"מכירות בתדירות". גם ממבחן זה ניתן ללמוד על הונית העסקה.**

**כמו כן, המערערים טענו שלא ניתן להיבנות מההיקף הכלכלי הגבוה של העסקה הבודדת, כדי לבסס פן עסקי למכירה. מדובר בהתייחסות מנותקת לרכיב זה במכלול, שכן, התמקדות בהיקף העסקה הבודדת, במנותק מן הרקע העובדתי, אינו אפשרי ולא עונה על קריטריוני בדיקה סבירים של רשות שלטונית.**

38. **המשיב טוען, כי השותפות ביצעה בתקופה של כ-15 שנה 10 עסקאות למכירת מקרקעין. המדובר במספר עסקאות רב שאינו נופל ממספר העסקאות לגביהן נקבע בפסיקה כי הן מלמדות על תדירות רבה. כך למשל בעניין אלמור הנ"ל, דובר ב- 5 עסקאות ובעניין הצלחת יחזקאל דובר על 6 עסקאות מכר ו- 2 עסקאות שכירות. מספר העסקאות מצביע על עסקת פארק צמרת כחלק מפעילותם העסקית של המערערים.**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

### דיון והכרעה לעניין היקף העסקאות והתדירות

40. **תדירות העסקאות** תצביע על הכנסה פירותית, כאשר היא מתקבלת בצורה מחזורית, כלומר, חוזרת ונשנית. לעומת זאת, תדירות העסקאות תצביע על הכנסה הונית, כשהתקבול נושא, ככלל, אופי חד פעמי. ככל שתדירות העסקאות גבוהה, כך הופך ומתחזור הפן העסקי של אותה הפעילות.

**היקף העסקאות** יצביע על אופיה הפירותי של הפעילות, ככל שהוא נרחב יותר ובייחוד ביחס להיקף המקורות האחרים של הכנסת הנישום. מבחן זה מצטרף למבחנים אחרים והוא אינו מבחן עצמאי. ייתכן שדווקא רכישה חד-פעמית בעלת היקף גדול מבחינת סכום ההשקעה יכול שתצביע על פעולת השקעה הונית.

41. אסקור להלן את העסקאות שביצעו האחים גיבשטיין במשך השנים, על מנת ללמוד על דרך פעילותם:

1. 41. **בדצמבר 1993** מכרו האחים גיבשטיין לחברות ישפרו חברה ישראלית והשכרת מבנים בע"מ וחברת גב-ים לקרקעות בע"מ, כ-174 דונם נטו של קרקע חקלאית בבאר טוביה, שלגביה נכנסה לתוקף תב"ע ששינתה את ייעוד המקרקעין מחקלאות למסחר ותעשייה. מדובר בעסקה מורכבת של מזומן וקומבינציה. האחים גיבשטיין התחייבו לשלם את היטל ההשבחה והמע"מ (ר' נספח 6 לתיק המוצגים). כעולה מהצטרפות להצהרות ההון של גיבשטיין (ר' נספח 37 לתיק מוצגים), המערערת הוציאה שתי חשבוניות מס – 133 ו-147 בגין המכירה האמורה. מר חנניה גיבשטיין התחמק בחקירתו מלהתייחס אליהן (ר' פרו' עמ' 16, שו' 21-26). דהיינו, כנגד תשלום שקיבלו האחים גיבשטיין, הוצאה לרוכש חשבונית + מע"מ על ידי המערערת.

2. 41. **בפברואר 1994** מכרו האחים גיבשטיין לחברת שיכון ופיתוח בישראל בע"מ, שטח של 464 מ"ר בעיר ראשון לציון, שייעודו היה למגורים ועל חלקו היה בנוי מבנה לבאר (ר' נספח 22 לתיק המוצגים). בסעיף 7.2 להסכם הצהירו האחים גיבשטיין שהם עוסק לפי חוק מע"מ ולכן הוסכם שהרוכשת תשלם את המע"מ לאחים גיבשטיין כנגד חשבונית מס כדין. בעדותו נשאל מר חנניה גיבשטיין אם הוצאה חשבונית בגין מכר מים מהבאר, והשיב: "יכול להיות. אני לא יודע. אני מניח שמה שהיו צריכים לעשות אז אחי עשה", כלומר, הטיל את האחריות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

להוצאת החשבונית על אחיו. מר שלמה גיבשטיין מסר בחקירתו הנגדית, כי באר המים היחידה שנמכרה היתה זו בראשון לציון וכן כי אחיו הוא זה שניהל את כל ענייני הנדל"ן, כאשר הוא עצמו עסק רק בענייני חקלאות (ר' פרו' עמ' 66, שו' 5-7, 15-22).

41. 3. ביוני 1997 מכרו האחים גיבשטיין לחברת דר גת בע"מ מגרש של 3,025 מ"ר בקרית מלאכי, לבניית 32 יחידות דיור בבנייה רוויה (ר' נספח 13 לתיק המוצגים). באותו הסכם, נקבע שהרוכשת תשלם מע"מ, כנגד חשבונית מס או חשבונית עצמית שלה. בנוסף, נחתם הסכם אופציה (ר' נספח 14 לתיק המוצגים). לגבי מקרקעין אלה העיד מר חנניה גיבשטיין, כי ראש עיריית קריית מלאכי לחץ עליו למכור את המקרקעין לקבלן, אך לא הובאה כל ראיה על מנת לאשש את עדותו (ר' פרו' עמ' 9, שו' 30-32). כמו כן, מר חנניה גיבשטיין הודה בחקירה מאוחרת יותר, כי הוא עצמו זה שקבע את מחיר העסקה וכי הוא זה שניהל את המו"מ (ר' פרו' עמ' 34 שו' 30-31; עמ' 35, שו' 4-11).

41. 4. בנובמבר 1997 מכרו האחים גיבשטיין לחברת נחלת מנחם חברה לנאמנות בע"מ, מגרש בשטח של 4 דונם בקרית מלאכי, שייעודו שונה למגורים, לבניית 32-34 יח"ד בבנייה רוויה של 3 בניינים (ר' נספח 15 לתיק המוצגים). נקבע שהרוכשת תשלם מע"מ, אם חל, כנגד חשבונית שיוציאו האחים גיבשטיין. בפועל, המערערת הוציאה חשבונית מס' 173 לרוכשת בסך 1,017,245 ₪ כולל מע"מ (ר' נספח 16 לתיק המוצגים). מר חנניה גיבשטיין בחקירתו, טען שאחיו, מר שלמה גיבשטיין, חתום על חשבונית זו (ר' פרו' עמ' 15, שו' 13-17) וגם לגבי מקרקעין אלה טען מר חנניה גיבשטיין שהעירייה לחצה עליו למכור, אך לא הביא כל ראיה נוספת לאישושה (ר' פרו' עמ' 10, שו' 6-8). בהמשך, הודה מר חנניה גיבשטיין, שהוא זה שניהל את המו"מ והוא זה שקבע את המחיר (ר' פרו' עמ' 34, ש' 14-18).

41. 5. באוגוסט 1999 מכרו האחים גיבשטיין לחברת מאיה בניה וקבלנות בנין בע"מ, מגרש בשטח 3,117 מ"ר באזור התעשייה באר טוביה שייעודם שצ"פ, תמורת סכום של 237,000 ₪ והתחייבו להוציא חשבונית מס לרוכשים (ר' נספח 10 לתיק המוצגים). מר חנניה גיבשטיין טען בחקירתו כי גם לגבי עסקה זו ראש עיריית קריית מלאכי לחץ עליו למכור את המגרש. גם בהקשר זה, המערערים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

נמנעו מלהביא ראיה כלשהי שתתמוך בטענתם (ר' פרו' עמ' 8, שו' 26-31; עמ' 9, שו' 1-2).

6. 41. **בינואר 2001** מכרו האחים גיבשטיין לחברת עומר הנדסה ובניה (1986) בע"מ, מגרש בשטח 2,655 מ"ר בקרית מלאכי, שייעודו שונה למגורים לצורך בניית 24 יח"ד בבנייה רוויה (ר' נספח 17 לתיק המוצגים). נקבע שהרוכשת תשלם מע"מ וככל שהמוכרים האחים גיבשטיין הם בגדר עוסק מורשה לעניין המכירה, ישולם המע"מ כנגד חשבונית מס שתוצא על ידם. המערערת הוציאה 3 חשבוניות מס שמספרן 39, 32, 46 (סומנו 17-א-ג), אשר חתומות על ידי מר שלמה גיבשטיין. המדובר בחשבוניות שהמערערת בחרה שלא להציגן למשיב ולבית המשפט.

7. 41. **במרץ 2005** מכרו המערערים את המקרקעין לקבוצת רכישה במסגרת עסקת פארק צמרת וכן מכרו **באותו החודש** את המגרש הנוסף לחברת חבס (נספח 23-24 לתיק המוצגים). מדובר בשטח של 7,359 מ"ר, שיועד להקמת מגדל מגורים הכולל 168 יח"ד, מסחר ושטחי ציבור (העסקה נושא התיק דנן).

8. 41. **באוקטובר 2007** מכרו האחים גיבשטיין לחברות כפר השעשועים והריבוע הכחול נדל"ן בע"מ, קרקע חקלאית של כ-70 דונם בבאר טוביה, שייעודה לתעשייה ודרכי גישה (ר' נספח 12 לתיק המוצגים). נקבע כי הרוכשות ישלמו מע"מ בגין התמורה במועד בו חלה על האחים גיבשטיין החבות בתשלום המע"מ כנגד חשבונית מס כדין.

9. 41. **ביולי 2008** מכרו האחים גיבשטיין לשותפות רוטנר נכסים ומר יוסף ולדמן, שטח קרקע נרחב באזור קריית מלאכי תמורת 95 מיליון ₪, אשר עבר שינוי ייעוד למגורים וחלה עליו תב"ע שאפשרה בניית 896 יח"ד בבנייה רוויה, 335 יחידות צמודי קרקע ו-150 יחידות בצמודי קרקע דו משפחתי (ר' נספח 18 לתיק המוצגים). נקבע כי לכל תשלום יתווסף מע"מ והאחים גיבשטיין יוציאו חשבונית מס. המערערת הוציאה 4 חשבוניות מס, שמספרן 115, 116, 151, 152 (ר' נספח 20 לתיק המוצגים). מר חנניה גיבשטיין בחקירתו הנגדית, העיד כי אחיו חתום על חשבוניות מספר 115, 116, 151 והוא עצמו חתום על חשבונית מס 152 (ר' פרו' עמ' 15, ש' 29-32; עמ' 16, ש' 1-7). עוד העיד, כי חשבוניות המס הוצאו בגין חכירה של 30 דולר לדונם כולל זכות מים (ר' פרו' עמ' 11, שו'



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

10-12), אך מעיון בחשבוניות המס, עולה כי הן הוצאו בגין מכירת מקרקעין לרוטנר בסכומים של עשרות מיליוני שקלים. בפרטי החשבוניות נכתב, כך: "ע"ח מכירת מקרקעין בקרית מלאכי בגוש 311- סכום שהועבר מפיקדון בנאמנות".

החשבוניות כללו מע"מ בשיעורים של 15.5% ו-16.5% ו-16% בהתאם לשיעור המע"מ שחל במועד הוצאתן וכן צוין על גבי שתי חשבוניות (115, ו-116) שטרם התקבל שיק המע"מ. דהיינו, קשה לקבל וזאת בלשון המעטה, את אמרתו של מר חנניה גיבשטיין שחשבוניות המס הוצאו בגין חכירה.

42. בעניין הצלחת יחזקאל שצוין לעיל, נקבע כי:

"די בתדירותן של עסקאות שהוצגו בפני על מנת לדחות את טענת המערערות בנקודה זו. המדובר ברצף עסקאות ארוכות טווח שבוצעו במהלך המחצית הראשונה של שנות ה-90, לאחר אישורן של תוכניות המתאר לגבי האזור. ...במקרה זה, נראה לי, שטיבן ההשקעתי של המקרקעין אינו מכריע, והעובדה שהמדובר במקרקעין המשתרעים על שטח עצום, כמו גם השווי הכלכלי הלא המבוטל שלהם, מעידים על אופייה העסקי של פעילות המערערות בהחזקתם ובניהולם. הפן העסקי מתחזק, ללא ספק, לנוכח היקפן הכספי של עסקאות השכירות והמכר שביצעה המערערות בשנות ה-90 והגידול המשמעותי בהכנסותיה בין השנים 1993-2000, שעלו על סכום של מיליון ₪ בשנה החל משנת 1995".

43. בענייננו, עסקינן במספר עסקאות רב שאינו נופל ממספר העסקאות לגביהן נקבע בפסיקה כי הן מלמדות על תדירות רבה. כמו כן, מהסכמי המכירה השונים, עולה כי הם נחתמו עם האחים גיבשטיין, בעוד שחשבוניות המס המתחייבות שהונפקו מכוחם, הונפקו על ידי המערערות (השותפות הבלתי רשומה) כעוסק מורשה.

הנה כי כן, המדובר בעשר עסקאות בין דצמבר 93 ליולי 2008 בהיקף של מיליוני שקלים. ברי כי היקף העסקאות והתדירות מצביעים על כך שהמערערים הינם עוסקים במקרקעין ואף הם ראו עצמם ככאלו כאשר דווחו למע"מ על עסקאותיהם.

מבחן ההשבחה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

44. המערערים טוענים שהם היו, לאורך כל השנים, פאסיביים בהתנהלותם בקשר לקרקעות. ככל שפעלו, עשו כן בדיוק כפי שכל בעל קרקע פרטית סביר פועל על אדמתו. אף למכירות הגיעו לעיתים רבות, שלא ביוזמתם. בעניין עסקת פארק צמרת, כל ההשבחה נעשתה בצוותא על ידי בעלי הזכויות בכל המתחם ולא על ידי המערערים. היוזמה באה מן הרשות המקומית, במגמה לגבות ארנונה ולפתח את העיר.

עוד המערערים טוענים, שמכירת המקרקעין בידיהם נעשתה במכירה אחת. דהיינו, המקרקעין נמכרו, כחטיבה אחת, במובחן מחלוקתם ומכירתם "פרוסות פרוסות", כשהאחרונה מאפיינת מיצוי עסקי על-ידי סוחרי קרקע, לצרכים עסקיים. נטען כי לכאורה יכולים היו המערערים, לו אכן היו "עוסקים בנדל"ן", 'להרים' פרויקט נדל"ני על הקרקע, דהיינו לפעול להשבחת הנכס (מכוח מומחיות) - לחלק את המקרקעין, לבנות עליהם ולמכור נכס מושבח. עוד מסתמכים המערערים על דברי בית המשפט בדיון, לפיהם עצם העובדה שבעל מקרקעין משיב את מקרקעיו אינה הופכת אותו לעוסק במקרקעין.

45. המשיב טוען כי המערערים יזמו ופעלו במשך שנים רבות, בשיתוף עם עיריית תל-אביב ושאר בעלי החלקות הסמוכות, לשינוי התב"ע החלה על המקרקעין נושא הערעור ולהגדלת אחוזי הבנייה המותרים בהם באופן ניכר, במטרה להשיחם ולהעלות את ערכם לצורך מכירתם ברווח ניכר. גם באשר למקרקעין שמכרו המערערים בקרית מלאכי ובבאר-טוביה, ניכרת פעילות שיטתית ויזומה של השבחה. היקף פעולות ההשבחה שביצעו המערערים, מורכבותן, עלותן ותדירותן מצביעה על כך שלפנינו עוסקים במקרקעין.

### דיון והכרעה במבחן ההשבחה

46. לצורך השבחת המקרקעין בפארק צמרת התקשרו המערערים עם משרד אדריכלים, מתכננים ובעלי מקצוע נוספים להכנת תב"ע חדשה ואישורה במוסדות התכנון, תב"ע 1750, אשר הגדילה את מספר היחידות שניתן לבנות על המקרקעין ועל המגרש הנוסף ל-103 יחידות דיור כל אחת. לאחר מכן פעלו ויזמו תיקון לתב"ע 1750, לשם הגדלה נוספת של מספר יחידות הדיור שניתן לבנות על המגרשים האמורים עד ל-168 יחידות דיור על כל אחד (תב"ע 1750א) – ראו הסכם פיתוח (נספח 26 לתיק המוצגים); התוספת להסכם הפיתוח (נספח 27 לתיק המוצגים); נספח 25 לתיק המוצגים, בעמ' 8, מר חנניה גיבשטיין חתום כיוזם התוכנית וכבעל המקרקעין; נספחים 30-31 לתיק





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

המוצגים שעניינם פעילות האחים גיבשטיין בהקשר לתב"ע 1750 ומש/6 – הסכם פיתוח עם סממנים עסקיים מובהקים – 1,400 יח"ד, הלוואה מהאחים גיבשטיין לחברה הכלכלית לבניית מבני ציבור בגובה 12 מיליוני ₪.

47. מעיון בטפסי מש"ח של האחים גיבשטיין (ר' מש/3, מש/14, מש/15) עולה כי הם הוציאו למעלה מ-10 מיליון ₪ בגין הוצאות השבחה, כגון: היטל השבחה, פינוי באר מים, קיר אקוסטי, אגרות וכו'. האחים גיבשטיין גם נשאו בשכר טרחת אדריכלים ושילמו דמי פינוי פולש של כמיליון וחצי ₪, אף שהפולש לא היה בשטחם (ראו סעיף 13.4 להסכם המכר, נספח 24 לתיק המוצגים; עדותו של מר חנניה גיבשטיין, פרו' עמ' 23, שו' 25-32, עמ' 24, שו' 1-14).

48. מר חנניה גיבשטיין, השתתף כאחד מנציגי הבעלים של החלקות המצויות במתחם, לצורך השבחתו, בפגישה רבת משתתפים עם אנשי מפתח העוסקים בתכנון ובניה והיטלים בעיריית תל אביב. בנוסף, בחקירתו הנגדית של מר חנניה גיבשטיין הוא אישר, כי מכירת המקרקעין בפארק צמרת התעכבה בשל הרצון למצוא קונה אשר יסכים לשלם סכום מסוים (רו פרו' עמ' 49, שו' 17-7; נספח 35 לתיק המוצגים; מש/1-1 מכתבים המופנים אל מר חנניה גיבשטיין כנציג הבעלים).

49. כחלק מיוזמת האחים גיבשטיין לשינוי התב"ע והגדלת אחוזי הבניה, מעבר לנשיאתם בהוצאות תב"ע 1750א', עתר מר חנניה גיבשטיין בעתירה מנהלית, עם שני בעלי חלקות נוספים, בדרישה לאשר את תכנית תא/9000ב' כחלק מפתרון תחבורתי לפרויקט פארק צמרת. עתירתו של מר חנניה גיבשטיין התקבלה והושג הסכם שקיבל תוקף פס"ד לפיו הועדה המקומית לתכנון ובנייה ת"א תנפיק היתר בניה להקמת גשר המשך לרחוב ז'בוטינסקי בתל אביב מעל נתיבי איילון, בד בבד עם אישורה להפקדה של תכנית לביטול הדרך הישנה, המופיעה בתכנית 1205 ואישור למתן תוקף לתכנית מפורטת 9000ב' (כביש 2000) ע"י הועדה המחוזית לתכנון ובנייה מחוז ת"א (ר' נספחים 30 ו-32 לתיק המוצגים; מש/7).

50. גם באשר למקרקעין שמכרו המערערים בקרית מלאכי ובבאר-טוביה, ניכרת פעילות שיטתית ויזומה של השבחה. עובר למכירת הקרקע בבאר טוביה בדצמבר 1993 לחברות ישפרו וגב-ים, חתמו האחים גיבשטיין על הסכם פיתוח עם המועצה האזורית באר טוביה (ראו נספח 7 לתיק המוצגים). כמו-כן, גם בתכנית המתאר לגבי המקרקעין בבאר טוביה שנמכרו לחברת מאיה באוגוסט 1999, צוין כי התכנית הינה ביוזמת האחים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

- גיבשטיין (ראו נספח 11 לתיק המוצגים). בנוסף, בעסקת המכר של המקרקעין בקרית מלאכי בינואר 2001 לחברת עומר הנדסה, האחים גיבשטיין התחייבו לבצע הליך רישום החלוקה למגרשים (ראו נספח 17 לתיק המוצגים).
51. מר חנניה גיבשטיין בעדותו ביום 25.12.12, ניסה ליצור מצג, לפיו המועצה האזורית באר טוביה היא שיזמה ועודדה את התכנית לשינוי ייעודי הקרקע, אך הוא לא הביא ראיה כלשהי על מנת שיתמוך בטענה זו. בפועל, בהסכם הפיתוח, עליו חתמו האחים גיבשטיין מול המועצה האזורית, הם אלה שהתחייבו לשלם את הוצאות הפיתוח הכרוכות בשינוי הייעוד. כמו כן, בחקירתו של מר חנניה גיבשטיין ביום 14.1.13, הודה שהוא וראש המועצה נסעו לריבוע הכחול ולכפר השעשועים כדי לשכנע אותם בעניין העסקה (ראו פרו' עמ' 31, שו' 12-15).
52. בניגוד לעדותו של מר חנניה גיבשטיין בנוגע למכירת המקרקעין בקרית מלאכי לרוטנר, ביולי 2008, האחים גיבשטיין היו פעילים לצורך השבחת הנכס ושוויו, כך למשל: הם התחייבו לפנות שוכרים על חשבונם, הכינו תכניות לצרכי רישום על חשבונם והתחייבו להמשיך לפעול לרישום תכנית איחוד וחלוקה.
53. בנוסף, מר חנניה גיבשטיין הודה בעדותו שהיה לו אינטרס לפעול בקשר להארכת תוקף התב"ע, בכל הנוגע לעסקת רוטנר, כי אם תוקפה היה פג, כל העסקה, בסך 95 מיליון ₪, היתה יורדת לטמיון (ראו פרו' עמ' 42, שו' 6-15). בהקשר זה, ראו מכתבו של עו"ד זלצמן, אשר פעל להארכת תוקף התב"ע ומתייחסת לדברי מר חנניה גיבשטיין גם בנוגע למקרקעין שנמכרו לנחלת מנחם, דר-גת ועומר הנדסה (ראו מש/8; פרו' עמ' 42, שו' 1-31). עוד הודה מר חנניה גיבשטיין, כי המערערים נשאו בהוצאות הקשורות לרישום ולתב"ע ובהוצאות מיפוי ואגרות (ראו פרו' עמ' 45, שו' 5-12).
54. כל פעילות ההשבחה, שינוי הייעוד והגדלת אחוזי בנייה, אפשרו לאחים גיבשטיין להשיא את הרווח ולמכור את המקרקעין במאות מיליוני שקלים. אין חולק, שמחירה של קרקע חקלאית נמוך לאין שיעור בהשוואה לקרקע למגורים או לתעשייה באותו אזור.
55. מר חנניה גיבשטיין העיד שנתבי איילון ועיריית תל-אביב דרשו שתימכר להם החלקה בתל-אביב ואיימו על האחים גיבשטיין בהפקעה (ראו פרו' עמ' 6, ש' 11-15). אולם בפועל, לא הובאה כל ראיה נוספת לתמיכה בטענה זו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 56884-05-11 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

56. מר חנניה גיבשטיין ניסה להציג עצמו בחקירה הנגדית כפסיבי וככזה שכל עסקאות מכר המקרקעין "נכפו" עליו כשהוא היה רק "כלי שרת" בידם של ראשי המועצות האזוריות שביקשו להשיא את שיעורי הארנונה. תמים דעים אני עם עמדת המשיב לפיה מר חנניה גיבשטיין, במעמדו, עם הידע והבקיאות שברשותו, אינו "עלה נידף" הנתון לחסדיהם של ראשי מועצות. אין ספק שלאחים גיבשטיין היה אינטרס כלכלי מובהק בפיתוח המקרקעין שבבעלותם והם פעלו לצורך השבחתם ומכירתם ברווח גדול. מר חנניה גיבשטיין גם העיד על עצמו כמי ששמר על הזכויות שלו בנכסים ודאג שלא לצאת מקופח (ראו פרו' עמ', 13, ש' 16-18). בהמשך חקירתו הנגדית, מר חנניה גיבשטיין אף חזר בו מהטענות בדבר מכירות כפויות (ראו פרו' עמ' 44, שו' 7-12). למעלה מן הצורך, יצוין כי לפי ע"א 1919/10 מנהל המכס והמע"מ נ' עיריית אשקלון (27.9.12), אין כל חשיבות לשאלה, אם הפעילות נכפתה על העוסק או שהוא בחר בחירה מבין חלופות שונות.

57. לענייננו יפים הדברים שנכתבו על ידי כב' השופטת דניה קרת בע"ש (מחוזי ת"א) 1235/04 יורשי המנוח לוי יצחק ז"ל נ' מע"מ רחובות (22.1.2007) (להלן: "עניין יורשי המנוח לוי יצחק");

"הערכות זו הינה הערכות עסקית לכל דבר ועניין. נראה לכן כי המנוח שינה את תוכניותיו באשר לנכס לפחות מהתקופה שבה היתה לו ידיעה כלשהי בדבר הכוונה לשנות את יעוד החלקה. לכן, גם אם עולה מתוך התב"ע שהוגשה על ידי המערערים, כי היוזמה להכנת התב"ע ומי שחתומה על הגשתה היא המועצה של מזכרת בתיה, הרי שלא ניתן כאמור לומר כי התב"ע נכפתה על המנוח, אשר קיווה עוד 10 שנים לפני מועד האישור כי יוכל לפעול על פיה... מכל האמור לעיל, עולה כי בשלב מסויים שינה המנוח את תוכניותיו לגבי הנכס. פעילותו בנכס מצביעה על כך כי מכירת המגרשים, בין בדרך של בניית קוטג'ים עליהם כפי שחשב לעשות, ובין בדרך של מכירת המגרשים הריקים כפי שעשה בפועל, הפכה לחלק מפעילות עסקית".

יוער, כי הוגש ערעור על פסק דין זה בע"א 2199/07 יורשי המנוח לוי יצחק ז"ל נ' מנהל מס ערך מוסף אזור רחובות (13.7.2008) אך הוא נמחק בהסכמת הצדדים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

מהדין לעיל במבחן ההשבחה, עולה שהיקף פעולות ההשבחה שביצעו האחים גיבשטיין באופן יזום, מורכבותן, עלותן ותדירותן, מצביעים יחדיו על האופי העסקי של פעולות ההשבחה שנקטו המערערים וכפועל יוצא מכך, אופייה העסקי של עסקת פארק צמרת.

### מבחן הארגון

58. המערערים טוענים, כי לא היתה להם כל מערכת ארגונית, בכלל זה משרד, עובדים, מנגנון וכד' וכי הם לא העסיקו באופן שוטף בעלי מקצוע כמו עורכי דין, מהנדסים, אדריכלים ויתר נותני שירותים.

59. המשיב טוען, שפעילות השותפות בתחום המקרקעין היתה שיטתית, מאורגנת וקבועה, והתאפיינה בפיקוח ושליטה על המקרקעין לצורך השבחת שווים על ידי מעורבות אקטיבית בשינוי ייעוד הקרקע או הגדלת אחוזי הבנייה, תוך הסתייעות בבעלי מקצוע בתחום התכנון והבנייה והנדל"ן, כדוגמת אדריכלים, עורכי דין ורואי חשבון.

### דיון והכרעה במבחן הארגון

60. המערערים שכרו את שירותיהם של אנשי מקצוע, אך לא שוכנעתי כי התנהלותם עולה לכדי "ארגון" המעידה, במסגרת מבחן זה, על ניהול עסק.

61. מר חנניה גיבשטיין העיד, כך:

".. אין לי צוות עובדים ואין לי משרד ולא היה לי צוות עובדים ולא היה לי משרד בעניין הזה...".

כשנשאל אם שכר יועצים, אדריכלים, מהנדסים, השיב:

"לא. היה מי שהיה מתכנן האזור והוא נשאר כזה. אני לא, ואחרים אולי כן. אני הרי לא התכוונתי, אני, אשתי לא התכוונו לבנות על השטח, אף פעם לא..." (ראו פרו' עמ' 12 שו' 21-32).

62. עוד העיד מר חנניה גיבשטיין שקיבל ייעוץ ושירות מעורכי דין ורואי חשבון (ראו פרו' עמ' 15, שו' 26-30; עמ' 17, שו' 16; עמ' 33, ש' 4-2) ומסר, שעו"ד רועי בר היה עורך דינו לצורך ביצוע פרצלציה ועריכת עסקת המכר עם הריבוע הכחול (ראו פרו' עמ' 33, שו' 18-22; עמ' 34, שו' 12-13); במסגרת העסקה עם דר-גת ובעסקאות נוספות, נשכרו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

שירותיו של עו"ד אמנון עברון ז"ל ממשרד המבורגר עברון (ראו פרו' עמ' 34, שו' 32; עמ' 35, שו' 1-3); בעסקה עם רוטנר נשכרו שירותיו של עו"ד זהבי זלצמן (ראו פרו' עמ' 45, שו' 1-4); בעסקה בפארק צמרת בתל-אביב היו המערערים שותפים לשכירת שירותי יועצים, אדריכלים ומתכננים (ראו פרו' עמ' 48, שו' 4-22).

63. מר צביקה רחמים, מטעם המערערים, העיד שגיבשטיין לא שכר את שירותיו של האדריכל של התב"ע, אך: "זה מה שעמד לנגד עיניו". כשנשאל בנוגע לשכירת שירותיו של עו"ד, העיד: "הייתה תביעה שהגישו האחים גיבשטיין נגד בנק לאומי אז הם השתמשו בשירותיהם של עורך הדין..". (ראו פרו' עמ' 89, שו' 5-20, 22).

64. כמו כן, המערערים הגישו התנגדות לתכנית מפורטת 1750, שבגינה שכרו שירותי עו"ד (ראו נספח 33 לתיק המוצגים); הגישו מכתב מאת עו"ד זלצמן להחשת טיפול בבקשה לשינוי תוכנית (ראו מש/8ב'); הציגו קבלות ומסמכים של משרד אדריכלים, עורכי מודלים, יועצים ומהנדסים (ראו מש/12 ומש/13).

65. מכל האמור לעיל עולה, כי המערערים לא החזיקו משרד ועובדים, אך הם נעזרו באנשי מקצוע שונים על מנת לקדם אינטרסים עסקיים שונים. כמו כן, בחקירתו של מר חנניה גיבשטיין עלה כי המערערת למעשה לא נזקקה למשרד או לעובדים וגם לא לשירותי שיווק ופרסום כלשהם, שכן היה ידוע לכל, כי האחים גיבשטיין הם הבעלים של מקרקעין בפארק צמרת בתל-אביב, בקרית מלאכי ובבאר טוביה. המתווכים בוודאי ידעו והכירו את מר חנניה גיבשטיין בזכות היותו גם ראש עיר.

**כל שניתן לקבוע שהמערערים העסיקו אנשי מקצוע כדי לקדם את ענייניהם ולהשיא את רווחיהם, אך לא התרשמתי שהיה להם ארגון מסודר שעוסק במכר מקרקעין.**

### מבחן הבקיאות והמומחיות

66. המערערים טוענים, שלמרות שמר חנניה גיבשטיין שימש כראש העיר ראשל"צ במשך שנים רבות והכיר את תחום התכנון והבניה, אין זה עושה אותו מומחה במסחר במקרקעין. כמו כן, מר חנניה גיבשטיין הוא עורך דין בהכשרתו, אך מעולם לא עסק במקצוע עריכת הדין, קל וחומר בסחר במקרקעין. ב"כ המערערים טען שגם אם בבית המשפט הותיר מר חנניה גיבשטיין רושם שהוא בעל הבנה מסוימת של תכנון ובניה, הוא אינו בקיא במסחר קרקעות (ראו פרו' עמ' 47, שו' 7-11, 32).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 56884-05-11 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

המערערים סבורים שטענת המשיב, שהם בעלי בקיאות בתחום המסחר במקרקעין, אינה מבוססת ומדובר בהשערות חסרות בסיס ראייתי כלשהו. לאורך השנים מר חנניה גיבשטיין פעל כראש עיר בלבד (על כל המשתמע מכך): ניהול עיר, מנהל ציבורי, פעילות פוליטית וכד'. אין לו רקע מקצועי רלוונטי, כלומר הוא אינו יזם גדל"ן, קבלן, שמאי מקרקעין וכד'.

לשיטת המערערים, העסקאות שנעשו בקרקעות, הן עסקאות מכירה פשוטות. ניתן ללמוד מהן על חוסר מומחיותו בגדל"ן, מה גם שאין בהן יסוד של מסחר, כלל (רכישה ומכירה במקביל). החזקת הקרקעות לאורך שנים ומימושן בלבד, אין בהן דבר המעיד על מומחיותו בגדל"ן, נהפוך הוא.

67. **המשיב טוען**, שהאחים גיבשטיין הם בעלי בקיאות, ידע ומומחיות מעמיקים בתחום המקרקעין והתכנון והבנייה, אשר נצברו במהלך השנים הרבות בהן עסקו בניהול ומכירת מקרקעין. הדברים אמורים ביחוד ביחס למר חנניה גיבשטיין, שהוא עו"ד בהשכלתו וכיהן כראש עיריית ראשון-לציון במשך 14 שנים ולאחר מכן כחבר מועצת העירייה. מר חנניה גיבשטיין, שימש ועודנו משמש, בין היתר, כחבר מועצת מנהל מקרקעי ישראל, הנהלת מרכז השלטון המקומי, וועדות של משרד הפנים וגופים ציבוריים נוספים.

### דיון והכרעה במבחן הבקיאות והמומחיות

68. מר חנניה גיבשטיין העיד, כי שימש ראש עיריית ראשון לציון בין השנים 1969 – 1983 ועסק במסגרת תפקידו בתכניות בניין לקידום ופיתוח העיר; עמד בראש ועדות חקירה לגבולות שיפוט, למעמד עיר ולחלוקת הכנסות; שימש כיו"ר הוועדה המקומית לתכנון ובניה ועסק בתכניות שהוגשו לוועדה, טיפל בתכניות בניין עיר ומתאר ושימש כיו"ר הוועדה שטיפלה בעניין פארק שרון, ועדת גבולות והוועדה לחלוקת הכנסות של ערים; לקח חלק פעיל כחבר מועצת מנהל מקרקעי ישראל על פי בקשת שר השיכון והיה אחד מבין שני נציגי ציבור שישבו בוועדת התקציב בוועדת הפטור; שימש כיו"ר בתי חולים; שימש כסגן יו"ר האגודה למען החייל; שימש כיו"ר המנהלה של המוסד לבטיחות וגהות; שימש כחבר בוועדות משרד הפנים ושימש כיו"ר הוועדה לקריאת שמות לרחובות והנצחה (ראו פרו' עמ' 19, שו' 17-29; עמ' 20, שו' 10-16; עמ' 46, ש' 1-14; עמ' 47, שו' 18-32). לדבריו, מכל אלו, צבר ידע וניסיון ציבורי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

69. עוד העיד מר חנניה גיבשטיין כי על אף שאינו עוסק בעריכת דין, הוא ממשיך לשלם דמי חבר ללשכת עורכי הדין ויכול היה להרוויח כסף רב מהיותו עו"ד וראש עיר, על-ידי מתן שמו למשרד כלשהו (ראו פרו' עמ' 8, שו' 20-24).

70. מר שלמה גיבשטיין חיזק את הטענה שלמר חנניה גיבשטיין מומחיות ובקיאות בתחום המקרקעין, כאשר מסר בעדותו שאחיו התעסק בענייני הנדל"ן וכי: "את צריכה להבין שאחי חנניה היה ראש עיר ועו"ד אז בעניינים האלה הוא התעסק" (ראו פרו' עמ' 66, שו' 5-7; עמ' 63, שו' 16). מר שלמה גיבשטיין מסר, שאחיו ביצע את רוב הפעולות הקשורות במכירת המקרקעין ואליו פנו רק בסוף גיבוש העסקה (ראו פרו' עמ' 64, שו' 12-13). מר שלמה גיבשטיין הודה, שאמנם הוא זה שחתם על חשבוניות המס שהוציאה המערערת, אך לא הוא זה שהחליט מתי להוציא חשבוניות, אלא שמר חנניה גיבשטיין הוא זה שהורה לו לעשות כן בדרך כלל (ראו פרו' עמ' 64, שו' 20-14, 32; עמ' 65, שו' 9-12, 3; עמ' 66, שו' 10-14).

71. מהאמור עולה, כי האחים גיבשטיין צברו ידע וניסיון בתחום המקרקעין במסגרת העסקאות הרבות והמורכבות שביצעו לאורך השנים. הם ניהלו בעצמם את המו"מ וקבעו את המחיר.

72. יצוין, כי בע"א 264/64 בן ציון ואח' נ' פ"ש ת"א, פד"י יט(1) 245, נקבע כי מבחן הבקיאות אינו דורש כי המומחה יהיה עילאי, אלא נדרשת התמצאות יפה בתחום. מספיק שהאדם מכיר את השוק ומשכיל להעריך את סיכויי ההשקעה, כדי לעמוד במבחן הבקיאות. במקרה זה, יש לייחס לאחים גיבשטיין את הידע, הבקיאות והמומחיות של בעלי המקצוע הרבים שהועסקו על ידם, כמפורט לעיל.

73. לעניין ההסתייעות באנשי מקצוע, ראו, בין השאר, בפסק דין עש (י-ם) 5081/06 קיבוץ רמת רחל נ' מנהל המכס והמע"מ ירושלים (24.12.12) נכתב, כך:

"... ליוו את המערער גם אנשי מקצוע שאינם חבריו. כך נתן לו ייעוץ משפטי עוד קודם להסכם מכירת הקרקע, משרד שרגא בירן ... משרד זה החתים את הרוכשים על חוזים שהוכנו מראש; כמו-כן בתחום המיסוי לווה ע"י יועץ מס ... מכלול העובדות הללו מציג את טענת חוסר הבקיאות, כטענה ריקה מתוכן. ויוטעם, הפסיקה הכירה בכך שיש ביד העוסק שאינו בקיא להסתייע באחרים ... המסקנה היא,





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

שכלל התנהלותו של הקיבוץ בכל הנוגע למכירת הדירות, אינה מגלה חוסר ניסיון או חוסר הבנה עסקית".

וראו גם פסק הדין הצלחת יחזקאל שצוין לעיל:

"ארגונים של רוכשי המקרקעין... שנוהלה על ידי הנהלה מקצועית, שהעסיקה עובדים בשכר, ושנזקקה באופן תדיר לשורה ארוכה של אנשי מקצוע שונים, מעידים הן על ארגון מסודר של פעילותה, והן על בקיאותה הרבה בתחום הנדל"ן... עיקר הוצאותיה של המערערת... נועדו לשם שכירת שירותים מקצועיים בתחומי המשפט, הכלכלה, התכנון והבנייה, וזאת על מנת שתוכל לתכנן ולבצע עסקאות מושכלות במקרקעין. התמונה המצטיירת עד כאן היא בעלת מאפיינים עסקיים ברורים. פעילותה של המערערת מתאפיינת בשליטה ובפיקוח על המקרקעין, כמו גם בארגון יעיל של ניהולם ושל הפעולות לפיתוחם ולהשבחתם באופן נרחב. העסקתם של אנשי מקצוע שונים מלמדת על בקיאותה בתחום הנדל"ן. מסקנת הדברים היא כי ניתן לאתר קיומו של פוטנציאל רב לביצוע עסקאות במקרקעין על ידי המערערת".

*התוצאה היא ששוכנעתי שלמר חנניה גיבשטיין יש בקיאות רבה בנושא מכח תפקידו כראש עיריית ראשון לציון אשר עסק בתכניות בניין לקידום ופיתוח העיר; תפקידו כיו"ר הועדה המקומית לתכנון ולבניה שטיפל בתכניות בניין עיר ומתאר שהוגשו לוועדה; היה חבר במועצת מקרקעי ישראל ובנוסף לכל אלה הוא גם עו"ד. תפקידים אלו היקנו למר חנניה גיבשטיין בקיאות רבה בנושא נדל"ן, פיתוחו והשבחתו.*

מבחן הגג – מבחן הנסיבות הייחודיות של העסקה

74. **המערערים טוענים**, שהמקרקעין הגיעו לידיהם במתנה או בירושה (קרי, ללא תמורה), לאחר שהוחזקו עשרות שנים, על ידי בני המשפחה. דהיינו, המדובר באחזקה פרטית במשך שנות דור ולא ברכישה עסקית של נכסים. העובדה, שהמערערים נדרשו להשקיע סכומי כסף שונים במשך השנים לשימור הקרקעות, פינוי פולשים וכד', מצביעה גם היא על כך שמדובר בנכס פרטי. הקרקע עמדה כאבן שאין לה הופכין, עשרות רבות בשנים ולא ניתן להתעלם מכך.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

לשיטת המערערים, מכירת הקרקע בצפון תל אביב נעשתה במכירה אחת וכחטיבה אחת, מה שלא מאפיין עסקה בעלת אופן עסקי. אלמלא הדיווח למע"מ בגין מכירות בדרום (קריית מלאכי/באר טוביה), לא היה כל ספק באשר לערעור זה. הנסיבות מראות שאין כל קשר, בין עסקת פארק צמרת, לבין יתר המקרקעין שנמכרו על ידי האחים גיבשטיין וכי ככל שלגבי המקרקעין בדרום אכן היה מקום להוציא חשבונית, הרי שזאת לא בשל פעילות עסקית, אלא, בראיית היחידים של מכירת נכס הוני, ששימש את העוסק (פרדס).

כמו כן, מכרו המערערים את המגרש הנוסף לחברת חבס. מכירה זו בוצעה באותו אופן כמו עסקת פארק צמרת, דהיינו, כמכירה פרטית, במסגרתה חברת חבס הוציאה חשבונית עצמית. רשויות מע"מ קיבלו את דיווח הצדדים לגבי המגרש הנוסף וכלל לא ביקשו למסות את העסקה כמכירה על ידי עוסק.

בסיכומים, הוסיפו המערערים כי הנימוק העיקרי לשומה הראשונית שהוציא מר רחמים צביקה, מוציא השומה, מופיע בסעיף 56 לתצהירו, כך: "המגרש והמגרש הנוסף, היו חלק אינטגרלי מנכסי השותפות ומכירתם בוצעה במהלך עסקה של השותפות".

על פי הנטען, בהתאם לתצהירו של מר רחמים ותשובותיו בחקירה הנגדית, המשיב סבר בטעות, כי השותפות בעלת הקניין במקרקעין לרבות בפארק צמרת. טעות זו אף הומחשה באבסורד שבה, לפיו השותפות היא הבעלים, מקדמת דנא (שנת 1937), עוד לפני ייסודה. תצהירו של מר רחמים הוחלף בתצהירה של גב' עיני ונעשה בו שינוי לפיו השותפות אינה הבעלים של המקרקעין. בכך, אליבא דמערערים, נשמט לחלוטין הבסיס לטענת האינטגרליות. התוצאה היא שבהעדר כל קשר (אינטגרליות), בין הקרקע נושא הערעור לקרקעות בדרום, דין הערעור להתקבל.

75. **המשיב טוען**, שלצורך חוק מע"מ, עסקת פארק צמרת ומכירת המגרש הנוסף בוצעה על ידי השותפות במהלך עסקיה. לעמדתו, מדובר בשותפות רשומה במע"מ בגין עסקאות מכר מקרקעין שעשו בעבר, בגינן הוצאו חשבוניות מס ואף האחים גיבשטיין הצהירו על עצמם כעוסק מורשה במע"מ. המקרקעין נושא הערעור שועבדו כבטוחה להחזר הלוואות עסקיות שלקחו האחים גיבשטיין, מכירת המקרקעין נושא הערעור והמגרש הנוסף שימשו לפירעון הלוואות האמורות ולתשלום מס רווח הון בגין מכירת מניות חברת הכבלים מת"ב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

עוד טען המשיב, שהמערערים ביצעו שורת עסקאות מכר מקרקעין לאורך שנים, בהיקף נרחב שתמורתן גבוהה לכל הדעות. בבעלות השותפות נותרו נכסי מקרקעין רבים ועל כן, יש פוטנציאל גבוה לביצוע מכירות נוספות. בעניין יורשי המנוח לוי יצחק, נקבע כי אפילו עסקה חד פעמית עשויה להיחשב עסקית אם קיים פוטנציאל לעסקאות דומות בעתיד. קל וחומר במקרה זה, שבו נמכרו מספר רב של יחידות מיד לאחר היווצרות האפשרות לכך.

אשר לדמיון עסקת פארק צמרת לעסקה שנערכה עם חברת חבס, המשיב טוען כי חברת חבס הוציאה חשבונית עצמית, כך שלא נגרם למדינה חסרון כיס כפי שקרה בעסקת פארק צמרת. יתרה מכך, גם אם טעה המשיב בעניין זה, לא ניתן להיבנות מטעותו על עסקאות אחרות.

### דיון והכרעה במבחן הנסיבות

76. יש לבחון את נסיבות עסקת פארק צמרת בהסתכלות אובייקטיבית - האם הן מצביעות על מימוש נכס במישור הפרטי או על מסחר בנכסים. במסגרת מבחן זה יש לבצע שקלול מסכם של המבחנים והמסקנות הנגזרות מהם, תוך התייחסות לנסיבות המיוחדות של העסקה.

77. למבחן זה משקל סגולי גדול ובכוחו להטות את התוצאה. אני סבור שיש ממש בטענת המשיב לפיה מכלול הנסיבות, ביניהן - ההיקף כספי של עסקת פארק צמרת ויתר העסקאות, השטחים הגדולים שנמכרו והצטברות העסקאות השונות במשך השנים - מצביע על כך שמכירת המקרקעין נושא הערעור נעשתה במהלך עסקיה של השותפות והמערערים ואין המדובר במכירה שבוצעה במישור הפרטי.

78. השותפות רשומה במע"מ ובגין עסקאות מכר המקרקעין שנערכו במהלך השנים, הוצאו חשבוניות מס על ידי השותפות. האחים גיבשטיין הצהירו על עצמם כעוסק מורשה במע"מ (ראו בהסכם עם שיכון ופיתוח משנת 1994) והשותפות ניכתה את מס התשומות (ראו עדותו של מר חנניה גיבשטיין, פרו' עמ' 7, שו' 10-15).

79. המקרקעין נושא הערעור שועבדו כבטוחה להחזר הלוואות שלקחו האחים גיבשטיין בשנת 2002 בסכום של כ-60 מיליון ₪, במסגרת חשבון מסחרי - חח"ד מבנק לאומי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

לישראל, לצורך פעילותם העסקית. ההלוואות שנלקחו על ידי האחים גיבשטיין שימשו לפעילות בעלת אופי עסקי ומסחרי, כולל של מר חנניה גיבשטיין בתחומים אחרים, לרבות מתן הלוואות בסכומים ניכרים לחברות משפחתיות ומתן הלוואות לחברות אחרות בשליטת צדדים קשורים וקרובים של האחים גיבשטיין.

80. מכירת המקרקעין נושא הערעור והמגרש הנוסף שימשו לפירעון ההלוואות (ראו מסמכי תביעה שהגישו האחים גיבשטיין נגד בנק לאומי, נספח 36 לתיק המוצגים; מש/2).

מן הראוי לציין שבסעיף 5 לתצהיר של מר חנניה גיבשטיין, שהוגש במסגרת התביעה נגד בנק לאומי (ראו נספח 36 לתיק מוצגים), הוא מאשר שהקרקע בתל-אביב היא קרקע יקרה במרכז תל-אביב וכי כוונתו היתה להוסיף ולהחזיק בה ולמכור אותה ברווח ניכר לאחר השבחת ערכה. לטענת האחים גיבשטיין, ההלוואות האמורות שימשו, בחלקן, לתשלום מס רווח הון בסכום של כ-21 מיליון ₪, בגין מכירת מניות חברת הכבלים מת"ב, אשר מר חנניה גיבשטיין היה בין מייסדיה.

81. בניגוד לעדותו של מר חנניה גיבשטיין כי ההלוואה שימשה לתשלום מס רכוש, בנספח 36 לתצהיר המשיב, צורפו תצהיריהם של מר חנניה גיבשטיין ומר שוקי גיבשטיין בתביעה נגד בנק לאומי, שם טענו כי האשראי מהבנק שימש למימון רכישת מניות מת"ב.

82. עולה מהמקובץ, שההלוואות ושיעבוד המקרקעין נושא הערעור ומכירתם, שימשו למטרות עסקיות.

נוסף, המערערים ביצעו שורת עסקאות מכר מקרקעין לאורך שנים, בהיקף נרחב, שתמורתן גבוהה לכל הדעות. בבעלות השותפות נותרו נכסי מקרקעין רבים שיש בהם פוטנציאל לביצוע מכירות נוספות בעתיד:

"יש במועצה האזורית באר טוביה 3 דונם במקום אחד ועוד קרוב ל 280 דונם חקלאי. יש ברשל"צ קרקע חברה בשותפות משהו ששם זה קרקע של המינהל, אבל לחברה ש שם 8 דונם ובית אחד שאנו מאפשרים לקריית מלאכי להשתמש בו כמוזיאון, זהו" (ראו עדותו של מר חנניה גיבשטיין, פרו' ע' 28, ש' 19-23).

על כן, יש פוטנציאל לביצוע מכירות נוספות. בהקשר זה יצוין כי בעניין אלמור נקבע:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 56884-05-11 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

"ביסודו של דבר "עסקה" בהקשר של מס הכנסה צריכה להיות בגדר מקור לפוטנציאל חוזר ונשנה המייצר הכנסה - פירות. המבחנים המהותיים בודקים איפוא, באיזו מידה קיים פוטנציאל כזה, דהיינו: האם יש, ברקע העיסקה, מנגנון, שמסוגל ליזום ולנהל עסקות הדומות לה... כשמדובר בפעילות עסקית לצורכי מס הכנסה, קיומו של הפוטנציאל הוא הקובע ולא מימושו. משום כך יש שעיסקה חד פעמית תיחשב עסקית, אם נסיבותיה מלמדות על פוטנציאל כזה."

באותו האופן נקבע בעניין הצלחת יחזקאל כי:

"לכך יש להוסיף, כי האופי העסקי אינו נלמד רק מהתדירות בפועל של העסקאות שבוצעו, כי אם גם מקיומו של פוטנציאל לביצוען. בפסיקה נקבע, לא אחת, כי הפוטנציאל הוא המשווה לפעילות את אופייה העסקי ולא דווקא מימושו, ועל כן, אפילו עיסקה חד פעמית עשויה להיחשב עסקית, אם קיים פוטנציאל לביצוען של עסקאות דומות לה בעתיד. מבחני הארגון והבקיאות, שביישומם נעסוק בהמשך הדברים, נועדו לבחון את מידת הפוטנציאל לביצוע עסקאות בגוף הנבחן."

ובעניין יורשי המנוח לוי יצחק, המסתמך בין היתר על עניין הצלחת יחזקאל, נקבע כי:

"אפילו עסקה חד פעמית עשויה להיחשב עסקית אם קיים פוטנציאל לעסקאות דומות בעתיד. קל וחומר במקרה שבפניי, שבו נמכרו מספר רב של יחידות מיד לאחר היווצרות האפשרות לכך. בעובדה זו יש כדי להצביע בוודאות על פוטנציאל לביצוע עסקאות דומות ביחידות הקרקע שנותרו בידי המערערים."

83. אינדיקציה נוספת בהתאם לפסיקה הינה כי גם לאחר מכירת הקרקע בתל-אביב מומש פוטנציאל לקיום עסקאות נוספות, בדמות עסקת רוטנר (בסכום של כ-95 מיליוני ₪) ועסקת הריבוע הכחול (בסכום של כ-18 מיליוני ₪).

84. אשר למגרש הנוסף שנמכר לחברת חבס, שם דווחה העסקה על ידי חברת חבס כמכירה החייבת במס ולכן אין סיבה לשום שוב את אותה מכירה. חברת חבס היא עוסק שזכאי לנכות מס תשומות ואין הבדל בתוצאה הסופית בין הוצאת חשבונית עצמית על ידי חברת חבס, שמדווחת גם בשורת העסקאות וגם בשורת מס התשומות, לבין עמדת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

המשיב, לפיה המערערת היתה צריכה לדווח על המכירה כעסקה חייבת וחברת חבס היתה מנכה את מס התשומות. התוצאה הכלכלית זהה. מקובלת עלי טענת המשיב שמטעמי יעילות וחסכון במשאבים, לא מצא לנכון להגדיל את השומה למערערת ולהוסיף את המע"מ בגין המכירה לחברת חבס, כשמצד שני נדרש היה להחזיר לחברת חבס את מס העסקאות שדיווחה עליו לפי חשבונית עצמית.

85. כמו כן, אף אם טעה המשיב והקל עם האחים גיבשטיין בעסקת המגרש הנוסף עם חברת חבס, אין בכך כדי להצדיק ולהנציח את הטעות וליתן פטור ממס בעסקת פארק צמרת, מקום שראוי להטילו.

86. אשר לטענתה מערערים בדבר העדר האינטגרליות, סברתי כי המערערים בחרו לעשות שימוש בחשבוניות של השותפות כאשר ביצעו עסקה עם עוסק מורשה ולכן הם מנועים מלטעון שהשותפות לא הייתה הבעלים של הקרקעות במסגרתם הוציאה השותפות חשבונית. לשון אחר, המערערים בחרו לערפל (עד כדי הטעיה), את נושא הבעלות בקרקעות שנמכרו שאם הקרקעות לא היו בבעלות השותפות היא לא מכרה אותן אך בכל זאת המערערים בחרו להוציא לרוכשים חשבוניות של השותפות. כאמור אין המערערים יכולים להיבנות מעניין האינטגרליות של המקרקעין.

**לאור האמור לעיל, שוכנעתי כי ממבחן הנסיבות עולה, שלצורך חוק מע"מ, מכירת המגרש בפרויקט פארק צמרת, בוצעה על ידי המערערים והשותפות במהלך עסקיהם ולכן המערערים חייבים במס מלא.**

**טענות נוספות שהועלו על ידי המערערים**

**בנוסף למבחנים המקובלים בפסיקה שנדונו לעיל, העלו המערערים טענות נוספות כדי לשכנע שמדובר בעסקה במישור הפרטי-הוני ולא במישור העיסקי-פירותי.**

נוהג תשלומי המיסים והתייחסות רשויות המס במשך השנים - הסתמכות והשתק

87. המערערים טוענים, שבמשך השנים הם שילמו מס רכוש בגין המקרקעין בתל אביב בשיעור של 2.5% כ"רכוש קבוע" ולא כ"מלאי עסקי" החייב בשיעור מס של 1.2% בלבד. תשלום זה במשך שנים רבות מעיד על התייחסותם לנכס כאל רכוש קבוע ועל הסכמתו בשתיקה של המשיב, שגבה סכום זה ללא חולק. לפיכך, עומדת למערערים זכות ההסתמכות והמשיב מושתק מלטעון כנגד שיעור המס ששולם.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

88. המשיב טוען, שלמערערים היה אינטרס מיסויי מובהק לדווח על הקרקע בתל-אביב כרכוש קבוע והם עשו כן משיקולי תועלת כספית.

### דיון והכרעה לעניין תשלומי המיסים

89. ההחלטה איך לדווח על הקרקע בתל-אביב לצורך מס רכוש היתה של המערערים. למערערים היה אינטרס מובהק לדווח על הקרקע בתל-אביב כרכוש קבוע, שאם לא היו עושים כן, עסקת פארק צמרת היתה חייבת במס הכנסה לפי אחוז המס השולי שהגיע לכ-50%. האחים גיבשטיין בחרו לשלם תוספת של מס רכוש ולא לשלם קרוב ל-50% מס הכנסה על הרווח.

90. בהקשר זה, יודגש שכבר בשנת 1994 אושרה תב"ע 1750 שקדמה לתב"ע 1750א, אשר אפשרה לבנות על המגרש 103 יחידות דיור ועל המגרש הנוסף 39 יחידות דיור. כלומר כבר בשנת 1994, זמן רב לפני שבוטל מס רכוש, היה ידוע לאחים גיבשטיין שהם ימכרו את המגרשים בתל-אביב וניתן להניח ששיקול המס נלקח על ידם בחשבון. אני סבור שיש ממש בטענת המשיב לפיה, אין לתת יד לאופן בו בחרו המערערים לדווח למשיב ולסייע להם להתחמק מתשלום מס אמת.

91. בע"מ 11-10-21717 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מנהל מע"מ חדרה, מיסים כח/4 ה-303, 307, נקבע שהכרעות של רשות המס לא מקימות בהכרח מחסומים בפני רשויות אחרות וכי לעיתים רשות מסוימת יכולה לסווג הכנסה באופן שונה מסווגה הקודם על ידי רשות המס.

יפים לעניין זה הדברים הבאים, כפי שנקבעו בע"א 5564/98 זמיר מועלם נ' ממונה אזורי מע"מ (6.4.2003):

"גם טענתו האחרת של הנישום, המתבססת על שומות מס הכנסה לשנים 1989 ו-1990, אינה יכולה להתקבל. בצדק דחה בית המשפט המחוזי את הטענה כי מנהל המע"מ קשור בשומת מס הכנסה שנערכה על-פי הסכם לשנת 1989. יש לזכור, כי אפילו כאשר רוצה מנהל מע"מ להסתמך על השומה של מס הכנסה, אין זה ראוי כי יאמץ את נתוני השומה ללא הבחנה ושיקול דעת אלא עליו לבדוק את הנתונים באופן עצמאי ולהתאימם לשומת מע"מ. ... נמצא, כי מנהל המע"מ רשאי, ואף



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

**חייב, לשום את עסקו של הנישום באופן עצמאי ובוודאי שאינו כבול לשומה שמקורה בהסכם בין רשויות מס הכנסה לבין הנישום."**

92. יוער, כי שאלת סיווג הפעילות של האחים גיבשטיין לא נבחנה על ידי מיסוי מקרקעין, שכן כדי שהסוגיה תיבחן, היה על המערערים להראות שהיו בפני מיסוי מקרקעין כל הנתונים והמסמכים שנאספו על ידי המשיב בתיק זה ולאחר בחינה הוחלט לחייב במס שבח. יש לשים אל לב שחלק מהמכירות דווחו למיסוי מקרקעין תל-אביב וחלקן לרחובות, כך שלא היה גורם אחד שראה את התמונה בכללותה. בכל מקרה, גם אם סיווג המכירות כעסקיות על ידי מיסוי מקרקעין הינו טעות, המערערים לא יכולים ליהנות בשל כך מפטור ממע"מ.

**התוצאה היא שבנסיבותיו של תיק זה יש לדחות טענה זו של המערערים שאינם יכולים להיבנות מהסיווג, שהם עצמם החליטו עליו משיקולי מס וכי אין המערערים יכולים להיבנות מהתייחסות רשויות מס אחרות למקרקעין.**

הקשר בין מחיר עסקת פארק צמרת למחיר האופציה בהסכם מיום 20.7.2004

93. ביום 20.7.2004, העניקו האחים גיבשטיין לרוכש פוטנציאלי אופציה לרכישת המגרש בפארק צמרת. האופציה ניתנה כ-7 חודשים עובר לעסקת פארק צמרת בה נמכר המקרקעין לקבוצת הרכישה בהסכם מיום 15.3.2005 (ראו נספח 24 לתצהיר המשיב). בכתב האופציה נכתב שהאחים גיבשטיין מעניקים לרוכש הפוטנציאלי אופציה לרכישת המגרש:

**"בסכום השווה ל- \$125,000 ... לכל יחידת דיור אשר ניתן על פי תכנית התב"ע לבנות על המגרש (בתוספת מע"מ-אם יחול מע"מ על העסקה)."**

94. המשיב טען שתרומתה הראייתית של הסכם האופציה הינה בשני מישורים:

א. הראשון, האופציה מוכיחה כי האחים גיבשטיין ניהלו עסק של מכר מקרקעין.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

- ב. השני, האופציה מוכיחה כי האחים גיבשטיין ראו במקרקעין נושא הערעור חלק בלתי נפרד מנכסיהם העסקיים ועסקת פארק צמרת התרחשה במהלך פעילותם העסקית.
95. לשיטת המשיב, מנוסח הסכם האופציה, עולה בבירור כי על הרוכש הפוטנציאלי להעביר את המע"מ בגין העסקה, ככל שחל מע"מ, למוכרים – האחים גיבשטיין, הואיל והם אלו החבים במע"מ בגין העסקה ולא אותו רוכש.
96. כך, סבור המשיב, שאם עסקת פארק צמרת נעשתה במישור הפרטי ולא העסקי, הרי עסקה פרטית אינה חייבת במע"מ, כך שלא היתה סיבה לציין בהסכם האופציה, גם לא כאפשרות תיאורטית, כי על המחיר של \$125,000 ליח"ד יתווסף מע"מ שיועבר לאחים גיבשטיין ושהם החבים בתשלומו.
- (השוו: החלופה השלישית להגדרת 'עסקה' והחלופה השנייה להגדרת 'עסקת אקראי' בסעיף 1 לחוק מע"מ; תקנה 6ב(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 המעבירה את החבות במס לקונה).
97. לפיכך, העובדה שהאחים גיבשטיין ציינו בהסכם האופציה שלמחיר העסקה יתווסף מע"מ, שיחול עליהם, מלמדת כי הם עצמם ראו במקרקעין נכס עסקי, המהווה חלק מעסקם שמכירתו חייבת במס.
98. המשיב משווה בין מחיר יח"ד באופציה לבין מחיר יח"ד בעסקת פארק צמרת, כך: יח"ד בעסקת פארק צמרת, נמכרה במחיר של \$146,000 ליח"ד (168 / \$24,528,000 - המנה המתקבלת מחלוקת מספר יחידות הדיור מהתמורה הכוללת בערכים דולריים), כאשר שיעור המע"מ ביום מתן האופציה היה 17%; כאשר מחיר יח"ד המסגרת האופציה הוא \$125,000, אשר בתוספת מע"מ של 17% הינו \$146,250. משמע, לטענת המשיב, האחים גיבשטיין למעשה מכרו את המגרש במחיר האופציה בתוספת מע"מ וההפרש של \$250 ביניהם ליחידת דיור, אינו משמעותי. (ראו סעיף 5 להסכם המכר - נספח 24 לתצהיר המשיב; דף 4, שורה 3, להודעת האחים גיבשטיין במע"מ - נספח 4 לתצהיר המשיב).
99. לטענת המערערים בסיכומיהם המשלימים, אזכור המע"מ בהסכם האופציה היה שבלוני – גנרי, לשם הגנה על זכויות, נעשה כדבר שבשגרה, לשם הזהירות בלבד ולמען הסר ספק ואין לייחס לו משמעות. המערערים מפנים לעדותו של מר חנניה גיבשטיין, שטוען כך:





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

"אם הייתי בטוח אז הייתי כותב ישר. "אם יחול מע"מ" זה כאילו שלייקס, הבטחה מבחינתי שאם חלילה יחול מע"מ אני לא אשא בו. אני הייתי בטוח שלא חל, כי כל אחד שהתייעצתי אתו אמר שאני אדם פרטי ולא אמור לחול על זה מע"מ" (ראו פרו' עמ' 135, ש' 4-6).

100. לטענתם, המשיב מלהטט במספרים וכי מדובר ב'עורבא פרח'. בעסקאות מסוג זה אין מעגלים את המספרים ולא 'נותנים הנחות'. \$146,250 אינם \$146,000 למרות, שאולי קיים דמיון בין המספרים. עסקינן באריתמטיקה פשוטה ולא בניחושים ודמיונות.

### הכרעה לעניין הסכם האופציה

101. מר חנניה גיבשטיין נחקר על עניין זה בחקירה הנגדית (ראו פרו' עמ' 136, שו' 1-16):

"ש. משהו לא מסתדר לי. במסגרת מכתב האופציה שכתבת בכתב יד אתה כתבת מחיר של 125 אלף דולר בתוספת מע"מ אם יחול. שיעור המע"מ באותה עת היה 17 אחוזים, כלומר, בסך הכל אנו מדברים על מחיר של בערך 146 אלף דולר ואני אומרת לך שבסופו של דבר זה המחיר שבו מכרת את הקרקע, כלומר, 125 + מע"מ, איך אתה מסביר את הדברים האלה?"

ת. קודם כל המחיר הלך ועלה.

ש. מספר חודשים לאחר מכן,

ת. את לא יכולה לקחת את ה – 125 כי גם אחרי שלחצתי יד באו והציעו לי יותר ולא רציתי להפר את לחיצת היד, אז המחיר עלה ועלה. כי אם לא הייתי מוכר באותה עת הייתי מרוויח יותר. היה מכרז, אותו יהודי שנתתי לו את האופציה שהוא מחו"ל הציע 95 אלף דולר והם הציעו את ה – 125, אז זה היה בסיס מסוים. חבס המומחה הציע 95 אלף דולר כמה חודשים לפני כן. הם הציעו יותר. המחיר עלה ועלה. בסוף מכרנו ב – 146 והציעו לי יותר אחרי זה.

ש. 125 + מע"מ זה 146 אלף דולר,

ת. לא כללנו את המע"מ.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

ש. אבל המחיר מבטא בפנים רכיב של מע"מ,

ת. את אומרת לי מה שאני חשבתי באופציה, אם הייתי חושב כמוך הייתי חותם ישר."

102. יש ממש בטענת המשיב, לפיה מר חנניה גיבשטיין התחמק ממתן תשובה בעניין זה וטען כי שווי המקרקעין עלה גם לאחר שהאחים גיבשטיין מכרו את המגרש לקבוצת רכישה במרץ 2005 במסגרת עסקת פארק צמרת.

103. כמו-כן, יש הגיון רב בטענת המשיב, לפיה ההפרש של 17% בין מחיר האופציה למחיר עסקת פארק צמרת נובע מזה שלמחיר האופציה התווסף גם מע"מ. ההפרש של \$250 (בין סכום של \$146,250 לסכום של \$146,250) ליחידת דיור, אינו משמעותי, כפי שניסה לטעון ב"כ המערערים.

104. המערערים לא הביאו כל ראיה המוכיחה את טענותיהם, שההפרש בין מחיר המכירה הסופי של עסקת פארק צמרת (\$146,000), למחיר האופציה (\$125,000), לא נבע משיעור המע"מ, כמו גם כי שווי המקרקעין השתנה לפני או אחרי אותה עסקה. זאת ועוד, המערערים זנחו בסיכומיהם את הטענה, שההפרש נבע מעליית שווי. תחת זאת, נטען כי טענת המשיב היא ספקולציה מספרית.

105. יחד עם זאת, ניתן להבין את טענת המערערים כי אזכור תוספת המע"מ למחיר במסגרת הסכם האופציה, נעשה למען הזהירות בלבד וכדי להבטיח שהאחים גיבשטיין לא יישאו בו.

106. התוצאה היא שבעניין זה כפות המאזניים מעויינות. דהיינו, נדמה כי מצד אחד יש ממש בטענה שהמחיר בו נמכרו המקרקעין שיקף סך של \$125,000 ליחידת דיור + מע"מ שווה לסכום של \$146,250. מצד שני, בהחלט ניתן לקבל את דברי מר חנניה גיבשטיין, שנכתב במכתב האופציה שלמחיר יתווסף מע"מ לשם הביטחון וכדבר שבשגרה.

107. כאשר מדובר במחלוקת לבר-פינקסית, נטל הראיה ונטל השכנוע מוטלים על המערערים (ראו רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891; רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

נוכח העובדה שכפות המאזניים מעויינות והמדובר במחלוקת לבר-פינקסית התוצאה היא שהנטל הוא על המערערים. המערערים לא הרימו את הנטל וניתן להסיק שהמחיר שבו נמכרו המקרקעין, הוא כולל מע"מ. דהיינו, המקרקעין נמכרו בסך של \$125,000 ליחידה + מע"מ, לכן גם מטעם זה גיבשטיין צריכים להשיב למדינה את המע"מ שגבו מהרוכשים במסגרת עסקת פארק צמרת.

### רישום שותפות כעוסק במע"מ

108. ביום 1.4.1979 רשמו המערערים שותפות (לא רשומה) במע"מ שעיסוקה פרדסנות. משנת 2003 שונה רישום העיסוק לסחר בנדל"ן.

109. לאור טענת המערערים שהם אינם עוסקים בסחר במקרקעין, היה עליהם להסביר מדוע השותפות הייתה רשומה במע"מ משנת 2003 כעוסקת בסחר במקרקעין ומדוע הוציאו חשבוניות עסקה של השותפות בגין מכר חלק מהקרקעות. לשיטת המערערים פתיחת השותפות ותיק עוסק, אין בינה לבין עסק למסחר במקרקעין, דבר וחצי דבר.

110. המערערים טענו שלא העבירו לשותפות את נכסי הנדל"ן והיא הוקמה לצורך עסקי הפרדסנות לרבות מכר תפוזים. עוד טענו, שהם קיבלו את עמדת רשויות מע"מ, לפיה עוסק במכירת תפוזים או העושה שימוש עסקי אחר במקרקעין, חייב במס לא רק בגין מכירת התפוזים, אלא, גם בגין מכירת הקרקע. עמדה זו של רשויות המס הביאה אותם לדווח על מכירת הקרקעות בדרום במסגרת תיק השותפות (העוסק). מבלי שהמקרקעין בדרום הם בבחינת עסק של מסחר במקרקעין.

111. המערערים המשיכו והסבירו שכאשר הרוכש היה עוסק מורשה לא היה בדרך דיווח זאת תוספת מס כלשהי, שכן העוסק הרוכש משלם את המע"מ ומקבלו חזרה מיידית, כמס תשומות. לכן פעלו המערערים, דרך כלל, לשיטת מע"מ והוציאו חשבוניות של השותפות, חלף חשבונית עצמית של הקונה (כפי שעשו בעסקה עם חברת חבס). בכך מנעו מעצמם ויכוח עם עמדה זו של רשויות המע"מ.

112. בדרך זו הסבירו המערערים את הסיבה בגינה התנהלו באופן שונה כאשר מכרו את הקרקע בדרום - שם הוציא חשבונית של השותפות; כאשר מכרו את הקרקע לחברת חבס - שם הוציאה האחרונה חשבונית עצמית ועסקת פארק צמרת, עליה לא דיווחו כלל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

113. כמו כן, המערערים טענו שגם אם בגין המכירות בדרום יצאה חשבונית לעוסק בגין מכירת "ציד", אין בכך רבותא, שכן, בקרקע בפארק צמרת לא הייתה כל פעילות במקרקעין (אין טענת "ציד") והמערערים הביעו עמדה חד משמעית שמדובר בקרקע פרטית.

114. יצוין, כי המערערים אינם יודעים מדוע שונה בשנת 2003 סיווג העוסק המורשה מפרדסנות לעוסק בנדל"ן, אך לשיטתם סביר להניח שהמשיב הוא ששינה את הסיווג, כי להם לא הייתה כל סיבה לשנותו. לפי תצהירו של מר רחמים, מטעם המשיב, יש לראות את המערערים כעוסקים במכר מקרקעין החל משנת 2000 ולכן אין לראותם כעוסקים בסחר בנדל"ן בכל ששת העסקאות הראשונות (מתוך עשר העסקאות שברשימת המשיב – נספח 10 לתיק המוצגים) אשר נעשו לפני שנת 2000.

### דיון והכרעה בשאלת משמעות רישום השותפות כעוסקת במע"מ

115. מהראיות עולה, שלא היתה כל הפרדה מהותית בין עסקאות המכר שבוצעו בדרום לבין עסקת פארק צמרת, מכמה סיבות:

116. בעבר, על הקרקע שהיום היא פארק צמרת בתל-אביב, היה כרם ובקרקעות המצויות בדרום, היו פרדסים. כלומר, כל הקרקעות של האחים גיבשטיין התאפיינו בפעילות עסקית מובהקת. כמו כן, הקרקע בתל-אביב אף יועדה מראש להימכר לפירעון הלוואה שניתנה לאחים גיבשטיין על ידי בל"ל במסגרת חשבון עסקי. המערערים לא הציגו ראיה כלשהי להפרדה בין הקרקעות בעוד שנטל ההוכחה בעניין זה, רובץ לפתחם.

117. לא ניתן להפריד בין עסקת פארק צמרת לבין עסקאות מכר המקרקעין שביצעו האחים גיבשטיין בדרום. למעשה, עסקת פארק צמרת נערכה באותו דפוס פעולה בו נערכו עסקאות המכר בדרום – כולן נעשו במסגרת פעילות כללית מאורגנת, שיטתית וקבועה; נעשו בכולן פעולות השבחה להשאת שווי המקרקעין; נחתמו הסכמי פיתוח ונשכרו מומחים ובעלי מקצוע אשר ליוו את העסקאות השונות (ראו הלכת אלמור באשר לאי ניתוק בין עסקאות).

118. תמים דעים אני עם עמדת המשיב, לפיה הטעם היחיד לניסיון המערערים לאבחן בין העסקאות הינו זהות הרוכש, שכן רק בעסקת פארק צמרת לא היה מדובר בעוסק מורשה אשר יכול נכות תשומות – הא ותו לא.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

119. המערערים, כמי שהנטל עליהם, לא הביאו כל ראיה כי הקרקע בעסקת פארק צמרת הוחזקה על ידם במישור הפרטי. כאמור, לאור היות הסוגיה לבר-פנקסית, הנטל מוטל על המערערים והם לא עמדו בו.

120. כמו כן, דחיתי את הטענה, כי בגין מכירת הקרקעות בדרום הוצאו חשבוניות מס בשל עסק של חקלאות. שהרי השותפות מכרה בדרום מאות דונמים ולא הוכח שכולם שימשו לחקלאות. כשבוחנים "ממבט על" את כל פעילות המערערים וכלל הנסיבות, המסקנה היא שלשותפות היה עסק במקרקעין והמכירות נעשו במסגרת עסק במקרקעין.

121. דחיתי את טענת המערערים שהשותפות אינה הבעלים של המקרקעין, כי אם המערערים בעצמם. מסקנתי נובעת ממספר סיבות:

**ראשית**, חוק מע"מ מתיר לרשום כעוסק, שותפות לא רשומה, המדווחת על העסקאות שהיא מבצעת והתשומות ששילמה, לצורכי דיווח שוטף והגשת דוחות. יצוין, כי ב"כ הצדדים הצהירו לפרוטוקול כי אין מחלוקת שרשומה במע"מ שותפות בלתי רשומה עם מספר עצמאי שאיננו תעודת הזהות של כל אחד מהיחידים והשותפות הוציאה לאורך השנים חשבוניות (ראו פרו' ע' 87, ש' 21-23).

**שנית**, המכירות שביצעו המערערים בעבר דווחו, וזאת במסגרת תיק השותפות, מלבד הקרקע בתל אביב. בהצהרת הון שהגיש חנניה (נספח 37 לתיק המוצגים) הוא ציין כי מדובר בשותפות עם אחיו שלמה. על כן, המערערת מנועה מלטעון כעת שהמכירה לא בוצעה במסגרת השותפות. **שלישית**, התנהלות האחים גיבשטיין בעסקיהם מלמדת על שותפות במקרקעין, שכן בכל מכירה האחים גיבשטיין מוכרים את הזכויות של שניהם בקרקע, ואין מכירות נפרדות של זכויותיו של כל אד מהם.

122. המערערים לא הביאו כל ראיה לטענתם בסיכומים, לפיה, הדיווח והחיוב במע"מ בנוגע למקרקעין בדרום, נבע בשל עמדת הרשויות, שכאשר יש פעילות של פרדס מדובר במכר של ציוד.

123. בחקירתו של מר חנניה גיבשטיין, מיום 25.12.12 הוא טען כי חיבו את אחיו להיות עוסק מורשה לאור חכירת מקרקעין (ראו פרו' עמ' 7, שו' 2-6) ומר שלמה גיבשטיין העיד כי הוא הונחה להוציא חשבוניות על ידי גורם כלשהו, שהוא לא זוכר מי הוא (ראו פרו', עמ' 62, שו' 17-23). בכל מקרה, המערערת היתה יכולה בכל עת לבקש לסגור את



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

תיקה במע"מ, אך לא עשתה זאת, אלא המשיכה להוציא חשבוניות וגם ניתנה מס תשומות. יוער, כי טענת המערערים בדבר ניכוי תשומות סותרת את גרסתם כי מדובר במכר של נכסים פרטיים (ראו סעיף 22 לתצהיר של מר חנניה גיבשטיין) ועל כן הם מושתקים מלהעלותה.

124. מר חנניה גיבשטיין בחקירתו, הודה כי פתיחת תיק העוסק נעשתה ככל הנראה על מנת לנכות תשומות (ראו פרו' עמ' 7, שו' 10-12). יתרה מכך, בניגוד לעדותו של מר שלמה גיבשטיין, מעיון בחשבוניות עולה כי הן לא הוצאו על ידי המערערת בגין חקלאות ומכירת מים, אלא בגין מכר מקרקעין (ראו פרו', עמ' 62, שו' 24-27; עמ' 63, שו' 1-3).

125. מן הראוי לציין ש"טענת הציוד" לא הועלתה בשלב ההשגה, בערעור ובתצהיר מטעם המערערים, אלא נזכרה לראשונה בחקירה הנגדית של עד המשיב ולפיכך, יש ממש בטענת המשיב שיש בדבר הרחבת חזית המחלוקת.

התוצאה היא ששוכנעתי שיש לצדד בעמדת המשיב, לפיה אין משמעות מיסויית לעובדה שעל חלק מהעסקאות הוצאו חשבוניות של השותפות. ההבדל היחידי בין עסקת פארק צמרת ליתר העסקאות, הוא מיהות הרוכש. דהיינו כאשר המכר נעשה עם רוכש שהוא עוסק מורשה, כי אז נעשית העסקה בתוספת מע"מ כחוק, כפי שהדבר נעשה בין שני עוסקים. כלומר, אחד מהם משלם מס עסקאות ומשנהו מקזז תשומות. כאשר הרוכש היה אדם פרטי החליטו המערערים כי המדובר במכר פרטי שלא במסגרת עסקה (שלא בכובעם כעוסק), לא הוציאו חשבונית ולא דיווחו על העסקה לשלטונות מע"מ.

### תורת שני הכובעים

126. המערערים טוענים, שאם הם עצמם היו רשומים כעוסק (להבדיל מהשותפות) אז יכול ויהיו להם שני כובעים; כובע כעוסק וכובע כפרטי. לשיטתם, עוסק יכול ויחזיק בנכס פרטי, שאיננו חלק מעיסוקו כ'עוסק'. המערערים מסתמכים בעניין זה על ע"ש 268/91 פירר נ' מנהל מע"מ, פע"מ א' 138, מיסים ח/3 (יוני 1994), שבנסיבותיו נקבע כי רישומו של מוכר כעוסק בענף הנדל"ן לא בהכרח תהיה לו השפעה על מכירה של נכס מקרקעין שקיבל בהורשה שבוצעה ברמה הפרטית.

### הכרעה לעניין תורת שני הכובעים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

127. ההלכה היא שיכול אדם להיות עוסק מורשה שעוסק בעניין או בעסקה מסוימת, בעוד עסקה אחרת שהוא מבצע תיחשב לעסקה במישור הפרטי. המערערים טענו שהמקרקעין הוחזקו על ידם עשרות שנים אשר מלמד על כך שמדובר על פעילות השקעתית.

128. כפי שהוסבר לעיל, משך ההחזקה לא רלוונטי. בענייננו, החל מתחילת שנות ה-90, האחים גיבשטיין התחילו בפעילות עסקית של השבחת ערך הקרקעות על ידי שינוי ייעוד מחקלאות לנדל"ן והגדלת אחוזי בנייה ולאחר מכן התחילו לבצע מכירות של מאות דונמים של מקרקעין, אחת אחרי השנייה. יכול אדם להחזיק בקרקע למשך תקופה ארוכה כאדם פרטי ובנקודת זמן מסוימת ישנה את תכניותיו לגביה וינקוט בפעילות עסקית. ראו עניין יורשי יצחק לוי.

129. טענת המערערים, שהם לא עוסקים בסחר קרקעות מאחר שהם רק מכרו קרקעות ולא רכשו קרקעות - אינה מדויקת, שכן, בשנת 1977 האחים גיבשטיין רכשו חלק נוסף מהמגרשים אותם מכרו בעסקת פארק צמרת (ראו סעיף 13 לתצהירו של מר חנניה גיבשטיין). כמו כן, לא הציגה ראיה כלשהי בדבר הטענה כי המימון לרכישה היה מהון פרטי.

130. יתר על כן, העדר רכישות לא שולל קיום פעילות עסקית. די בעמידה במבחנים לקיומו של עסק שנדונו בהרחבה לעיל, כדי לדחות טענה זו. כך ראה הדיון לעיל בשאלת משמעות הרישום של השותפות כעוסק.

### הפטור במכירת המקרקעין וטענת הרטרואקטיביות

131. המערערים טענו טענה חלופית, לפיה המקרקעין שבדרום (קריית מלאכי) והמקרקעין שבצפון (פארק צמרת) נרכשו לפני כניסת חוק מע"מ לתוקפו (בשנת 1975) ולפני רישום השותפות (פרדסנות) כעוסק במע"מ (בשנת 1978).

132. עוד טענו המערערים שהנכס נושא הערעור נרכש עוד בשנות השלושים של המאה הקודמת, על ידי דודיהם של המערערים. המשיב מבקש למסות את מלוא עליית הערך של הנכס, החל ממועד רכישתו (שקדם אף לחוק מע"מ), למרות שאין חולק כי היה בבעלות פרטית לאורך השנים. עוד טוענים המערערים כי המשיב לא ידע להצביע על נקודת הזמן בה הפך הנכס ל"עסק" – לשיטת המשיב. לפיכך, לגישת המשיב השנויה במחלוקת, אף לו הנכס היה "מוכתם" כ"עסקי" לפני המכירה - דינו בערעור זה, כנכס



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 56884-05-11 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

עסקי לכל אורך התקופה. תוצאת המס המתבקשת בענייננו איננה סבירה ואינה הגיונית, גם בשל תוצאתה - מיסוי מלוא עליית הערך משנות ה-30 ועד ליום המכירה. לעמדת המערערים, אם תתקבל טענת המשיב כי המקרקעין "שייכים" 'מע"מית' לשותפות, הרי שיש לקבוע מתי הם עברו מהיחידים לשותפות. בהקשר זה, המערערים מעלים את השאלה, מה דין מקרקעין הנרכשים על ידי עוסק, המתכוון להחזיקם ברשותו במשך עשרות בשנים לעניין קיזוז המע"מ. המערערים מסתמכים על פס"ד של בית המשפט המחוזי בע"ש (ת"א) 1074/01 **צביון בע"מ נ' מע"מ גוש דן** (04.11.2007) (נכתב בטעות כי המדובר בפס"ד של בית המשפט העליון, אך עניין צביון נדון בע"א 1651/08 **צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן** (04.05.2010)). לשיטת המערערים, משעה שלא ניתן לקזז המע"מ לעת המכירה באופן עקבי, חל הפטור הקבוע בסעיף 31(4) לחוק מע"מ הקובע: "אלה עסקאות הפטורות ממס... מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה.. לזכות את מס התשומות בשל רכישתו.."

בהסתמך על פס"ד צביון הנ"ל, המערערים סבורים שבעת 'העברת' המקרקעין ל'עוסק' או רכישתו בידי עוסק זהה, מס התשומות לא ניתן לזיכוי כיוון שלפי עיקרון ההקבלה, הנכס פטור ממע"מ אף במכירה, וכך לשיטתם, גם בענייננו.

### הכרעה לעניין הפטור וטענת הרטרואקטיביות

133. סעיף 7 לחוק מע"מ, קובע כי מחיר העסקה לצורך חישוב המע"מ הוא המחיר המוסכם בין הצדדים. חוק מע"מ לא מאפשר פיצול של המחיר החוזי לעליית ערך לפני החוק או לאחריו ולכן דין הטענה להידחות. לא זו אף זו, במישור העובדתי, המערערים לא הוכיחו מה היה מחיר המקרקעין לפני חוק מע"מ ולאחריו, ויש לדחות טענתם מטעם זה בלבד.

134. באשר לטענת המערערים לתחולת סעיף 31(4) לחוק מע"מ, המחוקק קבע כיינתן פטור ממס, כאשר:

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





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

135. נוכח העובדה שבשעה שנרכשו המקרקעין, טרם נחקק חוק מע"מ ולא שולם מע"מ בעת רכישתם, - אין כל רלבנטיות לסעיף זה. משמעות טענת המערערת הינה בקשה להכרה ב"מס תשומות רעיוני" שהרי מעולם לא הועבר למשיב ולכן יש לדחותה.

136. בע"ש 1499/93 דרור מרלי נ' מנהל מע"מ, מיסים י/3 ה- 213, (יוני 1996), נקבע על ידי כב' השופט הומינר כך :

"הוראת סע' 31(4) לחוק מע"מ דנה במקרה בו שולם בפועל מע"מ בעת הרכישה אך לא נוכה מס תשומות בגינו וזאת ע"פ דין. אין כך המצב בענייננו. כמוסכם על הצדדים בגין עסקת הרכישה לא שולם מע"מ כלל ולכן הוראת סע' 31(4) אין בה כדי לסייע למערער לשם קבלת פטור על עסקת המכירה"

הדברים יפים גם לעניין דנן.

### סוף דבר

137. לאחר בחינה של טיעוני הצדדים ובהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה, המסקנה המתבקשת היא שהאחים גיבשטיין ניהלו עסק של מסחר במקרקעין ועסקת פארק צמרת נעשתה במסגרת פעילותם העסקית.

138. המדובר בעשר עסקאות שנערכו על ידי האחים גיבשטיין, בין דצמבר 1993 ליולי 2008 בהיקף של מיליוני שקלים. היקף העסקאות ותדירותן מצביעים על כך שהמערערים הינם עוסקים במקרקעין ואף הם ראו עצמם ככאלו, כאשר דווחו למע"מ על עסקאותיהם באמצעות המערערת.

139. לפי היקף פעולות ההשבחה שביצעו האחים גיבשטיין באופן יזום, מורכבותן, עלותן ותדירותן, ניתן ללמוד על אופיין העסקי של פעולותיהם במקרקעין וכפועל יוצא מכך, על אופייה העסקי של עסקת פארק צמרת.

140. אמנם, המערערים העסיקו אנשי מקצוע כדי לקדם את ענייניהם ולהשיא את רווחיהם, אך לא התרשמתי שהיה להם ארגון מסודר שעוסק במכר מקרקעין.

141. עם זאת, שוכנעתי שלמר חנניה גיבשטיין יש בקיאות רבה בתחום המקרקעין מכוח תפקידו כראש עיריית ראשון לציון אשר עסק בתכניות בניין לקידום ופיתוח העיר;



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

תפקידו כיו"ר הועדה המקומית לתכנון ולבניה שטיפל בתכניות בניין עיר ומתאר שהוגשו לוועדה; חבר במועצת מקרקעי ישראל ובנוסף לכל אלה הוא גם עורך דין בהכשרתו. תפקידים אלו היקנו למר חנניה גיבשטיין בקיאות רבה בנושא נדל"ן, פיתוחו והשבחתו.

142. סיווג העסקה כמכירת "רכוש קבוע" נקבע על ידי האחים גיבשטיין במסגרת שיקולי מס ואין הם יכולים להיבנות מהתייחסות המשיב למקרקעין.

143. המדובר במחלוקת לבר-פינקסית, כך שנטל ההוכחה על המערערים ובפועל, הם לא הצליחו להרימו. סברתי כי המחיר שבו נמכרו המקרקעין בעסקת פארק צמרת, הוא כולל מע"מ, כך שעלות יחידת דיור היא \$125,000 + מע"מ שגבו האחים גיבשטיין מן הרוכש, אך לא שילמוהו למשיב ובכך גרעו כספים מהציבור.

144. שוכנעתי שההבדל היחידי בין עסקת פארק צמרת ליתר העסקאות שביצעו המערערים, הוא ביחס למיהות הרוכש, כך שרק כאשר המכר נעשה עם רוכש שהוא עוסק מורשה, נעשית העסקה בתוספת מע"מ כחוק. כך, כאשר הרוכש היה אדם פרטי החליטו המערערים לא להוציא חשבונית ולא דיווחו על העסקה לשלטונות מע"מ.

145. דחיתי את הטענות הנוספות המצויות בשולי העיקר וקבעתי, כי החלטת המשיב ניתנה בהתאם לדין והיא מושתתת על אדנים איתנים.

**לפיכך, הערעור נדחה.**

הוצאות ושכ"ט עו"ד - המערערים ישלמו למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בסך של 75,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

פרסום פסק הדין – בהתאם להלכת רע"א 382/16 יהל נ' פקיד שומה (13.7.2016), ניתן לפרסם את פסק הדין, אך לא לפני 8.3.2017.

ניתן היום, ל' שבט תשע"ז, 26 פברואר 2017, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 56884-05-11 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

תיק חיצוני:

אחיקם סטולר

ד"ר אחיקם סטולר, שופט