



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

לפני כבוד השופט אבי גורמן

מערערת חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד רועי רותם

נגד

משיב מנהל מס ערך מוסף נתניה

ע"י ב"כ עוה"ד ערן פיירשטיין
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור שהגישה חברת נוף נאה בגוש 7650 בע"מ (להלן: "המערערת"), בהתאם להוראות סעיף 64 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק"), כנגד החלטת מנהל מס ערך מוסף בנתניה (להלן: "המשיב"), לרשום אותה כ-"עוסק" – מכוח סמכותו שבסעיף 54 לחוק מע"מ. רישומה של המערערת כעוסק מתייחס לביצוע של 15 עסקאות למכירת חלקים ממקרקעין בהם החזיקה המערערת במשך שנים רבות. המערערת סבורה כי מדובר בעסקאות הוניות, אשר אינן מצדיקות את רישומה כעוסק לפי חוק מע"מ, ולפיכך הגישה ערעור זה.

עיקרי העובדות:

1. בשנות ה-40 וה-50 רכשה הגב' ציפורה חבס ז"ל זכויות במקרקעין חקלאיים ברעננה בגוש 7650 (להלן: "המקרקעין"). בשנת 1962 העבירה גב' ציפורה חבס ז"ל את המקרקעין ללא תמורה למערערת, חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ, אשר התאגדה באותה שנה. במסמכי ההקמה של המערערת נרשם כי מטרתה: "לרכוש קרקעות וכל הבנוי עליהם ולפתחם".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

2. מאז הקמתה, מניות המערערת מוחזקות על ידי בני משפחת חבס – ילדיהם של הרצל וציפורה חבס ז"ל, ולימים אף נכדיהם. חלוקת המניות הייתה בשווה לשלושת ילדיהם של הרצל וציפורה חבס: ברוך, אברהם ועדינה.
- הדירקטורים אשר ניהלו את המערערת מאז שנות ה-80 ובשנים הרלוונטיות לערעור זה, הם בני הדודים הרצל – בנו של ברוך חבס, ויוסף – בנו של אברהם חבס (אשר יכוננו להלן, למען הפשטות, בשמותיהם הפרטיים: "הרצל" ו-"יוסף").
3. כפי שנכתב בסעיף 59 לסיכומי המערערת:

" אין מחלוקת על פועלה של משפחת חבס בתחום הנדל"ן, ואין גם מחלוקת שיוסף והרצל היו חלק מגרעין השליטה בקבוצת חבס".

ציטוט זה הובא כדי לחסוך פירוט, בעניין שלא יכול להיות שנוי במחלוקת. משפחת חבס פעילה בתחום הנדל"ן מזה עשרות שנים. בבעלותה היו מספר רב של חברות, נוסף למערערת, וביניהם חברת חבס השקעות (1960) בע"מ, אשר שמה כולל את שנת התאגדותה, ואשר בשנת 1993 הפכה לחברה ציבורית – שפעלה בתחומי הנדל"ן באופן נרחב. כדי לסבר את האוזן, חברה זו בנתה את מגדלי Yoo בתל אביב והייתה מעורבת בפרויקטים רבים נוספים בתחום הנדל"ן.
- כפי שהראה המשיב, ואף עניין זה אינו יכול להיות שנוי במחלוקת, הרצל ויוסף - מנהלי המערערת, שימשו כמנהלים בחברות רבות של משפחת חבס לאורך השנים.
4. מאז הקמתה לא ביצעה המערערת כל פעולות פיתוח, השבחה או יזמות ולמעשה בעיקר החזיקה במקרקעין.
5. בשנת 2003 מכרה המערערת מקרקעין סמוכים למקרקעין שבמוקד הדיון כאן, מקרקעין הידועים כגוש 7651 חלקה 464. מכירה זו בוצעה יחד חברה אחרת מקבוצת חבס – שהחזיקה במקרקעין סמוכים. חברה זו דיווחה על אותה מכירה כמכירת מלאי עסקי, בעוד המערערת דיווחה על העסקה כמכירה הונית.
6. ביום 2.3.16 אישרה ועדת התכנון המחוזית תכנית מתאר כוללנית לרעננה - רצ/3000 (להלן: "התכנית"). התכנית, אשר פורסמה להפקדה בשנת 2014, שינתה את ייעוד המקרקעין, מייעוד חקלאי לייעוד לבניה.
7. בעקבות פרסום התוכנית, התקשרה המערערת עם מתווכת נדל"ן, הגב' סיגל סוכולובסקי (להלן: "סוכולובסקי"), וזו קישרה בין המערערת לבין מר בני ברנשטיין (להלן: "ברנשטיין") - יזם נדל"ן ובעל חברת בי. ס. בי. חברה למימוש קרקעות בע"מ, אשר חיפש קרקעות באזור רעננה.
8. להשלמת התמונה אציין כי בראשית הדרך סבר המשיב כי המערערת שכרה את שירותיו של ברנשטיין, אולם המשיב חזר בו מטענה זו (ולכן, איני מוצא להאריך בעניין הטעם לסברה המקורית, ומה הביא את המשיב לחזור בו).
9. בהתאם למה שנמסר, בפגישה משלושת בה נכחו יוסף, סוכולובסקי וברנשטיין, סוכם (בעל-פה) כי המערערת תמכור את המקרקעין לרוכשים שברנשטיין יארגן, בתמורה למחיר למ"ר שנקבע מראש.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

ואכן, בהתאם לאותו סיכום, ברנשטיין ארגן קבוצות של רוכשים, אשר כל אחד מהם רכש חלק מהמקרקעין מאת המערערת.

10. מכירות אלה, הניצבות במוקד ערעור זה ואשר הן שהביאו את המשיב לרישום המערערת כ- "עוסק", ברצו בתקופה שמיום 9.5.2016 ועד ליום 21.6.2017. בפרק זמן זה, בן כ- 13 חודשים, מכרה המערערת את המקרקעין לכ- 80 רוכשים. העסקאות בוצעו ב-15 מכירות, אשר אירעו ב-7 מועדים שונים. התמורה המוצהרת ששולמה למערערת בעסקאות הנ"ל, עמדה בסך של 17,762,050 ₪.

11. הסכמי המכר נערכו על-ידי ב"כ הצדדים, ב"כ המערערת (עו"ד הררי ועו"ד פלג) וב"כ של ברנשטיין (עו"ד מרדכי לחוביץ). בהסכמי המכר נקבע, בין השאר, כי היטל ההשבחה יחול על הקונים (סעיף 9.3 להסכמים), וכן נקבע כי אם בניגוד לעמדת המערערת ייקבע כי חל על העסקאות מע"מ, הרי שתשלום זה יחול על המערערת, וכי בכל מקרה - סכום התמורה כולל כבר מע"מ.

12. הסכמי המכר דווחו למנהל מיסוי מקרקעין נתניה. מנהל מיסוי מקרקעין מצא כי מאחר והקונים התחייבו לשאת בהיטל השבחה שמן הדין חל על המוכרת (המערערת), יש להוסיף לתמורה ששולמה ושדווחה - אף את היטל ההשבחה שצפוי לחול. לאור זאת קבע מנהל מיסוי מקרקעין כי שווי המכירה המצטבר בכלל המכירות, יועמד על סך 29,240,797 ₪. המערערת לא ערערה לבית המשפט על קביעה זו.

13. לדברי המשיב, בעקבות חקירה שערך אודות עסקאות בנדל"ן, באו לידיעתו במהלך שנת 2022 העסקאות שביצעה המערערת בשנים 2016-2017. המשיב זימן למשרדיו וגבה הודעות מיוסף, מסוכלובסקי ומברנשטיין.

14. לאחר שהתקיימו מספר דיונים בין הצדדים, הוציא המשיב ביום 4.9.22 את החלטתו ולפיה יש לרשום את המערערת כעוסק. רישום זה, הנו החל מיום ביצוע העסקאות בשנת 2016. המערערת לא השלימה עם קביעה זו, והגישה את הערעור לבית המשפט.

15. מטעם המערערת העידו מר יוסף חבס, ועו"ד לחוביץ (ב"כ של ברנשטיין), אשר ייצג את הרוכשים בעסקאות).

מטעם המשיב העיד מר איפתח ח'לפה, סגן מנהל המשיב.

תמצית טענות הצדדים

16. להלן יוצגו עיקרי טענות הצדדים. טענות נוספות שבפי הצדדים, יידונו במידת הצורך במקום המתאים בהמשך פסק הדין.

עיקרי טענות המערערת:

17. טיעוני המערערת נחלקים לשתי טענות עיקריות:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

- א. מנהל מיסוי מקרקעין הוציא שומה סופית, אשר החלטת המשיב מבקשת לסטות ממנה, שנים ארוכות לאחר הוצאתה. אין לכך הצדקה ואין לאפשר זאת.
- ב. אף ללא הטענה הקודמת, מדובר בעסקאות הוניות – שכן ההכנסה שנבעה מהן מקורה במימוש עליית ערך המקרקעין כתוצאה משינוי הייעוד – שנקבע בתכנית, ולא מפעולות עסקיות שביצעה המערערת. אף אם בניגוד לטענות המערערת ייקבע כי מדובר במקרה גבול, הרי שלאור שומת מנהל מיסוי מקרקעין וההסתמכות שזו יצרה – לא היה מקום להחלטת המשיב.
- להלן אפרט בתמצית את טענות המערערת, בהתאם לסדר האמור לעיל.
18. המערערת דיווחה כחוק ובמועד על כלל העסקאות שביצעה, למנהל מיסוי מקרקעין, וזאת בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.
- מנהל מיסוי מקרקעין הוציא שומות סופיות. שומות אלה התקבלו לאחר עיון ובחינה, ובמסגרתן הוסף לשווי המכירה רכיב משמעותי (אשר נבע מהוספת היטל ההשבחה). קביעת שומה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, משמעותה שהוא, גורם בכיר הפועל מטעם רשות המסים ומכוח החוק, קבע כי מדובר בעסקאות הוניות וכי לא מדובר בפעילות עסקית – שכן אם היה מדובר בפעילות עסקית, מנהל מיסוי מקרקעין היה חייב להעביר את הטיפול בשומה אל פקיד השומה. בעת קביעתו זו של מנהל מיסוי מקרקעין, הוא ידע היטב את מספר העסקאות שבוצעו וכן את זהותה של המערערת ושייכותה למשפחת חבס.
19. החלטתו של המשיב לרשום את המערערת כעוסק, עומדת בסתירה לשומות הסופיות של מנהל מיסוי מקרקעין. עוסק – הוא מי שמבצע מכירות במסגרת פעילות עסקית, פירותית ולא הונית – מה שסותר את שומותיו ההוניות של מנהל מיסוי מקרקעין.
20. המערערת הסתמכה על שומותיו הסופיות של מנהל מיסוי מקרקעין, ואין מקום כי המשיב – כ-6 שנים לאחר שדווח למנהל מיסוי מקרקעין על ביצוע העסקאות, יחליט לפתע לסטות משומות סופיות שנקבעו על ידי מנהל מיסוי מקרקעין.
21. בפסיקה נדונו מקרים בהם נעשה ניסיון לסטות משומות שהוציא מנהל מיסוי מקרקעין, ולקבוע כי מדובר במכירות עסקיות. בתי המשפט חזרו וקבעו כי סטייה שכזו משומות סופיות, תתיכן רק בכפוף למבחנים שנקבעו במשפט המנהלי ביחס לשינוי החלטה קודמת, וכי בכל מקרה – שינוי שכזה שמור רק למקרים מובהקים ולא למקרי גבול.
- המשיב מתעלם מטענות אלה, ונראה כי הוא סבור שאינו כפוף בהחלטותיו לכללי המשפט המנהלי ביחס לביטול החלטות ובכלל. מדובר בהחלטה שהתקבלה בשיהוי ניכר, כ-6 שנים לאחר שהעסקאות דווחו, וללא שהוצע כל הסבר של ממש לשיהוי זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

22. בנסיבות המקרה כאן צדק מנהל מיסוי מקרקעין בסיווג ההוני, שכן אין לראות במכירות כאלו שבוצעו במסגרת פעילות עסקית – אשר לא קיימה המערערת. יישום מבחני העזר השונים שנקבעו בפסיקה לצורך הבחנה בין עסקה פירוטית להונית, מביאים למסקנה כי מדובר במכירות הוניות.
23. המערערת, חברה בע"מ שהתאגדה בשנת 1962, מחזיקה בזכויות בקרקע חקלאית (שבילים ודרכים) שייעודה הוני, אשר נועדה להחזקה ארוכת טווח - עד לשינוי ייעוד השימוש המותר במקרקעין. המערערת החזיקה בזכויות שהועברו אליה ללא תמורה במשך למעלה מ-50 שנה, מבלי שביצעה בהן כל פעולה, פיתוח או השבחה.
24. ביצוע המכירה נעשה באופן הסולידי ביותר: נמצא יזם אחד, אשר מול רוכשים שהוא זה שהשיג – התבצעו כל העסקאות. מבחינת המערערת, ניתן היה למכור את כל המקרקעין כמקשה אחת לברנשטיין – באותו מחיר. העובדה שברנשטיין בחר לפעול כפי שפעל, אינה צריכה לשנות דבר.
25. המערערת היא אישיות משפטית נפרדת, ולכן פעילותה (או נכון יותר – העדר פעילותה) – צריכה להיבחן בפני עצמה, ולא כאילו העסקאות בוצעו על ידי גורם אחר ממשפחת חבס או מי מהחברות שהיו בבעלותם. התנהלות המערערת הייתה פסיבית באופן מובהק, ולכן אין כל הצדקה שלא למסות אותה בהתאם.
26. רווחי המכירות נובעים מהחזקה פסיבית של שנים רבות מאוד במקרקעין, ומעליית ערכם של המקרקעין כתוצאה משינויי הייעוד – אשר נבע מתכנית שיזמה עיריית רעננה ושהמערערת לא הייתה מעורבת בקידומה בשום דרך. רווחים אלה לא נבעו כאמור מפעילות עסקית או מיישום של מומחיות כלשהי, ולכן יש לסווגם כרווחים הוניים.
27. המערערת מדגישה כי לא היא זו שיזמה את עסקאות המכר. לטענתה, פנייה מוקדמת אליה מצד המתווכת סוכלובסקי, היא שהובילה ליצירת הקשר עם מר ברנשטיין. האחרון פעל מטעמם של הרוכשים בלבד - ולא מטעם המערערת, עובדה המוצאת ביטוי גם בכך שהמערערת לא שילמה לו כל תמורה בגין פעולותיו. השתלשלות עניינים זו מעידה על פסיביות מצד המערערת, באופן שאינו עולה בקנה אחד עם התנהלותו של גורם עסקי-יזמי.
28. כטענה חלופית טוענת המערערת כי אין לרושמה כעוסק שכן ממילא העסקאות יהיו פטורות ממס, וזאת מכוח הוראות סעיף 31(4) לחוק מע"מ. סעיף זה קובע פטור ממס במכירת נכס שעל-פי דין לא ניתן היה לנכות את מס התשומות בגין רכישתו או ייבואו. המערערת טוענת כי לנוכח ההחזקה הפסיבית ארוכת השנים, אילו הייתה מבקשת בשעתו את הרישום, המשיב היה מסרב לכך או לחילופין היה מורה על ביטול הרישום. במצב זה, היא לא הייתה יכולה לנכות מס תשומות, ולכן אף העסקאות פטורות ממס.

עיקרי טענות המשיב

29. טענות המערערת לפיהן המשיב מבקש לסטות משומה סופית שיצאה בעניינה, מוטעות. המקרה כאן אינו דומה למקרים שנדונו בפסיקה, בהם שומה של פקיד השומה ביקשה לבטל שומה של מנהל מיסוי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

- מקרקעין. במקרה כאן מדובר בשאלת החבות במס עקיף, ולא במיסוי ישיר בדרך שונה. לכן, אין המדובר בהחלטה המבטלת החלטה קודמת, והפסיקה שאליה הפנתה המערערת – אינה רלוונטית.
30. המערערת לא דיווחה מעולם למשיב ביחס לעסקאות שביצעה, ולפיכך אין מקום לדבר על שיהוי מצדו. בנסיבות אלה, המשיב פועל במסגרת הזמן שנקבעה בדיני ההתיישנות הכלליים, היינו – תוך 7 שנים.
31. המשיב הודיע כי אף שהוא סבור שפעל כנדרש ובמסגרת הזמן שהציב לו המחוקק, הרי שכדי למנוע טענת הסתמכות ופגיעה הנובעת ממנה, המשיב מסכים כי המערערת תוכל לפנות למנהל מיסוי מקרקעין בבקשה להארכת מועד לתיקון השומה. מנהל מיסוי מקרקעין יאשר בקשה זו, וכך ניתן יהיה לנטרל את רכיב המע"מ משווי המכירה. בדרך זו תנוטרל המשמעות המעשית שהייתה יכולה להיות, אם המשיב היה מצליח לפעול באופן מהיר יותר (ובכך תמנע תוצאה בעייתית, של השתת מס שבח על רכיב שנגבה כמע"מ).
- המשיב סבור כי קביעה זו היא בדרך מקלה, שכן מצד הדין – המערערת היא האחראית על תוצאות הדרך שבה בחרה לפעול ולדווח על פעילותה.
32. אף שהמקרקעין הוחזקו שנים רבות, הפעילות העסקית התגבשה בשנים מאוחרות, עם שינוי הייעוד, שכן המערערת רכשה את המקרקעין מתוך ציפייה להפיק מהם רווח, וברגע שנוצרה הזדמנות עסקית, פעלה במהירות רבה ובמקצועיות על מנת להשיא את רווחיה.
33. לאור זאת, המשיב סבור כי יש לראות במערערת כעוסק, בתחום המקרקעין. כדי לבסס עמדתו זו, יישם המשיב את המבחנים השונים שנקבעו בפסיקה, ומצא כאמור, כי יש לקבוע את מעמדה של המערערת - כעוסק.
- המשיב מציין כי פעמים רבות, מבחנים שונים שנקבעו בהקשר זה בפסיקה – מובילים לתוצאות שונות. במקרים אלה, יש לעמוד על המבחנים הדומיננטיים, לאור הנסיבות, ובהתאם לכך להכריע.
- במקרה כאן, מבחנים אלה מטים באופן ברור לסיווג הפעילות כעסקית.
34. ריבוי עסקאות: המערערת ביצעה 15 עסקאות מכר ליותר מ-80 רוכשים שונים, בפרק זמן קצר של כ-13 חודשים. תדירות כזו היא גבוהה לכל הדעות. כלומר, מכירת המקרקעין לא נעשתה כמקשה אחת, בפעולה פשוטה, אלא בהסכמים נפרדים, על כל משתמע מכך, באופן המשקף פעילות עסקית.
35. מומחיות ובקיאיות: יוסף והרצל חבס, מחזיקים במומחיות רבה ומוכחת בענף הנדל"ן והמסחר, כפי שמשקף מכהונתם בתפקידי מפתח בחברות נדל"ן מובילות בבעלות המשפחה - לאורך עשרות שנים. בנסיבות אלה, יש לראות בפעילות המערערת כחלק בלתי נפרד מהפעילות העסקית הרחבה של קבוצת חבס; זהות המען הרשום וזהות רואי החשבון המייצגים של המערערת ושל שאר חברות הקבוצה, מעידים על קיומו של מנגנון ניהולי משותף ותומכים במסקנה כי מדובר בפעילות עסקית.
36. המכירה בוצעה באופן מקצועי ביותר, המאפיין מומחיות בתחום הנדל"ן. העסקה הראשונה בוצעה תוך 40 ימים ממועד כניסת התכנית לתוקף ושינוי הייעוד בעקבותיה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

העובדה שהרוכשים קיבלו נוסח מוגדר מראש - מבלי שניתנה להם האפשרות להתערב בתוכנו או לנהל משא ומתן - מהווה סממן מובהק לפעילות עסקית-מסחרית. התנהלות זו, הכוללת הכתבת תנאים גורפים לציבור רוכשים, מאפיינת יזמים וגורמים עסקיים הפועלים בשוק המקרקעין. בדומה לכך, טענתו של יוסף כי הוא היה מנותק מהעסקאות, אינה מאפיינת בעלי זכויות פרטיים אלא עסקיים. חברות בניה גדולות אינן מכירות את הרוכשים, בעוד שבעלים פרטיים, מנגד, דווקא יכירו את רוכשי הזכויות.

37. מכירת המקרקעין לעשרות רוכשים, ב-15 עסקאות נפרדות ובהיקף כולל של כ-30 מיליון ש"ח, בפרק זמן של כשנה, כאשר נוסח ההסכם זהה, למעט התערבות המערערת להעלאת מחיר המקרקעין, מלמדת על קיומו של מנגנון עסקי. המשיב סבור כי מכירות המקרקעין על ידי המערערת עולה כדי פעילות עסקית – אשר התבצעה בניהול מומחים בתחום, ועל כן בהתאם להוראות סעיף 52 לחוק, יש לרשום את המערערת כעוסק.

38. המשיב דוחה את טענות המערערת ביחס לתחולתו של סעיף 31(4) לחוק. אם גורמים שפעילותם העסקית בתחום הנדל"ן היא כה מובהקת, כדוגמת משפחת חבס - היו פונים בבקשה לרישום המערערת כעוסקת, המשיב היה נעתר לכך. הטענה אפוא כי לא ניתן היה לנכות מס תשומות ברכישה (אם חוק מע"מ היה חל באותה העת), אינה נכונה.

דין והכרעה:

המסגרת הנורמטיבית

39. העובדה שהמערערת לא נרשמה מיוזמתה כעוסק, אינה מעלה ואינה מורידה, שכן הרישום בספרי המשיב הוא דקלרטיבי באופיו, ולא הוא שיקבע את מעמדה הנכון מבחינה משפטית של המערערת [ראו: [ע"א 6079/98](#), שארחה נ' מנהל אגף המכס והמע"מ (19.6.2001) פס' 7; ע"א 4377/17 חנייה גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות (2.6.2019) (להלן: "עניין גיבשטיין") פס' 27].

בסעיף 54 לחוק נקבע כי המנהל רשאי מיוזמתו להורות על רישומו של אדם כעוסק, וזאת – כפי שמורה סעיף 62 לחוק – תוך שהוא נותן לו הזדמנות להשמיע את טענותיו. על החלטתו זו של המנהל, כך קובע סעיף 64 לחוק, ניתן לערער לבית המשפט – וזהו הערעור שלפניי.

40. ההכרעה בשאלה האם יש לראות באדם – "עוסק", דורשת בחינה של הוראות החוק והפסיקה הרלוונטיים לסוגיה שלפנינו, ויישומם על נסיבות המקרה הנדון בערעור זה.

41. החיוב היסודי במע"מ, נקבע בהוראות סעיף 2 לחוק, כדלקמן:

על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

עולה אפוא, כי חבות במס לפי החוק, תהא בעת ביצוע "עסקה". "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, סעיף ההגדרות, כך שהיא כוללת 3 אפשרויות. מבין אפשרויות אלה רלוונטית לערעור זה, כפי שעלה מטענות הצדדים, האפשרות הראשונה בה נוקב הסעיף:

"עסקה" – כל אחת מאלה:

(1) **מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;**

מכירת נכס בידי עוסק במהלך עסקו, היא עסקה החייבת במס.

"נכס", כך קובע סעיף 1 לחוק, הוא – "טובין או מקרקעין".

המערערת מכרה מקרקעין, ויש על כן לבחון האם מכירה זו הייתה "בידי עוסק במהלך עסקו" כדרישת סעיף 1 לחוק.

42. בסעיף 1 לחוק קבע המחוקק מיהו עוסק:

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

הגדרת "עסקה" והגדרת "עוסק", משתמשות באותם קריטריונים, והן אינן מבהירות את תוכנם. בעניין גיבשטיין, פסקה 18, כתב בעניין זה כבוד השופט (כתוארו דאז, והנשיא דהיום) "עמית:

למקרא ההגדרות של המונחים "עסקה" ו-"עוסק", נקל להבחין כי הן נובעות האחת מתוך רעותה ולוקות במעגליות-מה, שהרי "העוסק" הוא מי שמוכר נכס במהלך עסקו, בעוד ש"העסקה" היא מכירת הנכס על ידי העוסק במהלך עסקו. אף הגדרת המונח "עסק" אינה מסייעת במלאכת הפענוח, שכן זו אינה טומנת בחובה תוכן מהותי זולת האמירה "לרבות מקצוע ומשלח יד", שאף הם מונחים שאינם מוגדרים בחוק (ראו, בין היתר, אבי ביבי ויחיאל רכשטאפן "הגדרת 'עסק' בחוק מע"מ" מיסים טז/א-124, 126 (2002)). הניסיון לזקק מתוך הגדרות אלה לבדן תשובה לשאלה מהו "עסק" ואימתי מכירת נכס תיחשב לכזו הנעשית על ידי "עוסק" במהלך עסקו – נידון אפוא לכישלון.

43. אדם יחשב כעוסק, אם הוא מוכר מקרקעין במהלך עסקו. יש אפוא לבחון, האם מכירת המקרקעין הייתה במסגרת פעילות עסקית – שאז המוכר הנו "עוסק", או שמא מכירות אלה אינן במסגרת פעילות עסקית – שאז אין מדובר ב-"עוסק".

בהעדר הגדרה מהותית בחוק מע"מ, נקבע בשורה של פסקי דין שדנו בעניין זה, כי יש לפנות למבחנים שנקבעו בהקשר זה במסגרת דיני מס הכנסה. כך נקבע בהקשר זה בפס' 19 בעניין גיבשטיין:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

בשורה התחתונה, הפסיקה קבעה כי יש לפרש את המונח "עסק" שבחוק מע"מ לפי הפירוש שניתן לו בדיני מס הכנסה, ולהחיל לשם כך את המבחנים המבדילים בין הכנסה שבהן להכנסה שבפירות.

44. המבחנים המשמשים להבחנה בין עסקה פירותית להונית בדיני מס הכנסה, הם המשמשים גם לשם הקביעה האם לפנינו עוסק אם לאו (להלן: "מבחני העזר"). אוסיף, כי אלה למעשה אותם מבחני עזר המשמשים גם לצורך הקביעה האם הכנסה פירותית תסווג כהכנסה מעסק שמקורה הנורמטיבי בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"), או כהכנסה פירותית פסיבית שמקורה הנורמטיבי באחד מהסעיפים הקטנים האחרים של סעיף 2 לפקודה. מבחינה מהותית, שלושת העניינים (- הגדרת "עוסק" בחוק מע"מ, ההבחנה בין הונית לפירותית וההבחנה בין פירותי פסיבי לפירותי עסקי בדיני מס הכנסה) מנסים לתור אחר אותו דבר עצמו (גם אם במידה שונה) – ולכן אין זה מפתיע כי לשם כך מיושמים אותם מבחני עזר. מבחני העזר נמנו בפסקי דין רבים של בית המשפט העליון. כך לדוגמה סוכמו מבחני העזר על ידי כבוד השופט דנציגר בע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן (12.8.2012) פס' 35:

בפסקתו 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.

תיאור מפורט של מבחנים אלה ניתן למצוא לדוגמה בפסק דינו של כבוד השופט דנציגר בע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה פס' 20 (16.3.2009) (להלן: "עניין מגיד") פס' 20. המבחן האחרון שנזכר לעיל – "מבחן הנסיבות האופפות את העסקה" – כונה לא פעם "מבחן העל", וכך נכתב בעניינינו בעניין מגיד בפס' 20(י):

מבחן ה"על" - הנסיבות האופפות את העסקה: כל אחד מהמבחנים דלעיל, כשלעצמו, אינו מספיק ואף אינו הכרחי על מנת לסווג את העסקה כהונית או כפירותית. בסופו של דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה הוא מבחן "גג" שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין הון לפירות. ובפס' 21 לעניין גיבשטיין, נקבע:

מבחנים אלה קנו שביתה בפסיקת בתי המשפט ועל חשיבותם אין חולק. בד בבד, חשוב להזכיר כי מבחנים אלה אינם אלא "מבחני עזר" שיש ליישם בגמישות ובהתאם לנסיבות, תוך בחינת התמונה בכללותה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

לא קיומו או אי קיומו של מבחן בודד הוא שיקבע, אלא התמונה המתקבלת מיישומם של מירב המבחנים, תוך בחינתה של תמונה זו לאור נסיבות המקרה שלפני בית המשפט - על מכלול היבטיו.

45. בכל הנוגע להבחנה בין הכנסה פירותית להונית, היא ההבחנה אשר כאמור משמשת לצורך הקביעה האם לפנינו פעילות עסקית של "עוסק" אם לאו, אפנה גם לדבריו של כבוד השופט ע' גרוסקופף בע"א 8942/15 יחזקאל (איזי) שירצקי ואח' נ' פקיד שומה ת"א 4 (להלן: "עניין שירצקי") מהם עולה כי לצד יישום מבחני העזר שנקבעו בפסיקה, יש לתור אחר מהותה של ההכנסה, תוך שנקבע שם, סוף פס' 10, כי:

... ההבדל הבסיסי בין "הכנסה הונית" לבין "הכנסה פירותית" הוא ברכיב בגינו הופקה ההכנסה – הכנסה הנובעת ממימוש עלייה בשווי השוק של רכוש הנישום היא הכנסה הונית, בעוד שהכנסה המופקת מניצול כישוריו ומשאביו של הנישום היא הכנסה פירותית.

בהתאם לדברים אלה, יש לבחון את מהותה של ההכנסה, האם היא בעיקר תשואה להון או שהיא בעיקר פרי עיסוקו של המוכר ותוצר של פעילותו הכרוכה במומחיות. אכן, כידוע, גם עסקה הונית המתמסה במסגרת חוק מיסוי מקרקעין, כרוכה פעמים רבות בעבודות השבחה ניכרות, אלא שלאור דברים אלה, יש לבחון בשימת לב את מהות ההכנסה, תוך הבחנה בין הכנסה שהיא בעיקר פרי עליית ערך הונית של המקרקעין לבין כזו הנובעת בעיקר מהפעלת כישורים נמרצת מצד המוכר, במתכונת המאפיינת פעילות עסקית. מבחני העזר הם כאמור הכלי המקובל לצורך עריכת בחינה זו.

46. כפי שנאמר לא אחת בפסיקה, טבען של המחלוקות המגיעות לפתחו של בית המשפט בעניינים אלה, הוא שמדובר באירועים בהם חלק מהמבחנים מובילים לתוצאה כזו וחלקם מובילים לתוצאה אחרת. במקרים אלה, אין אלא לבחון להיכן נוטים הדברים, כמו גם לבחון את מכלול הנסיבות של המקרה הנדון ואת הדרך בה ראוי לנקוט לאור נסיבות אלה.

מן הכלל אל הפרט

47. בהתאם לסדר הטענות שהציגה המערערת, אבחן תחילה את השלכות השומות שהוציא למערערת מנהל מיסוי מקרקעין, ולאחר מכן אפנה לבחון את יישום מבחני העזר על המקרה כאן.

השלכות השומות במיסוי מקרקעין:

48. המערערת טוענת כי יש להחיל בעניינה את שקבע בית המשפט בע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה (02.02.05) (להלן: "עניין חזן"). בעניין חזן דובר בנישום אשר מכירת מקרקעין שביצע נשומה כעסקה הונית – על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, ומאוחר יותר סבר פקיד השומה כי יש לשום את המכירה כעסקה פירותית ולחייבה במס בהתאם – היינו בשיעורי המס הגבוהים יותר החלים על הכנסה פירותית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

בית המשפט העליון קבע כי אמנם בהתאם להוראות הפקודה וחוק מיסוי מקרקעין, פקיד השומה מוסמך לשוב ולשום עסקאות שבחן מנהל מיסוי מקרקעין, אולם יש להתייחס להחלטה שכזו, בנסיבות שם (ולא כל הנסיבות זהות, שכן לעיתים מכלול העובדות אינן יכולות להיות ידועות למנהל מיסוי מקרקעין) כאל שינוי של החלטה קודמת, ולאשרה – רק כאשר היא עומדת בכללים שנקבעו במשפט המנהלי לצורך שינוי החלטה מנהלית קודמת. וכך קבע בעניין זה כבוד הנשיא א' ברק (פס' 30 לעניין חזן):

על-פי המשפט המינהלי, נקודת המוצא היא כי השינוי יותר במקרים "כבדי משקל" (ע"א 1928/93 רשות ניירות ערך נ' גבור סברניה מפעלי טקסטיל בע"מ [13], בעמ' 193). הבדיקה היא בדיקה נסיבתית ממקרה למקרה (בג"ץ 5760/93 פלוגית נ' ועדת התלונות על-פי חוק הפסיכולוגים, התשל"ז-1977 [14], בעמ' 204). בכל מקרה, יש לאזן בין השיקולים השונים על רקע כלל הנסיבות, ובכלל זה מידת ההסתמכות של הפרט על ההחלטה, הנזק שנגרם לפרט או עלול להיגרם לו, מהותו של האינטרס הציבורי שאותו מבקשים לקדם, סוג הטעות, הגורם האשם בטעות ועוד (ראו, בין היתר: ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ [15], בעמ' 451; ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקנין פיצויים, תל-אביב [16]; בג"ץ 15/96 תרמוקיר חורשים נ' הרשות השנייה לטלוויזיה ולרדיו [17], בעמ' 410; זמיר הסמכות המינהלית (כרך ב) [45], בעמ' 1012-981).

המערערת טוענת כי קביעה זו יפה אף לענייננו. מנהל מיסוי מקרקעין, אשר ידע את מכלול העובדות ואשר דווחו לו כלל העסקאות, קבע כי מדובר בעסקאות הוניות שבסמכותו לשום, ולא העביר את העניין לבחינתו של פקיד השומה. משמעות הדבר היא כי בהתאם להחלטתו, מדובר בעסקאות הוניות ולא פירותיות. קביעה זו הולידה הסתמכות לגיטימית אצל המערערת, ובהתאם לפסק הדין בעניין חזן, שינוי החלטה זו יתאפשר רק במקרה מובהק, שאינו מקרה גבולי. המקרה כאן, לדעת המערערת, הוא לכל היותר מקרה גבולי (ואף הוא לדעתה נוטה באופן ברור לטובתה), ולכן לאור המבחנים שנזכרו בפסקה הנ"ל – אין לאשר למשיב את רישום המערערת כעוסק.

49. על אף שכפי שאציין בהמשך, אני סבור כי השתלשלות העניינים שארעה דורשת בדיקת בית אצל רשות המסים, הרי שמבחינה מעשית – אין בידי לקבל את טענות המערערת. אנמק את דבריי, תוך עמידה על ההבדלים בין המקרה שנדון שם, לזה של המערערת:

א. ראשית אפנה את תשומת הלב לפס' 31 לעניין חזן, שם (בין השאר) הובהר כי הנסיבות שם היו כאלה בהן:

"העיסקה והשומה של מנהל מס שבח דווחה גם לפקיד השומה, והייתה לו הזדמנות בשלב המוקדם להתערב ולהביע דעתו בנוגע לסיווג העיסקה ולפעול במסגרת כלים קיימים לתיאום בינו ובין מנהל מס שבח ..."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

זאת נקודה בעלת חשיבות רבה: רשות מנהלית יכולה לבחון דברים, כשאלה מדווחים לה. במקרה שם – בו מצא בית המשפט להתערב ולגביו קבע את שקבע, היה כאשר העסקה דווחה גם לפקיד השומה, כך שהיה בידיו לדעת – הן על העסקה והן על השומה שהוציא מנהל מיסוי מקרקעין, והוא בחר לאורך שנים לא להתערב בכך (עד ששינה את החלטתו).

בניגוד לכך במקרה כאן, אין מחלוקת כי לא הוגש כל דיווח למשיב (מנהל מע"מ).

ב. במקרה שם, דובר בשומת מס הכנסה המתייחסת לשומת מס שבח בגין אותה מכירה. שתי השומות עוסקות במיסוי ישיר של אותה הכנסה ואותו רווח. ברור כי אותה הכנסה לא תמוסה פעמיים, ולכן מבחינה מעשית, החלטה אחת בהכרח מוציאה מחברתה ומבטלת אותה.

בניגוד לכך אצלנו מדובר בשומה הונית של מנהל מיסוי מקרקעין, ובשאלה הנוגעת לחבותה של עסקה זו בהתאם לחוק מע"מ. אלה הם שני עניינים שונים. אכן, רצוי מאוד – ועוד אתיחס לכך בהמשך, כי רשות המסים תנקוט קו אחיד ביחס לאותן עסקאות ואופן הטיפול בהן במסגרת חוקי המס השונים. לצד זה יש לומר – כי המקרה כאן והמקרה שנדון בעניין חזן [ובפסיקה נוספת שיישמה הלכה זו, כגון ע"מ 10-01-38937 דוד פלומין נ' פ"ש חיפה (22.7.12)] – אינם זהים לעניין הנדון כאן. בעוד ששם, ברור כי החלטה אחת מבטלת את קודמתה – שכן שתי שומות (שונות) שעניינן בהשתתף מס ישיר על אותה הכנסה (בשיעורים שונים) – אינן יכולות לדור בכפיפה אחת, כך שמעצם מהותה – שומה אחת מבטלת את האחרת. ייתכן גם אם הדבר בהחלט לא רצוי, כי בחוק מס ישיר אחד הגורמים האמונים על כך (בין אם באופן מודע ובין אם כתוצאה מאי בדיקה) ינהגו בהכנסה באופן אחד, ואילו בחוק מס עקיף ובהקשר שונה – ייקבע כי יש להתבונן על האירועים בדרך שונה.

מבחינה זו, צודק המשיב כי אין מדובר בהחלטה המבטלת את קודמתה (גם מבחינה עובדתית, שומות מנהל מיסוי מקרקעין לא בוטלו).

ג. כדי למנוע כל ספק אציין כי כעניין שבעובדה, המערערת לא הציגה כל ראייה לכך ששאלת סיווג ההכנסה כפירותית או כהונית, עלתה בדרך כלשהי לדיון ולבחינה אצל מנהל מיסוי מקרקעין.

אוסף כי מבחינה עיונית, אכן צודקת המערערת כי עצם השתתף המס במסגרת חוק מיסוי מקרקעין, משמעותה החלת חוק הוני על אותן עסקאות. אלא שלצד זה יש לציין כי כאשר מדובר בחברה בע"מ המוכרת את המקרקעין, אין לרוב נפקות ביחס לשיעור המס – שכן בין אם מדובר במכירה הונית ובין אם מדובר במכירה פירותית – חל ככלל אותו מס חברות בשיעור הקבוע בפקודת מס הכנסה. אין הדבר כמובן אומר כי לא ייתכנו נפקויות (לעיתים חשובות) לסיווג, אלא שכל רציתי לומר הוא כי בניגוד לעסקה המתבצעת על ידי יחיד – שם הנפקות ברורה, כאשר עסקינן בחברה בע"מ – הדבר פעמים רבות פחות משמעותי (ולכן עלול כלל לא להיבדק באופן יזום על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, אשר עוסק בהשתתף מס ישיר ולא בהקשרים אחרים).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

לאור כל האמור לעיל, אני סבור כי המקרה כאן שונה מזה שנדון בעניין חזן והרף הגבוה יותר שעניינו בביטול החלטה – אינו מתאים למקרה כאן. בעוד ששם דובר באופן ברור (ומדויק, אפילו מההיבט השומתי הטכני) במקרה בו ההחלטה החדשה משנה את קודמתה, לא כך כאן [אודות עוצמתה החלשה של טענת הסתמכות מהסוג שטענה כאן המערערת, ראו עניין גיבשטיין פס' 37 (יש לתת את הדעת כי במקרה שם, כפי שעיין שם בפס' 36-35 ו-38 מלמד, טענות המערערים היו מגובות במגוון אינדיקציות, מעבר לעמדת מיסוי מקרקעין, ועל אף זאת, טענותיהם נדחו)].

50. למעלה מהנדרש ולמען הזהירות אציין כי אף אם לא היה מקום להבחין בין המקרה כאן לזה שנדון בעניין חזן (וכאמור, אני סבור כי המקרים שונים), אני סבור כי ההחלטה לא הייתה משתנה. הטעם לדבר נעוץ בכך שכפי שיפורט בהמשך, אני סבור כי מדובר במכירת מקרקעין אשר בוצעה על ידי גורמים שעיסוק מסחרי בעסקאות נדל"ן היה מלאכתם, ולכן ובשים לב לריבוי העסקאות, להיקפן ולמכלול הנסיבות עליהן אעמוד בהמשך, האינטרס הציבורי גובר ומביא לאישור עמדת המשיב. אלא שכאמור דברים אלה נכתבים למעלה מן הצורך, שכן אני סבור כי המקרה כאן שונה מזה שנדון בעניין חזן – כמפורט לעיל.

51. טענת השוהי: המערערת מלינה על כך שהחלטת המשיב ניתנה אחרי כ-6 שנים מהמועד בו דיווחה למנהל מיסוי מקרקעין על העסקאות. מדובר אכן בפרק זמן ניכר, וכפי שאציין בהמשך, אני סבור כי רשות המסים צריכה לפעול באופן מערכתי בהקשר זה.

אלא שבהינתן שלא הוגש למשיב עצמו כל דיווח אודות העסקאות, איני סבור כי די בנסיבות העניין בטענת השיהוי כדי להביא לביטול החלטות המשיב. בהעדר הוראת חוק הקובעת מגבלת זמן ובעיקר כאמור – בהעדר דיווח אליו, המשיב מחיל את פרק הזמן הקבוע בדיני ההתיישנות הכללים – 7 שנים, ובכך הדין בנסיבות העניין עמו.

52. לצד האמור לעיל אזכיר כי במידה מסוימת המשיב הכיר בכך שיש מקום לצמצם נזק שעלול היה להיגרם למערערת – כתוצאה מרישומה כעוסק, זמן רב לאחר שחלף המועד בו יכלה בנקל לבקש את תיקון השומות אצל מנהל מיסוי מקרקעין. לאור זאת, הודיע המשיב בסעיף 88 לסיכומיו, כי מנהל מיסוי מקרקעין יאשר בקשה שתגיש המערערת, אם תגיש, להארכת המועד לתיקון השומה מעבר לפרק הזמן הקבוע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין. בדרך זו ניתן יהיה לתקן את שומות מס השבח, כך שלא יוטל מס על רכיב תשלום שייקבע כי הנו מע"מ שהתווסף לעסקה.

בדרך זו נטרל המשיב את הרכיב הברור של פגיעה שהייתה עלולה להיווצר אצל המערערת כתוצאה מקביעתו של המשיב, ובנסיבות המיוחדות של המקרה – טוב עשה שמסר הודעה על כך. מעבר לכך, לא עלה בידי המערערת להצביע על רכיב ממשי של נזק שנגרם לה כתוצאה מקביעתו של המשיב, ואשר היה נמנע ממנה אם היה המשיב פועל באופן מהיר יותר.

בהקשר זה אציין כי בסעיף 9.6 להסכמי המכר, נקבע בין הצדדים כי אם יחול מע"מ, הוא יחול על המערערת. לאור זאת, קשה לקבל טענה כי עניין זה כלל לא היה צפוי או ניתן לצפייה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

עוד אציין כי טענת המערערת כי אם המשיב היה פועל במהירות ומקבל את החלטתו תוך כדי ביצוע העסקאות, ייתכן כי הייתה משנה את התנהלותה הכלכלית – אולי נכונה מבחינת המערערת (אף כי לא הוצגו ראיות לכך), אולם יש כמובן להעיר כי לצד זה שאל למשיב להשתהות לחינם, הוא אינו נדרש לקבל החלטותיו בחיפזון – ותוך פרק הזמן הקצר בו השלימה המערערת את המכירות שביצעה, ולפיכך, טיעון זה פחות משכנע לדעתי.

53. אזכיר כי בערעור זה איני דן בחבות המס, אלא בשאלת רישומה של המערערת כעוסק. בנסיבות אלה –

אסתפק בכך שאציין כי שיהוי עלול להוביל לא רק לביטול המעשה המנהלי, אלא במקרים המתאימים יכול שיהיה די בצמצום עוקצו. מבלי לקבוע דבר למעשה (בשאלה שכאמור כלל אינה לפני ולכן כמובן שאיני מוסמך לדון בעניינה) – אזכיר כי גם בדרך של ביטול או הקלה בשיעור הפרשי הצמדה וריבית – הלוקחים בחשבון את רכיב הזמן שחלף, ניתן לעיתים להקל מעט את תוצאות השיהוי, ולעיתים פעולה שכזו ראויה.

54. לצד כל האמור אני סבור כי חובה על רשות המסים לפעול באופן מערכתי ולהוביל לשינוי. בעידן מערכות

המחשוב המצויות כיום, אין כל הצדקה שדיווח אודות עסקאות רבות (מאוד) במקרקעין למנהל מיסוי מקרקעין, לא יועבר באופן מהיר (ויש לבחון אפשרות כי הדבר ייעשה באופן אוטומטי) אף לגורמים הרלוונטיים בפיקד השומה ואצל מנהל מע"מ.

העברת מידע בדרך מהירה שכזו עשויה לשפר את מערכת גביית המס ולקדם אחידות ראויה, והיא ראויה כלפי נישומים – שכן יהיה בכך כדי להביא לביטול עניינם בתוך פרקי זמן קצרים – ולא כפי שאירע כאן.

אלא שעל אף הביקורת על דרך ההתנהלות המערכתית, איני סבור כי יש בכך כדי לסייע בנסיבות העניין כאן בכל הנוגע לשאלת הרישום כעוסק. לגבי השומה, הערתי לעיל כיצד ייתכן כי יכול ויהיה ראוי להקלות את עוקץ העיכוב שנוצר, אלא שכאמור אף נזרתתי והדגשתי כי עניין זה צריך להיבחן בבוא העת ואיני מתיימר כמובן להכריע כאן בדבר שאינו בשלב זה לפתחי.

55. מהאמור עד כה עולה כי לא מצאתי בהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין או במועד בו התקבלה החלטת המשיב,

כדי להביא, בנסיבות העניין, לביטול החלטה זו.

סיווג המכירות כפעילות עסקית

56. אקדים אחרית לראשית ואומר כי מצאתי שיש לסווג את המכירות כפעילות עסקית. מסקנה זו נובעת מריבוי

המכירות והיקפן, מביצוען תוך פרק זמן קצר, ומדרך ביצוען – באופן מקצועי המאפיין פעילות עסקית בתחום הנדל"ן. כל זאת על רקע היותם של בעלי מניות המערערת ומנהליה – אנשי נדל"ן מהמובחנים בישראל, לאורך עשרות שנים – אשר זהו מקצועם. לנוכח זאת, ועל אף שאיני מתעלם ממשך ההחזקה הארוך ומטענות נוספות שהעלתה המערערת, אני מוצא כי סיווג הפעילות כעסקית – נכון.

אפרט ואנמק את הדברים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

57. בפסיקה נקבעו שורה של מבחני עזר, לצורך ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה עסקית. כפי שקורה לא אחת בסוגיות מסוג זה המגיעות לפתחם של בתי המשפט, מדובר במקרים בהם לא כל המבחנים מטים לאותו כיוון. יש מבחנים שיישומם מטה את הכף לכיוון ההוני, יש שיישומם מטה לכיוון העסקי, ויש שיישומם אינו מצביע באופן חד משמעי על אחד הכיוונים. אין בכך כדי להפגיע, ואין בכך כמובן כדי לפתור מהצורך להכריע.

לאור האמור, אתיחס תחילה אל המבחנים המטים לכיוון ההוני, לאחר מכן אל המבחנים אשר לדעתי יישומם אינו מוביל לתמונה מובהקת, ולבסוף למבחנים המטים אל הכיוון העסקי – ואנמק מדוע אני סבור כי האחרונים דומיננטיים בנסיבות העניין כאן יותר. מראש יאמר כי אין המדובר ברשימה אשר יש לסכום באופן טכני את מספר המבחנים המטים לכל כיוון, אלא יש למבחנים שונים משקל שונה ובכל מקרה – יש בסוף הדרך לבחון את מבחן הנסיבות – המתבונן על תמונת הדברים מהיבט רחב ומסכם.

58. מבחנים התומכים בעמדת המערערת ובסיווג ההוני:

א. משך ההחזקה בנכס:

מבחן זה בוחן את שאירע בפועל – כמה זמן החזיק הנישום בנכס קודם למכירתו. ככל שמשך ההחזקה בנכס ארוך יותר, הדבר יטה לכיוון הסיווג ההוני. מנגד, ככל שמשך ההחזקה קצר יותר, הדבר יטה לסיווג הפירוטי והעסקי [עניין מגיד, פסקה 20(ה)].

במקרה שלפנינו, אין מחלוקת כי המקרקעין הוחזקו בידי המערערת פרק זמן ארוך מאוד. עניין זה מטה לכיוון ההוני.

לצד זאת אציין כי בפסיקה נקבע כי במקרים המתאימים, אף החזקת נכס במשך עשרות רבות של שנים, לא בהכרח תביא לסיווג הוני (ראו לדוגמה העובדות המתוארות בפס' 1 בעניין גיבשטיין, שם דובר במקרקעין שנרכשו בשנות ה-30 של המאה הקודמת, אך העסקאות סווגו בסופו של יום כפירוטיות).

ב. מבחן השבחה:

ככל שקדמו למכירה פעולות השבחה רבות יותר, הדבר ילמד על פעילות עסקית [עניין חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(ט)].

במקרה שלפנינו, המערערת לא ביצעה כל השבחה של המקרקעין. לא נבנה על גביהם כל מבנה, ואף נמסר (והמשיב לא העלה כל טענה בהקשר זה) כי המערערת לא הייתה מעורבת בהליכי התכנון אשר הביאו לפרסום תכנית המתאר, אותה יזמה עיריית רעננה.

ג. דרך המימון:

שימוש בהלוואות, בעיקר לטווחים קצרים, מאפייין פעילות עסקית. מנגד, מימון ההשקעה בהון עצמי, עולה בקנה אחד עם סיווג ההשקעה כהונית. לצד זאת, כמובן וכידוע, מימון באמצעות הלוואה ארוכת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

טווח המגובה במשכנתא, עולה בקנה אחד עם השקעה הונית [עניין חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(ד)].

במקרה שלפנינו, לא נמסר על כל הלוואה שלקחה המערערת למימון פעילותה. הנכס נרכש כאמור לפני שנים רבות, ובהעדר פעילות השבחה – לא נדרשה המערערת לאמצעי מימון של ממש.

שלושת המבחנים שנמנו עד כה, מטילים לטובת עמדת המערערת לסיווג ההכנסה כהונית.

59. מבחנים שיישומם בנסיבות כאן, פחות חד משמעי:

א. טיב הנכס:

מבחן זה בודק האם מדובר בנכסי השקעה לשימוש פרטי ו/או לטווח ארוך, או שמא בנכס שנועד למכירה מהירה כחלק מפעילות מסחרית [עניין חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(א)].

במקרה כאן, אין מדובר בדירת מגורים אשר נועדה לשימוש פרטי, ומנגד – מדובר במקרקעין שנרכשו ככל הנראה להשקעה ארוכת טווח (שהרי ייעודם היה חקלאי). לצד זאת אציין כי נראה שמדובר במשפחה שרכישה קרקעות ליוותה את התנהלותה (ראו עדותו של יוסף בעמ' 39 לפרוטוקול) ומהבחינה הזאת (אליה עוד אתייחס בהמשך – תוך בחינת התמונה הכללית), כמו גם ובמידת מה, לאור הבחירה להחזיק את הנכס באמצעות חברה בע"מ – יישומו של מבחן טיב הנכס, בנסיבות כאן, לטעמי מעט פחות מובהק.

ב. קיומו של מנגנון:

כך נקבע לגבי מבחן זה בעניין מגיד [פסקה 20(ח)]:

אחד המאפיינים של עסק הוא הפעילות הקבועה והנמשכת בו ולכן יש צורך בקיומו של מנגנון

שיאפשר את הפעילות, כגון משרד, צוות, הנהלת חשבונות, שיווק וכיוצא באלה פעולות

אקטיביות שמאפשרות את ייצור ההכנסה השוטפת (אמנון רפאל, עמ' 53; נמדר, עמ' 70; פסק

דין אלמור, עמ' 15-16).

במקרה כאן, מחד – לא נטען כי למערערת היה מנגנון אשר יוחד לה ולה בלבד, אך מאידך – כתובתה הייתה בכתובת של חברות נוספות שבבעלות משפחת חבס ובניהולה (ובכלל זה בשנות פעילותה, החברה הציבורית), והיא לוותה בידי משרד רואי החשבון אשר ליווה את הפעילויות הנוספות של חברות מקבוצת חבס בתחום הנדל"ן.

זהו מצב ביניים: מחד – אין המדובר במקרה של נכס המוחזק בידי אנשים להם אין כל משרד או צוות מקצועי אשר זמין באופן ממשי לפעילותם. אך מאידך – המערערת עצמה לא העסיקה באופן ישיר ובלעדי את אותם גורמים. כן אציין כי לא נעשו על ידי המערערת כל פעולות שיווק (אשר בוצעו ככל הנראה על ידי היזם ברנשטיין).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

60. מבחנים התומכים בקביעת המשיב ובסיווג העסקי:

א. תדירות העסקאות:

פעילות עסקית מתאפיינת בעסקאות רבות מאותו הסוג, אותן מבצע הנישום שוב ושוב. בהתאם לכך, ככל שתדירות העסקאות רבה יותר, הדבר יצביע על קיומה של פעילות עסקית. מנגד, ככל שתדירות הפעילות מעטה, הדבר יחזק את סיווג ההכנסה כהכנסה הונית [עניין חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(ב)].
המערערת מכרה את המקרקעין ל-80 רוכשים, בתוך פרק זמן של 13 חודשים. מכירות אלה בוצעו על ידי חתימה על 15 הסכמי מכר, אשר נחתמו ב-7 מועדים שונים. היקף התמורה שהתקבל עמד על כ-29.2 מיליון ₪.

אלה הן עובדות, שאינן שנויות במחלוקת. המחלוקת יכולה להיות אודות הפרשנות שיש לתת לעובדות ולמשקל שיש לייחס לעניינים השונים – אולם אלה הן העובדות. די בעובדות אלה כדי להצביע על קיום מספר רב של עסקאות, בפרק זמן קצר (במושגי עסקאות נדל"ן) ובהיקף ניכר.

המערערת טוענת כי הייתה מוכנה למכור לברנשטיין את כל המקרקעין במקשה אחת, אלא שאין באמירה כללית זו – כדי לשנות את תמונת הדברים ביחס למה שבוצע בפועל. בפועל, אין המדובר במכירה אחת, אלא במכירה של המקרקעין פרוטות פרוטות במספר עסקאות רב.

יש להניח כי כל מוכר היה שמח למכור את נכסו במקשה אחת, אם ימצא רוכש אשר מוכן לתת לו את אשר הוא דורש. בפועל משלא נמצא רוכש אחד שכזה, מה שעשתה המערערת זה לפרוס את המקרקעין ולמוכרם בחלקים קטנים – במסגרת 15 עסקאות.

כפי שיצוין בהמשך, מדובר בדרך התנהלות שהדעת נותנת כי הטיבה עם המערערת. היא הותירה בידיה את המקרקעין – ואת הכוח והסמכות לפעול בעניינם. כפי שהראה המשיב ובניגוד לטענות יוסף חבס בדיון שמיעת הראיות (עמ' 57 לפרוטוקול ש' 33 – אשר טען להעלאת המחיר בשיעור של 3% - 5% בלבד), המערערת העלתה את מחיר המקרקעין במהלך העסקאות - בשיעור של 18% (מ-1100 ₪ למ"ר ל-1300 ₪ למ"ר (כפי שניתן לראות מהשוואת ההסכמים שבעמ' 21 לתצהיר המשיב ושבעמ' 135 שם)) - בין המכירה הראשונה לאחרונה (העלאה אשר בוצעה בשתי פעימות). יתרה מזו, על פי רוב מכירה בדרך זו מגדילה את התשואה, והמערערת לא טרחה לנסות ולהראות אחרת.

אכן, אין המדובר במכירות שונות שבוצעו לצדדים שונים שלא היה ביניהם כל חוט מקשר, שכן החוט המקשר היה ברנשטיין – אשר הוא זה שטרח באיתור הלקוחות. כמו כן, למעט בעניין שינוי גובה התמורה, נוסח ההסכם נשאר זהה והטיפול במכירות נעשה על ידי אותם עורכי דין (משני הצדדים) – מה שהקל על ביצוע העסקאות וייעל את ההתנהלות. בכך אכן מקרה זה, מעט פחות מובהק ממקרה בו היו המכירות מתבצעות באופן נפרד ושאינו מאורגן על ידי אותו גורם יזמי. אלא שכפי שאציין בהמשך, לעובדה זו יש



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

פנים לכאן ולכאן, שכן דרך ההתנהלות היעילה והמקצועית - יכולה ללמד על מנגנון משומן ועל בקיאות ומקצועיות בתחום הנדל"ן – מה שאפשר התנהלות מסוג זה.

כך או אחרת, נישום נתפס על מה שביצע ולא על מה שהיה יכול לבצע. כעניין שבעובדה, אין המדובר במכירה בודדת, אלא ב-15 מכירות אשר בוצעו תוך פרק זמן קצר – כ-13 חודשים [בהקשר זה אפנה אל דברי כבוד השופט (כתוארו אז, כבוד הנשיא דהיום) עמית בסוף פס' 25 לעניין גיבשטיין, אשר ציין כי בנסיבות בהן החלה הפעילות במקרקעין שנים רבות לאחר רכישתם, אפשר כי בחינת תדירות העסקאות תעשה ממועד תחילת אותה פעילות (ולא ממועד רכישת המקרקעין)].

אכן, אין המדובר כאן בתדירות הנוגעת למכירת מקרקעין שונים באזורים שונים, אולם עניין זה נובע במידה רבה, כפי שיובהר בהמשך, מדרך ההתנהלות של משפחת חבס – אשר נהגה להקים מספר רב של חברות לפעילויות שונות. זאת כמובן זכותם, אולם כאשר מתבוננים בתמונה בכללותה וכפי שיובהר בהמשך, איני סבור כי ניתן בנקל להתעלם מהתמונה הרחבה יותר. אלא שכאמור לעיל ובלאו הכי, לצורך מבחן התדירות, הסתפקתי כאן בעמידה על שבוצע במקרקעין עצמם – וכפי שראינו דובר במכירות מרובות (15) תוך פרק זמן קצר (13 חודשים) ובהיקף כלכלי ניכר (מעל 29.2 מיליון ש"ח) - כאמור לעיל. די בכך כדי להצביע על פעילות המקיימת את מבחן התדירות, והחורגת ממכירה הונית שגרתית.

ב. מומחיות ובקיאות:

ההנחה היא כי אדם מבצע פעילות עסקית בתחום בו הוא מתמחה. בהתאם לכך, ככל שבקיאותו ומומחיותו של הנישום בתחום בו מדובר רבה יותר, הנטייה תהיה לסווג את פעילותו כעסקית. מנגד, כאשר מדובר בפעילות בה נעדר הנישום מומחיות מובהקת, הדבר יטה לסיווג השקעתו כהונית. לצד זאת, יש לזכור כי כפי שנקבע בפסיקה, כאשר נישום נעזר באופן קבוע בשירותיהם של מומחים העומדים לשירותו בליווי מכלול העסקה, עשויה להיות מיוחסת לו מכוחם – "בקיאות שילוחית" [עניין חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(ז)]. כפי שעולה מפסק הדין בעניין גיבשטיין, בקיאות של אחד מהשותפים, מיוחסת אף לאלה הפועלים יחד עמו.

בעניין כאן, מדובר במערערת שנוהלה על ידי אנשי נדל"ן מובהקים (ודאי הרצל חבס), במלוא מובן המילה. אין המדובר רק במי שאגב אורחא דרך פעילות אחרת צברו ידע בתחום עסקאות נדל"ן, אלא במי שזה עיסוקם המובהק במשך שנים ארוכות.

המשיב הצביע על פעילותה הענפה של משפחת חבס בתחום הנדל"ן באמצעות חברות שונות, אשר נוהלו אף הן על ידי מנהלי המערערת. המערערת נוהלה על ידי בני הדודים הרצל ויוסף חבס. המשיב הראה כי כל אחד מהשניים שימש כדירקטור בחברות רבות מאוד. נטען ולא הוכחש, כי מדובר בחברות שהיו בבעלות בני משפחת חבס, ואשר בניהולן, כאמור השתתפו הרצל ויוסף (ובידי אביו של הרצל, ברוך חבס ז"ל – אשר היה בעל 1/3 ממניות המערערת).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

כך (כפי שעולה מדו"ח החברה הציבורית לשנת 2012 – צורף וסומן מ/ש/6), ביחס ליוסף – אשר כפי שנמסר בן דודו הרצל היה מעורב עוד יותר ממנו בפעילות הנדל"נית ובניהולה – הוא שימש כמנהל בחברות הבאות: כ.ס סנטר השקעות בע"מ; יוסף חבס יזום (2005) בע"מ; אחאב חברה לפיתוח והשקעות בע"מ; מכמוני שלמה בע"מ; חברת תל חולון בע"מ; א.ב.ח נכסים והשקעות בע"מ; חברת נוסף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ – היא המערערת כאן; נוף מרהיב בברנע בע"מ; חברת הרצל חבס בע"מ; חברה לניהול מרכז כיכר העיר כפר סבא בע"מ; הוד מגדלי על (1993) בע"מ; חבס צפון אמריקה בע"מ; חבס קרדיט (1994) בע"מ; חבס – שיכון דן בע"מ; הוד מגדלי על (1997) בע"מ חבס מניב בע"מ; החברה לניהול מגדלי על בע"מ; שדרות רוטשילד 1 ניהול ואחזקה בע"מ; טים סנסינג בע"מ.

באותו מסמך מצוין כי הרצל שימש כמנהל בנוסף לחברות הנ"ל, אף בחברות הבאות: חבס השקעות בשרון בע"מ, ו- Habas USA, NSI B.V. Holding Corp Inc.

החברות הללו תוארו באותו דו"ח, ככאלה - "שעיקר פעילותן בנדל"ן ומסחר".

המשיב ציין פרויקטים מובילים בתחום הבניה שביצעו מי מחברות אלה (לדוגמה, מגדלי Yoo בתל אביב, והפרויקט בשדרות רוטשילד 1 ת"א), ועסקאות נדל"ן בהם נמכרו מקרקעין של אותם בני משפחה, בהיקף ניכר (כגון, בקניון ערים בכפר סבא, שם ציין המשיב עסקאות בשווי של מאות מיליוני שקלים).

המשיב הרבה לצטט מדוחות שונים אודות פעילות הנדל"ן בחברות הללו, אולם איני רואה צורך להאריך ולחזור על הדברים, אשר למעשה אינם יכולים להיות שניים במחלוקת: הגורמים שכיחנו כדירקטורים במערערת (הרצל ויוסף חבס) הם בעלי ידע ובקיאות מובהקים בתחום הנדל"ן וניהולו, וכך גם חלק מבעלי מניות המערערת – ובראשם ברוך חבס (אשר יחד עם בנו הרצל ואחיינו יוסף, החזיקו בשעתו ב- 40% ממניות החברה הציבורית, אשר עסקה כאמור בנדל"ן).

משמעות הדבר היא כי ניהול המערערת נעשה על ידי גורמים אשר עסקו דרך קבע בתחום הנדל"ן. מדובר אפוא במקרה בו מבחן המומחיות והבקיאות מתקיים באופן מובהק.

מבחן המומחיות והבקיאות הוכר בפסיקה כמבחן דומיננטי, שכן הוא יכול ללמד על פוטנציאל למחזוריות. אכן, כפי שיוזכר בהמשך – במסגרת מבחן מכלול הנסיבות, אני סבור כי לאמתו של דבר, למחזוריות מסוג זה יש פוטנציאל בעתיד, והיא שפעלה גם בעבר – בפעילותם הענפה של אותם גורמים באמצעות חברות שונות.

61. אוסיף, כי מקובלת על ידי טענת המשיב, כי מומחיות זו בתחום הנדל"ן, מצאה את ביטויה אף באופן ביצוע המכירות על ידי המערערת. בצדק ציין המשיב כי אופן ביצוע המכירות – משקף התנהלות מקצועית אשר במסגרתה נמכרו המקרקעין באופן המיטיב, המהיר והיעיל למספר רב (מאוד) של רוכשים.

המערערת מציגה את העסקה, כאילו המקרקעין נמכרו בדרך הפשוטה ביותר – ליזם ברנשטיין – אשר הביא את לקוחותיו. אלא שלא רק שמבחינה משפטית לא זה מה שאירע, אלא שבניגוד לעסקאות נפוצות בהן מסוחרת ליזם אופציה והוא יכול לממשה כאשר הוא משיג את לקוחותיו, לא זה מה שבוצע כאן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

בפועל, מה שבוצע הוא מכירה של פרוסות פרוסות מהמקרקעין, לידי כ-80 רוכשים שברנשטיין הביא, במסגרת 15 עסקאות. משמעות הדבר הייתה כי המערערת הותירה בידיה את כל הכוח, והיא אכן העלתה את המחיר בשיעור של 18% במרוצת המכירות.

כפי שהעיד עו"ד לחוביץ (עמ' 14 לפרוטוקול) – אף אם כוונתו הייתה להדגיש צד אחר של הדברים, דרך ההתנהלות המקצועית יצרה מנגנון יעיל לביצוע העסקאות המרובות:

“... יש הסכם מראש מוגדר, אין הערות, אין עו"ד”

ובהמשך (שם):

העד, עו"ד לחוביץ:	בא כוח המוכר ואני ובא כוח הקונה, אני בא כוח הקונה, יש חוזה, הגענו לטיוטה מוסכמת. ברגע שיש טיוטה מוסכמת, עכשיו רצנו בכל החוזים אותו דבר. לא יכול להישמע מישו שרוצה לקנות והוא אומר אני רוצה כך וכך. גם הוא לא לוקח עו"ד. הוא סומך עליי, אני מייצג אותו, אני גובה מהקונה את שכר הטרחה. הוא רוצה לבדוק את החוזה לראות שהכל בסדר. הוא יכול לקחת אותו לעו"ד לבדוק זכותו. אני לא משנה את החוזה, כי אחרת יש 10 אנשים, הייתי צריך לשנות 20 פעם את החוזים, אני לא אגמור את זה לעולם.
עו"ד פיירשטיין:	מי קובע את המחיר?
העד, עו"ד לחוביץ:	המחיר?
עו"ד פיירשטיין:	כן.
העד, עו"ד לחוביץ:	במקרה הזה או במקרה רגיל?
עו"ד פיירשטיין:	במקרה הזה.
העד, עו"ד לחוביץ:	בני סיכום איתו את המחיר, והוא אמר לו מחיר כך וכך, וזה מה שנכתב בחוזה.
עו"ד פיירשטיין:	מי זה איתו?
העד, עו"ד לחוביץ:	עם יוסף חבס.

ער אני לכך כי מנקודת מבט של המערערת וכך היא טענה, התנהלות זו משקפת העדר פעילות עסקית, אלא מכירות המתבצעות מכאן ואילך (לאחר ההסכמה על נוסח ההסכם ועל המחיר) בדרך יעילה ובאופן מהיר, אשר אינו דורש מבחינתה עוד טרחה מרובה. ייתכן כי כך אכן התרחשו הדברים, אולם בצדק ציין המשיב כי כך נראית התנהלות מקצועית – של מי שזה תחום עיסוקם. הם המצליחים לבנות מנגנון אלגנטי מסוג זה, הממקסם עבורם את התמורה, ואינו מותיר לצד שכנגד כל מרחב של ממש. הם גם לא באמת תלויים בו, שכן כל עוד הוא אכן מארגן עבורם רוכשים במחיר שהם דורשים – מה טוב, ואם היה מתברר כי אין הוא מצליח עד תום, הרי שהם נותרים בעלי הקרקע ויוכלו להמשיך למוכרה כפי שיחפצו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

המערערת לא הכירה ברמה האישית את הרוכשים, ובצדק מציין המשיב, כי כך דרכן של עסקאות המתבצעות על ידי חברות עסקיות בתחום הנדל"ן – אשר זה תחום פעילותן.

אף השתת מלוא היטל ההשכחה על הרוכשים, משקפת התנהלות של אנשי נדל"ן מובהקים היודעים את מלאכתם. ערכה של התחייבות זו הוערך על מנהל מיסוי מקרקעין בשווי ניכר (כ- 12 מיליון ₪), ועל צירופה לשווי המכירה – בסופו של דבר המערערת בחרה שלא לחלוק.

מדובר בהתנהלות של גורם עסקי היודע (וחזקה שאף הצד השני לעסקה יודע זאת), כי הוא פועל בתחום מומחיותו. אם היזם ברנשטיין יצליח לשווק את כלל המקרקעין בפרוסות קטנות ללקוחות עתידיים – מה טוב, ואם לאו, הרי שאין המדובר במי שחושש כי לא ידע לפעול כדבעי.

זאת אינה דרך ההתנהלות השגרתית המאפיינת משפחה שאין זה תחום עיסוקה, אלא התנהלות מקצועית של מי שעסקאות נדל"ן הן עיסוקו.

62. אני סבור כי בנסיבות העניין, התמונה העולה מהמבחנים האחרונים התומכים בעמדת המשיב, משמעותית יותר מזו שעלתה מהמבחנים שתמכו בעמדת המערערת. מדובר בביצוע מכירות רבות בפרק זמן קצר, על ידי גורמים מומחים שעסקאות בנדל"ן הוא תחום התמחותם. קביעה זו תובהר ותתחזק עוד יותר, במסגרת המבחן הבא אליו אפנה – מבחן מכלול הנסיבות.

63. מבחן מכלול הנסיבות: זהו מבחן העל, הבוחן את מכלול הנסיבות, אשר יש בהן כדי להביא לסיווג פירוטי או הוני. מבחן זה, הוא האכסניה לעריכת בחינה רחבה יותר, המתבוננת במה שאירע במבט כולל [עניין חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(י)].

ממכלול הנסיבות שהתגלו בערעור, עולה התמונה הבאה:

המערערת היא אישיות משפטית נפרדת ולצורך רישומה כעוסק, יש לבחון את פעילותה היא – כפי שנעשה. אלא שלצד זה, לא ניתן להתעלם מההקשר – אשר מובהקותו ברורה.

משפחת חבס, באמצעות אותם מנהלים של המערערת, ניהלה חברות רבות (כפי שראינו – רבות מאוד) שעיסוקן בתחום הנדל"ן. חלק מהחברות היו כאלה שפעילותם ענפה באופן מובהק, וחלק אחר – החזיק כפי שנטען בנכסים, אשר נמכרו מעת לעת. גם אלה וגם אלה, משקפים יחדיו עיסוק נרחב ומגוון בתחום הנדל"ן, תוך יישום פעילות מגוונת של שלל מאפייניו של שוק זה. היקף החברות המדובר פורט לעיל – והוא מדבר בעד עצמו.

הקמת חברה נפרדת לכל פעילות, היא כמובן לגיטימית, אולם אני סבור כי כאשר בוחנים את מכלול הנסיבות – אין מקום להתעלם מהתמונה הרחבה.

התמונה הרחבה ברורה ונמשכת מזה עשרות שנים: בני משפחה הפועלים יחדיו מזה שנים רבות בתחום הנדל"ן, באמצעות שורה ארוכה של חברות. הרצל ויוסף – מנהלי המערערת, הם המנהלים אף באותן חברות (כאשר כפי שהעיד יוסף, בעבר הן נוהלו בעיקר על ידי ברוך חבס ז"ל, אשר על פיו בשעתו נשק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

דבר). מדובר בחברות אשר מניותיהם בידיהם ובידי בני משפחה אחרים – הסומכים את ידיהם על פעילותם של מנהלים מומחים אלה, הם כאמור אף מנהלי המערערת.

מדובר בגורמים שביצוע עסקאות נדל"ן – היא מלאכתם. בנסיבות שכאלה – ואם אין המדובר בדירת מגורים אישית (או בנסיבות מובהקות דומות אחרות), נקודת המוצא היא כי הפעילות היא חלק מאותה פעילות עסקית בתחום הנדל"ן. מי שמבקש לטעון אחרת – עליו מלוא נטל הראיה [על כך, ראו: עניין גיבשטיין פס' 30; ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (24.10.85) פס' 6 (וראו שם לעניין הקמת חברות שונות ורכישת מקרקעין כל פעם באמצעות חב' אחרת - בפס' 10 ופס' 13)].

אדגיש כי מסקנה זו אינה בבחינת סנקציה, אלא היא נובעת מכך שביחס למי שזהו תחום עיסוקו – הרי שדי בקיומו של סממן עסקי ממשי נוסף, כדי ללמד כי מדובר למעשה בזווית נוספת של אותה פעילות מתמשכת ומגוונת.

במקרה כאן, אופן ביצוע המכירות – די בו כדי להצביע על כך שאותם אנשי מקצוע בתחום הנדל"ן, מוספים ופועלים בתחומם. בשולי הדברים אציין כי המערערת בחרה שלא להביא לעדות את ברנשטיין, את סוכולבסקי, ואולי אף את מי מבעלי המניות אשר תחום הפעילות הנדל"נית וניהולה אינה עיסוקו. איני יודע אם מדובר היה בעדים נחוצים, שכן בהחלט ייתכן כי לא היה בעדותם לשנות את תמונת הדברים – אשר היא מטה לדעתי לכיוון הסיווג העסקי. כך או אחרת, איני סבור כי עלה בידי המערערת לשכנע כי אין לראות בפעילותה של המערערת – מכירת המקרקעין במסגרת שורה של עסקאות ובהיקף ניכר – פעילות עסקית כפי שקבע המשיב.

מכלול הנסיבות מראה, אפוא, כי חברה שהוקמה לצורך ביצוע השקעות בנדל"ן, ובסופו של יום הגשימה את ייעודה ובעזרת מנהליה בצעה שורה של מכירות אשר אין הצדקה שלא לראותן בהקשר הכללי והרחב של פעילות נדל"נית מקצועית ומתמשכת שמבצעים אותם גורמים, ולקבוע כי בנסיבות אלה צדק המשיב בקביעתו כי מדובר בפעילות עסקית.

64. הטענה החלופית – פטור לפי סעיף 31(4) לחוק: בחצי פה וכטענה חלופית, טענה המערערת כי לו הייתה מבקשת להירשם כעוסק, הדבר היה נמנע ממנה, ולפיכך לא היה בידיה לנכות תשומות ועל כן, חל עליה הפטור הקבוע בסעיף 31(4) לחוק, המעגן את עקרון ההקבלה.

אין בידי לקבל טענה זו. כפי שהשיב נציג המשיב בדיון, יש מקום להניח כי אם אנשי נדל"ן מובהקים כדוגמת מנהלי המערערת ובעלי מניותיה היו מבקשים את רישומה כעוסק – המשיב לא היה מתנגד לכך. אין תשתית ממשית המלמדת אחרת, ולכן אין די בטענה היפותטית זו, כדי לשלול את רישומה כעוסק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד


ע"מ 22-11-21734 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

סוף דבר

65. מכל הטעמים שפורטו - הערעור נדחה.
66. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 30,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא בהפרשי הצמדה וריבית מהיום.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ג שבט תשפ"ו, 10 פברואר 2026, בהעדר הצדדים.


אבי גורמן, שופט