



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערער עמיאל לוי  
באמצעות ב"כ עוה"ד, א' הרוש, ר' שורץ, ר' ביגון

נגד

משיב אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה  
באמצעות ב"כ עו"ד י' הרשמן

### פסק דין

1

2

3

### פתח דבר

1. בפניי ערעור על החלטתו של המשיב מיום 4.1.2017 לדחות את השגת המערער על שומת עסקאות בסך 1,027,275 ₪ שהוציא לו המשיב, בגין חמש עסקאות במקרקעין בין השנים 2010 ל-2013.

2. עיקרה של המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים הוא בשאלה האם עסקאות מכירת המקרקעין שביצע המערער מהוות עסקאות שבוצעו על ידי "עוסק" במקרקעין במהלך עסקיו - כטענת המשיב, או אם לאו - כטענת המערער. טענתו החלופית של המערער היא כי עסקאות המכירה פטורות ממס ערך מוסף מפני שלא יכול היה לנכות מס תשומות בעת רכישת אותם המקרקעין.

3. הרקע הדרוש לעניין

המערער הוא הבעלים של חברה פרטית העוסקת בייבוא ושיווק של מוצרי בשר ודגים, והוא ערב אישית לחובות החברה והתחייבויותיה (להלן: "חברת הבשר"). לדבריו, רובו ככולו של זמנו מוקדש לפעילות עסקית בתחום הבשר וזה עיקר מומחיותו (סעיפים 4-5 לתצהיר המערער).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

- 1 המערער הסביר כי בחר להשקיע את כספיו הפנויים בנכסי מקרקעין במטרה להשיג  
2 תשואה על ההשקעה אשר תהווה עבורו גב פיננסי ותשמש כפנסיה, בהעדר בעלות  
3 בתיקי ניירות ערך או קופות אחרות (למעט אלו המחויבות על פי דין) (סעיף 6  
4 לתצהיר המערער). לפיכך, השקיע המערער את כספו לאורך השנים במספר נכסי  
5 נדל"ן, כאשר חלק ניכר מהעסקאות לוו על ידי חברו משכבר הימים, עו"ד שמואל  
6 צברי (להלן: "צבריי") (סעיף 7 לתצהיר המערער).
- 7 4. על פי המערער, לימים חברת הבשר נקלעה לקשיים כלכליים מהותיים, בין היתר  
8 בשל פריצה שארעה לעסק והשמדת סחורה בהיקף של אלפי טון בשר מיובא, ולאור  
9 ערבותו האישית הוא נאלץ, בלית ברירה, לממש ולמכור נכסי מקרקעין פרטיים,  
10 כאשר הכספים שהתקבלו הועברו לחברת הבשר (סעיפים 8-17 לתצהיר המערער).
- 11 5. למערער תיק במע"מ, במסגרתו מדווח הוא על עסקאות חייבות במס הנובעת  
12 מהשכרת שתי חנויות שבבעלותו (סעיף 2 לכתב הערעור, סעיף 8 לתצהיר המשיב).
- 13 6. השומה נשוא הערעור ממוקדת בחמש עסקאות מכירת מקרקעין שבוצעו על ידי  
14 המערער בשני נכסים.
- 15 הנכס האחד הוא קרקע בהוד השרון (גוש 6410 חלקות 22-23), אותה רכש המערער  
16 בשנת 1995 כקרקע חקלאית ואשר ייעודה שונה למגורים בשנת 2007 (להלן:  
17 "הקרקע בהוד השרון"). בקרקע זו ביצע המערער, בין השנים 2010-2013, ארבע  
18 עסקאות מכירה (סעיפים 23-26 לתצהיר המערער; סעיף 12 לתצהיר המשיב):
- 19 - בחודש דצמבר 2010 מכר המערער 1000/17754 חלקים מהמקרקעין בעבור סך  
20 של 1,000,000 ש"ח;
- 21 - בחודש פברואר 2011 מכר המערער 5918/17754 חלקים נוספים מהמקרקעין  
22 בעבור סך של 1,600,000 ש"ח;
- 23 - בחודש מרץ 2013 מכר חלק נוסף במקרקעין לקבוצה בת מספר רוכשים,  
24 באמצעות אופציה, בעבור סך של 1,250,000 ש"ח;
- 25 - בחודש דצמבר 2013 מכר 284/17754 חלקים נוספים מהמקרקעין, בעבור סך של  
26 430,000 ש"ח.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

- 1 הנכס השני הנזכר בשומה הוא מניות של חברת א.ע.ש בע"מ, שהיא איגוד מקרקעין,  
2 אשר החזיקה בקרקע בשטחי יהודה ושומרון (להלן: "המניות באיגוד המקרקעין").  
3 המערער הסביר כי לאור המצב המשפטי השורר בשטחי יהודה ושומרון, קיים קושי  
4 מהותי לרכוש החזקה פרטית וישירה במקרקעין ולפיכך בשנת 1990 רכש במשותף  
5 ובחלקים שווים יחד עם עו"ד צברי ואדם נוסף את המקרקעין באמצעות הקמת  
6 האיגוד הנ"ל. בעקבות המצב הכלכלי הקשה אליו נקלע, כאמור, הפציר המערער  
7 לדבריו בשני שותפיו למצוא קונה למניות האיגוד, וכך בחודש דצמבר 2013 בוצעה  
8 עסקת מכירת מניות חברת א.ע.ש בע"מ, בסכום של 1,083,472 ₪ (סעיפים 30-36  
9 לתצהיר המערער; סעיף 12 לתצהיר המשיב).
- 10 7. מלבד העסקאות נשוא השומה, התייחסו הצדדים לעסקאות נדל"ן וספות בהן היה  
11 מעורב המערער, הן בתקופת השומה והן בשנים שקדמו לה (סעיף 40 לתצהיר  
12 המערער; סעיף 12 לתצהיר המשיב):
- 13 - 1988 - רכישת מניות באיגוד מקרקעין שהחזיק בקרקע בפתח תקווה (גוש 6400  
14 חלקה 177);
- 15 - 1989 - רכישת שטח חקלאי במחלף ירקון (גוש 6350 חלקה 16);
- 16 - 1989 - רכישת קרקע חקלאית בפתח תקווה (גוש 6401 חלקה 20), כאשר בשנת  
17 1991 שונה ייעודה מחקלאי למגורים ומסחר;
- 18 - 1990 - מכירת מניות באיגוד מקרקעין שהחזיק בקרקע בפתח תקווה (גוש 6400  
19 חלקה 177);
- 20 - 1990 ו-1991 - שתי עסקאות לרכישת מניות באיגוד מקרקעין שהחזיק בקרקע  
21 ביישוב "גדעונה" בעמק חרוד (גוש 23171 חלקה 33), שבוטל על ידי מנהל  
22 מקרקעין ישראל זמן קצר לאחר מכן;
- 23 - 1991 - רכישת חמישה חלקים בקרקע חקלאית במחלף ירקון (גוש 6346 חלקה  
24 114);
- 25 - 1992 - קבלת דירה בפתח תקווה במתנה מאביו של המערער (גוש 6384 חלקה  
26 6);



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

- 1 - 1992 – רכישת דירה בפתח תקווה (גוש 6402 חלקה 64) ומכירתה תוך זמן קצר  
2 לקבלן במסגרת עסקת קומבינציה;
- 3 - 1994 – רכישת מבנה ושטח (גוש 6352 חלקה 2) יחד עם שותף ומכירת חלקו של  
4 המערער בתוך חודש ימים;
- 5 - 1995 – רכישת דירה בטבריה (גוש 15027 חלקה 15) יחד עם שותף;
- 6 - 1995 – רכישת קרקע חקלאית בהוד השרון – המדובר בקרקע נשוא השומה;  
7 - 1995 - רכישת קרקע חקלאית בגדרה (גוש 5002 חלקה 12);
- 8 - 1997 – מכירת חלק מקרקע ברעננה (גוש 6578 חלקה 152) לקבלן במסגרת  
9 עסקת קומבינציה. על פי המערער מדובר במגרש שקיבל במתנה מאביו בשנת  
10 1962 (סעיף 40.יד לתצהיר המערער);
- 11 - 1997 – מכירת קרקע בשטח ציבורי (גוש 6383 חלקה 48). המערער ביקש  
12 להבהיר בתצהירו כי מדובר בהפקעה (סעיף 40.טו לתצהיר המערער);
- 13 - 1998 – מכירת קרקע בפתח תקווה (גוש 6401 חלקה 20) לחברת מרום ירושלים  
14 בע"מ, אשר במניותיה החזיק המערער;
- 15 - 2005 – מכירת חלקים מהקרקע החקלאית בהוד השרון (גוש 6410 חלקה 23).  
16 המדובר בקרקע נשוא השומה (אך מכירה זו אינה חלק מהשומה);
- 17 - 2006 – רכישת שטח חקלאי באזור צומת ירקונים (גוש 6350 חלקה 39);
- 18 - 2007 - מכירת מניות באיגוד מקרקעין, בהתייחס לקרקע בפתח תקווה (גוש  
19 6401 חלקה 20). המערער העיר כי מדובר בהעברת זכויות במקרקעין, במסגרת  
20 איחוד וחלוקה (סעיף 40.יט לתצהיר המערער);
- 21 - 2007 – מכירת חלק מהקרקע ברעננה (גוש 6578 חלקה 483). המדובר במכירת  
22 דירה אחת מבין הדירות שקיבל המערער במסגרת עסקת קומבינציה המוזכרת  
23 לעיל (סעיף 40.כ לתצהיר המשיב; סעיף 12.כ לתצהיר המשיב);
- 24 - 2007 - רכישת מניות באיגוד מקרקעין בהתייחס לנכס שהוזכר לעיל (גוש 6401  
25 חלקה 20). המערער העיר כי מדובר בהעברת זכויות במקרקעין, במסגרת איחוד



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 וחלוקה (סעיף 40. כא לתצהיר המערער), ואילו המשיב ציין כי כנראה תוך הליכי
- 2 הפירוק של חברת מרום ירושלים, שב המערער ורכש את אותו נכס המקרקעין
- 3 שהוא העביר לחברה בשנת 1998 (סעיף 12. כא לתצהיר המשיב);
- 4 - 2008 – עסקת מכירת מניות באיגוד מקרקעין שבוטלה;
- 5 - 2008 – המערער קיבל מאביו דירה במתנה בפתח תקווה (גוש 6402 חלקה 8);
- 6 - 2009 – מכירת כל מניותיו של המערער בחברת פריוריטי ע.נ יזום ונדל"ן בע"מ,
- 7 שהיתה בבעלותו ואשר החזיקה קרקע חקלאית בהוד השרון (גוש 6409 חלקה
- 8 ; (49)
- 9 - 2009 – מכירת חלק נוסף של הקרקע בהוד השרון (גוש 6410 חלקה 23). המדובר
- 10 בקרקע נשוא השומה (כאשר מכירה זו אינה חלקה מהשומה);
- 11 - 2010 - מכירת חלק נוסף של הקרקע בהוד השרון (גוש 6410 חלקה 23) – עסקה
- 12 זו נכללה בשומה, כפי שצוין לעיל;
- 13 - 2011 - מכירת חלק נוסף של הקרקע בהוד השרון (גוש 6410 חלקה 22) – עסקה
- 14 זו נכללה בשומה, כפי שצוין לעיל;
- 15 - 2012 – מכירת חלק מקרקע ברעננה (גוש 6578 חלקה 483). המדובר במכירת
- 16 דירה אחת מבין הדירות שקיבל המערער במסגרת עסקת קומבינציה, המוזכרת
- 17 לעיל (סעיף 40. כח לתצהיר המערער; סעיף 12. כח לתצהיר המשיב);
- 18 - 2013 - מכירת דירה בפתח תקווה, אותה קיבל המערער מאביו במתנה (גוש 6384
- 19 חלקה 6);
- 20 - 2013 - מכירת חלק נוסף של הקרקע בהוד השרון (גוש 6410 חלקה 23) – עסקה
- 21 זו נכללה בשומה, כפי שצוין לעיל;
- 22 - 2013 – מכירת הדירה בפתח תקווה, אותה קיבל המערער מאביו במתנה (גוש
- 23 6402 חלקה 8);



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 - 2013 – רכישת דירה בפתח תקווה (גוש 6384 חלקה 12). המערער ביקש להבהיר  
2 כי מדובר בהעברה במתנה של שליש מהזכויות בדירה ללא תמורה מאחיו (סעיף  
3 40. לב לתצהיר המערער);
- 4 - 2013 - מכירת חלק נוסף של הקרקע בהוד השרון (גוש 6410 חלקה 22) – עסקה  
5 זו נכללה בשומה, כפי שצוין לעיל;
- 6 - 2013 - מכירת מניות באיגוד מקרקעין שהחזיק בקרקע בשטחי יהודה ושומרון  
7 – עסקה זו נכללה בשומה.
- 8 . ביום 3.1.2016 הוציא המשיב למערער שומה, מכוח סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף,  
9 תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף" או "החוק"), בנימוק לפיו המערער הוא  
10 עוסק במקרקעין שלא דיווח על עסקאותיו בתקופה שבין דצמבר 2010 לדצמבר  
11 2013. סך מע"מ העסקאות לחיוב בגין עסקאות המכירה הנכללות בשומה הוא  
12 895,669 ₪ קרן מס (1,027,275 ₪ - כולל הריבית וההצמדה).
- 13 ביום 7.2.2016 הגיש המערער השגה על השומה. השגתו של המערער נדחתה על ידי  
14 המשיב ביום 4.1.2017. מכאן הערעור דנן.

### טיעוני המערער בתמצית

- 15
- 16 .9 המערער אינו עוסק במקרקעין ואין לו עסק במקרקעין. המערער הוא בעל מומחיות  
17 בתחום עסקי ייבוא ושיווק הבשר. המערער החליט להשקיע את הכספים הפנויים  
18 שבידיו בנכסי מקרקעין כ"גרוש לבן ליום שחור".
- 19 מרבית נכסיו של המערער אינם מניבים והמערער לא ביצע בנכסים כל פעולות  
20 השבחה אקטיביות. המערער אף לא ניכה מס תשומות בעת רכישת נכסי המקרקעין  
21 שבשומה.
- 22 לאור ערבותו האישית להתחייבויות וחובות חברת הבשר, ומשנקלעה לקשיים  
23 כלכליים שהחמירו עקב פריצה לבית העסק, כמו גם השמדת סחורה בהיקף כספי  
24 נרחב, נאלץ המערער לממש ולמכור נכסים פרטיים. המערער הזרים לחברת הבשר  
25 את הכספים שהגיעו ממכירות המקרקעין, וכנגד כך הונפק לו שטר הון.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

10. המערער לא רשום כעוסק במקרקעין. למערער רישום ישן, משנת 1977, כעוסק בפעילות נדל"ן על בסיס עמלה או חוזה, אשר נועד לצורך השכרת חנות, ואינו מעיד על עיסוק אחר בתחום המקרקעין. כמו כן, רישומו של עוסק אין בו ראיה לקיומו של עסק.
11. במחלקת מיסוי מקרקעין אישרו את שומתו של המערער לפיה מדובר בעסקאות במישור ההוני, ומאחר שמבחני העסק ביחס למע"מ אינם שונים מאלו הקבועים לצרכי מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, המשיב מושתק מלטעון אחרת.
12. על פי המבחנים שנקבעו בפסיקה, למערער אין עסק במקרקעין ומכירת המקרקעין לא נעשתה על ידי עוסק במהלך עסקיו:
- מבחינת טיב הנכס ואופיו- המקרקעין בענייננו הוחזקו על ידי המערער עשרות בשנים, מבלי שהמערער פעל באופן אקטיבי להשבחתם, המקרקעין אף לא הניבו למערער הכנסה מיום רכישתם ועד למכירתם, והם על פי טיבם ואופיים נכסים השקעתיים-הוניים.
- אף שאר נכסיו של המערער אינם עסקיים במהותם. המדובר בקרקעות חקלאיות ובדירות מגורים שבאופיים מהווים נכסים פרטיים.
- תדירות העסקאות- המערער לא רכש נכס כלשהו ב-12 השנים האחרונות ובמהלך שנות השומה מכר המערער אך ורק שני נכסי מקרקעין. זאת, בניגוד לאדם העוסק במקרקעין שמצופה שיבצע פעולות רכישה ומכירות שוטפות. בנוסף, כאמור, המכירות שבשומה נבעו מכורח לאור הקשיים הכלכליים אליהם נקלע המערער.
- ההיקף הכספי- נכסי הנדל"ן בהם עסקינן מהווים אפיק החיסכון היחידי של המערער. זאת, בצירוף העובדה כי מדובר בעסקאות לאורך עשרות בשנים, כאשר חלק מהנכסים הינם בהיקף כספי נמוך, והדבר מלמד כי אין מדובר בהיקף כספי יוצא דופן.
- אופן המימון- המערער מימן את רוב עסקאות המקרקעין באמצעות ההון העצמי שלו, ולעיתים באמצעות הלוואות מבנקים פרטיים כנגד אותם נכסים.
- משך ההחזקה- המכירות שבשומה מתייחסות לנכסים שהמערער החזיק בהם תקופה ארוכה מאוד. הקרקע בהוד השרון הוחזקה מעל ל-20 שנים טרם מכירתה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

- 1 ומניות א.ע.ש הוחזקו כ-24 שנים. אף יתר נכסי המערער הוחזקו ברובם עשרות  
2 בשנים או התקבלו במתנה לאחר שהוחזקו במסגרת משפחתו עשרות בשנים.
- 3 מבחן ההשבחה- המערער לא ביצע כל פעולת השבחה אקטיבית במקרקעין בהם  
4 עוסקת השומה, לא כל שכן ביתר המקרקעין המוחזקים בידיו.
- 5 מומחיות ובקיאות- המערער נעדר בקיאות או מומחיות מיוחדת בתחום הנדל"ן.  
6 המכירות שבשומה משקפות את שווי השוק של הנכסים, כתוצאה מעליית ערך  
7 הנדל"ן בישראל. עצם העובדה שהמערער פיזר סיכוניו והשקיע במספר רב של נכסים  
8 (החזקת נכס כשלעצמה אינה מהווה עסק), כאשר חלקם לא "הופשרו" תקופה  
9 ארוכה ואחרים נותרו כאבן שאין לה הופכין, מלמדת דווקא על חוסר בקיאותו וידע  
10 בתחום.
- 11 "מבחן הגג" – מכלול הנסיבות – המערער בן 73. לאורך שנות חייו רכש, ירש וקיבל  
12 נכסי מקרקעין שונים בהם ראה את בטחונו הכלכלי בערוב ימיו. בהתחשב בגילו  
13 המתקדם, "קופת הנכסים" היא גדולה יחסית, כשם שאם היה מדובר בקופת פנסיה  
14 היו נצברים בה כספים רבים יחסית. אשר לעסקאות נשוא השומה, יובהר כי אלמלא  
15 כורח הנסיבות שפורטו לעיל, המערער כלל לא היה מוכר את המקרקעין שברשותו.
- 16 13. בפסיקת בתי המשפט ניתן משקל רב לדיווחי נישומים בזמן אמת. בענייננו, עצם  
17 העובדה שהמערער לא נרשם כעוסק בעת רכישת המקרקעין ולא ביקש לנכות את  
18 מס התשומות בשלב הרכישה, יש בכך כדי להטות את הכף לכך שאין מדובר ברכישה  
19 של נכס למטרות עסקיות.
- 20 14. לחילופין ייטען כי היות שהמערער לא יכול היה לנכות תשומות ברכישת המקרקעין  
21 נשוא השומה, מכירת המקרקעין פטורה ממס ערך מוסף, בהתאם להוראות סעיף  
22 31(4) לחוק. נציג המשיב, מר מאיר אינהורן (להלן: "אינהורן"), אישר כי במועד  
23 רכישת המקרקעין הוא לא היה מתיר למערער לנכות את מס התשומות. משכך, אף  
24 אם ייקבע כי מכירת המקרקעין הם בגדר מכירות שהתבצעו על ידי עוסק במהלך  
25 עסקו, הרי שאין לחייב את המערער במס ערך מוסף.
- 26 15. למשיב אין סמכות לחייב את המערער "רק" ברווח שנבע מהעסקאות, כפי שקבע  
27 בשומתו.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

### 1 טיעוני המשיב בתמצית

2 16. בחינת מכלול העסקאות שביצע המערער, אלו שנכללו בשומה כמו גם אלו שלא  
3 נכללו בשומה מחמת חלוף הזמן, מובילה למסקנה כי העסקאות נשוא הערעור בוצעו  
4 על ידי "עוסק" "במהלך עסקיו".

5 17. יישום מבחני הפסיקה המקובלים על עניינו של המערער מלמד על קיומו של "עסק"  
6 במקרקעין בידו:

7 טיב העסקאות- המערער ביצע מגוון רחב של עסקאות בקרקעות בתוך תחומי הקו  
8 הירוק ובאזור יהודה ושומרון. בין היתר סחר בקרקעות חקלאיות, רכש מניות  
9 באיגודי מקרקעין והקים איגוד מקרקעין, סחר במניות חברה בע"מ ובאופציות  
10 במקרקעין, כמו גם בשטח מסחרי שנועד להקמת מבנה תעשייתי באופיו. המערער  
11 אף היה מעורב בעסקאות קומבינציה. המדובר בנכסים שמטבעם עסקיים ולא  
12 השקעתיים פאסיביים, כאשר אין הכרח כי נכסים עסקיים יהיו כאלו שמניבים  
13 הכנסות באופן שוטף. לצד זאת, שני נכסי המקרקעין של המערער הושכרו ובאשר  
14 לקרקעות החקלאיות הרבות, גם אם המערער לא פעל לשינוי ייעודם אלא רק זיהה  
15 את הפוטנציאל של שינוי הייעוד והפיק ממנו תועלת – אין בכך כדי לגרוע מאפיון  
16 הנכסים כעסקיים ומסיווג פעילות הרכישה, ההמתנה והמכירה בעיתוי הנבחר –  
17 כעסקית.

18 נדירות העסקאות- בתקופה הרלוונטית לערעור ובחמש השנים שקדמו להן, ביצע  
19 המערער כשתי פעולות במקרקעין בשנה בממוצע. המערער אף ביצע עסקאות רבות  
20 בשנים מוקדמות יותר.

21 ההיקף הכספי - ההיקפים הכספיים של העסקאות הרבות שביצע המערער הינם  
22 בסך כולל של מיליוני שקלים. חלק מהנכסים נמכרו בתשואה משמעותית בהשוואה  
23 למחירי הרכישה.

24 בקיאות- על בקיאותו של המערער בעסקי הנדל"ן מעידים בראש ובראשונה טיב  
25 הנכסים שבהם ביצע עסקאות לאורך השנים, ואופי העסקאות שביצע בהם, שהינן  
26 מורכבות ונושאות סיכון וסיכוי רב. כך דינן של העסקאות בקרקעות החקלאיות,  
27 שהרי המערער אינו חקלאי ובוודאי לא רכש קרקעות אלה לצורך חקלאי, ורכישתן  
28 מלמדת על יכולתו של המערער לאתר נדל"ן שיש בו פוטנציאל, ומכירה ברווח.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

- 1 המערער אף משכיר חנויות שבבעלותו, פעילות אשר מדווחת למע"מ כעסק בנדל"ן,  
2 וזאת בנוסף לדירות המושכרות שבבעלותו. המערער אף היה בעלים, בעל מניות או  
3 דירקטור בשני תאגידים שתחום עיסוקם בנדל"ן: מרום ירושלים להשקעות ובנין  
4 בע"מ שפורקה ופרויריטי ע.ג. יזום ונדל"ן בע"מ. בחלק מהמקרים המערער רכש  
5 ומכר קרקעות או מניות באיגוד מקרקעין באותם אזורים שבהם כבר הייתה לו  
6 בקיאות מעסקאות קודמות, לעיתים באותם גוש וחלקה ממש, ולעיתים באזורים  
7 סמוכים.
- 8 שותפים - עו"ד צברי המתמחה בתחום הנדל"ן, שימש כשותף למערער לעסקי  
9 הנדל"ן, בין היתר בעסקת הקמת איגוד מקרקעין לצורך רכישת קרקע באיו"ש.  
10 למערער היה שותף נוסף בחלק מהעסקאות.
- 11 אופן המימון - המערער נעזר במימון חיצוני המאפיין פעילות במישור העסקי - כגון:  
12 נטילת הלוואות, הסתייעות בהון זר וכן ביצוע השקעות ביחד עם שותפים כאמור,  
13 עמם חלק סיכונים.
- 14 "מבחן הגג" - בחינת מכלול פעילותו של המערער בנדל"ן במשך 25 שנים, ריבוי  
15 העסקאות והמגוון, ההיקף הכספי, המורכבות של חלק מהעסקאות, המימון הזר,  
16 החבירה לשותפים, ואופי הנכסים (קרקעות חקלאיות, מניות, איגודי מקרקעין,  
17 עסקאות קומבינציה, קרקעות בשטחי איו"ש) - כולם מובילים למסקנה לפיה  
18 פעילותו של המערער בנכסי נדל"ן היא פעילות עסקית.
- 19 18. המערער נרשם כעוסק בענף מספר 6820 שעניינו "פעילות נדל"ן על בסיס עמלה או  
20 חוזה". אין ללמוד מכך כי המערער נרשם כעוסק בתחום השכרתם של נכסי נדל"ן,  
21 בניגוד לתחום של מסחר בנכסי נדל"ן. על פניו, התחום שבו בחר להירשם אינו תואם  
22 גם את הפעילות של השכרת חנויות, שכן הוא מיוחד למתווכים, סוכנים ומנהלים  
23 של נכסי נדל"ן (כאשר להשכרת נכסי נדל"ן, כמו גם למסחר בנכסים שכאלו, מיוחד  
24 ענף אחר, שמספרו 6810 - "פעילויות בנדל"ן בבעלות עצמית"). משמע, המערער  
25 מלכתחילה נרשם במספר הענף שאינו מדויק. כך או כך, המערער הוא עוסק  
26 במקרקעין לא מן הטעם שנרשם ככזה, אלא מאחר שעל פי המבחנים שנקבעו  
27 בפסיקה יש לסווגו ככזה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

19. המערער לא הוכיח את הקשיים הכספיים אליהם טען שנקלעה חברת הבשר  
שבבעלותו ולא הוכיח את מידת הנזק שנגרם לחברת הבשר כתוצאה מאירועים אלו.  
המערער לא הוכיח כי הועברו לחשבונה של חברת הבשר כספים כלשהם שמקורם  
בעסקאות בנדל"ן. מכל מקום, העובדה כי נולד צורך למכור נכסים כדי לממן  
הפסדים בעסקו האחר של המערער, אינה מעלה ואינה מורידה לעניין השאלה  
שבמחלוקת.
20. המערער מבקש להיבנות מכך שמנהל מסמ"ק לא חלק על דיווחו העצמי של  
העסקאות כהוניות, אלא שהלכה היא שאישור שומה עצמית אינו מעיד כשלעצמו  
על עמדה פוזיטיבית של רשות המסים. מקום שלא התקיים הליך שומתי,  
שבמסגרתו נבחן אופייה האמיתי של העסקה, אלא רק התקבל דיווח של  
הנישום/עוסק ושודר כמות שהוא – לא ניתן לבסס על כך טענת השתק שיפוטי.
21. אין כל ממש בטענת המערער כי העסקאות פטורות ממס מכוח הוראת סעיף 31(4)  
לחוק. נכס שמכירתו פטורה ממס ערך מוסף בעת מכירתו הינו, על פי הוראת הסעיף,  
רק זה שהיתה מניעה על פי דין לנכות בגינו מס תשומות, ולא די בטענה לפיה  
המערער לא ניכה מס תשומות בפועל.
- מאחר שהמקרקעין בהוד השרון נרכשו בשנת 1995 ואיגוד המקרקעין א.ע.ש הוקם  
ורכש את נכס המקרקעין בשנת 1999, יש לקבוע כי המערער היה עוסק במקרקעין  
כבר במועד רכישת הנכסים שנמכרו, ומכאן שביחס לאף לא אחד מן הנכסים נשוא  
השומה הייתה קיימת מניעה לנכות את מס התשומות בשל רכישתו. זאת, לאור  
שורת העסקאות שבוצעו קודם לכן.
- להיעדר המניעה החוקית מצטרפת גם העובדה שהמערער ממילא כבר היה רשום  
כ"עוסק" בתחום הנדל"ן.
- גם אם לא נוכה מס התשומות במועד רכישת הנכסים, יכול היה המערער לפנות  
למשיב בשלב מאוחר יותר בבקשה להארכת מועד לניכוי מס תשומות בהתאם  
להוראות סעיף 116(א) לחוק מע"מ, אלא שהמערער בחר שלא לעשות כן. חרף זאת,  
ולפנים משורת הדין - חושב המע"מ על בסיס הריווח שהפיק המערער ולא על מלוא  
התמורה שהתקבלה בעסקאותיו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

1

2

### דיון והכרעה

3

### המסגרת הנורמטיבית

4 22. השאלה המרכזית בה נחלקו הצדדים שלפניי היא האם חמש עסקאות מכר  
5 המקרקעין שביצע המערער בשניים מנכסיו – הקרקע בהוד השרון והמניות באיגוד  
6 המקרקעין - בוצעו על ידו כ"עוסק במהלך עסקיו" כך שיש להטיל עליו בגינן מס  
7 עסקאות – כטענת המשיב, או שמא אין מדובר ב"עוסק" במקרקעין - כטענת  
8 המערער.

9 23. על פי סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, המס מוטל על "עסקה בישראל", כאשר "עסקה"  
10 מוגדרת בסעיף 1 לחוק כך:

11 **"עסקה" – כל אחת מאלה:**  
12 **(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו,**  
13 **לרבות מכירת ציוד;**  
14 **(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו**  
15 **למוכר או על יבואו בידי המוכר;**  
16 **(3) עסקת אקראי."**

17 24. החלופה הראשונה שבחוק, הרלוונטית בענייננו, טעונה אפוא הוכחת שני תנאים:  
18 האחד, מכירה בידי עוסק, דהיינו בידי מי שיש לו עסק, והשני, שהמכירה נעשתה  
19 במהלך עסקו.

20 25. "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו,  
21 ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".

22 26. בע"א 4377/17 גיבשטיין נ' מע"מ רחובות (2.6.2019) (להלן: "עניין גיבשטיין") עמד  
23 בית המשפט העליון על כך שההגדרות של המונחים "עסקה" ו-"עוסק", לוקות  
24 במעגליות מסוימת שהרי "העוסק" הוא מי שמוכר נכס במהלך עסקו, בעוד  
25 ש"העסקה" היא מכירת הנכס על ידי העוסק במהלך עסקו (ואף הגדרת "עסק" אין  
26 בה כדי לסייע שכן אין בה תוכן מהותי זולת האמירה "'לרבות מקצוע ומשלח-יד").  
27 לפיכך נקבע כי יש לפרש את המונח "עסק" שבחוק מס ערך מוסף בהתאם לפירוש  
28 שניתן למונח זה בדיני מס הכנסה, ולהחיל לשם כך את המבחנים המבדילים בין



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

- 1 הכנסה שבהון לבין הכנסה שבפירות (ראו: עניין **גיבשטיין** בפסקאות 18-19  
2 וההפניות שם).
- 3 27. מבחנים אלו, שמיושמים על פי נסיבותיו של המקרה הספציפי, מהווים אינדיקציות  
4 שמטרתן לסייע בהבחנה, שבמקרים רבים אינה פשוטה כלל ועיקר, בין עסקה  
5 במישור ההוני (או הפרטי) לבין עסקה במישור הפירותי, לאמור:
- 6 מבחן טיב הנכס ואופיו – האם מדובר בנכס השקעתי לטווח ארוך או בנכס למסחר  
7 שוטף;
- 8 מבחן תקופת החזקה בנכס - ככל שהתקופה החולפת בין רכישת הנכס לבין  
9 מכירתו קצרה יותר, יש בכך כדי ללמד על פעולה בעלת גוון פירותי, בעוד שתקופת  
10 החזקה ארוכה יותר, מטה את העסקה לכיוון ההוני;
- 11 מבחן אופן מימון העסקה - לפי מבחן זה מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופיה  
12 ההוני, ואילו מימונה בהון זר, מלמד על אופיה העסקי;
- 13 מבחן תדירות העסקאות והיקפן - ככל שתדירות הפעילות רבה יותר וההיקף גדול  
14 יותר, הדבר מצביע על פעילות עסקית;
- 15 מבחן בקיאות הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה – ככל שהבקיאות בתחום  
16 העסקה רב יותר, יש בכך כדי להצביע על אופי עסקי. ודוק, הבקיאות לא חייבת  
17 להיות בקיאות המבצע עצמו, ותיתכן אף בקיאות שילוחית;
- 18 קיומו של מנגנון ומבחן ההשבחה – אחד המאפיינים של פעילות עסקית הינו קיומו  
19 של מנגנון שיאפשר את הפעולות. במסגרת מבחן זה תיתכנה פעולות השבחה בנכס  
20 לקראת מכירתו, אשר עשויות ללמד על פעילות מסחרית, שכן קיימת הנחה לפיה  
21 נכסים העוברים שינוי והשבחה לקראת מכירתם, הם נכסים הנמכרים במסגרת  
22 פעילות עסקית;
- 23 מבחן עזר אפשרי נוסף הוא ייעוד התמורה, במסגרתו ייבחן אופן השימוש בכספי  
24 התמורה, שהרי החלפת השקעה בהשקעה עשויה להעיד על מאפייניה ההוניים של  
25 העסקה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

1 יצוין כי לצד מבחני עזר אלו, נקבע בפסיקה מבחן נוסף, הוא מבחן "גג". בהתאם  
2 למבחן זה יש להשקיף על העסקה בכללותה, תוך בחינת מכלול הנסיבות האופפות  
3 את העסקה.

4 לסקירת המבחנים בפסיקה ראו: ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן  
5 (12.8.2012) בפסקאות 35-37 (להלן: "עניין קרן"); ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד  
6 שומה פתח תקווה (16.3.2009) בפסקה 20 (להלן: "עניין מגיד"); ע"א 111/83  
7 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1(1985) (להלן:  
8 "עניין אלמור").

9 יישום מבחני העזר על נסיבות המקרה שלפנינו

10 28. טיב הנכסים ואופיים – כאמור, שני נכסים עומדים בבסיס השומה: האחד, קרקע  
11 חקלאית בהוד השרון בשטח של 12 דונם, אותה רכש המערער בשנת 1995, שייעודה  
12 שונה בשנת 2007, ואשר המערער ביצע בה ארבע עסקאות מכר בתקופה נשוא  
13 השומה. הנכס השני, מניות באיגוד מקרקעין, של חברת א.ע.ש, שהחזיקה קרקע  
14 בשטחי יהודה ושומרון. החברה הוקמה בשנת 1999 על ידי המערער יחד עם שניים  
15 נוספים במטרה לרכוש את המקרקעין (עדות המערער, פרוטוקול מיום 2.7.2018  
16 (להלן: "הפרוטוקול") עמ' 8 שי 27 – עמ' 9 שי 8).

17 מלבד הנכסים האמורים, יש לתת את הדעת אף לנכסי המקרקעין הנוספים של  
18 המערער, שנסקרו לעיל. המדובר במגוון נכסים מסוגים שונים, בהם דירות מגורים,  
19 קרקעות חקלאיות, וכן מניות באיגוד מקרקעין ומניות בחברה שבעלותה  
20 מקרקעין. ויובהר, גם אם בחינת נכס זה או אחר בפני עצמו יכולה הייתה להוביל  
21 למסקנה כי מדובר בנכס הוני או פרטי במהותו, דוגמת דירת מגורים, סבורני כי  
22 המגוון וההיקף המשמעותי של נכסי המקרקעין שנרכשו, הוחזקו ונמכרו על ידי  
23 המערער בשנות השומה, כמו גם בתקופה שקדמה להן, מטילים את הכף לכיוון  
24 העסקי.

25 29. תקופת ההחזקה בנכסים – אכן, כפי שהדגיש המערער, עסקאות המכירה נשוא  
26 השומה מתייחסות לנכסים שהוחזקו על ידי במשך תקופה ארוכה. כך, הקרקע בהוד  
27 השרון נרכשה על ידי המערער בשנת 1995 והמערער החזיק בה 15 שנים עד לביצוע  
28 עסקת המכירה הראשונה, בשנת 2010, כאשר בהמשך, בין השנים 2011-2013 בוצעו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

- 1 יתר המכירות. אשר לקרקע שבבעלות איגוד המקרקעין, הרי שזו הוחזקה משנת  
2 1990 עד 2013 עת בוצעה עסקת מכירת המניות. אף נכסי המקרקעין הרבים  
3 הנוספים של המערער שהוזכרו, הוחזקו על ידו ברובם שנים ארוכות. יישום מבחן  
4 זה מטה, אפוא, את הכף לכיוון ההוני/פרטי.
- 5 30. אופן המימון ושותפות עם אחרים - את העסקה במניות איגוד המקרקעין ביצע  
6 המערער בשיתוף שני אחרים. גם עסקאות נוספות ביצע המערער יחד עם אחר, כך  
7 למשל - הדירה בטבריה נרכשה בשותפות עם עו"ד צברי (פרוטוקול, עמ' 7 ש' 14-  
8 19). בהקשר זה מקובלת עליי טענת המשיב לפיה עצם חלוקת הסיכונים הכרוכים  
9 בעסקאות יחד עם אחרים, יש בה, במידה מסוימת, כדי להצביע על אופי עסקי.
- 10 אשר לקרקע החקלאית בהוד השרון - המשיב טען כי יש ללמוד על קיומה של  
11 הלוואה לרכישת הנכס מתוך בקשה שהגיש המערער להכרה בהוצאות ריבית (נספח  
12 4 לתצהיר המשיב). לא עלה בידי המערער לסתור טענה זו (פרוטוקול עמ' 24 ש' 25-  
13 26).
- 14 בהתייחס לנכסים הנוספים - המערער הצהיר כי את רכישת רוב הנכסים ביצע  
15 באמצעות הון עצמי או בהלוואות שניתנו לו על ידי "בנקים פרטיים" (סעיף 44.6  
16 לתצהיר המערער), אך נמנע מלפרט.
- 17 בנסיבות אלה סבורני כי התמונה הכוללת הנוגעת לאופן מימון העסקאות מטה את  
18 הכף לכיוון העסקי.
- 19 31. תדירות העסקאות והיקפן - כמתואר לעיל, מלבד חמש העסקאות שנכללו בשומה,  
20 ביצע המערער בשנים שקדמו לשנות השומה מספר משמעותי של עסקאות נדל"ן.  
21 ניכר, אפוא, כי מבחן זה מטה את הכף לכיוון העסקי.
- 22 אשר להיקפן הכספי של העסקאות - המערער ביקש להדגיש כי חלק מהעסקאות  
23 היו בהיקפים נמוכים, כגון הנכס בגדרה (פרוטוקול עמ' 24 ש' 33-34). אלא שגם תחת  
24 הנחה זו, יש לתת את הדעת למכלול - לריבוי הנכסים וריבוי העסקאות - כך שגם  
25 אם עסקה ספציפית זו או אחרת אינה בסכומים גדולים, ההיקף הכולל הוא בסך של  
26 מיליוני שקלים. עוד יודגש כי בהתייחס לחלק מהעסקאות, המכירה משקפת  
27 תשואה משמעותית ביחס למחיר הרכישה - כך למשל בהתייחס לקרקע בהוד



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

- 1 השרון – המערער רכש אותה בשנת 1995 בסך של 1,858,130 ש"ח ובין השנים 2010-  
2 2013 ביצע בה ארבע עסקאות בסכום כולל של כ-4,280,000 ₪.
- 3 32. מידת בקיאותו של המערער בתחום הנדל"ן – המערער העיד על עצמו כמי שעוסק  
4 למעלה מחמישים שנים בעסקי הבשר והוא בעל חברה הפועלת בתחום הבשר. לצד  
5 זאת, למערער תיק במע"מ במסגרתו מדווח על עסקאות נדל"ן הנובעות מהשכרת  
6 שתי חנויות שבבעלותו (סעיפים 1-2 לתצהיר המערער). המערער אף הצהיר כי למד  
7 מאביו המנוח להשקיע את כספו הפנוי בנכסי נדל"ן (סעיף 6 לתצהיר המערער). עוד  
8 העיד כי את מרבית עסקיו ליווה חברו, צברי (סעיף 7 לתצהיר המערער), שהוא עו"ד  
9 במקצועו המתמחה בנדל"ן (עדות צברי בפרוטוקול עמ' 7 ש' 25-27) ואף היה שותף  
10 עם המערער בהקמת איגוד המערער א.ע.ש באמצעותו נרכשה אחת משתי הקרקעות  
11 נשוא השומה (עדות צברי בפרוטוקול עמ' 8 ש' 31 – עמ' 9 ש' 8), כמו גם שותף  
12 לרכישת דירה בטבריה (עדות צברי בפרוטוקול עמ' 10 ש' 30 – עמ' 11 ש' 9).
- 13 בהקשר זה יובהר כי על פי הפסיקה, הבקיאות הנדרשת אינה חייבת להיות של  
14 הנישום עצמו, אלא יכולה להיות גם בקיאות שלוחית (ראו למשל: עניין אלמור).  
15 בנסיבות העניין ניכר כי עצם מעורבותו של עורך הדין צברי בחלק מעסקאות  
16 המקרקעין, כפי שהצהיר עליה המערער וכפי שאישר צברי בעדותו, מאפשר, במידה  
17 לא מבוטלת, את ייחוס מיומנותו ובקיאותו למערער עצמו.
- 18 זאת ועוד, על בקיאותו של המערער עצמו מעידה בעיניי, בראש ובראשונה, כמות  
19 העסקאות שביצע והנכסים הרבים שהיו מעורבים בהן. מלבד השכרת שתי החנויות,  
20 המערער משכיר שתי דירות ומחזיק בבעלותו בשלוש דירות נוספות מלבד דירת  
21 המגורים שלו – אחת בטבריה שאינה מושכרת ובשתיים הנוספות גרים ילדיו (עדות  
22 המערער בפרוטוקול בעמ' 11 ש' 29 – עמ' 12 ש' 4). המערער אף החזיק בקרקעות  
23 חקלאיות רבות ובנכסי נדל"ן רבים מגוונים נוספים בהם מניות בתאגידים  
24 המחזיקים בנדל"ן, כמפורט לעיל. זאת ועוד, אל מול טענת המערער לפיה חלק  
25 מעסקאות הנדל"ן נותרו "עקרות" ומרביתן כלל לא הניבו לו הכנסות שוטפות,  
26 עומדות אותן עסקאות בקרקעות שיעודן שונה או שבוצעו לגביהן עסקאות  
27 קומביניציה.
- 28 לאור כל האמור, ניתן בעיניי לקבוע כי המערער בקיא במידה לא מבוטלת בשוק  
29 הנדל"ן.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

1 קיום מנגנון ומבחן ההשבחה – כאמור, המערער נעזר בעורך הדין צברי ולגבי חלק  
2 מהעסקאות פעל יחד עם שותפים. מלבד זאת, לא מצאתי כי התנהלותו עלתה כדי  
3 ארגון או כי הוא היה בעל מנגנון קבוע בתחום הנדליין.  
4 יצוין כי במהלך עדותו של מר אינהורן הובהר כי אין בידי המשיב ראיה לכך  
5 שהמערער עשה פעולה אקטיבית בקשר עם פרצלציה בקרקע החקלאית בהוד השרון  
6 נשוא השומה (עדות אינהורן, עמ' 41 ש' 2 – עמ' 42 ש' 5), או כי המערער נקט בפעולה  
7 אקטיבית ביחס למקרקעין בשטחי יהודה ושומרון של איגוד המקרקעין (עדות  
8 אינהורן עמ' 42 ש' 25-32). מר אינהורן אף הודה כי שינוי הייעוד של המקרקעין  
9 בהוד השרון נעשה על ידי עיריית הוד השרון, מבלי שהמערער היה שותף לכך (עדות  
10 אינהורן, עמ' 38 ש' 25-29). אף ביחס לקרקע חקלאית בפתח תקווה, שייעודה שונה,  
11 אישר נציג המשיב כי לא ידוע לו שהמערער ביצע פעולה אקטיבית להשבחת הקרקע  
12 (עדות אינהורן, עמ' 51 ש' 1-8). המסקנה המצטיירת היא, אפוא, כי לא הוכח  
13 שהמערער נקט בפעולות השבחה אקטיביות, ואף מבחן זה אינו מהווה אינדיקציה  
14 לפעילותו כעוסק.

15 המסקנות העולות מיישום מבחני העזר ו"מבחן הגג"

16 34. מהאמור עד כה עולה כי יישום מבחני העזר על נסיבות המקרה שלפנינו מוביל  
17 למסקנה שאינה חד משמעית, שכן מבחני העזר השונים "מושכים" לכיוונים  
18 מנוגדים. המבחנים שעניינם משך ההחזקה, קיום מנגנון ומבחן ההשבחה תומכים  
19 בגישת המערער לפיה אין להשקיף על פעילותו כעל פעילות המגיעה כדי "עסק".  
20 מנגד, המבחנים האחרים שעניינם טיב הנכסים, תדירות העסקאות והיקפן,  
21 ובקיאותו של הנישום, למצער בקיאות שלוחית, מאירים את פעילות המערער בגוון  
22 "עסקי".

23 כפי שהבהיר בית המשפט העליון בעניין **גיבשטיין**, במצב דברים מסוג זה ייחסה  
24 הפסיקה משקל רב ל"מבחן הגג" לפיו יש להשקיף על הנסיבות בכללותן, בבחינת  
25 מבט "ממעוף הציפור", ובהתאם לכך להכריע האם מדובר בפעילות במישור ההוני  
26 (או הפרטי) או בפעילות במישור העסקי (ראו: עניין **גיבשטיין** בפסקה 21; עניין **מגיד**  
27 בפסקה 20; עניין **אלמור** בעמ' 1). יודגש, והדבר רלוונטי גם למקרה שלפנינו, אין  
28 זאת מן הנמנע כי גם לאחר יישום "מבחן הגג" המסקנה תהא כי העסקאות  
29 הספציפיות הנבחנות נושאות אופי עסקי, הגם שקיימות עסקאות אחרות שחלקן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

- 1 במישור העסקי אך חלקן במישור ההוני או הפרטי (עניין גיבשטיין, בפסקה 29).  
2 מבט "ממעוף הציפור" משמעו כי יש להביט על מכלול הנסיבות האופפות את  
3 העסקה או העסקאות הספציפיות, אך גם על יתר נכסיו ועסקאותיו של העוסק, הן  
4 בשנות השומה והן בשנים שקדמו לה או בשנים שלאחריה.
- 5 35. לטעמי, ועל יסוד "מבחן הגג", בחינת הנסיבות בכללותן, תוך מתן הדעת ל"תמונה  
6 הרחבה" המצטיירת בעניינו של המערער ובהתייחס למקרקעין שבבעלותו  
7 והמקרקעין שנמכרו על ידו, מובילה למסקנה לפיה העסקאות נשוא השומה – ארבע  
8 עסקאות בקרקע חקלאית ועסקה במניות איגוד מקרקעין - בוצעו על ידי המערער  
9 כ"עוסק" "במהלך עסקיו", כאמור בחלופה הראשונה להגדרת "עסקה" בסעיף 1  
10 לחוק מס ערך מוסף.
- 11 36. המערער הצהיר כי מאחר שאין לו קרן פנסיה, תיק ניירות ערך או כל חיסכון עתידי  
12 לגיל הפרישה (למעט חסכונות המחויבים בדין וכאלה הנובעים מהיותו שכיר בחברת  
13 הבשר שבבעלותו), החליט במשך שנות עבודתו להשקיע את הכספים הפנויים שבידו  
14 בנכסי מקרקעין (סעיף 6 לתצהיר המערער). לדבריו, בשל מצב כלכלי קשה אליו  
15 נקלעה חברת הבשר שבבעלותו, לה הוא ערב אישית, מצב אשר התעצם בחודש  
16 ספטמבר 2012 עקב פריצה לבית העסק והשמדת סחורה מיובאת בהיקף רב, מצא  
17 עצמו כ"פסע מקריסה כלכלית". לפיכך, נאלץ לממש ולמכור נכסים פרטיים שמימנו  
18 בעיקרם את חובות החברה (סעיפים 8-14 לתצהיר המערער). המערער אף הצהיר כי  
19 הוא העביר לחשבון חברת הבשר כספים שהתקבלו ממכירת נכסי הנדל"ן וכי כנגד  
20 כך הונפק לו שטר הון (סעיף 15 לתצהיר המערער).
- 21 37. אלא שלא רק שהמערער נמנע מלהציג ראיות ואסמכתאות ממשיות שיתמכו בטענתו  
22 כי חברת הבשר נקלעה לקשיים, לא במסגרת הליך השומה ואף לא במסגרת ההליך  
23 דנן (ראו עדות המערער בפרוטוקול עמ' 14 ש' 12-18), או שהציג ראיות חלקיות  
24 וחסרות בלבד (ראו נספח א'1 לתצהיר המערער בהתייחס לקשייה הכלכליים של  
25 חברת הבשר; נספח א'2 לתצהיר בהתייחס לפיצוי מחברת הביטוח בשל אירוע  
26 הפריצה; נספח א'3 לתצהיר באשר לתביעה שהגיש בעקבות השמדת מלאי הבשר),  
27 אלא שאף לא הציג כל ראיה לכך שהוא מכר נכס מקרקעין ספציפי כלשהו בעקבות  
28 אירוע הפריצה או השמדת הסחורה, או כי הכספים שמקורם בעסקאות הנדל"ן  
29 שימשו את חברת הבשר (ראו עדותו בעמ' 16 ש' 21-23; בעמ' 18 ש' 9-15).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

1 המערער צירף את מאזן חברת הבשר לשנת 2016 (נספח א'4 לתצהיר המערער), בו  
2 רשומות לטובתו יתרות זכות, אלא שהמערער לא הסביר על שום מה צירף דוחות  
3 כספיים לשנה זו דווקא (עדות המערער בעמ' 14 ש' 22-24) ואף לא הציג אסמכתאות  
4 כלשהן בנוגע לנסיבות היווצרותה של יתרת הזכות לטובתו, ואשר יתמכו בטענתו.

5 כידוע, כלל הוא שבערעורי מס נטל הראיה מוטל על כתפי הנישום (ראו: רע"א  
6 1436/90 גיורא ארד נ' מנהל מע"מ, מו(5) 101 (1992); ע"מ (מחוזי מרכז) 26719-09-  
7 12 רעי משעל נ' פקיד השומה כפר סבא (2.2.2016)), ואילו המערער, כמתואר לעיל,  
8 לא הוכיח באופן המניח את הדעת את טענתו באשר לרקע העומד מאחורי העסקאות  
9 למכירת המקרקעין.

10 38. ואולם, וזה העיקר, גם אם היה מוכח קשר ישיר בין עסקאות מכירת הנדל"ן  
11 לקשיים אליה נקלעה חברת הבשר שבבעלות המערער, עדיין לא היה בכך לשנות  
12 מהמסקנה לפיה מדובר במכירות הנושאות אופי עסקי, ואשר התבצעו על ידי  
13 "עוסק" במהלך עסקיו. העובדה כי העסקאות בוצעו על רקע קושי כלכלי של  
14 המערער או של החברה בבעלותו, וכי אלמלא אותו קושי היה המערער ממשיך  
15 ומחזיק במקרקעין לתקופה נוספת, לא הופכת אותו, רק בשל כך, לעסקאות במישור  
16 ההוני או הפרטי (ראו: ע"מ 213-05-11 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה  
17 למפעלים גדולים (6.4.2014)). אפשר והיפוכו של דבר הוא דווקא הנכון, שהרי  
18 בערבותו האישית של המערער לחברה, כפי שהצהיר, באופן שחייב אותו לממש  
19 נכסים "פרטיים" על מנת לסייע לחברה, יש כדי ללמד על עירוב שעושה המערער בין  
20 המישור העסקי והמישור הפרטי.

21 39. בסופו של יום, וממבט מ"מעוף הציפור", ניכר כי עומד לפנינו אדם שבמשך 25 שנים  
22 (נתונים הוצגו משנת 1988 עד שנת 2013), רוכש, מחזיק ומוכר נכסי נדל"ן, ובכלל  
23 זאת במסגרת עסקאות קומבינציה, קרקעות חקלאית שמצופה כי יחול שינוי  
24 בייעודן, ומניות באיגודי מקרקעין. המדובר בעסקאות מרובות, בנכסים מגוונים,  
25 ובהיקף כספי שאינו מבוטל, תוך שיתוף פעולה עם אחרים, לרבות עורך דין  
26 המתמחה במקרקעין. נראה כי קשה להלום טענה לפיה אדם כאמור, לא ייחשב  
27 כ"עוסק" במקרקעין.

28



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

1 40. יתרה מזאת, המערער רשום כעוסק בפעילות נדל"ן על בסיס עמלה או חוזה. בהקשר  
2 זה טוען המערער כי אין כל קשר בין רישומו כעוסק לבין קנייה או מכירה של נכסי  
3 מקרקעין, שכן רישום זה רלוונטי לעיסוקו בתחום השכרת המקרקעין, דהיינו  
4 החנויות שבבעלותו. אכן, על פי הפסיקה הרישום בספרי מע"מ הוא דקלרטיבי,  
5 ו"כשם שהימנעות מרישום לא תפטור עוסק מתשלום מע"מ בגין עסקה שביצע  
6 במהלך עסקו, רישום כעוסק לא יגרור חבות במס בנסיבות שבהן אופי הפעילות  
7 עצמה לא היה עסקי" (עניין **גיבשטיין** בפסקה 27). עם זאת, ואף אם מדובר בתחום  
8 שאינו תואם את העסקאות בהן עסקינן, סבורני כי גם עובדת רישומו של המערער  
9 כעוסק מתווספת לתמונה הכללית המתגבשת מיישום מכלול המבחנים, בעיקר  
10 "מבחן הגג", וגם בה יש כדי לתמוך בעמדת המשיב לפיה המערער הינו "עוסק"  
11 במקרקעין, שביצע את העסקאות נשוא השומה "במהלך עסקיו".

12 41. המערער טען להסתמכות על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין בעצם אישור שומתו  
13 כשומה הכפופה למס שבח ולא למס הכנסה. אלא שכבר נפסק כי קביעותיהן של  
14 רשויות מס שבח אינן כובלות את סמכותן של רשויות מס אחרות לסווג את העסקה  
15 בהתאם לכלל העובדות העומדות לנגד עיניהן (ראו עניין **גיבשטיין** בפסקה 37 וכן  
16 ע"א 4576/15 מ.מ.א ניהול בע"מ נ' **פקיד שומה** (11.5.2016)). זאת ועוד, נפסק כי  
17 מאחר שרשות המיסים אינה בוחנת כל שומה ושומה וכל נישום ונישום, הרי  
18 שבמקום בו לא נערך הליך שומתי, לא יהיה בעצם קבלתה משום אישור לתוכנה  
19 (ראו: עניין **גיבשטיין** הנ"ל וכן ע"א 7204/15 **פקיד שומה תל אביב נ' עיזבון המנוחה**  
20 **דפנה לשם ז"ל**, פסקה 103 לפסק דינו של כבוד השופט ד' מינץ (2.1.2018); ע"א  
21 5206/15 **פאיק אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת**, פסקה 14 לפסק דינה של כבוד  
22 השופטת ע' ברון (26.12.2016)).

23 42. כללו של דבר, לאחר בחינת חומר הראיות ומכלול הנסיבות הנוגעות למערער  
24 ולעסקאותיו, הגעתי לכלל מסקנה כי מדובר ב"עוסק" לצרכי מע"מ שביצע את  
25 העסקאות "במהלך עסקו".

26

27

28



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

1 אי ניכוי מס התשומות ברכישת המקרקעין

2 43. טענתו החלופית של המערער היא כי מאחר שלא ניכה מס תשומות בעת רכישת  
3 המקרקעין נשוא השומה, מכירתם זכאית לפטור ממס עסקאות וזאת בהתאם  
4 להוראת סעיף 31(4) לחוק מס ערך מוסף.

5 סעיף 31 לחוק שכותרתו "פטור לעסקאות מסוימות" קובע:

6 **"31. אלה עסקאות הפטורות ממס:**

7 ...  
8 (4) מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או  
9 היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו, ובלבד  
10 שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס התשומות - ישולם חלק  
11 יחסי מהמס כיחס החלק שמותר לנכותו לכלל מס  
12 התשומות".  
13

14 44. אין בידי לקבל את טענתו החלופית של המערער. עניינו של סעיף 31(4) הנ"ל הוא  
15 בנכס שלא ניתן היה לנכות בגינו מס תשומות, מחמת מניעה על פי דין, ולא די בטענה  
16 לפיה המערער לא ניכה מס תשומות בפועל. מאחר שיישום המבחנים שהתוו  
17 בפסיקה מוביל, כאמור, למסקנה לפיה המערער הינו "עוסק" במקרקעין וכי הוא  
18 היה כזה כבר במועד רכישת נכסי המקרקעין נשוא השומה - רכישת המקרקעין בהוד  
19 השרון בשנת 1995 והקמת איגוד המקרקעין ורכישת הקרקע בשנת 1999 - הרי שלא  
20 הייתה קיימת מניעה על פי דין לנכות את מס התשומות באותו מועד.

21 45. לצד זאת, ועל אף שהמערער לא הגיש בקשה להארכת המועד לניכוי מס תשומות  
22 בהתאם להוראות סעיף 116(א) לחוק, חישב המשיב בעניינו את המס רק על הרינוח  
23 שנבע לו ממכירת המקרקעין ולא על מלוא התמורה (ראו בהקשר זה את דברי מר  
24 אינהורן בעדותו בעמ' 37 ש' 20-6). פתרון זה של המשיב, כך שהמע"מ יחושב רק על  
25 הרווח ולא על מלוא התמורה בעסקאות, עולה בעיניי בקנה אחד עם גישתו  
26 העקרונית של בית המשפט העליון בעניין גיבשטיין, שם צוין כי בשאיפה להבטיח  
27 כי המע"מ בגין העסקה יהיה מס אמת, טוב ייעשה המשיב אם יבחן את האפשרות  
28 לנכות מסכום המע"מ את מס התשומות ששילמו המערערים (עניין גיבשטיין  
29 בפסקה 40).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-24147 לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה

תיק חיצוני:

1 46. בענייננו, המערער לא ניכה מס תשומות, אך גם לא הציג כל נתונים לעניין זה.  
2 המערער אף לא הציג פתרון אחר שיתרום להגשמת התכלית בדבר גביית מס אמת.  
3 בנסיבות אלו לא מצאתי לנכון להתערב בהחלטת המשיב אף בהיבט זה.

4 **סוף דבר**

5 47. התוצאה היא, אפוא, שהערעור נדחה.  
6 המערער יישא בהוצאותיו של המשיב בסך כולל של 25,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום  
7 שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.  
8 ניתן לפרסם את פסק הדין.

9

10

11

12

13

14

15

16

ניתן היום, ל' חשוון תש"פ, 28 נובמבר 2019, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט

17

18

19

20