



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4377/17

לפני: כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופט א' שטיין

המערערים: 1. חנניה גיבשטיין
2. עיזבון שלמה גיבשטיין
3. אחים גיבשטיין (שותפות לא רשומה)

נ ג ד

המשיב: מע"מ רחובות

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
בתיק עמ 11-05-56884 שניתן ביום 26.02.2017 על ידי
כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

תאריך הישיבה: י"ג באדר ב התשע"ט (20.03.2019)

בשם המערערים: עו"ד פנחס רובין, עו"ד שלמה אביעד זיזר,
עו"ד דליה קרצברון ועו"ד אהוד ברזילי

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט י' עמית:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט א' סטולר)
בתיק ע"מ 11-05-56884, בו נקבע כי עסקת מכר מקרקעין שביצעו המערערים היא
"עסקה" לצורך חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ או החוק), ולפיכך
על המערערים לשלם בגינה מע"מ בסך 16,150,568 ₪.

רקע עובדתי

1. נפתח את מסענו בדילוג אחורה בזמן, אל שנות ה-30 של המאה הקודמת, לחברה
בשם 'מגן אברהם אליעז בע"מ' (להלן: החברה). חברה זו הוקמה על ידי שלושה תושבי
חוץ בשם ריינהרט, שפעלו, לדברי אחייניהם-המערערים, ממניעים ציוניים של גאולת
הארץ. באותן שנים רכשה החברה זכויות בחלקות מקרקעין שונות שמרביתן מצויות,
ככל הנראה, באזור מישור החוף הדרומי, באזור באר טוביה וקרית מלאכי (להלן: מקרקעי

הדרום). בנוסף, החברה רכשה זכויות בחלקה בתל אביב (גוש 6108 חלקה 61) (להלן: החלקה). חלקה זו בתל אביב היא העומדת במוקד הערעור שלפנינו.

2. השנים חלפו, ובמהלך שנות ה-50 העבירו ריינהרט את מניות החברה במתנה, בחלקים שווים, לשלושת אחייניהם: בצלאל, שלמה וחנוניה גיבשטיין (להלן ביחד: האחים גיבשטיין או גיבשטיין).

בהמשך פוצלה החלקה בתל אביב וחלקים ממנה הופקעו (גלגוליה של החלקה והליכי הפרצלציה פורטו בפתח פסק דינו של בית משפט קמא, והם אינם רלוונטיים לערעור דנן). בשנת 1977 הועברו זכויות החברה בחלקה לידיהם הפרטיות של האחים גיבשטיין, בעסקת מכר ללא תמורה (עסקה שקיבלה פטור מתשלום מס שבח). באותה שנה, הגדילו גיבשטיין את שיעור הבעלות שלהם בחלקה, לאחר שרכשו זכויות נוספות בחלקה שהיו בבעלותם של צדדים שלישיים. למען הנוחות, כל הזכויות של גיבשטיין בחלקה זו בתל אביב – קרי, הזכויות שקיבלו במתנה מדודיהם ושנותרו בידיהם לאחר הליכי ההפקעה (כשבעה דונם), והזכויות הנוספות שרכשו מצדדים שלישיים בשנת 1977 (כדונם אחד) – יכוננו להלן יחד: המגרש או המגרש בתל אביב.

3. בחלוף כשנתיים, בשנת 1979, פתחו גיבשטיין בספרי מע"מ תיק עוסק בשמה של שותפות בלתי רשומה בשם 'אחים גיבשטיין', היא המערערת 3 (להלן: השותפות). שותפות זו, שנרשמה בספרי מע"מ בקשר לפעילותם של שלושת האחים בנכסי המקרקעין שהיו בבעלותם, נרשמה תחילה כעוסק בתחום הפרדסנות, אולם בשנת 2003 שונה תחום פעילותה לנדל"ן. אין חולק כי השותפות המדוברת אינה רשומה ואינה מהווה אישיות משפטית נפרדת, וכי הקרקעות כולן היו בבעלותם המשותפת של שלושת האחים. עוד יצויין, כי לפי האמור בפסק דינו של בית משפט קמא (פס' 8), בידי גיבשטיין היו, ועדיין יש, קרקעות רבות באזור המרכז והדרום המשתרעות על פני מאות רבות של דונמים, הרשומות כולן על שם יחיד השותפות כבעלים במשותף.

4. בין השנים 1993-2008 ביצעו המערערים עשר עסקאות מכר בקרקעות שונות שהיו בבעלותם. שתיים מתוך עשר העסקאות בוצעו במגרש בתל אביב, כדלהלן:

העסקה הראשונה, מושא הערעור שלפנינו, התבצעה ביום 15.3.2005, ובמסגרתה נמכרו מרבית הזכויות במגרש (חלקות 730, 734) לקבוצת רכישה המונה 144 חברים. התמורה בגין העסקה עמדה על סך של 105,789,264 ₪.

העסקה השנייה (להלן: עסקת חבט) התבצעה כחודשיים לאחר מכן, ביום 22.5.2005, ובמסגרתה מכרו המערערים את יתרת זכויותיהם במגרש (חלקה 721) לחברת חבס ח.צ. (קרדיט) בע"מ (להלן: חבט). התמורה בגין עסקת חבס עמדה על סך של 32.7 מיליון ₪.

5. נספר לקורא כי המגרש המדובר מצוי במתחם שבו הוקם פרויקט "פארק צמרת" בתל אביב (על המגרש נבנו ככל הנראה מגדלי YOO ומגדל W). עוד נציין, כי אין חולק שבמהלך עשרות השנים מאז נרכש המגרש על ידי החברה ועד לכריתת עסקאות המכר המדוברות, לא נבנה עליו דבר והוא לא הושכר לאיש (המערערים מציינים כי במגרש היה נטוע בעבר כרם, אך ענביו מעולם לא נבצרו, הוא לא הניב כל הכנסה, והוא הלך לאבדון לאחר שהושקה בראשית שנות ה-80 במי מלח). אף אין חולק כי מאז שנת 1982 ועד לשנת 1999 שילמו המערערים מס רכוש בגין המגרש בשיעור של 2.5%, החל על רכוש קבוע (להבדיל ממלאי עסקי ששיעור מס הרכוש בגינו היה 1.2%).

6. עסקת חבס דווחה לרשויות מע"מ על ידי חבס-הרוכשת, שהוציאה בגינה חשבונית מס עצמית וניכתה את המע"מ הכלול בה כמס תשומות. לעומת זאת, העסקה מושא הערעור שלפנינו לא דווחה לרשויות מע"מ, וממילא לא שולם מע"מ בגינה. המשיב הוציא אפוא שומה למערערים בגין העסקה, המחייבת אותם בתשלום מע"מ בסך של 16,150,568 ₪. השגת המערערים וטענתם כי מדובר בעסקה פרטית – נדחתה, ועל כך הגישו המערערים את ערעורם לבית המשפט המחוזי.

תמצית פסק דינו של בית המשפט המחוזי

7. בית המשפט המחוזי פתח את פסק דינו בהצגת השאלה הטעונה בירור, והיא: האם המערערים ניהלו עסק של מכר מקרקעין, ולכן מכירת זכויותיהם במגרש לקבוצת הרכישה היא "עסקה" החייבת בתשלום מע"מ, או שמא מדובר בעסקה פרטית שאינה חייבת במע"מ?

בית המשפט עמד על כך שישנה חפיפה בין מבחני הפסיקה שתכליתם להבחין בין הכנסה הונית להכנסה פירותית לצורך חיוב במס הכנסה, לבין המבחנים שנועדו לקבוע אם מדובר ב"עסק" לצורך חוק מע"מ. לאחר יישום חלק מן המבחנים האמורים, בית המשפט הגיע למסקנה כי העסקה מושא דיוננו היא בעלת אופי עסקי. זאת, בין היתר בהתחשב בטיב הנכס, ובפרט שטחו הגדול ושוויו הכלכלי הגבוה; תדירות עסקאות המכר שביצעו המערערים לאורך השנים בקרקעות השונות שהיו בבעלותם; היקפן של

העסקאות; פעולות ההשבחה שביצעו המערערים ביחס למקרקעין; ובקיאותו של חנניה גיבשטיין בתחום המקרקעין. בנוסף, בניגוד לעסקה מושא דיוננו, בעסקאות המכר האחרות שביצעו המערערים לאורך השנים, השותפות הוציאה חשבוניות מס וניכתה מס תשומות. כן ציין בית המשפט כי המגרש בתל אביב שועבד כבטוחה להחזר הלוואה שנטלו גיבשטיין לצורך פעילותם העסקית, וכי התמורה שנתקבלה ממכירתו שימשה לפירעון הלוואה, מה שמלמד על אופיו העסקי של המגרש.

8. יתר טענות המערערים נדחו גם הן. באשר לעסקת חבס, בית המשפט קיבל את עמדת המשיב כי העובדה שחבס הוציאה חשבונית עצמית, אין בה כדי לשנות את אופייה העסקי של העסקה מושא דיוננו. עוד נקבע, כי תשלום מס רכוש לאורך השנים על ידי המערערים נעשה על פי בחירתם משיקולי מס, ואין בכך כדי להפוך את העסקה להונית. בית המשפט דחה גם את טענת המערערים כי יש להבחין בין עסקאות המכר שביצעו במקרקעי הדרום לבין העסקה דנן, וקבע כי כל הקרקעות התאפיינו בפעילות עסקית מובהקת, ללא קשר לשאלה אם השותפות הוציאה חשבונית בגין העסקה אם לאו.

סוגיה נוספת אליה נדרש בית המשפט היא קיומו של הסכם אופציה לרכישת המגרש, בו התקשרו המערערים עם רוכש פוטנציאלי מספר חודשים לפני העסקה מושא דיוננו (אופציה שלא מומשה לבסוף) (להלן: הסכם האופציה). בשורה התחתונה, בית המשפט הסיק מהסכם זה ומהתמורה שנקבה בו, כי התמורה ששולמה למערערים במסגרת העסקה מושא דיוננו כללה מע"מ. אל הסכם האופציה אשוב ואדרש ביתר פירוט בהמשך.

9. בסיכומו של דבר, בית המשפט המחוזי קבע כי האחים גיבשטיין ניהלו עסק של מסחר במקרקעין וכי מכירת המגרש נעשתה במסגרת פעילותם העסקית, ועל כן עליהם לשלם בגינה מע"מ. ערעורם של המערערים נדחה אפוא, ומכאן הערעור שלפנינו.

למען שלמות התמונה, נציין כי בצלאל גיבשטיין הלך לעולמו בשנת 1982, וחלקו במקרקעין הועבר בירושה לאחיו, חנניה גיבשטיין. במהלך ניהול המשפט בבית משפט קמא, הלך לעולמו גם שלמה גיבשטיין, וחלקו במקרקעין הועבר ליורשיו. לפיכך, המערערים שלפנינו הם חנניה גיבשטיין יבדל"א (המערער 1), עזבון שלמה גיבשטיין (המערער 2) והשותפות (המערער 3).

10. טענתם הבסיסית של המערערים היא כי אין לראותם כבעלי "עסק" למסחר במקרקעין, וממילא אין לראותם בתור "עוסק". לכן, לגישתם, עסקת מכר המגרש מושא דיוננו כלל אינה בגדר "עסקה" לצורכי חוק מע"מ, ואף לא "עסקת אקראי". לעניין זה, המערערים טוענים כי המקרקעין הגיעו לידיהם בדרך של מתנה או ירושה; כי הם לא ביצעו כל פעילות מחזורית של רכישה ומכירה, ולמעשה לא ביצעו כל רכישה במשך עשרות שנים זולת רכישה אחת זניחה, ולא נטלו כל סיכון עסקי.

לטענת המערערים, בניגוד למסקנותיו של בית המשפט המחוזי, יישום מבחני הפסיקה המבחינים בין הכנסה מהון להכנסה פירותית-עסקית, מלמד כי מדובר בעסקה הונית: המערערים החזיקו במקרקעין במשך שנים רבות; המגרש עמד ריק במשך עשרות שנים, מבלי שהצמיח כל הכנסה (ואף הצמיח הוצאות); המקרקעין הגיעו לידי המערערים ללא מימון חיצוני; המקרקעין נרכשו בתחילת הדרך ממניעים ציוניים ולא משיקולים מסחריים; המקרקעין נמכרו רק בחלוף עשרות שנים, בערוב ימיהם של שני האחים שנותרו בחיים; המקרקעין נמכרו כמקשה אחת, מבלי למצות את פוטנציאל הרווח בדרך של חלוקת המכירה ל"פרוסות"; המערערים לא העסיקו עובדים ולא נקטו פעולות שיווק כלשהן; הגורמים המרכזיים לעליית הערך של המקרקעין הם חיצוניים, ולא ניתן לייחס אותה למערערים; המערערים לא היו בקיאים ברכישה ומכירה חוזרת ונשנית של מקרקעין, ואף אם תאמר שחנניה גיבשטיין היה בעל מומחיות, אדם יכול לפעול בתחום עיסוקו באופן פרטי. עוד נטען, כי העובדה שהמקרקעין שועבדו לצורך מימון פעולות עסקיות של המערערים, אין בה כדי להפוך את המקרקעין לנכס עסקי, ואף אין בשוויה של העסקה כדי ללמד על אופייה העסקי.

11. לחלופין, המערערים טוענים כי אף אם יש לראותם כמי שמחזיקים בעסק בתחום המסחר בנדל"ן, הרי שעסק זה חולש רק על מקרקעי הדרום, להבדיל מן המגרש בתל אביב שהוחזק על ידם כנכס פרטי. המערערים טוענים כי המגרש בתל אביב היה מובחן, מאז ומעולם, ממקרקעי הדרום, שהיו בעיקר קרקע חקלאית שהניבה הכנסות שוטפות. לדבריהם, אף רישום השותפות בספרי מע"מ נעשה ככל הנראה רק לגבי מקרקעי הדרום. לעניין זה המערערים מפנים לעדותו של הנציג מטעם המשיב, שאישר בבית משפט קמא כי המגרש בתל אביב אינו בגדר מלאי. המערערים מוסיפים כי המכירה של המגרש בתל אביב (ביחד עם עסקת חבס) חיסלה את הקרקעות שהם החזיקו בתל אביב, ומדובר אפוא בפעילות חד פעמית שאין לה פוטנציאל המשכיות בעתיד.

12. טענה נוספת בפי המערערים היא כי המשיב מושתק מלטעון כעת כי מדובר בקרקע עסקית. זאת, משום שרשויות המס ראו לאורך השנים את המגרש בתל אביב כקרקע פרטית: אם לצורך מס שבח; אם לצורך מס רכוש; ואם לצורך מע"מ, שעה שהמשיב לא חלק על סיווג עסקת חבס ככזו שנמכרה על ידי מי שאינם בגדר "עוסק". בשולי סיכומיהם, העלו המערערים טענות נוספות, בכללן טענה להעדר יריבות בין המשיב לבין השותפות (לה הוצאה השומה); הפרת חובת הגינות על ידי המשיב; אי קיזוז תשומות; מועד תחילת הפעילות העסקית; טענות לעניין הסכם האופציה; וטענות בנוגע לנטלי ההוכחה. אל טענות אלה אדרש, ככל שיתעורר הצורך, בהמשך הדברים.

עיקר טענות המשיב

13. המשיב סומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי, וטוען כי ערעורם של המערערים אינו אלא חזרה על טענותיהם העובדתיות שנדחו. לטענת המשיב, המגרש מעולם לא היה בשימוש פרטי של המערערים, אלא שימש למטרות עסקיות ונמכר לצורך כיסוי אשראי שנטלו לצרכים עסקיים, וממילא אין לראותו כנכס פרטי. באשר לטענת המערערים כי יש להבחין בין מקרקעי הדרום למגרש בתל אביב, המשיב טוען כי מדובר בהרחבת חזית. בנוסף, המשיב טוען כי אין בעובדה שהמגרש נמכר על ידי האחים (להבדיל מהשותפות) כדי לשלול את אופייה העסקי של המכירה, שכן יש לבחון את העסקה לפי מהותה ולא לפי צורתה הפורמאלית. מה עוד, שמבחינה מהותית השותפות אינה אישיות משפטית נפרדת, וההחלטה כיצד לדווח על העסקה היתה של האחים גיבשטיין. המשיב טוען עוד כי המערערים פעלו מאז שנות ה-90 להשבחת ערך המגרש, בעלות של מיליוני שקלים, באופן המלמד על בקיאותם בתחום הנדל"ן ועל אופייה העסקי של המכירה.

14. בהתייחס לטענת ההשתק ולעמדות רשויות המס, המשיב טוען כי ההחלטה לסווג את המקרקעין כרכוש קבוע לצורך מס רכוש היתה החלטה של המערערים, שהתבססה על אינטרס מובהק שלהם, מה עוד שהם ניכו את מס הרכוש ששילמו במסגרת הדיווח למס שבח. בנוסף, לא נערך כל דיון לגופו על ידי רשויות המס (לא לגבי מס רכוש, ולא בנוגע לשומת מס שבח - שם הגישו המערערים שומה עצמית שלא נבחנה). מכל מקום, רשויות מע"מ אינן כבולות לשומות שהוציאו רשויות מס אחרות, והמערערים לא הוכיחו כי הסתמכו על דיווחיהם לרשויות המס האחרות. באשר לעסקת חבס, שלגביה הוציאה חבס חשבונית עצמית, המשיב חוזר על טענתו שנתקבלה על ידי בית המשפט המחוזי, ולפיה מבחינת רשויות מע"מ, לא היה טעם להוציא שומה חדשה בגין עסקה זו, ואף אם

נפלה טעות בהתנהלות המשיב בנושא זה, אין בכך כדי להשליך על אופן סיווג העסקה דגן.

אציין כי המערערים הגישו סיכומי תשובה קצרים, בהם חזרו על עיקר טענותיהם בנוגע להבחנה בין מקרקעי הדרום למגרש בתל אביב; ליישום המבחנים המשמשים להבחנה בין הון לפירות; ולעמדותיהן של יתר רשויות המס לאורך השנים בנוגע למקרקעין.

דיון והכרעה

15. למקרא פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ניכר כי הוא אימץ את מרבית טענות המשיב ככתבן וכלשונו. למרות זאת, ואף שאיני משוכנע כי המקרה שלפנינו הוא אמנם כה מובהק כפי שהתרשם בית המשפט המחוזי, לאחר עיון בכתבי הטענות של הצדדים ובחומר הראיות ולאחר שמיעת טיעוניהם בעל פה, הגעתי למסקנה כי אין מקום להתערבותנו וכי דין הערעור להידחות. זאת, מכיוון שמכלול הנסיבות אכן מלמדות כי פעילותם של המערערים לגבי הקרקעות השונות עולה כדי "עסק" לצרכי חוק מע"מ; ומשום שהמערערים לא עמדו בנטל להראות מדוע יש להתייחס למגרש בתל אביב כאל נכס "פרטי" במובחן מיתר הקרקעות שבבעלותם.

אפתח להלן בתיאור קצר של המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית לבחינת הסוגיה שלפנינו, ומשם אפנה ליישום הדין והפסיקה על נסיבות המקרה דגן, תוך התייחסות לעיקר טענות הצדדים.

'עסקה', 'עסק' ו-'עוסק' בחוק מס ערך מוסף

16. החיוב היסודי במס ערך מוסף מעוגן בסעיף 2 לחוק, הקובע כדלקמן:

הטלת מס ערך מוסף ושיעורו

2. 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.

מס ערך מוסף מוטל, אם כן, על "עסקה בישראל" (כמו גם על "יבוא טובין", שאינו רלוונטי לענייננו). ומהי "עסקה" לצורך חוק מע"מ? תשובה לכך מצויה בסעיף 1 לחוק, המגדיר את המונחים "עסקה" ו-"עסק" באופן הבא:

“עסקה” – כל אחת מאלה:

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

“עסקת אקראי” –

- (1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי;
- (2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ”ר או למוסד כספי;
- (3) מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין; לעניין זה, “זכות במקרקעין” ו”קבוצת רכישה” – כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ”ג-1963;

“עסק” – לרבות מקצוע ומשלח-יד;

החלופה הרלוונטית לערעור שלפנינו, שעליה נסב פסק דינו של בית משפט קמא,

היא זו המצויה בס”ק (1): מכירת נכס בידי עוסק במהלך עסקו. נציין כי התיבה “עוסק” מוגדרת גם היא בסעיף 1 לחוק, בזו הלשון:

“עוסק” – מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקו, ובלבד שאינו מלכ”ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי;

הנה כי כן, לצורך סיווג מכירת המגרש בתל אביב כ”עסקה” לצורך חוק מע”מ, עלינו לקבוע כי המערערים הם בגדר “עוסק” שיש לו “עסק”, וכי הם מכרו את המגרש “במהלך עסקם”.

17. הערה: הצדדים אינם חלוקים לגבי אי-תחולתן של החלופות המתייחסות ל”עסקת אקראי”, המנויות בס”ק (3) להגדרת התיבה “עסקה”. הטעם לכך הוא כי איננו עוסקים ב”מכירת מקרקעין לעוסק” (ס”ק (3)(2)), אלא במכירת מקרקעין לקבוצת רכישה. ואם תאמר כי העסקה מושא דיוננו נכנסת לחלופה המנויה בס”ק (3)(3) שעניינה “מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה”, הרי שזו נוספה לחוק רק בשנת 2011, כשש שנים לאחר מכירת המגרש, ואין לה תחולה רטרואקטיבית. במילים אחרות, מכירת מקרקעין על ידי אדם פרטי לקבוצת רכישה, היא “עסקת אקראי” החייבת במע”מ רק בעקבות תיקון החוק

בשנת 2011 (ראו בדברי ההסבר להצעת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2010, ה"ח הממשלה 541, עמ' 91-93); כן ראו אהרן נמדר מס ערך מוסף חלק ראשון 89-90 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר). לפיכך, העובדה שהמגרש מושא דיוננו נמכר לקבוצת רכישה, אין בה כדי להכריע לגבי אופן סיווגה, ועל מנת להילכד ברשתו של חוק מע"מ, על מכירת המגרש להיות "עסקה" שנעשתה על ידי "עוסק" "במהלך עסקו".

18. 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.

19. הצורך ליצוק תוכן למונח "עסק", שקיומו הוא כאמור תנאי לחיוב במע"מ, הוליד בעבר מחלוקות שונות, בפרט בכל הנוגע לאפשרות לאמץ את הכללים וההבחנות שהתגבשו לאורך השנים בדיני מס הכנסה ולהחילן על עולם המע"מ (ראו, בין היתר, אברהם אלתר "עסק במע"מ ועסק במס הכנסה - חוק לקוי היוצר פרשנות מעוותת" מיסים א/א-24 (1987); כן ראו את מאמר התגובה של ברכה אופיר "ה'עסקה' וה'עסק' בחוק מע"מ - האמנם משמעותם במובן הצר?" מיסים א/א-6 (1987) 16; וראו גם הסקירה אצל נמדר בעמ' 64-69). 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 שבהון להכנסה שבפירות. במילותיו של השופט ד' לויין בע"א 111/83 אלמור לניהול ולנאמנות בע"מ נ' מהנל מס ערך מוסף, פ"ד לט (4) 1 (1985) (להלן: עניין אלמור):

"[...] כיוון שיש חפיפה 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. [...]"

כאמור, מהותה של 'עסקה' בחוק מע"מ אינה שונה מזו שבפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. ביסודו של דבר

'עסקה' בהקשר של מס הכנסה צריכה להיות בגדר מקור לפוטנציאל חוזר ונשנה המייצר הכנסה – פירות" (שם בעמ' 12, 15).

הלכה זו השתרשה וקיבעה את מעמדה כהלכה נוהגת, ואף הצדדים בערעור שלפנינו אינם חולקים על כך שבבואנו להכריע אם מכירת המגרש בתל אביב אמנם מהווה "עסקה" החייבת במע"מ, עלינו להיעזר במבחנים שגובשו בפסיקה לטובת ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית (ראו עוד: אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 181-177 (מהדורה שלישית, 2018) (להלן: פרידמן); יוסף גרוס ואברהם אלטר מס ערך מוסף 73-70 (1987) (להלן: גרוס ואלטר)).

20. מטבע הדברים, ייבוא המבחנים מדיני מס הכנסה לעולם של מס ערך מוסף, מקל במידה רבה על הדיון, שכן הוא תוחם את גבולותיו למסגרת דיונית מוגדרת ומוכרת. אלא שבכך לא סגי. כפי שנודמן לי להעיר באחת הפרשות, "מלאכת סיווגן של הכנסות שונות - אם כהכנסה הונית או פירותית - אינה תמיד מלאכה קלה, ולעתים הקביעה אם הכנסה מסוימת היא מהסוג הראשון או השני אינה כה אינטואיטיבית, ויש שאף תיאררו אותה כ'בעיה המרכזית בכל תורת מס הכנסה' (אלפרד ויתקון "קרן ופירות במס הכנסה" הפרקליט יא 25 (תשט"ו))" (ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר טבא נ' ברנע, פס' 20 (10.8.2016) (להלן: עניין ברנע)). קושי זה, הצף מחדש לעתים קרובות בדיני מס הכנסה, הוא אפוא מנת חלקנו גם כאשר מצויים אנו במסגרתם של דיני מע"מ, כבמקרה דנן.

21. ברבות השנים, במטרה לסייע במלאכת ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית, פותחו בפסיקה שורה של מבחנים ותתי-מבחנים. אלה סוכמו על ידי השופט דנציגר בע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן (12.8.2012) (להלן: עניין קרו) באופן הבא:

"בפסיקתו של בית משפט זה אוזכרו מבחני משנה רבים באמצעותם תבחן השאלה האם הכנסה הינה 'עסקית-מסחרית' אם לאו (או 'פירותית' או 'הונית', בהתאמה), וביניהם: טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי; אופן מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס; ידענותו ובקיאיות של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה..." (שם בפס' 35, ההדגשות במקור – י"ע).

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:

"הנה כי כן, אין בידינו מבחן ממצה, ואף לא מספר מבחנים ממצים. [...] מדובר במבחני עזר, ואלה לעולם יהיו כפופים לצורך לבחון את 'מכלול מרכיביה של הפעולה המסוימת', כל מקרה על פי נסיבותיו. כך מתחייב על פי שורת ההיגיון, שכן אין הכנסה אחת זהה לחברתה, ומבחני עזר שונים מתאימים על פי טיבם לסוגי נכסים מסוימים (כגון למקרקעין או לניירות ערך – עניין מגיד, פסקה 19; וראו גם בעניין קרו, פסקה 36). יש להישמר אפוא מפני החלה 'מכאנית' של מבחן כזה או אחר על תקבולים מסוגים שונים, ויש לבחון את ההכנסה הנדונה על פי אמות המידה המתאימות לה ובהתאם לנסיבותיה" (עניין ברנע בפס' 21, ההדגשות במקור – י"ע).

זאת ועוד. ייתכנו מקרים – והמקרה שלפנינו נמנה עליהם – בהם מבחני עזר שונים ימשכו לכיוונים מנוגדים. בנסיבות אלו, ייחסה הפסיקה משקל רב ל"מבחן הגג" שמורנו להשקיף מלמעלה על התמונה בשלמותה, וזאת "במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של 'עסק' וחלק מעידים ההפך" (ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פס' 20 (י) (16.3.2009) (להלן: עניין מגיד); עניין אלמוד, עמ' 12; אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 78 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל); לביקורת על הגישה הקזואיסטית שאומצה בפסיקה ועל חוסר הוודאות הכרוך ביישום המבחנים האמורים לרבות "מבחן הגג", ראו דברי השופט גרוסקופף בע"א 8942/15 שירצקי נ' פקיד שומה ת"א 4, פס' 7 לפסק דינו (26.12.2018) (להלן: עניין שירצקי)).

22. בית המשפט המחוזי יישם את מבחני העזר, והגיע למסקנה כי המערערים ניהלו "עסק" של מסחר במקרקעין וכי מכירת המגרש בתל אביב נעשתה במסגרת פעילותם העסקית. כפי שפורט לעיל, ערעורם של המערערים מושתת בעיקרו על שתי טענות חלופיות: ראשית, המערערים טוענים כי הם כלל אינם בגדר "עוסק" וממילא אין לראותם כמי שמנהלים "עסק" בתחום הנדל"ן; שנית, ולחלופין, המערערים טוענים כי אף אם יש לראותם כ"עוסק" בתחום הנדל"ן, הרי ש"עסק" זה חולש רק על פעילותם ביחס למקרקעי הדרום, בעוד שמכירת המגרש בתל אביב נעשתה בכובעם כאנשים פרטיים. בטרמינולוגיה של חוק מס ערך מוסף, טענתם השניה של המערערים היא כי מכירת המגרש בתל אביב לא נעשתה "במהלך עסקם", ועל כן לא נתמלאו היסודות הנדרשים לקיומה של "עסקה".

בסיכומיהם בכתב, המערערים מיקדו מרבית חיציהם תחת טענתם הראשונה. לעומת זאת, בדיון בעל פה שהתקיים לפנינו, המערערים השליכו עיקר יהבם על הטענה השניה החלופית, ובא כוחם אף היה נכון להניח ("לחומרא" כלשונו) כי מקרקעי הדרום הם אכן חלק ממסחר משפחתי של המערערים, החוסה תחת חוק מע"מ. כך או כך, למען שלמות הדיון, לא נפטור עצמנו מהדיון בשאלה הראשונה, ונדון בשתי הטענות כסדרן.

האמנם "עסק" בתחום הנדל"ן?

23. כפי שרמזתי לעיל, חלק מן המבחנים שהתגבשו בפסיקה המשמשים לצורך ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירונית, מושכים במקרה דנן לכיוונים מנוגדים. אעמוד להלן על המבחנים העיקריים הרלוונטיים, תוך הידרשות לאופן בו יישם אותם בית המשפט המחוזי ולטענות הצדדים.

24. אתיחס תחילה אל המבחנים התומכים בגישת המערערים כי אין להשקיף על פעילותם כעל "עסק":

א. אופן המימון: כפי שהוסבר בעניין מגיד (פס' 20(ד)), מקום בו הנישום מממן את העסקה מתוך חסכוניותו ואינו נזקק לסיוע פיננסי חיצוני – הדבר מעיד על הוניות העסקה, שעל פי טיבה נועדה לשמש אפיק השקעה לעודפי מזומנים של המשקיע. לעומת זאת, מקום בו הנישום נעזר במימון קצר טווח לשם קניית הנכס ומכירתו – הרי שהדבר מעיד על אופייה המסחרי של העסקה, שמטרתה העיקרית היא יצירת הכנסה ורווח תוך נטילת סיכונים הכרחיים (ראו גם אצל רפאל, עמ' 87-88). אין חולק כי במקרה שלפנינו הקרקעות הגיעו לידי האחים גיבשטיין במתנה מדודיהם (ובהמשך הועברו בחלקן בירושה בין האחים לבין עצמם). לטענת המערערים, עסקת הרכישה היחידה שביצעו, בה רכשו את הדונם הנוסף במגרש בתל אביב בשנת 1977, נעשתה אף היא מהונם הפרטי וללא מימון (אך יצויין כי בית משפט קמא קבע כי המערערים לא הציגו ראיה לתמוך בטענתם זו – פס' 129 לפסק דינו). מוסכם אפוא כי הקרקעות הועברו לידי האחים גיבשטיין על ידי דודיהם ללא מימון חיצוני כלשהו, ואני אף נכון להניח לצורך הדיון כי הם אכן רכשו את הדונם הנוסף במגרש בתל אביב מהונם הפרטי. מצב זה מהווה אינדיקציה לפעילות שאינה עסקית, באופן התומך בגישת המערערים (אציין כי בית משפט קמא אמנם מנה מבחן זה בתור אחד המבחנים שגובשו בפסיקה, אך נמנע מליישמו על המקרה דנן).

ודוק: אף שברגיל, מכירת נכס לשם חיסול ירושה נתפשת כעסקה הונית (א) ויתקון וי' נאמן דיני מסים 74 (מהדורה רביעית, תשכ"ט), איני סבור כי ניתן לקבוע באופן קטגורי כי מימוש נכס שהתקבל בירושה או במתנה לעולם לא ייחשב לפעילות עסקית. יכול אדם לרשת נכס הוני או לקבלו במתנה, ולאחר מכן למכור אותו באופן מסחרי, לכאורה מבלי שנטל סיכון עסקי. אכן, "העובדה כי התמזל מזלו של אדם והוא קיבל 27 נכסי מקרקעין בירושה ללא צורך בנטילת הלוואות, אין בה כדי לשנות מכך שהאופן שבו נהג בנכסים משעה שכבר היו בידיו, תואם התנהלות עסקית במהותה" (ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל, פס' 72 (2.1.2018) (להלן: עניין לשם)), שם נסב הדיון על חיובן של הכנסות מדמי שכירות במס הכנסה; והשוו לבעז ילינביץ "הקדים את המאוחר – ביקורת על פסק הדין בעניין חנניה גיבשטיין ואח"י מיסים לא/א-51 (2017), הסבור כי ללא פעולות של קניה ומכירה וללא סיכון כלכלי, כלל אין מדובר ב"עסק". אוסיף, כי אף בא כוח המערערים אישר בדיון לפנינו כי אם אדם מקבל במתנה בניין דירות בן 30 קומות ומוכר אותו כפי שהוא – הרי שמדובר במכירה הונית, אולם אם היורש משביח את הנכס ומוכר את הדירות לשיעורין (למשל 10 דירות מדי שנה), הרי שמדובר בעסקה פירותית. גם בסיכומי התשובה מטעמם, הודו המערערים כי אם הם היו בונים על המגרש בניין דירות ומוכרים אותן לשורה של קונים, היה המגרש "הופך עורו" לפירותי. ובקיצור, אין מדובר במבחן מכריע העומד לעצמו, כי אם במבחן אחד מני רבים שבכוחו לשמש אינדיקציה לאופי המכירה.

ב. תקופת החזקה: ככלל, ככל שפרק הזמן בין רכישת נכס למכירתו קצר יותר, כך תגבר הנטייה לראות בכך עסקה פירותית, ולהיפך (עניין מגיד, פס' 20(ה)). אין חולק כי במקרה דנן המערערים החזיקו במקרקעין במשך עשרות שנים. גם הזכויות שהם עצמם רכשו במגרש בשנת 1977, הוחזקו על ידם במשך כ-28 שנה עד מכירתן. בנסיבות אלו, אף בהעדר "אמת מידה אריתמטית המצביעה באורח מדויק על תקופה שתיחשב כארוכה" (דפאל, עמ' 91-92), ברי כי תקופה כזו מעידה על אופי הוני של המכירה. זאת, גם בהינתן שמדובר בנכס מסוג מקרקעין, שתקופת החזקתו ארוכה לעומת נכסים מסוגים אחרים (אציין כי בית משפט קמא מנה גם מבחן זה, אך בדומה למבחן אופן המימון, נמנע מליישמו).

ג. מבחן ארגון העסק: בית משפט קמא קבע כי המערערים לא החזיקו משרד ועובדים ולא נזקקו לשירותי שיווק ופרסום, הגם שהם נעזרו באנשי מקצוע לצורך קידום אינטרסים עסקיים שלהם (פס' 65 לפסק דינו). כשלעצמי, איני רואה לזקוף לחובתם של המערערים את עצם העובדה שנעזרו באנשי מקצוע כגון עורכי דין ומהנדסים, כדרכו של בעל מקרקעין המבקש למכור נכס ולהשיא את רווחיו. לפיכך, בהינתן שהמערערים לא

החזיקו "ארגון מסודר" שעוסק במכר מקרקעין, הרי שגם מבחן זה תומך בעמדתם כי אין מדובר בפעילות עסקית.

25. אל מול שלושת המבחנים דלעיל, שהשניים הראשונים מביניהם הם לטעמי כבדי משקל בנסיבות דנן, ניצבים המבחנים הבאים:

א. מבחן תדירות העסקאות: כפי שהוסבר בעניין מגיד, מספר רב של פעולות באותו סוג נכס מעיד על פעילות בעלת אופי מסחרי. בהקשר זה, מובן כי יש לבחון תדירות זו בהתאם לטיב הנכס הרלוונטי, ולא הרי ניירות ערך - שלגביהם תידרש על פי רוב תדירות גבוהה כדי לצבוע את העסקה בצבעים עסקיים, כהרי נכסי מקרקעין - שלגביהם ניתן להסתפק בתדירות נמוכה יותר (שס, פס' 20(ב) והאסמכתאות שם).

בית משפט קמא פירט תשע עסקאות מכר שביצעו המערערים בין השנים 2008-1993 (בכללן שתי העסקאות המתייחסות למגרש בתל אביב, אליהן התייחס בית המשפט כאל עסקה אחת - פס' 41 לפסק דינו). איני רואה לשוב ולפרט כל עסקה ועסקה, באשר הדברים אינם שנויים במחלוקת (ואפנה לטבלה המציגה את העסקאות בסעיף 10 לתצהיר מטעם המשיב שהוגש לבית משפט קמא). אסתפק אפוא בציון מספר נתונים: רוב העסקאות נערכו לגבי מקרקעין בקרית מלאכי ובאר טוביה, עסקה אחת נערכה לגבי מקרקעין בראשון לציון ושתי עסקאות נוספות נערכו לגבי המגרש בתל אביב; מלבד העסקאות במגרש בתל אביב, חמש עסקאות נעשו בשטח של עד 4 דונם, עסקה אחת בשטח של כ-70 דונם, עסקה אחת בשטח של כ-174 דונם, ועסקה אחת בשטח נרחב (שגודלו לא פורט) שאפשר בניית 896 יח"ד בבנייה רוויה, 335 יחידות צמודות קרקע ו-150 יחידות בצמודי קרקע דו-משפחתיים. בסך הכל, הקרקעות שמכרו המערערים בתקופה זו, יועדו לבנייה של למעלה מ-1,500 יחידות לדירור או לתעשייה ולמסחר, כנגד תמורה המסתכמת בכ-276 מיליון ₪.

כבית משפט קמא, אף אני סבור כי בנסיבות דנן, תדירות העסקאות נוטה לכיוון העסקי. ודוק: תדירות העסקאות אינה נבחנת בהכרח על פני כל עשרות השנים בהן החזיק הנישום במקרקעין, וייתכנו מצבים שבהם יש לבחון את התדירות על פני התקופה שבה בוצעו העסקאות, או מהמועד שבו החלו פעולות ההשבחה, או מהמועד שבו לבשה הפעילות צורה עסקית (כגון התאגדות למטרות מסחר וכיו"ב). אם נשוב לדוגמת הבניין בן 30 הקומות, יכול בעליו להחזיק בו במשך 30 שנה, ואז לבצע בו פעולות השבחה ולמכור את דירותיו בתוך שנים ספורות. בדוגמה מעין זו, הדעת נותנת כי תדירות עסקאות

מכר הדירות לא תיבחן על פני 40 שנה, אלא על פני שנים ספורות. נקודה זו מובילה אותנו אל מבחן ההשבחה ואל הקמת השותפות על ידי המערערים.

ב. מבחן ההשבחה: בית משפט קמא קבע כי בכל הנוגע למקרקעי הדרום, "ניכרת פעילות שיטתית ויזומה של השבחה" מצד המערערים, שכללה, בין היתר: הסכמי פיתוח, התחייבות של האחים גיבשטיין לשאת בהוצאות הפיתוח, תכניות שיזמו האחים גיבשטיין, הגדלת אחוזי בניה, התחייבות לפנות שוכרים על חשבונם של גיבשטיין, הכנת תכניות לצרכי רישום על חשבונם, והתחייבות לבצע הליך רישום למגרשים ולפעול לאיחוד וחלוקה (וראו ע"א 11371/05 המועצה האזורית באר טוביה נ' ישפרו – חברה ישראלית להשכרת מבנים בע"מ (20.2.2008), שם התייחס בית המשפט לעסקת המכר שכתרו המערערים בשנת 1993 לגבי מקרקעין בבאר טוביה. בפסק הדין נאמר כי המועצה האזורית סייעה בידי גיבשטיין לשנות את ייעוד המקרקעין ולצרפם לאזור התעשייה, ואילו גיבשטיין הסכימו לשאת בהוצאות הפיתוח של המקרקעין (שם בפס' 27)).

גם לגבי המגרש בתל אביב נקבע כי המערערים התקשרו עם אדריכלים, מתכננים ובעלי מקצוע לצורך הכנת תב"ע חדשה ואישורה במוסדות התכנון, שנועדה להגדיל את מספר יחידות הדיור (ובהמשך אף יזמו תיקון לתכנית שהוביל להגדלה נוספת של מספר יחידות הדיור). בנוסף, המערערים כרתו הסכם פיתוח עם החברה הכלכלית לבניית מבני ציבור, על פיו העניקו לה הלוואה בסך 12 מיליון ₪, במה שתואר על ידי בית המשפט כ"הסכם פיתוח עם סממנים עסקיים מובהקים" (פס' 46 לפסק הדין). בית המשפט הוסיף כי המערערים הוציאו למעלה מ-10 מיליון ₪ בגין הוצאות השבחה למגרש בתל אביב. בנוסף, הוגשה מטעמם (בשמו של המערער 1 וביחד עם שני בעלי חלקות נוספים) עתירה מינהלית בקשר למגרש, בה עתרו לאשר תכנית כחלק מפתרון תחבורתי לפרויקט (עת"מ (מחוזי ת"א) 1155/01 גיבשטיין נ' המועצה הארצית לתכנון ובניה (10.6.2001)). בעקבות עתירה זו הגיעו הצדדים להסכם שקיבל תוקף של פסק דין, בו נקבע כי הוועדה המקומית לתכנון ובניה תנפיק אישור לבניית גשר מעל נתיבי איילון.

קביעות אלה של בית משפט קמא הן קביעות שבעובדה שאיני רואה להתערב בהן, וכבית משפט קמא, אף אני סבור כי יש בהן כדי להעניק לפעילותם של המערערים גוון מסחרי. אכן –

"כאשר הנישום מפתח את המקרקעין שרכש על-ידי השגת רשיונות בנייה מתאימים, על-ידי סלילת כבישים או יישורם וכיוצא באלה שיפורים, נושאות פעולותיו אופי מסחרי, אם אינן במסגרת 'עסק' של ממש. המבחן מתמקד

בשאלה פשוטה: כלום עסק הנישום בצורה אקטיבית בפעילות, שמטרתה להפוך את הנכס לסחיר יותר ולהעלות את ערכו? תשובה חיובית לשאלה זו מעידה על עסקה המניבה הכנסה רגילה. לעומת זאת, כאשר הנישום פסיבי ואינו נוקט יוזמה מיוחדת לשם העלאת מחיר הנכס על-ידי השבתו ונמנע מפעילות של שיווק מסחרי, חוסה עסקתו, על-פי הרוב, בצל העסקאות ההוניות" (רפאל, עמ' 92).

מפעילויות ההשבחה שנקטו המערערים נקל להבחין כי איננו עוסקים בבעל דירה ש"סגר מרפסת" או ששיפץ את דירתו לקראת מכירתה, כפי שניסו המערערים להמשיל את פעילותם. מדובר בפעילות יזומה ושיטתית, רחבת היקף, שנועדה להפשיר קרקעות לבנייה, תוך השקעת משאבים וכספים משמעותיים וכריתת הסכמים בעלי סממנים מסחריים מובהקים, כלשון בית משפט קמא. מבחן זה מצביע אפוא בבירור על אופייה העסקי של פעילות המערערים.

ג. ידענותו ובקיאותו של הנישום: ככלל, "ככל שרבה יותר בקיאותו של הנישום בתחום שבו נעשית העסקה, כך ניטה לראות בה פעילות 'עסקית' או 'פירוטית'. ככל שקטנה בקיאותו של הנישום באותו תחום כך גדל הסיכוי כי התקבול יסווג כהוני" (עניין חג'ד, פס' 20(2); כן ראו עניין אלמור, עמ' 17). כפי שפורט בפסק דינו של בית משפט קמא, המערער 1, מר חנניה גיבשטיין, כיהן כראש עיריית ראשון לציון במשך כ- 14 שנה, עסק בתכניות בניין לקידום העיר ופיתוחה, שימש כיו"ר הוועדה המקומית לתכנון ובניה והיה חבר מועצת מקרקעי ישראל. על רקע זה, בית משפט קמא קבע כי התפקידים שמילא חנניה גיבשטיין הקנו לו בקיאות רבה בתחומי הנדל"ן, פיתוחו והשבחתו. ואכן, כפי שהזכיר בית המשפט, דבריו של מר שלמה גיבשטיין ז"ל בעדותו כי אחיו חנניה הוא שהתעסק בענייני הנדל"ן, מדברים בעד עצמם (פרוטוקול מיום 2.4.2013, עמ' 63). בהקשר זה יובהר כי אין הכרח שכל השותפים לעסקה יהיו בעלי מומחיות (רפאל, עמ' 86) ודי בבקיאותו של שותף אחד – במקרה דנן המערער 1 – כדי לקבוע כי מבחן זה מתקיים. קביעתו של בית משפט קמא בנקודה זו מבוססת אפוא היטב, ואין כל עילה להתערב בה.

26. הנה כי כן, נוכחנו לדעת כי חלק מן המבחנים, ובפרט מבחן אופן המימון ומשך ההחזקה, תומכים לכאורה בעמדת המערערים. מנגד, מבחנים אחרים, ובייחוד מבחן ההשבחה ומבחן בקיאותו של הנישום - שאף הם כבדי משקל - צובעים את פעילות המערערים בגוון בוהק של עסקיות (ויצויין כי אף בא כוח המערערים הודה ביושר בדיון

לפנינו כי שני מבחנים אלה אינם פועלים לטובתו). נעבור אפוא ל"מבחן הגג", הבוחן את התמונה, על מכלול נסיבותיה, במבט ממעוף הציפור.

לטעמי, הסתכלות על מכלול הנסיבות מובילה למסקנה כי פעילות המערערים עולה כדי "עסק", ובדין קבע כך בית משפט קמא. וכך ניתן לסכם את הדברים: שלושה אחים קיבלו במתנה מדודיהם קרקעות רבות; בשלב מסוים שלושת האחים הקימו שותפות בקשר לפעילותם במקרקעין, ורשמו אותה בספרי מע"מ כעוסק; השותפות נרשמה תחילה כעוסק בתחום הפרדסנות, אולם בהמשך שונה תחום פעילותה לנדל"ן; שלושת האחים השקיעו משאבים מרובים בהשבחת הקרקעות, תוך ניצול מומחיותו ובקיאיותו של אחד מהם בנושאי תכנון ובניה; בשלב מסוים, לאחר שחלק מהקרקעות "הופשרו" בהדרגה ואפשרו בנייה של כ-1,500 יחידות דיור, האחים מכרו אותן בעשר עסקאות; המכירות נפרסו על פני כחמש עשרה שנה, כנגד תמורה כוללת של למעלה מרבע מיליארד שקלים; בגין עסקאות שנעשו במקרקעי הדרום, האחים הוציאו בשם השותפות חשבוניות מס וניכו מס תשומות (לפירוט העסקאות אפנה לסעיפים 12-51 לתצהיר מטעם המשיב). לטעמי, צירופם של הדברים מוביל בבירור למסקנה כי המערערים פעלו באופן עסקי ביחס לקרקעות שקיבלו מדודיהם. זאת, לא רק מנקודת מבט אובייקטיבית, אלא גם בהסתכלות סובייקטיבית של האחים עצמם, שהקימו שותפות, נרשמו בספרי מע"מ, הוציאו חשבוניות מטעם השותפות בגין רוב עסקאות המכר וניכו מס תשומות – באופן המעיד על תפישתם שלהם כי הם פועלים במסגרת עסקית (על בחינת עסקה משתי נקודות המבט, זו האובייקטיבית וזו הסובייקטיבית, ראו בעניין קרן בפס' 45 והאסמכתאות שם; וכן ראו בעניין שירצקי, פס' 9 לפסק דיני).

27. ודוק: הדעה המקובלת היא כי הרישום בספרי מע"מ הוא דקלרטיבי, וכשם שהימנעות מרישום לא תפטור עוסק מתשלום מע"מ בגין עסקה שביצע במהלך עסקו (ע"א 6079/98 שארחה נ' מנהל אגף המכס והמע"מ, פס' 7 (19.6.2001); ויתקון ונאמן, עמ' 325), כך רישום כעוסק לא יגרור חבות במס בנסיבות שבהן אופי הפעילות עצמה לא היה עסקי (ע"א 267/86 מנהל המכס ומע"מ נ' חברת ראובן פליצה בע"מ, פ"ד מג(3) 651, 658 (1989) (להלן: עניין פליצה); וראו גם ע"מ (מחוזי ת"א) 447-09-14 נבוק נ' רשות המיסים (5.5.2016); פרידמן, עמ' 157). לכן, גם במקרה דנן, רישום השותפות כ"עוסק" אין בו כשלעצמו כדי להקנות לפעילות אופי עסקי. לכך מתווספת טענת המערערים כי כלל לא ידועה להם הסיבה שבגינה שונה תחום פעילותה של השותפות בספרי מע"מ מ'פרדסנות' ל-'נדל"ן' בשנת 2003, וכי "ככל הנראה" הדבר נעשה ביוזמת המשיב (פס' 1 לסיכומי התשובה).

אלא שלנוכח נסיבות המקרה דנן, איני רואה לייחס לטענה זו חשיבות רבה, וזאת בשל מספר טעמים. ראשית, גם בהנחה שהרישום הוא דקלרטיבי ושאינן ברישום גרידא כדי לקבוע קיומו של "עסק", כבר נאמר בפסיקה כי "בדרך כלל, רישומי מע"מ הם ראייה קונקלוסיבית לעניין רישומו של אדם כעוסק מסוג זה או אחר" (ע"א 396/87 מנהל המכס ומע"מ נ' עליאן, פ"ד מה(1) 357, 360 (1990)). לפיכך, נישום הטוען כי נפלה שגיאה בספרי מע"מ וכי הרישום אינו משקף נאמנה את מצב הדברים, הוא הנושא בנטל להוכיח את טענתו, ולא די בהעלאת הטענה בעלמא (על כך שהרישום בספרי מע"מ מהווה ראייה לכאורה למעמדו של הנרשם, ראו גם אצל נמדר כרך ב' עמ' 728; והשוו לעניין פליצה, משם עולה כי הרישום כעוסק אינו מקים חזקה בדבר קיומו של עסק).

שנית, במישור העובדתי, בית משפט קמא קבע בפירוש, על בסיס חומר הראיות, כי פתיחת תיק העוסק על ידי המערערים נעשתה על מנת לנכות תשומות, וכי החשבונות שהוצאו על ידי השותפות לא היו בגין חקלאות אלא בגין מכר מקרקעין. בנסיבות אלו, השאלה מיהו הגורם שיזם את שינוי הרישום המתייחס לתחום פעילותה של השותפות אינה בעלת משקל רב (ואפנה לסעיפים 58 ו-61 לחוק מע"מ, בהם מעוגנת סמכותו של המנהל לתקן את הרישום; כן אפנה לעדותה של הנציגה מטעם המשיב בבית משפט קמא, כי בפועל, שינוי תחום עיסוק של עוסק לא נעשה ביוזמת רשויות מע"מ אלא רק לבקשת העוסק (פרוטוקול מיום 21.10.2014, עמ' 102-103)). זאת ועוד: בשנים 2007-2008, לאחר שינוי תחום פעילותה הרשום של השותפות ולאחר מכירת המגרש בתל אביב, המערערים ערכו שתי עסקאות מכר נוספות במקרקעי הדרום כנגד תמורה כוללת של כ-113 מיליון ₪. כל זאת, מבלי שהועלתה מצדם טענה כלפי המשיב בנוגע לשינוי תחום פעילותה הרשום של השותפות, ומבלי שנשמעה טענה מצדם נגד חיוב העסקאות במע"מ (ואפנה, כדוגמה, לסעיף 7.9 להסכם משנת 2007, בו נקבע כי "מס ערך מוסף בגין רכישת המקרקעין יחול על הקונה וישולם על ידו כנגד חשבונית מס כדין, במועד בו חלה על המוכר חבות בתשלום המע"מ בגין כל תשלום ותשלום" – נספח 13 לתצהיר מטעם המשיב (ההדגשות הוספו – י"ע)). רוצה לומר, שאף לשיטת המערערים-המוכרים, הוטלה עליהם חבות במע"מ בגין עסקת מכר המקרקעין.

28. לסיכום הדברים, יישום מבחני הפסיקה מלמד כי המערערים פעלו ביחס לקרקעות שבבעלותם באופן עסקי, ועל כן יש לראותם כ"עוסק" לצורך חוק מע"מ. כפי שהוסבר, מסקנה זו נלמדת הן על בסיס הסתכלות אובייקטיבית על מכלול הנסיבות, הן מנקודת מבט סובייקטיבית, הבוחנת את האופן בו המערערים עצמם תפשו את פעילותם ביחס למקרקעין. בכך נדחית טענתם הראשונה של המערערים כי הם כלל לא ניהלו "עסק" בתחום הנדל"ן.

מכאן נפנה לטענתם השניה החלופית של המערערים, ולפיה "עסק" זה חובק רק את מקרקעי הדרום, בעוד שהמגרש בתל אביב הוחזק על ידם כנכס "פרטי".

דין תל אביב כדין באר טוביה

29. כפי שהוסבר בראשית הדברים, טענתם החלופית של המערערים, בתרגום למונחי חוק מס ערך מוסף, היא כי מכירת המגרש בתל אביב לא נעשתה "במהלך עסק", ולכן אין היא נכנסת תחת ההגדרה של "עסקה" בחוק (ראו בפס' 16 לעיל בנוגע להגדרת התיבה "עסקה"). יוער, כי המונח "במהלך עסקו" זכה בפסיקה לפרשנות רחבה, באופן הכולל "כל מה שעושה העוסק לתועלת מפעלו ולקידומו ולהצלחת עסקו" (ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ, פ"ד לז(2) 744, 753 (1983)).

ברי כי עצם העובדה שאדם מנהל "עסק", אין פירושה כי הוא אינו יכול לבצע עסקה "פרטית". כך, למשל, כאשר עורך דין מוכר דירה הנמצאת בבעלותו הפרטית, ככלל אין מכירה זו מהווה "עסקה" החייבת במע"מ (גרונט ואלתר, עמ' 87). גם אדם העוסק בתחום הנדל"ן יכול להחזיק בנכס מקרקעין באופן פרטי, והדוגמה הטיפוסית היא קבלן המחזיק דירת מגורים (ע"א 504/65 אטל נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד כ(3) 365 (1966)). הדרישה כי "העסקה" תבצע "במהלך עסקו" של העוסק, מוציאה אפוא מתוכה פעולות הנעשות בכובעו הפרטי של העוסק (נמדר, עמ' 69). לפיכך, קביעתנו כי המערערים ניהלו "עסק" בתחום הנדל"ן, אינה מחייבת את המסקנה כי כל מכירה של נכס מקרקעין שהיה בבעלותם היא מכירה מסחרית שבוצעה במהלך עסקם. השאלה הצריכה לעניינו היא אם יש להבחין בין מקרקעי הדרום – שנוהלו ונמכרו על ידי המערערים במסגרת העסק, לבין המגרש בתל אביב – שלטענת המערערים נמכר על ידם בכובעם כאנשים פרטיים.

30. ככלל, כאשר בעל עסק מבצע עסקה בנכס המשתייך לסוג הנכסים הנסחרים במסגרת עסקו, ומתעוררת מחלוקת בינו לבין מנהל מע"מ לגבי "מסחריות" המכירה, הנטל להראות כי מדובר בעסקה "פרטית" שלא בוצעה "במהלך עסקו" של הנישום מוטל על כתפי הנישום. כך באופן כללי, וכך לגבי סוחר נדל"ן הטוען כי עסקת מקרקעין שביצע היא במישור ההוני (עניין אלמור, עמ' 9). מטבע הדברים, כובד הנטל עשוי להשתנות ממקרה למקרה. לא הרי מכירת דירת מגוריו של הנישום כהרי מכירת נכס מקרקעין מניב; ובעוד שבמקרה הראשון הנטל להראות כי מדובר במכירה של נכס "פרטי" עשוי להיות קל כנוצה, הנטל במקרה השני יהיה מטבע הדברים כבד יותר, כל מקרה בהתאם לנסיבותיו (ראו ע"ש (מחוזי חי') 613/02 הולצר נ' ממונה אזורי מע"מ (29.8.2003), שם

נקבע כי עסקת מתנה בה הועברה דירה לבתו של העוסק אינה חייבת במע"מ, שכן טענת העוסק כי הדירה שימשה לצרכים פרטיים של בני המשפחה לא נסתרה, הוכח כי הבת המשיכה להתגורר בדירה, ומנהל מע"מ אף הכיר בכך שהדירה נרכשה מלכתחילה לשימוש פרטי ושלא במסגרת העסק). לענייננו, משעה שקבענו כי המערערים ניהלו עסק בתחום הנדל"ן, עליהם הנטל להראות כי מכירת המגרש בתל אביב היתה מכירה "פרטית" שלא נעשתה במהלך עסקם. כפי שיוסבר להלן, לא עלה בידי המערערים לעמוד בנטל זה.

31. ראשית, נסלק מדרכנו את הטענה כי הבחנה "פיזית" או "גיאוגרפית" (כלשון המערערים בסיכומיהם) בין מקרקעי הדרום למגרש בתל אביב, תומכת בטענה כי מכירת המגרש בתל אביב לא היתה מכירה עסקית. טענה זו אין בה ממש. עסק של סחר בנדל"ן אינו מוגבל על פי טיבו לעיר פלונית, וסוחר מקרקעין המוכר קרקעות הפזורות ונפרדות זו מזו, יתקשה לשכנע כי קרקע פלונית אינה חלק מעסקו אך מחמת מיקומה הגאוגרפי. אזכיר, כי מלבד הקרקעות שמכרו המערערים בבאר טוביה וקרית מלאכי, אחת מעסקאות המכר שביצעו נעשתה לגבי קרקע בראשון לציון (הגם שהיקפה היה זניח). בהסכם המכר של עסקה זו נאמר במפורש כי גיבשטיין הם "עוסק" לפי חוק מע"מ וכי על הקונה לשלם להם את המע"מ כנגד חשבונית מס (סעיף 7.2 להסכם, צורף כנספח 22 לתצהיר מטעם המשיב). רוצה לומר, שכשם שטענת הבידול הגיאוגרפי לא היתה רלוונטית לקרקע בראשון לציון, כך אין היא רלוונטית למגרש בתל אביב.

32. המערערים טענו כי בית משפט קמא "עירב מין בשאינו מינו" ו"הניח את המבוקש", בכך שסקר בסקירה אחת את מכר המגרש בתל אביב ביחד עם המכירות שבוצעו במקרקעי הדרום. לשיטתם, כאשר בוחנים את תדירות העסקאות שביצעו המערערים, יש להשקיף על המגרש בתל אביב בנפרד, ומשעה שבוצעו לגביו שתי עסקאות בלבד, הרי שמדובר בעסקה הונית. בדומה, המערערים טענו כי מכירת המגרש בתל אביב הביאה ל"חיסול" קרקעות המערערים בתל אביב, ועל כן יש לראותה כפעילות חד פעמית נטולת פוטנציאל המשכיות בעתיד, מה שמלמד על אופייה ההוני.

אף טענות אלה דינן להידחות. למעשה, טענת המערערים כי יש "לבדוד" את המגרש בתל אביב מיתר הקרקעות ולבחון את מכירתו בנפרד, היא הלוקה בהנחת המבוקש, ולא אופן ניתוחו של בית משפט קמא. כפי שהוסבר לעיל, לנוכח הקביעה כי המערערים הם "עוסק" בתחום הנדל"ן, נקודת המוצא היא כי עסקם של המערערים חולש הן על המגרש בתל אביב הן על מקרקעי הדרום, והנטל להראות כי מכירת המגרש בתל אביב נעשתה שלא במהלך עסקם, מוטל על כתפיהם. לכן, תדירות העסקאות שביצעו

המערערים נבחנת ביחס לכלל עסקאות המכר שביצעו. הוא הדין לגבי בחינת פוטנציאל העסקאות העתידיות לאחר מכירת המגרש. ואכן, בשנים שלאחר מכירת המגרש בתל אביב, ביצעו המערערים שתי עסקאות מכר נוספות בהיקף של כ-113 מיליון ₪. בנוסף, כפי שציין בית משפט קמא, בבעלות המערערים נותרו נכסי מקרקעין רבים (בית המשפט הפנה לעדותו של המערער 1, שציין כי נותרו בידיהם למעלה מ-280 דונם בבאר טוביה ו-8 דונם בראשון לציון). ללמדך, שהפוטנציאל לקיומן של עסקאות נוספות שריר וקיים.

33. לגופם של דברים, כאשר משקיפים על עסקת המכירה של המגרש בתל אביב ומשווים אותה למכירת מקרקעי הדרום, המכנה המשותף בין העסקאות בולט לעין. הקרקעות כולן הגיעו לידי המערערים במתנה מדודיהם (והמגרש בתל אביב הוא אף המגרש היחיד שבו המערערים הרחיבו את החזקותיהם כשרכשו דונם נוסף בשנת 1977); בחלק מהקרקעות בדרום היו פרדסים, ובקרקע בתל אביב היה כרם (שבשלב מסוים הלך לאבדון); המערערים ביצעו פעולות השבחה במקרקעי הדרום ובמגרש בתל אביב, תוך הסתייעות בבקאות ומומחיותו של המערער 1. ביתר פירוט, וכפי שהזכרנו לעיל לגבי המגרש בתל אביב, המערערים התקשרו עם בעלי מקצוע לצורך הכנת תב"ע חדשה (ואף יזמו תיקון שלה שהגדיל את מספר יחידות הדיור); חתמו על הסכם פיתוח, שתואר בפסק דינו של בית משפט קמא כ"הסכם פיתוח עם סממנים עסקיים מובהקים"; הוציאו למעלה מ-10 מיליון ₪ בגין הוצאות השבחה; ואף עתרו לבית המשפט לעניינים מינהליים לצורך קידום פתרון תחבורתי, בעקבותיו הוסכם כי הוועדה המקומית תנפיק היתר לבנות גשר מעל נתיבי איילון. באספקלריה זו, הניסיון לדמות את מכירת המגרש על ידי המערערים לקבלן המוכר את דירת מגוריו בעסקה פרטית, הוא ניסיון מוקשה על פניו.

34. בית משפט קמא עמד על נקודות נוספות המעידות כי המגרש בתל אביב היה נכס עסקי ולא נכס פרטי. כך, למשל, המגרש שועבד לצורך מימון פעולות עסקיות שביצעו המערערים, והתמורה ממכירתו שימשה לפירעון ההלוואות (בית משפט קמא ציין כי המגרש שימש בטוחה להחזר הלוואה בסך 60 מיליון ₪ שניטלה למטרות עסקיות, אך המערערים טענו כי הדבר אינו מדויק לחלוטין מבחינה עובדתית).

בנקודה זו, צודקים המערערים כי שעבוד נכס לשם נטילת הלוואה עסקית, אין בו כשלעצמו כדי להפוך את הנכס המשועבד לנכס עסקי. עניין זה אף הובהר בפסיקה (ראו בעניין מג"ד בפס' 20(1)), ואף בית משפט קמא עמד על כך. עם זאת, כפי שהוסבר בעניין מג"ד, במקרה של ספק, יכול ייעוד התמורה להוות אינדיקציה לאופייה של ההכנסה. בנסיבות המקרה דנן, יש טעם בטענה כי שעבוד המגרש לצורך מימון פעילות עסקית וייעוד התמורה שנתקבלה ממכירתו לצורך החזר הלוואות שניטלו אף הן לצרכים

עסקיים, מקנים למגרש נופך של נכס עסקי, יותר מכפי שהם מקנים לו אופי של נכס פרטי. כך או כך, המסקנה כי מכירת המגרש נעשתה כחלק מעסקם של המערערים, מבוססת דיה גם ללא מבחן זה.

35. לצד הנימוקים המבססים את הקביעה כי מכירת המגרש בתל אביב נעשתה כחלק מעסקם של המערערים, ישנן טענות התומכות לכאורה בעמדתם כי המגרש הוחזק על ידם באופן פרטי. כך, למשל, בעסקת חבס, בה מכרו המערערים לחבס את חלק המגרש שנותר בידיהם לאחר העסקה מושא דיוננו, היתה זו חבס שדיווחה לרשויות מע"מ על העסקה, הוציאה בגינה חשבונית מס עצמית וניכתה את המע"מ הכלול בה כמס תשומות (יצויין כי לפי סעיף 18.2 להסכם בין חבס למערערים, חבס היא שנדרשה לשאת בתשלום המע"מ). התנהלות זו תומכת לכאורה בטענת המערערים כי ראו בעסקה 'עסקת אקראי' במקרקעין בין מוכר שאינו עוסק לקונה שהוא עוסק, באופן המטיל את החיוב במע"מ על הקונה (תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976). לטענת המערערים, משעה שהמשיב אימץ את סיווג העסקה באופן המתואר ולא חלק על גישתה של חבס, עליו להתייחס באופן זהה גם לעסקה מושא דיוננו. בנוסף, המערערים הפנו לעדותו של נציג המשיב בבית משפט קמא, שאישר כביכול כי המגרש בתל אביב אינו בגדר "מלאי", מה ששולל לכאורה את אופיו העסקי של המגרש.

36. אף כאן, איני סבור כי יש בדברים כדי להוציא את המגרש בתל אביב מגדרי עסקם של המערערים. ראשית, העובדה שהצדדים עיצבו את עסקת חבס ואת הדיווח למע"מ כפי שעשו, וזו אושרה על ידי המשיב, אין פירושה כי המשיב מנוע מלתהות על קנקנה של העסקה מושא דיוננו וכי חובה עליו לסווגה באופן זהה. לעניין זה, חשוב להבהיר כי עיצוב עסקת חבס כמתואר, בדרך של הוצאת חשבונית מס עצמית על ידי חבס-הקונה, אמנם מטיל לכאורה על הקונה את נטל תשלום המע"מ, אולם בפועל הקונה מנכה את המע"מ כמס תשומות, כך שמדובר בפעולה חשבונאית-רישומית בלבד שככלל לא אמורה להשפיע על גביית המס (גרוס ואלתר בעמ' 95; נמדד בעמ' 270; פרידמן בעמ' 245). בהקשר זה, בית משפט קמא קיבל את טענת המשיב כי "תיקון" בדיעבד של השומה בגין עסקת חבס, בדרך של הגדלת השומה למערערים והוספת המע"מ בגין המכירה לחבס, היתה מובילה לתוצאה כלכלית זהה, ולכן לא היה טעם לעשות כן (ראו גם עדותו של הנציג מטעם המשיב, עמ' 73 לפרוטוקול מיום 29.4.2013; וכן עדותה של הנציגה מטעם המשיב, עמ' 111 לפרוטוקול מיום 21.10.2014). מכל מקום, וכפי שקבע בית משפט קמא, אף אם נפלה טעות בהתנהלות המשיב לגבי עסקת חבס, ואף אם כטענת המערערים תיקון השומה בדיעבד לא היה מוביל לתוצאה זהה לחלוטין, בנסיבות דנן אין בכך כדי לחייב את המשיב להתייחס לעסקה מושא דיוננו כעסקה פרטית.

באשר לדבריו של נציג המשיב בעדותו בבית משפט קמא לגבי אי-היותו של המגרש בתל אביב בגדר "מלאי", איני סבור כי ניתן לתלות בכך את שמבקשים המערערים לתלות. עיון בדברי העד מלמד כי תשובתו היתה "לכשעצמן אני מסכים שהמקרקעין [בתל אביב] אינם מלאי" (פרוטוקול שם, עמ' 78 שורה 1 (כך במקור – י"ע)). מכך משתמע כי תשובתו של העד התייחסה למגרש בתל אביב כאל קרקע העומדת בפני עצמה, במנותק ממקרקעי הדרום. תימוכין לכך ניתן למצוא בשאלת בא כוח המערערים שורות ספורות לאחר מכן:

"ש. אני חושב שגם אתה יכול בשלב הזה לאשר שגם לפי דעתך הקרקע בפארק צמרת היא לא מלאי, נכון?
ת. נכון.
ש. עדיין אתה חושב לכשעצמה היא חייבת במע"מ?
במנותק ממקרקעי הדרום,
ת. כבר נשאלתי על זה בהתחלה"
(שם, שורות 26-30).

אם נותר ספק בלבו של הקורא, אוסיף כי הקשר הדברים בפרוטוקול תומך גם כן במסקנה זו. כך, מספר עמודים קודם לכן, בתשובה לשאלת בית המשפט, הסביר העד כי באופן תיאורטי, אם היה בנמצא רק המגרש בתל אביב ללא מקרקעין נוספים, אזי הוא היה בוחן שוב את העובדות לאור המבחנים הרלוונטיים ובוחרן אם השותפות אכן עומדת בתנאים לעניין קיומו של עסק. בתגובה לכך, בא כוח המערערים אמר כי בכוונתו להראות לעד "שאינן כל אינטגרליות בין הפארק צמרת [המגרש בתל אביב – י"ע] לבין הקרקעות בדרום" (פרוטוקול שם, עמ' 70 שורות 6-19). רוצה לומר, שמסקנתו של המשיב כי המגרש בתל אביב הוא חלק מהעסק, נגזרה בין היתר מן העובדה שהמערערים החזיקו בקרקעות נוספות ופעלו לגביהן באופן עסקי. אין להסיק אפוא מהדברים כי נציג המשיב ראה את הקרקע בתל אביב כקרקע שאינה קרקע עסקית (ויצויין כי בדיון לפנינו, בא כוח המשיב טען כי אמירתו של העד שאין מדובר במלאי היא שגויה; וראו גם עדותה של הנציגה מטעם המשיב בבית משפט קמא, שסברה כי כן מדובר במלאי עסקי (פרוטוקול מיום 6.2.2014, עמ' 77)).

37. טענת המערערים בנוגע לאופן בו התייחס המשיב לעסקת חבס, מחברת אותנו לטענה נוספת שהעלו המערערים, ולפיה המשיב מושקת מלהתייחס למכירת המגרש כמכירה עסקית גם לנוכח עמדתן של רשויות מס אחרות לגבי המגרש בתל אביב, והן: רשויות מיסוי מקרקעין, שבשנת 1977 אפשרו את העברת הזכויות במגרש מהחברה

לאחים בפטור ממס שבח, ובהמשך בשנת 2005 אישרו את המכירה לקבוצת הרכישה ואת עסקת חבס כחייבות במס שבח ולא במס הכנסה; והממונה על מס רכוש, שגבה מהמעוררים מס רכוש לאורך השנים בשיעור מוגדל של 2.5% בגין קרקע שהיא רכוש קבוע, להבדיל משיעור של 1.2% בגין קרקע שהיא מלאי עסקי.

אף בטענה זו אין כדי לשנות את סיווגה של העסקה שלפנינו. כפי שכבר נפסק בעבר, ככלל, קביעותיהן של רשויות מס שבח אינן כובלות את סמכותן של רשויות מס אחרות לסווג את העסקה בהתאם לכלל העובדות העומדות לנגד עיניהן (ראו ע"א 4576/15 מ.מ.א ניהול בע"מ נ' פקיד שומה, פס' 5 (11.5.2016) (להלן: עניין מ.מ.א)). בנוסף, לצורך קיומו של השתק שיפוטי, אין די בשומה עצמית שאושרה על ידי רשויות המס מבלי שנבחנה לגופה, אלא יש צורך בקביעה פוזיטיבית של רשויות המס (ראו עניין לשם, פס' 103 והאסמכתאות שם). ואכן, בא כוח המערערים, שהיה ער להלכות אלו, אישר במהלך הדיון לפנינו כי הוא מוכן להסתפק ב"השתק רך", בבחינת סממן המעיד על הונית העסקה, והוא איננו מסתמך על טענת ההשתק כנימוק עיקרי (לדיון כללי בהתפתחותה ובתחולתה של דוקטרינת 'מעשה בית דין' ו'השתק' בעניינים פיסקאליים, ראו ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פס' 46-68 (24.12.2014)).

38. אוסיף בקצרה, כי בכל הנוגע לתשלום מס רכוש, בית משפט קמא קבע כי היתה זו בחירתם של המערערים כיצד לדווח ולשלם את מס הרכוש, וכי היה להם "אינטרס מובהק" לדווח על הקרקע כרכוש קבוע, שאלמלא כן הם היו מחוייבים במס הכנסה בגין מכירת המגרש. זאת, חלף מס שבח, שמן הסתם אפשר למערערים ליהנות משיעורי מס נמוכים בהתחשב במועד ההיסטורי שבו נרכשו המקרקעין (ראו סעיף 48א(ד) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963). ואכן, על פי השומות העצמיות שהגישו חנניה ושלמה גיבשטיין למנהל מיסוי מקרקעין (מוצג 2 למוצגי המערערים), בגין עסקת חבס והעסקה מושא דיוננו הם חבו בתשלום מס שבח בסך כולל של כ-14.5 מיליון ₪, זאת מתוך תמורה כוללת של כ-138.5 מיליון ₪, קרי כ-10.5%. לא תהא זו אפוא השערה מרחיקת לכת להניח כי המערערים שילמו מס רכוש כמתואר לאורך השנים משום שחשבו למכור את הקרקע ביום מן הימים. על כך יש להוסיף, כי בשומות העצמיות שהגישו המערערים למס שבח, הם ניכו את מס הרכוש ששולם על ידם, ואף בכך יש כדי להקהות את עוקצה של הטענה. בנסיבות אלו, אף אם אניח לטובת המערערים כי תשלום מס רכוש על ידם כמתואר, יכול לשמש אינדיקציה בנוגע לאופן בו ראו את המגרש, הרי שבהתחשב במכלול הנסיבות, אין בטענה זו לקיומו של "השתק רך" כדי להכריע את הכף לטובתם.

[הערה: בעניין התשלום למס שבח, בא כוח המערערים טען בדיון לפנינו כי רשויות מיסוי מקרקעין בחנו את השומה העצמית המתייחסת לעסקת חבס לגופה, ובעקבות כך הצדדים הגיעו להסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין. דהיינו, לטענת המערערים, השומה בגין עסקת חבס לא היתה שומה עצמית שאושרה, כי אם שומה שנבחנה לגופה על ידי רשויות מס שבח. בא כוח המשיב התנגד להעלאת טענה זו, בנימוק כי מדובר בראיה חדשה (יוער כי הדבר הוזכר על ידי המערערים בסיכומיהם בערעור, הגם שהדבר נעשה במובלע בהערת שוליים 13). לטעמי, יש קושי לייחס משקל לטענה זו, שהועלתה לראשונה בשלב הערעור, מה עוד שהסכם הפשרה המדובר ופסק הדין שאישר אותו אינם לפנינו. כך או כך, טענה זו אינה רלוונטית לתשלום מס רכוש, ואף אילו בוססה לגבי מס השבח ששולם בגין עסקת חבס, איני משוכנע כי בנסיבות דנן היה בה לבדה כדי להקים למערערים טענת השתק כלפי המשיב בנוגע לסיווג העסקה לצורכי מע"מ (ראו והשוו עניין מ.מ.א בפס' 5, המפנה לע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 538, 556-557 (2005)).]

39. הסכם האופציה: תימוכין נוספים למסקנתו מצא בית משפט קמא בהסכם אופציה שכתרו המערערים ביום 20.7.2004, כשבעה חודשים לפני מכירת המגרש לקבוצת הרכישה (יצוין כי הסכם האופציה הוגש על ידי המשיב לבית משפט קמא לאחר שהוגשו הסיכומים מטעם הצדדים, וזאת חרף התנגדות המערערים, תוך שבית המשפט התיר למערערים להעיד עדים ולהשלים את סיכומיהם בקשר לראיה זו (החלטתו מיום 14.5.2015)). בהסכם האופציה, הכתוב בכתב יד, העניקו המערערים לקונה פוטנציאלי אופציה לרכוש את המגרש המדובר כדלקמן:

"אנו הח"מ הבעלים של מגרש הידוע כחלקה 730 בגוש 6108 (מגרש 10 בת.ב.ע. ת"א 1750/א) (להלן: 'המגרש') מעניקים למרשך אופציה בלתי חוזרת לתקופה של 30 יום מהיום לרכישת המגרש במצבו כפי שהוא היום בסכום השווה ל-\$125,000 (ולא פחות מהמחיר שנקבע לגבי מגרש 9) לכל יחידת דיור אשר ניתן על פי תכנית התב"ע לבנות על המגרש (בתוספת מע"מ – אם יחול מע"מ על העסקה.)" (ההדגשה הוספה – י"ע).

בית משפט קמא קבע כי מחד גיסא, יש היגיון בטענת המשיב, ולפיה ההפרש בין המחיר שצוין בהסכם האופציה (\$125,000 ליח"ד) לבין המחיר שבו נמכר המגרש בפועל כעבור מספר חודשים בעסקה מושא דיונו (\$146,000 ליח"ד), שווה כמעט לחלוטין לשיעור המע"מ בסך 17% שחל באותה תקופה (ליתר דיוק, מדובר בהפרש של 16.8%, כאשר הפער של 0.2% מסתכם ב-\$250 ליח"ד). עובדה זו תומכת לכאורה בטענה כי

התמורה ששולמה למערערים בפועל בגין העסקה מושא דיוננו, כללה בתוכה את תשלום המע"מ. בית המשפט קבע כי המערער 1 התחמק ממתן תשובה בעדותו בעניין זה, וכי המערערים לא הוכיחו את טענתם שהפרש המדובר נבע מעליית שווי המקרקעין, ואף זנחו אותה בסיכומיהם. מאידך גיסא, בית המשפט קבע כי ניתן להבין את טענת המערערים כי אזכור תוספת המע"מ בהסכם האופציה נעשה למען הזהירות בלבד. בסיכומו של דבר, בית המשפט קבע כי כפות המאזניים בעניין פרשנות הסכם האופציה מעויינות, ומשעה שמדובר במחלוקת לבר-פנקסית, הנטל מוטל על המערערים והם לא עמדו בו, ולכן המערערים נדרשים להשיב למדינה את המע"מ שגבו מהרוכשים.

כשלעצמי, איני משוכנע כי ניתן לקבוע על בסיס הסכם האופציה את שביקש המשיב להסיק מהאמור בו. אמנם, עצם אזכור האפשרות לחיוב במע"מ מלמד על חשש מסוים שקינן בלבם של המערערים שמא רשויות מע"מ ימצאו לנכון לחייבם בגין העסקה. בד בבד, יש היגיון רב בטענת המערערים כי ההתייחסות לחיוב במע"מ אינה אלא תוספת להסכם שנכתבה למען הזהירות בלבד, בבחינת "שלייקעס" משפטיים. בשורה התחתונה, אף שהפער בין הסכומים קרוב עד כדי חשד לשיעורו של המע"מ, איני רואה לקבוע ממצא על בסיס זה. [הערה: לכאורה יש טעם בטענת המערערים, כי אילו התמורה בגין העסקה כבר כללה את המע"מ, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, לא היה מקום לחייב אותם בתשלום מע"מ בגין מלוא תמורת העסקה, בבחינת מע"מ על מע"מ. ואולם, משלא ראיתי לייחס משקל להסכם האופציה, אין צורך להידרש לכך].

40. בשולי סיכומיהם, המערערים העלו מספר טענות נוספות (חלקן במה שנהוג לכנות "בשפה רפה"). אקדיש לחלק מטענות אלו מילים ספורות. ראשית, אין לקבל את טענת המערערים להעדר יריבות בין המשיב לבין השותפות (לה הוצאה השומה), בנימוק שהמגרש מעולם לא היה שייך לשותפות אלא לאחים. בית משפט קמא דחה טענה זו, לרבות במישור העובדתי, ואיני רואה להתערב בכך. אוסיף, כי בדיון שהתקיים לפנינו, בא כוח המערערים נזהר בלשונו וטען כי המגרש בתל אביב "ככל הנראה" לא היה תחת השותפות (וראו בדומה גם נוסח הדברים בפס' 57 לסיכומי המערערים בערעור). למען שלמות התמונה, יוער כי משעה שעסקינן בשותפות בלתי רשומה, אין חוק מע"מ מכיר בה כאישיות משפטית נפרדת, אלא קובע כי יש לייחס את העסקה לכל שותף לפי חלקו (סעיף 128(ב) לחוק; כן ראו נמדר בעמ' 285, 737). ובקיצור, אין בטענה זו כדי לסייע למערערים.

עוד טענו המערערים כי לצורך קביעת קרן המס, היה על המשיב להתחשב במס התשומות שלגישתו שולם על ידם. טענה זו, על פניה, אינה נטולת טעם. המשיב הטיל

מע"מ על מלוא תמורת העסקה, וכתימוכין לעמדתו כי מדובר ב"עסקה" החייבת במע"מ טען כי המערערים השקיעו משאבים לצורך השבחת הנכס (וראו עדותו הנציג מטעם המשיב בעמ' 79 לפרוטוקול, שטען כי אילו היה מס תשומות המערערים יכלו לדרוש אותו. העד אף סבר כי היה מס תשומות לגבי הוצאות שוטפות בקשר למגרש, כגון שכר טרחת עו"ד). בנסיבות אלו, קביעת השומה ללא קיזוז מס תשומות אכן מעוררת אי נוחות. דא עקא, שטענה זו הועלתה על ידי המערערים לראשונה בסיכומיהם בערעור, ועל כן אין מקום לקבלה. עם זאת, בשאיפה להבטיח כי המע"מ בגין העסקה יהיה מס אמת, ומבלי לקבוע מסמרות לגופו של ניכוי, דומה כי טוב יעשה המשיב אם יבחן את האפשרות לנכות מסכום המע"מ את מס התשומות ששילמו המערערים, והוא כמובן רשאי לבוא עמם בדין ודברים לעניין זה.

לבסוף, המערערים טענו כי לא היה מקום לקבוע את שומת המע"מ על בסיס התמורה ששולמה בגין מכירת המגרש. זאת, משום שבאופן זה המשיב ממסה את מלוא עליית ערך המקרקעין מיום רכישתם, אף שבמשך שנים ארוכות המגרש לא היה "עסקי". אף בטענה זו אין כדי להצדיק את התערבותנו. כפי שציין בית משפט קמא, קביעת מחיר העסקה לצורכי מע"מ על בסיס התמורה, נובעת מהוראת סעיף 7 לחוק מע"מ, מה עוד שהמערערים לא הוכיחו במישור העובדתי מה היה שווי המקרקעין בעבר (לפני חקיקת חוק מע"מ בשנת 1975).

41. לסיכום הדברים: לנוכח מסקנתנו כי פעילות המערערים ביחס למקרקעי הדרום מהווה "עסק", הנטל להראות כי מכירת המגרש בתל אביב לא נעשתה במסגרת עסק זה, מוטל על כתפיהם. בנטל זה לא עלה בידי המערערים לעמוד. כפי שהוסבר, בין פעילותם של המערערים במקרקעי הדרום לפעילותם בנוגע למגרש בתל אביב ישנם קווי דמיון, התומכים במסקנה כי יש להשקיף על פעולות אלה יחדיו: במקרקעי הדרום היו פרדסים, במגרש בתל אביב היה כרם, ואלה גם אלה נמכרו לאחר שהופשרו והושבחו לאורך השנים, תוך הסתייעות במומחיותו של המערער 1 בתחום הנדל"ן. בנסיבות אלו, אף אם ישנן אינדיקציות מסוימות התומכות לכאורה בעמדתם של המערערים כי הם ראו את המגרש כנכס פרטי (כגון התנהלותם בעסקת חבס ותשלום מס רכוש לאורך השנים), לא די בהן כדי לבסס את הטענה כי יש להבחין בין המגרש בתל אביב למקרקעי הדרום.

42. לאחר בחינת חומר הראיות ומכלול הנסיבות סביב פעילותם של המערערים ביחס לקרקעות שבבעלותם, מסקנתי היא כי עסקת מכר המגרש מושא דיוננו היא "עסקה" לצורכי חוק מע"מ, ועל כן דין הערעור להידחות.

וכך ניתן לסכם את הדברים במבט ממעוף הציפור: האחים גיבשטיין קיבלו במתנה מדודיהם קרקעות רבות, והחזיקו בהן שנים רבות; בשלב מסוים הקימו האחים שותפות בלתי רשומה בקשר לפעילותם במקרקעין ורשמו אותה כ"עוסק" בספרי מע"מ; תחילה נרשמה השותפות כעוסק בתחום הפרדסנות, ובהמשך שונה תחום פעילותה לנדל"ן; המערערים השקיעו משאבים בהשבחת הקרקעות, תוך ניצול מומחיותו ובקיאותו של המערער 1 בתחומי הנדל"ן, פיתוחו והשבחתו; בחלוף השנים, לאחר שחלק מן הקרקעות "הופשרו" בהדרגה ואפשרו בנייה של כ-1,500 יחידות דיור, הן נמכרו על ידי המערערים בעשר עסקאות שנפרסו על פני כחמש עשרה שנה, כנגד תמורה המסתכמת בלמעלה מרבע מיליארד ₪; בגין העסקאות במקרקעי הדרום, המערערים אף הוציאו בשם השותפות חשבוניות מס וניכו מס תשומות.

צירוף הדברים מוביל למסקנה כי פעילותם של המערערים ביחס למקרקעין עולה כדי "עסק" לצורכי מע"מ. בכך נדחית טענת המערערים כי הם כלל לא החזיקו ב"עסק" וכי אין לראותם כ"עוסק" בתחום הנדל"ן.

43. טענתם החלופית של המערערים – ולפיה אף אם יש לראותם כמי שניהלו "עסק" בתחום הנדל"ן, אזי עסק זה חולש רק על מקרקעי הדרום ולא על המגרש בתל אביב – דינה להידחות גם כן. כפי שהוסבר, הנטל להראות כי יש להבחין בין המגרש בתל אביב למקרקעי הדרום מוטל על כתפי המערערים, ולא עלה בידיהם לעמוד בו. מכלול הנסיבות מלמדות על קווי דמיון בין פעילותם של המערערים ביחס לקרקעות השונות, במידה המבססת את המסקנה כי מכירת המגרש בתל אביב נעשתה כחלק מעסקם של המערערים.

44. אי לכך, הערעור נדחה.

המערערים ישאו בשכר טרחת המשיב בסך 30,000 ₪.

השופטת ע' ברון:

אני מצטרפת בהסכמה לחוות דעתו המקיפה של חברי השופט י' עמית, לדרך
הילוכו ולתוצאה שאליה הגיע.

שופטת

השופט א' שטיין:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, כ"ח באייר התשע"ט (2.6.2019).

שופט

שופטת

שופט