

אלמור לניהול ונאמנות בע"מ

נגד

מנהל מס ערך מוסף

בית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[24.10.85]

לפני הנשיא מ' שמגר,

המשנה לנשיא מ' בן-פורת והשופט ד' לויין

חוק מס ערך מוסף, תשל"ז-1975, ס"ח 52, סעיפים 1 (המונח "עסקה"), 2 — פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], נ"ח 120, סעיף 2(1) — חוק מס שבת מקרקעין (הוראת מעבר) (תיקון והארכת תוקף), תשל"ז-1977, ס"ח 317 — חוק מס שבת מקרקעין (הוראות מעבר), תשל"ז-1976, ס"ח 272 — הצעת חוק מס שבת מקרקעין (הוראות מעבר), תשל"ז-1976, ה"ח 264.

המעוררת הינה חברת ניהול, אשר פעלה כנאמנה של 11 אנשים, יהודים מאירן, שמכרו ב-1980 חלקות קרקע בתל השומר. סמוך למכירה הועברו המקרקעין מבעלות חברה, שאותם 11 אנשים היו בעלי מניותיה, לבעלותם, בהתאם להסדר בחוק מס שבת מקרקעין (הוראת מעבר) (תיקון והארכת תוקף), תשל"ז-1977. המשיב חייב את המכירה של המקרקעין עליהם 11 בעלי המניות במס ערך מוסף. מכאן הערעור.

בית המשפט העליון פסק:

- א. (1) המובן המקובל של המונח "עסק" איצר בתוכו שתי משמעויות: המשמעות האחת, במישור הרחב, היא פעילות שמטרותיה כלכליות במובחן מפעילות אחרת כגון תרבותית, חברתית, רוחנית וכיוצא באלה. המשמעות האחרת, במישור הצר, מאופיינת בתוך מיגור הפעילויות הכלכליות, ועניינה — היקפה של הפעילות המהווה עסק בתוך מיגור זה.
- (2) היקף העסקות, שבגינן יוטל חיוב במס ערך מוסף, הוא רחב וכולל, בגדרו יבואו לא רק פעולות שנעשו במהלך עסק אלא גם פעולות הוניות.
- (3) הפעולות במישור ההון שיהויבו במס ערך מוסף יכול שיהיו באחד משלושת המקרים הבאים: (א) כאשר הן נופלות בגדר הסיפא של חלופה (1) שבהגדרת המונח "עסקה" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ז-1975, לאמור: מכירת נכס המשמש לעוסק בעסקו ואין מכירתו מעיסוק העוסק; (ב) מכירת נכס, שנתקיימו בו תנאי חלופה (2) שבהגדרת המונח "עסקה" בסעיף 1 לחוק; (ג) עסקת אקראי, שהיא הוגית במהותה, להבדיל מעסקה כזו שהיא בעלת אופי מסחרי, כאמור, למושל, בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].
- (4) מהבחינה הנ"ל רחב יותר היקף החיוב בגין עסקות במס ערך מוסף מאשר בגין עסקות במסגרת הדיבור "עסק" שבסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. אולם, מכאן לא נובע, שגם משמעות הדיבור "עסק" כשלעצמו, בחוק מס ערך מוסף, רחבה יותר.

(5) העובדה, שהמחוקק טרח והוסיף את הסיפא להלופה (1) להגדרה שבסעיף 1 לחוק — חלופה, העוסקת בסיטואציה הוגית ברורה — מלמדת שבנסיבות אחרות לא יוטל חיוב אלא על מכירות שהן כן מעיסוק העוסק.

(6) כיוון שמשמעות הביטוי „עסק” בחוק מס ערך מוסף אינה רחבה ממשמעותו בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], מכירה, שאינה פעולה עסקית כמובנה בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], לא תיחשב כפעולה „במהלך עסק” לצורך התקיימותה של עיסקה בחוק מס ערך מוסף.

(7) כדי לחייב את מכירת הנכס במס ערך מוסף, במקרה דנן, על המשיב להראות, כי המכירה נעשתה במהלך עסק של סחר במקרקעין. לשם כך לא די שייראה קיומו של עסק של סחר במקרקעין, אלא צריך שגם העיסקה תיעשה כחלק אינטגרלי מן הפעילות בעסק זה.

(8) אין מניעה עקרונית, כי גם מי שיש לו עסק של סחר במקרקעין יבצע עיסקה במקרקעין במישור ההוגי. במקרה כזה יעבור הנטל על כתפי המוכר להראות, שהמכירה לא נעשתה במסגרת העסק.

ג. (1) אי אפשר לעמוד כהלכה על טיבה של עיסקה פלונית — אם זו עיסקה החייבת במס ואם לאו — בלי לקחת בחשבון את כל מרכיביה, לרבות זהותו של מוכר הנכס.

(2) גם אם בדרך כלל תיחשב מכירת מניות של חברת מקרקעין עיסקה הוגית, שכן אין לראות במניות מלאי עסקי, יש שמתוך בחינת פעולותיו של בעל המניות יתברר, כי המניות משמשות בידיו כמלאי עסקי.

(3) כאשר בעלי המניות בחברה, שעסקה הוא סחר במקרקעין, מוכרים מקרקעין שהיו מאז ומתמיד ברשותם, אין אפשרות לייחס את עסקיה של החברה לבעלי מניותיה, ומכירת המקרקעין תיחשב לעיסקה של בעלי המניות — עסקית או הוגית — הכול לפי נסיבות העיסקה.

(4) בעלי מניות, שרשמו את המקרקעין בשמם על-פי ההסדר שנקבע בחוק מס שבה מקרקעין (הוראת מעבר), תשל"ו—1976, לא יוכלו ליהנות מיתרונותיו של רישום זה מבחינת החיוב במס ובה בעת להמשיך ולייחס את פעולת מכירת המקרקעין לחברה, כאילו לא נעשה דבר, וכאילו לא הם שביצעו את המכירה בעצמם.

ג. (1) המבזנים, שנתגבשו בתהליך של פסיקה, לקביעת טיבה של עיסקה אינם קונקלוסיביים, ואף אחד מהם אינו חד-משמעי. יתכן גם שמבזנים שונים יצביעו לכיוונים מנוגדים.

(2) יש לראות את התמונה בשלמותה, כדי להגיע למסקנה הרצויה התואמת את המציאות.

(3) כל המבזנים לעסקות חייבים להיבחן באספקלריה של המבזנים העיקריים של היקף העיסקה, אופיו וטיבו של הנכס, שעליו סבה העיסקה.

(4) טיב הנכס אוצל על המבזנים האחרים. כך, למשל, תידרש מידה שונה של תדירות בעסקות 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.

(5) במבחן „היקף העיסקה” קובע ההיקף האובייקטיבי ולא הסובייקטיבי. מבחן „ההיקף הכספי” אינו עומד בפני עצמו אלא משפיע על יישום המבזנים האחרים.

- (6) המבחן של גסיבותיה המיוחדות של העיסקה הוא „מבחן גג“, שיש בו כדי לשנות את התוצאה, לאחר שכבר התגבשה, לכאורה, על-פי המבחנים האחרים.
- (7) „עסקה“ בהקשר של מס הכנסה ומס ערך מוסף אריכה להיות בגדר מקור לפוטנציאל חוזר ונשנה המייצר הכנסה — פירות. המבחנים המהותיים בודקים, באיזו מידה קיים פוטנציאל כזה, והיינו: האם יש, ברקע העיסקה, מנגנון, שמסוגל ליוזם ולנהל עסקות הדומות לה.
- (8) מבחן בקיאותו של המוכר ומומחיותו הוא מבחן מהותי, המתייחס לקיומו של פוטנציאל כעסקות. הבקיאות היא, במובן מסוים, מעין „גבס קבוע“, שאפשר לעשות בו שימוש לשם ביצוע עסקות.
- (9) הכלל הנכון בשאלת המומחיות כמבחן מהות העיסקה הוא, שאפשר כי תהיה זו מומחיותו ובקיאותו של המוכר עצמו, ואפשר שתהיה זו של יועצו. במקרה האחרון לא די ביעוץ בעלמא או בעצה חד-פעמית, אלא דרוש, כי הידע והמומחיות, אם אינם מצויים במוכר עצמו, יהיו זמינים וקבועים.

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

- [1] ע"א 569/81 מנהל מס ערך מוסף נ' אביגדור מושב עובדים, פ"ד לט (1) 738.
- [2] ע"א 504/65 אטל ואח' נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד כ (3) 366.
- [3] ע"א 137/56 שור נ' פקיד השומה, גוש דג, פ"ד יא (1) 436; פ"ע כה 31.
- [4] ע"א 289/66 קירשנברג נ' פקיד שומה, קפ"ד ה 25.
- [5] ע"א 4/63 אנצלבין נ' פקיד השומה, חדרה, פ"ד יז (2) 1302.
- [6] ע"א 134/58 גורי נ' פקיד השומה, תל אביב, פ"ד יג 752; פ"ע לט 300.
- [7] ע"א 269/65 חימובסקי, נ' פקיד השומה, תל אביב, פ"ד יט 315.
- [8] ע"א 6/70 גבריאלי נ' פקיד השומה חיפה, פד"א ד 65.
- [9] ע"א 254/54 בן ציון ואח', עו"ד, נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"ד יט 245.
- [10] ע"א 105/72 דקל נ' פקיד השומה, חיפה, פד"א ו 25.

פסקי-דין של בתי המשפט המחוזיים שאוזכרו:

- [11] עמ"ה (י"ם) 20/77 שבח נ' פקיד השומה ירושלים, פד"א ז 365.
- [12] עמ"ה (ת"א) 587/69 פרלוב נ' פקיד שומה, תל-אביב 1, פד"א ד 35.
- [13] עמ"ה (י"ם) 76/55 אמיד נ' פקיד השומה, ירושלים, קפ"ד ב 189.
- [14] עמ"ה (ת"א) 17/57 עולה חדש נ' פקיד השומה, יפה, רואה החשבון ז 373.
- [15] עמ"ה (ת"א) 608/75 אליסן ממן והשקעות בע"מ נ' פקיד השומה, גוש-דג, פד"א ח 244.
- [16] עמ"ה (י"ם) 35/82 מזרחי נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"מ תשמ"ד (2) 338.
- [17] עמ"ה (ת"א) 149/75 הבורסה לניירות ערך נ' פקיד השומה, תל אביב 1, פד"א ח 168.
- [18] עמ"ה (חי') 119/71 דקל נ' פקיד השומה חיפה, פד"א ה 32.

השופט ד' לוי

פסקי-דין אנגליים שאוּזְכְּרוּ:

- א [19] *Commissioners of Inland Revenue v. Marine Steam Turbine Co.* [1920] 1 K.B. 193.
- [20] *The Commissioners of Inland Revenue v. Lord Fisher* (1981) T.R. 59.
- [21] *D.A. Walker v. Comms.* (1978) V.A.T.T.R. 79.
- [22] *G.W. Wilcox v. Comms.* (1978) V.A.T.T.R. 79.
- ב [23] *Jones v. Leeming* [1930] A.C. 415.
- [24] *Commissioners of Inland Revenue v. Fraser* (1942) T.C. 498
- [25] *Edwards (H.M. Inspectors of Taxes) v. Bairstow* [1955] 3 All E.R. 48 (H.L.).
- [26] *Kenneth Gordon Coleman v. Comms.* (1976) V.A.T.T.R. 24.
- ג [27] *Commissioners of Inland Revenue v. Korean Syndicate Ltd.* [1921] 3 K.B. (C.A.).

הערות:

לעסקות החייבות במס ערך מוסף ראה: ע"א 364/81 מנהל אנף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לסקסטיה בע"מ ואח"כ פ"ד לז(2) 744; י"ג גרוס, "היקף תחולתו של מס ערך מוסף" קובץ הרצאות בימי העיון לשופטים חשלו (אחזה, ש' שטרית עורך, תשל"ז) 99.

ד ערעור על פסקי-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט ע' א' הגין) מיום 17.1.83 בע"ש 460/81. הערעור נדחה.

מ' דעואל — בשם המערערת:

ד' גורני, סגן בכיר לפרקליט המדינה — בשם המשיב

פסק-דין

ה השופט ד' לוי: 1. המערערת, חברה אלמור לניהול ונאמנות בע"מ, הינה חברה ניהול, אשר פעלה כנאמנה של 11 אנשים, כולם בני משפחת אלקניאן, שהם יהודים מאירן, אשר מכרו בשנת 1980 11 חלקות קרקע בנות דונם אחד כל אחת בתל השומר. המשיב חייב מכירה זו במס ערך מוסף. המערערת היא אשר שילמה מס זה, שהושת על בעלי הקרקע בגין המכירה האמורה. לאחר שגלגלה את המס על שכם רוכשי הקרקע ערערה לפני הדרגה הראשונה על חיוב זה והשמיעה השגותיה. ערעורה נדחה, ומכאן הערעור לפנינו.

השופט ד' לזין

2. את העובדות המוכחות שברקע מכירת 11 החלקות הנ"ל (להלן — המכירה) תיאר השופט המלומד בדרגה הראשונה כדלקמן:

„חלקות אלה נרכשו ב־1970 והן היוו חלק מרכישה גדולה יותר באותו מקום, בתל השומר, בשטח של 227 דונם. השטח כולו, של 227 דונמים נרכש על ידי חברה בשם ברכת חביב בע"מ, אשר כל מניותיה בבעלותם של בני אלקניאן. כל השטח, היינו 227 הדונמים, נמכר בין השנים 1976—1980 בכמה עסקות. ב־1976 נמכרו שתי החלקות בשטח של דונם אחד כ"א. ב־1978 נמכרה יתרת השטח פרט ל־11 החלקות שבערעור ואלה האחרונים נמכרו ב־1980. אם כי כל השטח נרכש כאמור על ידי ברכת חביב, הרי על כל פנים לפי שטרי המכר, המכירות דגן לא בוצעו על ידה, אלא על ידי בני אלקניאן, זאת מאחר וסמוך לפני המכירה פורקה, ברכת חביב במסגרת חוק מס שבה מקרקעין (הוראת מעבר) (תיקון והארכת תוקף), תשל"ז—1977. בהתאם לאמור באותו חוק העבירה, ברכת חביב את הקרקע שבבעלותה לבעלי מניותיה, לבני אלקניאן, כשאחוז הבעלות של כל אחד מבני אלקניאן בקרקע, לאחר ההעברה, זהה לשעור החזקה במניות, ברכת חביב. עם העברת הקרקע מברכת חביב לבני אלקניאן העבירו הם את 11 החלקות לקונים, ושתי ההעברות נעשו בסמוך אחת לרעותה.”

השופט המלומד בדרגה הראשונה קבע, בהסתמך על מימצאיו העובדתיים והמבחנים שבדין, כי מכירה זו היוותה „עסקה“, המחייבת את מוכרי הקרקע (בני אלקניאן) בתשלום מס ערך מוסף.

3. ערעור זה נסב, בעיקרו, על השאלה, אם אמנם המכירה האמורה מהווה „עסקה“ כמשמעותה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ז—1975 (להלן — חוק מע"מ). שאם האמר כן, עסקה זו חייבת במס ערך מוסף לאור הוראת סעיף 2 לחוק מע"מ הקובע, כי „על עסקה בישראל... יוטל מס ערך מוסף...“.

סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר „עסקה“ כדלקמן:

„... כל אחת מאלה:

- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקיה, לרבות מכירת נכס שנועד לשמש לעוסק בעסקיו ואין מכירתו מעיסוק העוסק;
- (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
- (3) עסקת אקראי.”

השופט ד' לוי

במקרה דנן, התשתית לחיוב המכירה גמע"מ יכולה להימצא רק במסגרת הרישא של חלופה (1) שבהגדרה הנ"ל, דהיינו: כי המכירה נעשתה בידי עוסק במהלך עסקיו הוסכם ומקובל על בעלי הדין, כי לא התקיימו במקרה דנן נסיבותיהן של חלופות (2) ו-(3) של ההגדרה הנ"ל, וזו אכן הייתה נקודת המוצא לפסק-דינו של השופט המלומד בדרגה הראשונה. אין חולקים בשלב זה, כי לא מדובר בעניינינו גם במכירת נכס שנועד לשמש לעוסק בעסקיו, כפי שביקש המשיב לטעון ולשכנע בדרגה הראשונה בהקשר להחכרת הקרקע לעיבוד חקלאי.

4. האומנם הייתה המכירה בגדר מכירת נכס בידי עוסק במהלך עסקיו? התשובה אינה פשוטה, חדה וחלקה. הקושי המלווה את הדיון בסוגיה זו הוא העדרה של הגדרה ממצה לדיבור "עסק".

חוק מע"מ מגדיר "עסק" באופן סחמי, לאמור — "לרבות מקצוע ומשלח-יד". זו הגדרה מרחיבה, ההופכת את ההגדרות לדיבור "עוסק" ולמונח "עסקה" הנ"ל, הנסמכות על הגדרת "עסק", להגדרות מרחיבות גם כן. סבורני איפוא, כי בבואנו לעמוד על מהותו ועל היקפו של הדיבור "עסק" ראוי לתת את הדעת למונח המקובל של דיבור זה דרך כלל ובתחומים שונים.

המונח המקובל אוצר בחובו שתי משמעויות (כפי שהודגש בפסק הדין בעניין *Commissioners of Inland Revenue v. Marine Steam Turbine Co. (1920)* [19]).

המשמעות האחת, במישור הרחב, היא פעילות שמטרותיה כלכליות במובחן מפעילות אחרת כגון תרבותית, חברתית, רווחתית וכיוצא באלה (ראה ע"א 569/81 (1) — והשווה *The Commissioners of Inland Revenue v. Lord Fisher (1981)* [20]).

המשמעות האחרת, במישור הצר, היא הרלוואנטיות למעשה לעניינינו, מאופיינת בתוך מיגזר הפעילויות הכלכליות, ועניינה — היקפה של הפעילות המהווה עסק בתוך מיגזר זה. ובהקשר זה עולה השאלה — האם יש חפיפה בין המובן המקובל של המושג "עסק" בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] לבין המושג הנ"ל בחוק מע"מ? לשון אחר: האם המשמעות של "עסק" כוללת רק פעילות במישור הפירות במובחן מפעילות במישור ההון? אם נשיב על כך בחיוב, כי אז כל אותם מבחנים, שפיתחה הפסיקה באנגליה ובארץ להבחנה בין הון לפירות לעניין מס הכנסה, יפים המה גם לצורך ההכרעה בסוגיה הנדונה כאן, לעניין מע"מ (על המבחנים הנ"ל ראה דיון נרחב בספרם של א' ויתקון ר"י נאמן, דיני מיסים, מטי הכנסה, עזבון ושבח (שוקן, מהדורה 4, תשכ"ט) 70 ואילך, וכן בספרם של א' רפאל וד' אפרתי, דיני מס הכנסה (שוקן, מהדורה 2, כרך א, תשמ"ה) 30—44).

- השופט ד' לזין

5. השופט המלומד בדרגה הראשונה הגיע למסקנה, כי המכירה נעשתה במהלכו של "עסק", לאחר שבחן את נסיבותיה של המכירה לאורם של המבחנים הנ"ל, הלקוחים כאמור מדיני מס ההכנסה, ומצא, כי יישומן על העובדות הרלוואנטיות מצביע על קיומו של עסק של סחר במקרקעין. לכאורה, די בכך. ברם השופט המלומד גם הביע דעתו, אגב אורחא, לאמור:

"אין חפיפה מלאה בין סוגי הפעילויות אשר יהיו עסק לענין מס הכנסה לאלה שיהיו עסק לענין מע"מ. זאת מאחר ועקרונות המיסוי שונים אלה מאלה והדברים ידועים. דעתי היא, כי המשמעות של הביטוי "עסק" במע"מ גורפת יותר מזו שבמס הכנסה".

דברים דומים נאמרו באימרות אגב בשני פסקי-דין שניתנו באנגליה על-ידי הטריבוניל לענייני מע"מ: [21] D.A. Walker v. Comms. (1978) וכן G.W. Wilcox v. Comms. (1978) [22].

בהקשר זה שבה ועולה בערעור זה המחלוקת בין הצדדים בשאלה: האם היקפו של הדיבור "עסק" בחוק מע"מ רחב יותר או שהוא חופף להיקפו של הדיבור הנ"ל בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]?

ניתן, לכאורה, לתמוה, על שום מה ראו הצדדים לזכון לשוב ולהעלות סוגיה זו גם לפנינו. ברור בעליל, כי השופט המלומד בדרגה הראשונה השתית את מסקנתו, למעשה, על ההנחה, שהמובן הראוי לביטוי עסק הוא דווקא המובן המצומצם יותר, זה החופף למובנו בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]; ואכן, התוצאה שהגיע אליה נובעת מיישומם של המבחנים, המתייחסים להיקף הצר של עסק בסעיף 2(1) לפקודה הנ"ל. ואם כך, מה טעם בכל אותו דיון, שהרי בין אם המשמעות של הביטוי "עסק" בחוק מע"מ רחבה יותר מזו שבפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], כטענת המשיב, ובין אם היא זהה לה בהיקפה, כטענת באי-כוח המערערת, מסקנתו של השופט המלומד תעמוד בעינה ללא שינוי.

אלא מאי? ככל הנראה חפצה באי-כוח המשיב, אם תתקבל טענתו כי המשמעות הנכונה היא זו הרחבה, לפרוש רשת נוספת, שתקלוט לתוכה גם מקרים שלא ייכנסו לגדר "עסק" על-פי מבחני מס ההכנסה; לשון אחר, אם יימצא, כי לאור אותם מבחנים לא התקיים בנסיבות העניין עסק של סחר במקרקעין, עדיין ניתן יהיה להשתית את החיוב במע"מ על ההיקף הרחב יותר של "עסק" בחוק מע"מ.

לטענת באי-כוח המשיב, השוני במשמעויות השונות של הדיבור הנ"ל נובע מן המטרות השונות, העומדות ביסודם של שני דברי החקיקה הנדונים, פקודת מס הכנסה

השופט ד' לוי

[נוסח חדש] וחוק מע"מ. מכיוון שהחייב במע"מ חל על עצם הפעילות העסקית ולא רק על הרווחים, היקף החיוב במע"מ רחב יותר, והוא כולל אף פעולות במישור ההון, כדוגמת האמורה בסיפא של חלופה (1) בהגדרת "עסקה" הנ"ל. בכך רואה באת-כוח המשיב ביטוי למגמת ההרחבה שבמשמעות "עסק" בחוק מע"מ. סימוכין לכך היא מוצאת בדבריו של H. Mainprice (בספרו 26—27 Value added tax (London, 1978)). לפיכך, מה שעשוי להיחשב כהשקעה לעניין מס הכנסה, עשוי, בה בעת, להיחשב כעסק לצורכי מע"מ (וזאת בעקבות מה שנאמר בעניין [21] D.A. Walker הנ"ל).

אפשר היה אמנם לפסוח על סוגיה זו, שכן אינה דרושה להכרעתנו. אולם משעלתה הסוגיה ובהרחבה בדרגה הראשונה, והשופט המלומד נתן דעתו עליה וחיווה בה דעתו, ומאחר שסוגיה זו נבחנה מחדש לפנינו, אתייחס אליה בקצרה.

ההבדל האמיתי בין שיטת החיוב בגין פעולות עסקיות על-פי שני דברי החקיקה הנ"ל הוא כדלקמן:

היקף העסקות, שבגינן יוטל חיוב במע"מ, הוא אמנם רחב וכולל. בגדרו יבואו לא רק פעולות שנעשו במהלך עסק אלא גם פעולות הוניות. הפעולות במישור ההון שיחוייבו במע"מ יכול שיהיו באחד משלושת המקרים הבאים:

א. כאשר הן נופלות בגדר הסיפא של חלופה (1), לאמור: מכירת נכס המשמש לעוסק בעסקיו ואין מכירתו מעסיק העוסק. הדוגמה שמרבים לתת לעניין זה היא של בעל משלח יד, עצמאי, עו"ד או רואה חשבון למשל, המוכר את רהיטי משרדו. עיסקה זו, הנופלת בגדר הסיפא של החלופה הנ"ל, תחויב במע"מ, הגם שברור, שאין עיסקו של אותו עצמאי במכירת רהיטים (ראה י' פלומין, "הרפורמה במערכת המיסוי העקיף (מס ערך מוסף ומסים אחרים)" רואה החשבון כו (תשל"ו) 113).

ב. מכירת נכס, שנתקיימו בו תנאי חלופה (2) שבהגדרת המונח "עסקה" בסעיף 1 לחוק מע"מ.

ג. עיסקת אקראי, שהיא הונית במהותה, להבדיל מעיסקה כזו שהיא בעלת אופי מסחרי, כאמור, למשל, בסעיף (1)2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], שבהיותה כזו נחשבת לעיסקה שבפירות שתחויב במס הכנסה.

מהבחינה הנ"ל ניתן לומר, כי אמנם רחב יותר היקף החיוב בגין עסקות במע"מ מאשר בגין עסקות במסגרת הדיבור "עסק" שבסעיף (1)2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. אולם, מכאן כלל לא נובע, שגם משמעות הדיבור "עסק" כשלעצמו, בחוק מע"מ, רחבה יותר. לא זו בלבד שאין ללמוד מההרחבה בהיקף החיוב באופן כללי הרחבה במשמעות הדיבור "עסק", כסברת באת-כוח המשיב, אלא ההיפך הוא הנכון. העובדה, שהמחוקק טרח והוסיף את הסיפא לחלופה (1) הנ"ל, העוסקת בסיטואציה הונית ברורה, מלמדת,

השופט ד' לזין

שבנסיבות אחרות לא יוטל חיוב אלא על מכירות שהן כן מעיסוק העוסק (זו גם דעתו של פרופ' א' ירון במסגרת דיון על הפעלה מס ערך מוסף, רואה החשבון כו (תשל"ו) 423.

ניתן לסכם את הדברים ולומר, כי משמעות הביטוי „עסק" בחוק מע"מ אינה רחבה ממשמעותו בסעיף 12(1) לפקודה הנ"ל. משום כך, מקום שבו — על-פי מבחני הפסיקה — נמצא, כי המכירה אינה פעולה עסקית כמובנה בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], אי אפשר יהיה לראות בה פעולה „במהלך עסק" לצורך התקיימותה של עיסקה בחוק מע"מ. אם כי, נשוב ונזכיר, אין בכך כדי למנוע חיוב הפעולה במע"מ, אם יתברר, כי הפעולה נופלת בגדרן של אחת מהחלופות, שאינה דורשת דווקא פעולה במהלך עסק.

6. משמעות הנאמר עד כה, לעניין הנדון בערעור זה, היא, שכדי לחייב את מכירת הנכס במס ערך מוסף על המשיב להראות, כי המכירה נעשתה במהלך עסק של סחר במקרקעין, הדרך לעשות זאת היא, כפי שעשה השופט המלומד בדרגה הראשונה, להראות, שעל-פי מבחני הפסיקה המקובלים לעניין ההבחנה בין הון לפירות התקיים, בנסיבות העניין, עסק שכזה. אולם, לא די שייראה קיומו של עסק של סחר במקרקעין. צריך שגם העיסקה הנדונה תיעשה כחלק אינטגרלי מן הפעילות בעסק זה, שכן, אין מניעה עקרונית, כי גם מי שיש לו עסק של סחר במקרקעין יבצע עיסקה במקרקעין במישור ההוני, למשל — בדרך של מימוש השקעה. עיקרון זה הוזכר בעניין *Jones v. Leaming* [23] (1930) ואצלנו בע"א 504/65 (2). ברור שבמקרה כזה יעבור הנטל על כתפי המוכר להראות, שהמכירה לא נעשתה במסגרת העסק.

7. כטרם אעבור לבחון את נסיבות המכירה כדי לדעת, אם נתקיים בענייננו עסק של סחר במקרקעין, נדון בסוגיה נוספת, שגם היא שבה ועלתה לפנינו כשאלה שבמחלוקת בין בעלי הדין.

בדרגה הראשונה נחלקו בעלי הדין בשאלה, מי הוא המוכר אשר ביצע את המכירה (דהיינו: מי הוא הנישום). המערערת טענה, כי הנישום הוא חברת ברכת הביב בע"מ (להלן — החברה), אשר רכשה את המקרקעין בשנת 1970, ואילו המשיב גרס, כי הנישומים הם בעלי המניות (בני אלקניאן), אשר מכרו את המקרקעין הנ"ל בשנת 1980, לאחר שאלה הועברו מהחברה ונרשמו על שמם מכוח הוראות חוק מס שבה מקרקעין (הוראת מעבר) (תיקון והארכת תוקף), תשל"ז—1977.

מדוע נוצר הצורך להכריע במחלוקת זו ?

בין סימני היכר, שנתנה הפסיקה המנחה לדבר קיומו של עסק, מצויים כאלה הנלמדים מנסיבות העיסקה ומנתונייה (כגון — טיב הנכס הנמכר וההיקף הכספי), ויש כאלה המתמקדים לא בעיסקה בתור שכזו אלא דווקא בעושה הפעולה — הנישום (כגון —

השופט ד' לרין

- א מידת בקיאותו של זה בנושא ומומחיותו). משום כך, בבואנו לקבוע את מהות העיסקה על-פי כלל סימני ההיכר המצויים בה, נידרש לתת את הדעת גם לזהותו של עושה הפעולה על כל המשתמע מכך. אי-אפשר לעמוד כהלכה על טיבה של עיסקה פלוגית — אם זו עיסקה החייבת במס ואם לאו — בלי לקחת בחשבון את כל מרכיביה, לרבות זהותו של מוכר הנכס. זאת ועוד, כדי שעיסקה תהיה חייבת במס ערך מוסף, יש צורך להצביע על כך, שהן מכירת הנכס והן העסק, שבמסגרתו נעשתה המכירה, הם של העוסק.
- ב בענייננו, סבורה המערערת, שגם אם יובילו המבחנים הנ"ל למסקנה, שהתקיימה במקרה זנן עיסקה של סחר במקרקעין, „עיסקה” זו נעשתה בגדר מיסוי החברה, ואילו המכירה נעשתה על-ידי בעלי המניות, שהם אישיות משפטית נפרדת. לכן, אין לייחס להם את עיסקה של החברה.
- ג יצוין, כי המערערת טוענת, כי בין אם זונישום הוא החברה ובין אם הוא בעלי המניות, לא התקיימה עיסקה של סחר במקרקעין, בנסיבות העניין; ואילו המשיב טוען מצדו, כי עיסקה זו התקיימה בין כך ובין כך. ברנ, מאחר שזהותו של הנישום הנכון במקרה זה ניתנת לקביעה במישרין ולאור נחיצותה של קביעה זו, כאמור לעיל, ראוי לתת את הדעת לסוגיה זו ולהשיב עליה.
- ד השופט המלומד בדרגה הראשונה סבר, כי גם אם הייתה החברה מבצעת את מכירת החלקות ישירות לקונים, היה רואה את בעלי המניות כמוכרים בשל היותם בעלי המניות הבלעדיים ובעלי השליטה בחברה. זאת, בעקבות ההלכה, שנפסקה בע"א 137/56 (3).
- ה בעמ' 438, מפי השופט ויחזקון:
- „(המערער... ושותפו) קנו במרס 1950 את שני המגרשים. ביתר דיוק, לא מגרשים קנו, כי אם זכויות על מניות בשתי חברות, שהיו בעלות המגרשים האלה, אך אין חולק על כך שדין המניות כדין המגרשים עצמם...”
- ו אכן, הרעיון העומד ביסודם של הדברים הוא, שגם אם בדרך כלל תיחשב מכירת מניות של חברת מקרקעין עיסקה הוגית, שכן אין לראות במניות מלאי עסקי (ע"א 289/66 (4)), יש שמתוך בחינת פעולותיו של בעל המניות יתברר, כי המניות משמשות בידיו כמלאי עסקי (ראה למשל גם עמ"ה (י"ס) 20/77 (11)). אין בכך משום הרמת מסך, ואין להרחיב את ההלכה הנ"ל לשם הרמת המסך המפריד בין האישיות המשפטית של החברה לבין זו של בעלי מניותיה. בכל המקרים הנזכרים השאלה הייתה, מה הוא למעשה, העסק של בעל המניות — האם מכירת מגרשים או מכירת מניות בחברת מקרקעין? נפסק בעניינים הנ"ל, כי עסקו ממש של המוכר, ה־ business שלו, הוא מכירת מניות, די היה בכך כדי לחייבו במס הכנסה רגיל באותם מקרים. מאידך גיסא, אילו הייתה החברה מוכרת, בשמה היא, את המקרקעין, ייתכן שהייתה זו פעולה עסקית מצדה וייתכן שלא.

השופט ד' לוי

צריך היה לבדוק לגופו של עניין. אך בשום מקרה לא הייתה זו עיסקה של הבעלים, ואלה לא יכלו לחוב במס (אלא בגין דיווידנד).

במקרה דנן, נקודת המוצא שונה. אין ספק, שיש לפנינו עיסקה של מכירת מקרקעין בעין ולא עיסקה של מכירת מניית. כדי לקבוע, שהמכירה הייתה מכירה עסקית, אין צורך לומר, כבע"א 137/56 (3) הנ"ל, שהמניות והמקרקעין חד הם לענין זה. השאלה שלפנינו היא, למי יש לייחס את המכירה — לחברה או לבעלי המניות? לשאלה זו תשובה ברורה, העולה מעל פני העובדות שהוזכרו כבר בפתח הדברים. לא החברה מכרה את 11 החלקות אלא בעלי המניות — בני אלקניאן — שהקרקע הועברה על שמם. הקרקע הייתה ממש בבעלותם עובר למכירה, ועליכן עובדתית ומשפטית הם המוכרים.

8. העברת הקרקעות לשמם של בעלי המניות נעשתה, כאמור, על-פי ההסדר שנקבע בחוק מס שבה מקרקעין (הוראות מעבר), תשל"ו—1976. הטעם להוראת החוק הנ"ל היה לאפשר רישומם של מקרקעין, שהיו בבעלותם של איגודי מקרקעין על שם בעלי המניות, ובכך לתת ביטוי פורמאלי למצב הדברים העובדתי (דברי ההסבר להצעת חוק מס שבה מקרקעין (הוראות מעבר), תשל"ו—1976). לשם כך הופטרה ההעברה ממסים, שהייתה מתחייבת בהם בדרך כלל. גם בעלי המניות במקרה דנן, כבמקרים קודמים של מכירת מקרקעין שלהם, עשו שימוש בזכות זו ואף זכו ליהנות מיתרונותיה. בנסיבות אלה אין מקום לדבר על "הרמת מסך".

התמונה המצטיירת לאמיתו של דבר היא של עסקות משולבות, שגם החברה וגם בעלי המניות נטלו בהן חלק, כאשר כל אחד מבצע את הפעולה בתוקף אישיותו המשפטית הנפרדת. כאשר נבוא, בבוא העת, לבחון את פעילותם של בעלי המניות לצורך סיווגה של המכירה, כעסקית או כהונית, ניווכח, כי יש חשיבות רבה לאופן פעולתם בדרך כלל ולדרך שבה עסקו עם החברות שבבעלותם.

כאשר בעלי המניות בחברה, שעיסוקה הוא סחר במקרקעין, מוכרים מקרקעין שהיו מאז ומתמיד ברשותם, אין אפשרות לייחס את עסקיה של החברה לבעלי מניותיה, ומכירת המקרקעין תיחשב לעיסקה של בעלי המניות — עסקית או הונית — הכול לפי נסיבות העיסקה.

שונה המצב, כאשר בעלי המניות מבצעים עסקות בעצמם, והחברה היא רק מכשיר בידם לביצוע עסקות אלה. כזהו המצב העובדתי במקרה דנן: החברה היא שרכשה פורמאלית את המקרקעין; אולם בפועל, כפי שעולה מהשתלשלות הדברים בהיקפם המלא, כמוסבר להלן, היו בעלי המניות מאחורי העסקות שביצעה החברה, ובשלב מימוש העסקות אכן דאגו לרישום כאמור של המקרקעין על שמם לצורך המכירה.

בעלי המניות לא יוכלו ליהנות מיתרונותיו של רישום זה מבחינת החיוב במס ובה

השופט ד' לזין

בעת להמשיך ולייחס את פעולת מכירת המקרקעין לחברה, כאילו לא נעשה דבר וכאילו לא הם שביצעו את המכירה בעצמם.

א

לסיכום, ניתן לומר בבירור, כי הנישום האמיתי — „העוסק” — במקרה זה הם 11 בני אלקניאן, בעלי המניות ולא החברה. משהגענו עד הלום, יוכל הדיון שלהלן להתמקד בליבון הסוגיה העיקרית והמכרעת בערעור זה, והיא: האם מכירת החלקות על-ידי בעלי המניות הייתה מכירה של נכס במהלך עסק ובשל כך הייתה מכירה עסקית החייבת במס ערך מוסף, ואם לא.

ב

9. נקודת המוצא לדיון זה נקבעה כבר בראשית הדברים: כיוון שיש הפיפה בין היקף המונח „עסק” בחוק מע"מ להיקפו בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], אפשר לעשות שימוש במבחנים שקבעה הפסיקה לקביעת טיבה של עסקה — עסקית או הונית — לעניין מס הכנסה (כפי שאכן עשה, ובצדק, השופט המלומד בדרגה הראשונה) גם לענייננו, וכך אכן ראוי לעשות.

ג

המבחנים הללו, שנתגבשו בתהליך של פסיקה, לקביעת טיבה של עסקה 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 (ראה ע"א 4/63 (5)).

ד

קביעת המבחנים וגיבוש התוצאה תלויים מאוד איפוא בעובדותיו של כל מקרה ועניין. יישום נכון של המבחנים שבפסיקה על רקע העובדות המוכחות הוא שיביא למסקנה הנדרשת. נסקור על-כן את העובדות בענייננו ואחר כך נסקור את המבחנים וניישמם.

ה

10. מהן נסיבות מכירת המקרקעין שמדובר בה ומהו רקעה? כדי ליתן תשובה נאותה לשאלה האמורה יש להבחין בין הנסיבות המיידיות, הכוללות את עיסקותיה של חברת „ברכת חביב” בע"מ, לבין הנסיבות הכלליות, הכוללות את פעולותיהם האחרות של בני אלקניאן, בעלי מניותיה, בישראל, אשר לפעולותיה של החברה, אלה תוארו בראשית הדברים. כזכור, בשנת 1970 נרכשו בתל השומר מקרקעין בשטח של 227 דונם, שנמכרו בשלוש עסקות כדלקמן: ב-1976 נמכרו שני דונמים, ב-1978 נמכר רוב השטח, כ-214 דונמים, לקבוצה מאורגנת של קונים, וב-1980 נמכרו 11 החלקות במכירה נושא הערעור לקבוצה מאורגנת אחרת.

ו

ז

אשר לרקע הכללי של פעולות בני אלקניאן בארץ, נותרה התמונה הכללית, כפי שנצטיירה בדיון בדרגה הראשונה, מעורפלת למדי. אולם, נעלה מספק הוא, שלפחות

השופט ד' לזין

חלק מבני אלקניאן היו מעורבים במידה זו או אחרת בעסקות של מקרקעין בהיקף ניכר במרוצת השנים 1969—1981. רכישת המקרקעין נעשתה תמיד, פורמאלית, באמצעות חברות שבבעלות בני אלקניאן ועל שמן. קדמה לרכישת השטח בתל השומר רכישתם של 566 דונם בשפיים עלידי חברה בשם ברכת אלגה בע"מ, שגם היא היתה בבעלותם של 11 בני אלקניאן הנ"ל. שטח זה נמכר אף הוא סמוך למכירת 11 החלקות בתל השומר. בנוסף על כך רכשו חלק מבני אלקניאן קרקעות בשטח של 116 דונם בגן יבנה ו-67 דונם ברעננה בשנת 1972 ומכרו אותן ב-1978. כמו כן, חלק מבני אלקניאן היו מעורבים במידה מסויימת, שלא הובהרה די הצורך, בבעלות ובפעילות, בפרויקט בניית הבורסה ליהלומים ברמת-גן.

כל הפעולות במקרקעין, שנעשו עלידי בני אלקניאן בארץ, בין אם במישרין — בשמם — ובין אם נעשו עלידי החברות שבבעלותם, בוצעו בפועל באמצעותה של חברת ניהול — אלמור בע"מ — היא המערערת בענייננו. כפי שציין בא-כוח המערערת, חברת ברכת חביב בע"מ הייתה חברת אחזקה לא פעילה. מי שביצע את הפעולות הנדרשות בעסקות, שנתקשרה בהן אותה חברה, כגון משא ומתן עם קונים ומוכרים, פנייה למתווכים, העסקת עורכי-דין ואדריכלים וכדומה, הייתה המערערת.

להשלמת הרקע הכללי יש לציין, כי נקבע עלידי הדרגה הראשונה, כמימצא עובדתי שאין עילה לחלוק עליו, שבני אלקניאן (או לפחות חלק מהם) עסקו לא רק בסחר במקרקעין אלא גם בתכנון פיתוח של מקרקעין אלה או לפחות בניסיונות בכיוון זה.

11. היש במערכת העובדתית שתוארה לעיל כדי להצביע על קיום פעולה עסקית, המהווה עיסקה החייבת בתשלום מס? השופט המלומד בדרגה הראשונה השיב על שאלה זו בחיוב. הוא בחן את העובדות והסיק מסקנתו על-פי ארבעה מבין המבחנים שפיתחו בפסיקה והם: א. טיב הנכס; ב. ההיקף הכספי; ג. מומחיותו ובקיאותו של העוסק; ד. תקופת האחזקה של הנכס (מבחנים נוספים מקובלים ומועילים הם: תדירותן של עסקות כאלה, נסיבותיה המיוחדות של העיסקה, ארגון הפעילות, מקור הכספים, ייעוד כספי העיסקה ועוד).

בא-כוחה של המערערת משיג על התוצאה, שאליה הגיע השופט המלומד. לדעתו, לא זו בלבד שניתן להגיע בנסיבות העניין לחוצאה שונה תוך יישום אותם מבחנים עצמם על נסיבות המקרה, אלא שאם נעביר את העובדות במבחנים נוספים, שהשופט המלומד לא התייחס אליהם, כביכול, נגיע למסקנה, המתבקשת לדידו, שאין כאן עיסקה של סחר במקרקעין, ושהמכירה לא הייתה אלא מימוש השקעת הון.

עמדנו על כך, לעיל, שמאחר שהמבחנים אינם אלא מבחני קירוב בלבד, הדרך הנאותה ליישםם היא לבחון את התמונה הכוללת המצטיירת מהם, בשים לב לנסיבות העיסקה.

השופט ד' לוי

אין לבודד מבחן זה או אחר או כמה מהם ולהיאחז באלה בלבד כדי לקבוע מסקנה.

א. „אופיו וטיבו של הנכס“ וכן — „היקף העיסקה“ אינם מבחנים עצמאיים, שיש בהם, כשלעצמם, כדי להצביע לכיוון זה או אחר, אולם במהותם הם מבחנים חשובים ובסיסיים, שלאורם יישקלו מבחני העסק האחרים. משמעות הדבר היא איפוא, שכל המבחנים לעסקות חייבים להיבחן באספקלריה של המבחנים העיקריים הנ"ל לאמור — העיסקה (ההיקף הכספי) וכן אופיו של הנכס, שעליו סבה העיסקה, וטיבו.

ב. לעניין „טיב הנכס“ חוזר בא"כוח המערערת על טענתו בדרגה הראשונה, כי מדובר בנכס מקרקעין, שהוא מטבעו מיועד להשקעה. אכן, דעה זו הושמעה במספר עניינים שבאו לפני בית המשפט, כמו למשל: ע"א 134/58 (6), בעמ' 755, וכן עמ"ה (ת"א) 587/69 (12), בעמ' 36, ועוד. השופט המלומד לא שעה לטענה זו — ובצדק. אין לומר, כי טיב הנכס, כשלעצמו, מלמד על כך, שעיסקה בו היא עיסקה מסחרית במובן הוני דווקא. הרי גם כאשר פלוני רוכש נכס למטרת השקעה גרידא, אפשר שרכשו מידי סוחר, שאצלו אותו נכס עצמו הוא מלאי עסקי. נכון לומר, כי 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, כשבאים ליישם את המבחן של תקופת ההחזקה בנכס, גם אז אורך זמן ההחזקה, שיש בו כדי להצביע על מסחריות, יהיה שונה בצורה משמעותית, אם הנכס הוא מקרקעין או אם הוא ניירות ערך (ראה ב' צוקרמן רע' לביא, „האבחנה בין סוחר בניירות ערך“ ובין „משקיע שאינו סוחר“ חשפטיים ח (תשל"ז—ל"ח) 47).

ה. הוא הדין לעניין המבחן של „היקף העיסקה“. השופט המלומד סבר, כי ההיקף הכספי העצום של העסקות אף הוא מלמד על קיומו של עסק. על כך שב בא"כוח המערערת וטוען, כי בהיות בני אלקניאן בנים למשפחה עתירת ממון, מבחינתם ההיקף הכספי של העסקות, שהיו מעורבים בהן, אינו גדול כלל ועיקר. לדידם זו השקעה מקובלת וסבירה. ניתן, כמובן, לומר באופן כללי, כי ההיקף האובייקטיבי הוא הקובע ולא הסובייקטיבי, אך נכון יותר לומר, כי גם מבחן זה הוא למעשה יסוד רלוואנטי בנסיבות העיסקה ולא מבחן עצמאי. משום כך אין הוא עומד בפני עצמו ואינו מצביע, כשלעצמו, על מהות העיסקה — אם עסקית היא ואם הונית. ההיקף הכספי, כמו טיב הנכס, משפיע על יישום המבחנים האחרים. מובן ששני אלה משפיעים זה על זה. כך, למשל, מכירת דירה בנסיבות של מימוש השקעה גרידא היא עיסקה שהיקפה הכספי גדול בהרבה מעיסקה אחרת של מכירת בקבוקי משקה, שיכולה להיחשב מסחרית (ראה Commissioners of Inland Revenue (v. Fraser) [14] (1942)).

מבחן נוסף, המהווה אף הוא חלק מן התשתית ליישומם של המבחנים המהותיים, הוא של נסיבותיה המיוחדות של העיסקה. זהו, למעשה, „מבחן גג“, שיש בו כדי לשנות את

השופט ד' לרין

התוצאה כולה, לאחר שכבר התגבשה, לכאורה, עליפי המבחנים האחרים (ראה, למשל: ע"א 134/58 (6) הנ"ל וכן: ע"א 504/65 (2), בעמ' 369). כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינן, הכרוכות בעיסקה הנבדקת והמאפילות בהשיבותן על המבחנים האחרים. כך, למשל, בעניינו של עולה מאירן, שהביא לארץ כמות גדולה של בדים למכירה, אשר על פניה הייתה עיסקה מסחרית מובהקת, נקבע, כי מטרת היבוא הייתה השקעה, ורק מחמת חוקי הגבלת המטבע באירן אנוס היה להביא את רכושו בצורה זו (עמ"ה י"ם) 76/55 (13) והשווה: עמ"ה (ת"א) 17/57 (14) וכן דוגמאות נוספות בספרם הנ"ל של ויתקון ונאמן, בעמ' 74).

גם בעניין זה ביקשה המערערת להצביע על נסיבות מיוחדות, בעיסקה, שצריכות, לדעתה, להשפיע על סיווגה של העיסקה. לטענת בא"כוחה, רכישת הקרקעות בשנים 1969 ו-1970 (ובהן רכישת 11 החלקות שעליהן סב הערעור) הייתה במסגרת „גל השקעה” של בני אלקניאן בישראל, ואילו המכירות בשנים 1978 ו-1980 היוו „גל מימוש”. הצורך במימוש נבע, אליבא דבא"כוח המערערת, ממצוקתם הכספית של בני אלקניאן בעקבות החרמת רכושם לאחר עליית חומייני לשלטון. טענה אחרת, שגם היא מתיימרת להציג נסיבות מיוחדות הכרוכות בעיסקה, היא ש-11 החלקות עצמן נועדו על-ידי בעלי המניות להקמת וילות פרטיות לעצמם. גם אם נקבל דברים אלה כעובדה, אין אלה נסיבות מובהקות במידה כזו שיכלו לשנות את התוצאה לכאן או לכאן. הן גם לא הוכחו להנחת דעתו של השופט המלומד בדרגה הראשונה, ואין לקבל את הנחות היסוד העובדתיות כמבוססות.

12. בהעדר נסיבות מיוחדות החולשות על המכירה, ניתן לגשת וליישם במישרין את המבחנים הרגילים על העובדות, שתוארו לעיל, שכן המבחנים שנדונו עד כה — טיב הנכס, היקף העיסקה ונסיבותיה המיוחדות של העיסקה — תכליתם להגיה את התשתית למבחנים האחרים. מבחנים אלה בודקים את מידת הקירבה של פעילות מסוימת לעיסקה במובן המהותי, כאמור, מהותה של „עסקה” בחוק מע"מ אינה שונה מזו שבפקודת מס ההכנסה [נוסח חדש]. 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 לזוּם ולנהל עסקות הדומות לה. ראה, למשל, הדברים שנאמרו בעניין : Commissioners of Inland Revenue v. Marine Steam Turbine Co. [19], at 203

“The word “business” however, is also used in another and a very different sense, as meaning an *active occupation or profession continuously carried on...*”

(ההדגשות שלי — ד' ל').

השופט ד' לזין

כשמדובר בפעילות עסקית לצורכי מס הכנסה, קיומו של הפוטנציאל הוא הקובע ולא מימוש. משום כך יש שעיסקה חדרפעמית תיחשב עסקית, אם נסיבותיה מלמדות על פוטנציאל כזה. משום כך אפשר שתחויב במס גם עיסקת אקראי — אם היא בעלת אופי מסחרי (עיסקת אקראי, בתנאים המפורטים בהגדרה בחוק מע"מ, יכולה להיות מחויבת גם במע"מ).

המבחן המהותי, שבו שמה הפסיקה האנגלית את הדגש, הוא של ארגון הפעילות ופעילות אקטיבית (ראה *Edwards (H.M. Inspector of Taxes) v. Bairstow* (1955) [25]). על דרישה זו חוזר גם הטריבוטל לענייני מע"מ בעניין *Kenneth Gordon* [26] *Coleman v. Comms.* (1976). הארגון המלמד על עסקיות יכול לבוא לידי ביטוי בצורות שונות: בפעולות משפטיות כגון הקמת חברות לרכישת מקרקעין — סממן מובהק של ארגון לצורך מסחרי (ראה ע"א 269/65 (7); בארגון קבוצה של רוכשים לביצוע עיסקה משותפת (ע"א 6/70 (8)) וכן בפיקוח ובשליטה פעילים בין במישרין על-ידי העוסק ובין באמצעות מנגנון שהוקם לצורך זה. אלה הם תנאים לפעילות קבועה ואקטיבית.

13. סממנים חשובים אלה של פעילות מאורגנת אקטיבית, לצד המבחנים שסקר השופט המלומד בדרגה הראשונה, מתקיימים במקרה דנן.

רכישת הקרקעות על-ידי בני אלקניאן נעשתה בכל פעם בדרך של הקמת חברה, הכוונה, לפחות, לחברת ברכת אלגה בע"מ ולחברה ברכת חביב בע"מ. השליטה על העסקות הללו נעשתה באמצעותה של חברת ניהול, היא המערערת, אשר דאגה, כאמור, למשא ומתן עם קונים ומוכרים ועם מתווכים. במידת הצורך העסיקה חברה זו עורכי-דין וארכיטקטים לשם קידום תכניות פיתוח וייצגה את בעלי המניות בעסקיהם לכל דבר ועניין. פעולתה של המערערת מקיימת בבירור את מערכת השליטה והפיקוח המאפיינים עסק. יש להבהיר, כי אין הדברים אמורים בהקמת חברה, שהיא עצמה תבצע את הפעילות העסקית, שכן זה יהיה המקרה הרגיל של חברה בעלת אישיות משפטית נפרדת, שהפעולות שהיא עושה הן פעולותיה שלה. במקרה זה, החברה המערערת נוצרה רק לשם שליטה בפעולותיהם של אחרים ובניהולן.

ברור, כי בנסיבות העניין לא צריך להראות שליטה ופיקוח בלתי אמצעיים מצד בני אלקניאן דווקא, וזאת על שום ההיקף העצום של עסקיהם, חובקי העולם, ובכלל זה היקף עיסקותיהם בארץ, שהוא רב כשלעצמו. אין לצפות מהם, שינהלו את עסקיהם כאן בכוחות עצמם. די ביצירת מנגנון, כאמור, של שליטה, ניהול ופיקוח, המגולם במערערת, כדי להצביע על קיומו של עסק. בפרשת *G.W. Wilcox, supra* הרחיב בית המשפט האנגלי את העיקרון, שהותווה על-ידי הלורד אטקין (*Lord Atkin*) בפסק הדין בעניין *Inland Revenue Commissioners v. Korean Syndicate Ltd.* (1921) [27], at 276

השופט ד' לרין

לפיו גם חברת האם (חברת אחזקות), הגם שאינה פעילה כמוכח הדווקני של אקטיביות, יכולה להיחשב כמנהלת עסק:

"That judgment seems to us to be clear authority for the proposition that a holding company is none the less carrying on a business because the control and management is intrusted to one of its subsidiary companies and in its application to the facts of the instant appeal for the proposition that *the proprietor of a business is none the less carrying on that business because the day to day control and management is intrusted to an agent.*"

לא זו אף זו: גם אופן מכירת הקרקעות, כשלעצמה מלמד על פעולה מאורגנת ושיטתית. לעיל כבר הסבנו את תשומת הלב לכך, שלא רק 11 החלקות, שעליהן סב הערעור, נמכרו לקונים אחרי שהועברו על שמם של בעלי המניות, אלא גם רוב הקרקע שנמכרה ב-1978 נמכרה בדרך זו. הדבר מלמד על דרך פעולה קבועה, המקשה עלינו לראות את המכירה כעיסקת השקעה חד-פעמית, אשר בא-כוח המערערת מבקש לנתקה מן העסקות האחרות. יש בכך גם חיוק נוסף לזיקה ההדוקה שיש בין בעלי המניות בעצמם לעסקות שנערכו בארץ, בניגוד לתמונה שמבקש בא-כוח המערערת לצייר, לפיה יש להפריד, כביכול, בין פעילות החברה לפעילות בעלי מניותיה.

מכאן אף נובע, שאין מקום ליצור הבחנות בין בעלי המניות, בינם לבין עצמם, בא-כוח המערערת טען, כי אם ימצא שבעלי המניות הם שביצעו את המכירה ולא החברה, אזי יש להבחין בין אלה שלהם זיקה עסקית כלשהי לארץ לבין אלה שאין להם כל זיקה עסקית (כמוסבר לעיל, חלק מבין 11 בעלי המניות היו מעורבים בעיסקות מקרקעין ובעיסקות פיתוח אחרות). ברם אין לקבל טענה זו, משום שדי במעורבות, שהוכחה בדרגה הראשונה, בפעילותן של החברות ברכת אלגה בע"מ וברכת חביב בע"מ, שהיו בבעלות כל בעלי המניות הנ"ל, כדי לייחס להם עסק, אשר ניהולו יחדיו ולא בנפרד על-ידי זה או אחר מהם.

14. מבחן נוסף, שהפסיקה ייחסה לו חשיבות מרובה, הוא מבחן בקיאותו של המוכר ומומחיותו. אף זה מבחן מהותי, משום שהוא מתייחס לקיומו של פוטנציאל בעסקות. אין ספק, שבקיאותו של עושה העיסקה בתחום שבו נעשתה העיסקה מהווה נדבך חשוב בקיומו של פוטנציאל זה. הבקיאות היא, במובן מסוים, מעין "נכס קבוע" שאפשר לעשות בו שימוש לשם ביצוע עסקות. בע"א 264/64 (9), בעמ' 250-251, הגדיר השופט ויתקון את היקפו של המבחן הנ"ל כדלקמן:

"... לדעתי, המבחן הידוע בדבר הבקיאות... — אין פירושו שהנישום היה מומחה עילאי. לפי המבחן הזה, אחד מסימני ההיכר של פעולה עסקית

השופט ד' לרין

הוא שהעוסק בפעולה מתמצא יפה בתחום העיסקאות הללו, יודע לטפל בהן, מכיר את השוק ומשכיל להעריך את סיכויי ההצלחה".

א במקרה דנן יש קושי לכאורה ליישם את המבחן, כפי שהגדירו השופט ויתקון. ניתן להניח, כי בני אלקניאן לא היו בקיאים בעסקי מקרקעין, ובא"כוח המערערת אף טרח לציין, כי היו תעשיינים באירן, וכי בכך מתמצית בקיאותם. לפיכך נשאלת השאלה, האם ניתן לייחס להם את בקיאותם של אחרים, במיוחד ידיעתם של כל אותם המומחים, שהועסקו על-ידיהם באמצעות חברת אלמור? בשאלה הכללית הנ"ל יש פנים לכאן ולכאן. על פני הדברים יש קושי לייחס את בקיאותו של פלוני — המייעץ, לאלמוני — המוכר, משום שמבחן זה, כקודמיו, אינו אלא מבחן קירוב. הרחבתו בצורה זו עשויה להביא לתוצאות לא מדויקות. במספר פסקי-דין, שניתנו בבית המשפט המחוזי, הובעו דעות סותרות לעניין זה. בעמ"ה (ת"א) 608/75 [15] אמר השופט ש' אשר:

ג "היידע והבקיאות הנדרשים מהמוכר, אינם חייבים להיות שלו באופן אישי והוא יכול להיעזר בידעתו ובבקיאותו של אדם אחר, כגון מתווך, עו"ד או קבלן".

באוהו עניין קבע השופט אשר, כי יש לייחס למוכר את בקיאותו של שותפו, שעל-פי עצתו פעל. בעמ"ה (י"ם) 35/82 (16) חזר השופט ע' נתן על דברים אלה ואמר, שיש להרחיב את העיקרון הנ"ל גם למקרה שבו הנישום עושה את הפעולה באמצעות מומחה לדבר שאינו שותפו, במיוחד כשהדברים אמורים בפעולות בניירות ערך באמצעות בנק או באמצעות ברוקר.

ה במקרה אחר (עמ"ה (ת"א) 149/75 (17)) ניתן היה להצביע על נסיבות, שבהן לא תיחס מומחיותו של אחר לעושה העיסקה. אין גישה כוללת והחלטית בשאלה זו. נראה לי, כי הכלל הנכון בשאלת המומחיות כמבחן מהות העיסקה הוא, שאפשר כי תהיה זו מומחיותו ובקיאותו של המוכר עצמו, ואפשר שתהיה זו של יועצו. אך במקרה כזה לא די ביעוץ בעלמא או בעצה חד-פעמית, אלא דרוש, כי הידע והמומחיות, אם אינם מצויים במוכר עצמו, יהיו זמינים וקבועים. צריך שייראה, שהמוכר, שאיננו בקי בתחום העסקות, מנהל את עסקיו תוך קיום נהל קבוע ומאורגן של התייעצות או שהוא מחזיק "מנגנון", הממלא את התפקיד של סיפוק ידע בניהול עסקות, בהכרת השוק ובהערכת סיכויי ההצלחה. כל אלה הם מידות הבקיאות הנדרשות על-פי מבחנו של השופט ויתקון בעמ"ה 264/64 (9) הנ"ל.

ז כאלה הם אמנם פני הדברים, כשהנישום מנהל עסקיו באמצעות יועץ השקעות בבנק או באמצעות ברוקר (כמו בעמ"ה (י"ם) 35/82 (16) הנ"ל). כך היה בע"א 105/72 (10) המאשר את פסק-דינו של השופט א' פרידמן בעמ"ה 119/71 [18].

השופט ד' לזין

במקרה דנו, בהתחשב בהיקף העצום של עסקי בני אלקניאן בארץ ובעולם, טבעי וברור, שייעזרו בגורם מקומי, שייטול על עצמו את הניהול השוטף, ודי בכך שלגורם זה הידע הדרוש לניהול העסקות, קשה לצפות מבעלי המניות, כי ייכנסו בעובי הקורה בכל עיסקה ועיסקה. בהיקף כזה של עסקות ובנסיבות שפורטו צדק השופט המלומד בדרגה הראשונה, שעה שקבע, כי בהעסקתה של חברת אלמור, שהסתייעה במומחים לדבר, יש כדי לענות על מבחן הבקיאות.

15. מבחנים אחרים, שהוזכרו בטענות בעלי הדין וכן בפסק הדין של הדרגה הראשונה, אינם מצביעים באופן ברור על מסקנה מסתברת לכאן או לכאן. תקופת התחוקה של הנכס, במשך כ-8 שנים, אינה מורה לכיוון של השקעה דווקא.

מבחנים אחרים, שהוזכרו על-ידי בעלי הדין בטענותיהם, אין בהם כדי לסייע בענייננו, שכן העובדות הנוצרות ליישומם, כגון: מקור המימון, ייעוד כספי התמורה, לא הובהרו די הצורך.

16. סופו של דבר, המבחנים הקובעים לענייננו הם אלה המכוונים למהותו של העסק, דהיינו — קיומה של פעילות מאורגנת, הכוללת שליטה ופיקוח (אפילו מיוערי) ובקיאות בתחום העיסוק — כל אלה כפונקציה של טיב הנכס הנמכר ושל היקף העיסקה. במקרה שלפנינו ראינו, כי מבחנים אלה מורים, כי המכירה של 11 החלקות הייתה מכירה עסקית במסגרת עסק של סחר במקרקעין, כפי שאמנם קבעה הדרגה הראשונה.

17. אשר-על-כן אין למצוא עילה לשנות ממסקנתו של השופט המלומד בדרגה הראשונה, ודין הערעור להידחות.

המערערת תשלם את הוצאות המשיב ושכר טרחת עורך-דינו בסך שלושה מיליון (3,000,000) שקלים צמודים ונושאים ריבית החל מהיום.

הנשיא מ' שמגר: אני מסכים.

המשנה לנשיא מ' בן-פורת: אני מסכימה.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט ד' לזין.

ניתן היום, ט' בחשוון תשמ"ו (24.10.85).