



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

נחמני אחד העם בע"מ  
ע"מ ב"כ עו"ד אפי אוחנה

מערערת

נגד

מנהל מע"מ תל אביב 1  
ע"מ ב"כ עו"ד נעה אלשיך  
פמת"א (אזרחי)

משיב

2

3

### פסק דין

4

5 בפניי ערעור על שומת עסקאות לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"  
6 או "החוק"), שהוצאה למערערת. ענייני העיקרי של הערעור הוא בשאלה האם פעילות  
7 המערערת עלתה כדי "עסק" לצרכי חוק מע"מ.

8

### רקע רלוונטי ועיקרי הערעור בתמצית

9 1. חברת פרתם תל אביב בע"מ (להלן: "פרתם"), החזיקה במלוא הזכויות בבניין בעל 16  
10 דירות מגורים ו-2 מחסנים, המצוי בפינת הרחובות אחד העם 76 ונחמני 29 בתל אביב,  
11 והידוע כגוש 7455 חלקה 3 (להלן: "הבניין").

12 2. חברת אורבן נדל"ן י.ד. בע"מ (לשעבר, ד.ד. מיזמים 2010 בע"מ, ולהלן: "אורבן") היא  
13 חברה שעוסקת בנדל"ן, שבזמנים הרלוונטיים הייתה בבעלותם של דוד לוי (ששינה את  
14 שמו מדוד דגמי, ולהלן: "לוי") ודוד זהבי.

15 3. ביום 9.1.2013 אורבן התקשרה בהסכם עם פרתם, במסגרתו הוענקה לאורבן אופציה  
16 לרכישת הבניין מפרתם (להלן: "הסכם האופציה"). מטרת ההתקשרות בהסכם  
17 האופציה הייתה שיווק ומכירת הדירות לגורמים שונים.

18 4. כשהגיע מועד מימוש הסכם האופציה, לוי החליט לרכוש בעצמו ובנפרד מאורבן, חלק  
19 מהדירות בבניין (אגב סיחור האופציה מאורבן). לצורך כך, הקים לוי ביום 6.6.2013 את  
20 המערערת, חברת נחמני אחד העם בע"מ. לטענת המערערת, הרכישה נעשתה לצורך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

- 1 השקעה ועל מנת להשכיר את הדירות בשכירות ארוכת טווח. בנוסף, התכוונה המערערת  
2 לנצל את אחוזי הבנייה הנוספים בבניין לצורך בנייתן של דירות נוספות, אשר ייעודן  
3 יהיה אף הוא השכרה לצדדים שלישיים.
- 4 5. המערערת רכשה זכויות ב-5 דירות מגורים ו-2 מחסנים, כאשר יתר הדירות בבניין  
5 נרכשו על ידי רוכשים שונים, שאינם קשורים למערערת. הבניין לא נרשם כבית משותף,  
6 ועל כן הזכויות בו נרכשו תוך חתימת הסכם שיתוף בין הרוכשים. בהתאם להסכם  
7 השיתוף, יוחדו למערערת דירות המגורים שמספרן 1, 8, 9, 13 ו-18 והמחסנים שמספרם  
8 10 ו-11. יצוין, כי דירות 9 ו-18 הן דירות גג, וכן כי כלל זכויות הבנייה בבניין הוצמדו  
9 לדירה 9.
- 10 6. בהסכם הרכישה נקבע מחיר הדירות והמחסנים שהמערערת רכשה על סך של 9,585,000  
11 ש"ח. עוד נקבע בהסכם כי על המערערת לשאת בתשלום התמורה בתוך 45 ימים, כאשר  
12 תשלומים שלא יועברו במועד יישאו ריבית של 1% לחודש. כמו כן, צד שיפר הפרה  
13 יסודית את ההסכם יידרש בתשלום פיצוי בסך של 2,164,000 ש"ח.
- 14 7. בסמוך לאותו מועד החלו להתפרסם כתבות בעיתונים ובאתרי אינטרנט שונים, בדבר  
15 פרשיות בהן לוי היה מעורב בעבר. לטענת המערערת, פרסום הכתבות הביא לפגיעה  
16 משמעותית במוניטין העסקי של לוי, בפרט בקרב הבנקים עמם נהג לקיים קשר עסקי.  
17 כתוצאה מכך, הבנקים סירבו להעמיד למערערת את המימון הדרוש לצורך הוצאתה  
18 לפועל של עסקת הרכישה.
- 19 8. לאור סירובם הנטען של הבנקים להעמיד מימון לעסקת הרכישה, עמדה המערערת בפני  
20 הפרת ההסכם, שעלולה הייתה להביא לתשלום פיצוי מוסכם ולחשיפה לתביעות  
21 ולטענות, הן מצד פרתם והן מצד המשקיעים הנוספים. לטענת המערערת, כדי להימנע  
22 מכך, היא נאלצה לנקוט בפעולות שונות, לרבות הקצאת מניות כנגד הזרמת כספים,  
23 מכירת חלק מהדירות שנרכשו ולקיחת הלוואה מגורם חוץ-בנקאי.
- 24 9. כך, ביום 23.6.2013 הקצה לוי לגב' איריס שילון 25% ממניות המערערת, כנגד השקעה  
25 בסך של 750,000 ש"ח.
- 26 10. ביום 29.7.2013 מכרה המערערת את דירות 8 ו-13. המחירים בהם נמכרו הדירות  
27 משקפים רווח פעוט ואף הפסד: דירה 13 נמכרה בתמורה לסך של 1,920,000 ש"ח,  
28 כאשר מחיר הרכישה, כולל תשלום מס הרכישה, עמד על סך של 1,837,500 ש"ח; ואילו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

- 1 דירה 8 נמכרה בתמורה לסך של 1,905,000 ש"ח, כאשר מחיר הרכישה, כולל תשלום
- 2 מס הרכישה, עמד על סך של 1,942,500 ש"ח.
- 3 11. ביום 11.8.2013, חתמה המערערת על הסכם הלוואה עם חברת עמית ליאם מסחר
- 4 ואחזקות בע"מ (להלן: "עמית ליאם"). בין הצדדים הוסכם כי המערערת תיטול הלוואה
- 5 מעמית ליאם בסכום של 4,500,000 ש"ח לתקופה של 12 חודשים, כאשר לקרן ההלוואה
- 6 תתווסף ריבית חודשית בשיעור של 2.5%, שהיא ריבית שנתית בשיעור של 30%.
- 7 12. ביום 19.8.2013 נחתם הסכם לפינוי דייר מוגן בין המערערת ובין דיירת מוגנת באחת
- 8 מדירות הגג בבניין. במסגרת הסכם הפינוי נקבע כי הדיירת המוגנת תעביר את החזקה
- 9 בדירת הגג למערערת בתמורה לסך של 950,000 ש"ח.
- 10 13. ביום 17.9.2013, מכרה המערערת את דירה 1. גם דירה זו נמכרה בהפסד. הדירה נרכשה
- 11 בתמורה לסכום של 1,700,000 ש"ח, לא כולל תשלום מס הרכישה, ונמכרה בסכום זהה.
- 12 14. ביום 22.10.2013 הקצתה המערערת 50% מהון מניותיה לשלושה גורמים נוספים, וזאת
- 13 כנגד השקעה בסך של 2,500,000 ש"ח על דרך של הלוואת בעלים והתחייבות להעמדת
- 14 הלוואת בעלים נוספת. לאחר הקצאה זו עמד שיעור חלקו של לוי במערערת על 25%.
- 15 15. בד בבד, חתמה המערערת על הסכם לשירותי ניהול ותכנון עם אורבן, לצורך הוצאת
- 16 היתר בנייה. זאת, כנגד סכום של 3,000,000 ש"ח, אשר ישולם מההכנסות הראשונות
- 17 של המערערת שתהיינה פנויות לחלוקה (ראו עמ' 43 – 44 לפרוטוקול ונספח 13 לתצהיר
- 18 המשיב).
- 19 16. התמורה שהתקבלה בידי המערערת ממכירת דירה 1 ומאת המשקיעים החדשים,
- 20 שימשו את המערערת לטובת פירעון ההלוואה ותשלום הריבית לעמית ליאם.
- 21 17. ביום 17.12.2014 התקשרה המערערת בהסכם עם גורמים בשם קוסקס ומויאל,
- 22 במסגרתו הוענקה להם אופציה לרכישת דירות 9 ו-18, לרבות זכויות הבנייה הנלוות
- 23 אליהן, בתמורה לסכום של 12,800,000 ש"ח. תקופת האופציה הייתה ל-4 חודשים,
- 24 אולם היא הוארכה בהמשך מספר פעמים, תוך העלאת מחיר התמורה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

18. בין לבין, ביום 29.12.2014, הגישה המערערת בקשה להיתר בנייה, בהתאם לאחוזי הבנייה המותרים. כמו כן, ביום 24.12.2015 מכרה המערערת את שני המחסנים שרכשה תמורת סכום של 500,000 ש"ח.
19. קוסקס ומויאל סיחרו את האופציה לעו"ד אפרים עידה, שייצג קבוצה של משקיעים. עו"ד עידה הודיע על מימוש האופציה, וביום 10.2.2016 נחתם הסכם בינו ובין המערערת, לפיו מכרה לו המערערת את דירות 9 ו-18 בתמורה לסך של 17,100,000 ש"ח.
20. סכום המכירות של כלל הדירות והמחסנים עמד על 23,125,000 ש"ח. בהינתן העובדה שהמערערת רכשה את הדירות והמחסנים בסכום של 9,585,000 ש"ח, יוצא אפוא שהמערערת השיאה רווח של 13,540,000 ש"ח, בתקופה של כשלוש שנים.
21. בנסיבות אלו, הוציא המשיב למערערת שומת מס עסקאות בקשר למכירת הדירות והמחסנים. בגין הדירות, הוצאה השומה בהתבסס על סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, דהיינו, רק על ההפרש בין מחיר רכישת הדירות לבין מחיר מכירתן.
- המערערת סבורה כי היא לא נכנסת לגדרי "עוסק" שכן פעילותה איננה "עסקית", ולפיכך היא איננה חייבת בתשלום מס עסקאות. מכאן ערעור זה.
- טענות המערערת בתמצית**
22. לטענת המערערת, היא רכשה את הדירות מתוך כוונה להשכירן, בראותה בדירות אלו כהשקעה לכל דבר ועניין. אלא שלאחר רכישת הדירות נקלעה המערערת, שלא באשמתה ובניגוד למתוכנן, לקשיי מימון חריפים מצד בנקים שסירבו לממן את פעילותה. לאור קשיים אלה, נכפתה עליה מכירת שלוש דירות בסמוך לרכישה במחירי הפסד, ובהמשך מכירת יתר הדירות. כך, בבחינת נסיבות העניין, אין לראות בפעילותה כ"עסקית".
23. בפסיקה נקבעו מבחנים שונים לבחינת השאלה האם מדובר בפעילות עסקית. המשיב יישם את המבחנים שנקבעו בפסיקה על עובדות המקרה דנן, אלא שהוא עשה זאת באופן מכני, תוך שהוא מתעלם מהנסיבות המיוחדות הסובבות את המערערת. המשיב התעלם מכך שתכנית ההשקעה המקורית של המערערת השתבשה עת שלא קיבלה מימון בנקאי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

- 1 24. המערערת מתייחסת למבחנים השונים שנקבעו בפסיקה לבירור השאלה האם מדובר  
2 בפעילות "עסקית", תוך בחינת מכלול המרכיבים והנסיבות המיוחדות, כמפורט להלן:
- 3 25. מבחן טיב או אופי הנכס – המערערת רכשה את היחידות בבניין במטרה להשכיר  
4 לצדדים שלישיים ולממש את אחוזי הבנייה שהוצמדו לדירה 9, לצורך בניית דירות  
5 נוספות, אשר יועדו אף הן להשכרה.
- 6 בהקשר זה מציינת המערערת כי מאחר שהיא לא התייחסה אל פעילותה כעסקית, היא  
7 לא דרשה ניכוי תשומות בגין הוצאות שונות, המסתכמות במיליוני שקלים. לפיכך, אם  
8 ייקבע כי יש לחייבה במס עסקאות, הרי שחיובה של המערערת על פי שומת המשיב,  
9 שאינה מביאה בחשבון את התשומות שנוצרו לה, יביא לגביית מס שאינו מס אמת.
- 10 26. מבחן תדירות העסקאות – אמנם המערערת רכשה את הדירות כהשקעה, אולם בסופו  
11 של יום, בשל קשיי מימון, היא נאלצה למכור את הדירות על מנת לעמוד  
12 בהתחייבויותיה. לא ניתן ליישם את מבחן התדירות בניתוק מההקשר הכלכלי של  
13 ההשקעה ומהנסיבות שכפו על המערערת לבצע את העסקאות בניגוד לתכנון המקורי.
- 14 27. מבחן ההיקף הכספי – אין מקום להחיל מבחן זה שכן מדובר בחברה אשר התאגדה  
15 לצורך רכישת דירות והשכרתן, כך שמקור ההכנסה היחיד של המערערת נבע מעסקאות  
16 בדירות הללו. בהתאם, אין הדבר מעיד על אופי פעילות עסקי.
- 17 28. מבחן אופן המימון – בנסיבות דנן, פנתה המערערת למוסדות בנקאיים לקבלת מימון  
18 לטווח ארוך כמקובל בעסקאות להשקעה, אלא שהיא סורבה בשל נסיבות הקשורות  
19 בעברו של לוי. לאור סירוב זה נדרשה המערערת לפנות לקבלת הלוואה מגורם חוץ-  
20 בנקאי בריבית חריגה ביותר. הגם שמדובר במימון חיצוני לטווח קצר באופן שלכאורה  
21 תומך באופייה הפירותי של העסקה, העובדה כי המערערת נטלה מימון בריבית כה  
22 חריגה, מעידה דווקא על העדר היגיון עסקי ועל כך שמימון זה נעשה מחוסר ברירה.
- 23 29. מבחן ההחזקה בנכס – המשיב מתעלם מהנסיבות שהביאו את המערערת למכור את  
24 הדירות הראשונות בתוך זמן קצר. דירות אלו נמכרו במחירי הפסד, בניגוד לכל היגיון  
25 כלכלי. דירות 9 ו-18 הוחזקו על ידי המערערת פרק זמן לא מבוטל, וגם הן נמכרו לאחר  
26 שהמערערת נוכחה לדעת, כי אין באפשרותה לגייס את המימון הנדרש לטובת בניית  
27 הדירות הנוספות על הגג. בנסיבות שנוצרו, לא היה למערערת כל אינטרס להמשיך  
28 ולהחזיק בשתי דירות קטנות בלבד ועל כן היא פעלה כדי למכור את הדירות הללו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

30. מבחן התמורה – התקבולים ממכירת הדירות יועדו לשימושה הפרטי של המערערת, לרבות לטובת השלמת עסקת הרכישה. לא נעשה שימוש בתמורה לצורך פעילות עסקית אחרת. מדובר בפעולה "הוגית" שאינה עולה כדי מהלך עסקים של המערערת.
31. מבחן מומחיות הנישום – אכן, ללוי יש בקיאות בתחום הנדל"ן אולם יתר בעלי המניות במערערת אינם בעלי ידע יוצא דופן בתחום הנדל"ן. כך או כך, אין במבחן זה לבדו כדי להכריע על סיווג הפעילות.
32. מבחן קיומה של פעילות קבועה ומתמשכת – לאור הוראות הדין החלות על המערערת בהיותה חברה בע"מ, חובה היה עליה להתקשר עם רו"ח לצורך הגשת דיווחיה לרשויות המס ולהחזיק לצורך כך הנהלת חשבונות פעילה. עם זאת, אין הדבר מלמד על "מנגנון" לצורך קיום פעילות "עסקית", והמנגנון שהיה קיים במערערת לא שימש לכל פעילות אחרת מלבד הפעילות דן.
33. מבחן הטיפול, ההשבחה, היזמות והשיווק – הדירות שנמכרו לא הושבחו טרם מכירתן, וודאי שכך לגבי הדירות שנמכרו בחיפזון רב לאור קשיי המימון. המערערת אמנם פעלה לקבלת היתר לבניית דירות נוספות, אך מלכתחילה מטרתה הייתה לבנות דירות נוספות על מנת להשכירן כהשקעה לטווח ארוך, וממילא גם את דירות הגג (9 ו-18) פעלה המערערת למכור עוד טרם הוגשה על ידה בקשה לקבלת היתר בנייה. כך, עוד טרם הוגשה הבקשה הראשונה לקבלת היתר בנייה, כבר העניקה המערערת לקוסקס ומויאל אופציה לרכישת הזכויות בדירות 9 ו-18.
- המערערת דוחה את טענת המשיב להשבחה בדרך של פינוי דיירת מוגנת. כנגד הדיירת המוגנת ניתן צו פינוי בטרם רכישת הזכויות על ידי המערערת. ממילא, מאחר שכוונת המערערת הייתה לבנות דירות נוספות, הרי שפינוי הדיירת המוגנת היה מתבקש.
- כן דוחה המערערת את טענת המשיב להשבחה בדרך של פעולות שיווק למכירת הדירות. המערערת נאלצה למכור את הדירות בשל הנסיבות שנוצרו, ולצורך כך היא נזקקה לאמצעי שיווק, בפרט כאשר ביקשה היא למכור חלק מהדירות בחיפזון רב. כל מכירת דירה, לרבות על ידי גורמים פרטיים, מתבצעת אגב ביצוע פעולות שיווק כלשהן. בנוסף, טענת המשיב כי המערערת התקשרה עם חברת טלנכסים לצורך פרסום ושיווק הדירות אינה נכונה כלל. עיון בחשבוניות של טלנכסים (נספח 27 לתצהיר המשיב), מעלה כי לא מדובר בפרסום של הדירות למכירה אלא בפרסום של הבקשה להיתר בנייה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

34. מבחן ה"על" הבוחן את נסיבות העסקה – מבחן זה, שהינו המבחן המרכזי מבין  
המבחנים האמורים, מצביע כי פעולות המערערת אינן עולות לכדי הגדרתה כ"עוסק".  
המערערת הוקמה לצורך רכישה ובנייה של דירות לשם השכרתן לצדדים שלישיים,  
כהשקעה לטווח ארוך. אלא שכאמור, מיד לאחר רכישת הדירות נקלעה המערערת  
לקשיי מימון בלתי צפויים. קשיים אלו הם שהובילו אותה למכור חלק מהדירות תוך  
זמן קצר, אף במחירי הפסד, לזנוח את תוכנית הבנייה ולסיים את פעילותה אגב מכירת  
דירות הגג. בבחינת כלל הנסיבות, אין היגיון כלכלי "עסקי" בהתנהלות זו של המערערת,  
וזו נקלעה למצב שלא בשליטתה, אשר חייב אותה לפעול כפי שפעלה. אין בכך כדי ללמד  
על התנהלות "עסקית" המצדיקה את חיובה במס עסקאות.

35. לחילופין, וככל שלא תתקבל טענת המערערת כי פעילותה איננה "עסקית", מבקשת  
המערערת להורות על תיקון השומה, בדרך של הגדלת עלות הרכישה של דירות 9 ו-18.  
לטענתה, יש להוסיף לעלות הרכישה גם את שטח הגג שמשמש כמרפסות של דירות הגג.  
המשיב הסכים לכך, ואף חתם על מסמך המאשר זאת. אלא, שבתצהיר העדות הראשית  
מטעמו, שב ועמד המשיב על השומה המקורית מבלי שנעשה התיקון המוסכם. נציג  
המשיב אישר בחקירתו, כי הייתה הסכמה לפיה יש להביא בחשבון את שטח המרפסות  
בגג, אלא לאחר שהתקיימו התייעצויות פנימיות הוחלט כי סוגיה זו צריכה להיבחן על  
ידי שמאי של מיסוי מקרקעין. כאשר נשאל מדוע אם כן לא התבקשו הנחיות ממיסוי  
מקרקעין לתיקון השומה, השיב כי הוחלט להשאיר את זה כך.

המערערת דוחה את טענות המשיב בהקשר זה, כי ההצעה ניתנה כחלק מפשרה כוללת  
שלא יצאה לפועל וכי מדובר בהרחבת חזית. לטענתה, רשויות המס לא יכולות להתנות  
תיקון של טעות שנפלה בשומה, בהגעה לפשרה כוללת בתיק. כמו כן, אין לקבל את  
עמידת המשיב על השומה המקורית בIODעו כי היא מוטעית, אך ורק מהטעם שהטענה  
לא הועלתה מפורשות בהודעת הערעור. ממילא, הטענה הועלתה כבר בדיון קדם המשפט  
הראשון מבלי שנטען באותה עת להרחבת חזית וכן התקיים דיון ענייני בין הצדדים  
בסוגיה זו, שהסתיים בהסכמה בכתב ביניהם.

26 **טענות המשיב בתמצית**

36. עמדת המשיב היא, כי במקרה הנדון מדובר בעסקאות מכר בידי מי שהוא עוסק,  
במסגרת עסקו, ולפיכך המערערת חייבת בתשלום מס עסקאות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

37. המערערת מבקשת לסטות מן הדין, במסווה של "מבחן הנסיבות". אלא שאת מבחן הנסיבות הפסיקתי, המערערת מבקשת לפרש באופן שונה מזה שנקבע בפסיקה. יישום נכון של מבחן הנסיבות, מוביל למסקנה הפוכה מזו של המערערת. יש לתת משקל משמעותי למומחיות החריגה של לוי, הרוח החיה במערערת, באופן העולה בקנה אחד עם התנהלות יזמית עסקית מובהקת, וכאשר מכלול הדברים מצביע על רצף של מכירות ופעולות השבחה בהיקף כספי ניכר ובמימון חריג ברמת סיכון גבוהה.
38. מבחן הנסיבות שנקבע בפסיקה איננו פתח למתן משקל להלך רוחה הסובייקטיבי של המערערת. הכלל הוא כי הנסיבות נבחנות על פי מבחן אובייקטיבי.
39. יתרה מזו, גם טענותיה של המערערת, שנטל ההוכחה כידוע מוטל עליה, לא הוכחו. המערערת לא צרפה כל ראיה אובייקטיבית, מלבד עדותו של לוי, על קשיי המימון, ומה היה המועד בו החלו קשיי מימון אלו. כמו כן, אין בטענה זו ממש. כך, נטען על ידי המערערת כי עקב פרסומים בעניינו של לוי, השתנו באופן מיידי תכניותיה העסקיות. אולם מחומר הראיות עולה כי הפרסומים החלו, לכל המאוחר, בחודש פברואר 2013, כאשר המערערת הוקמה ארבעה חודשים לאחר מכן.
40. המשיב מיישם את המבחנים השונים שנקבעו בפסיקה על נסיבות ענייננו, כמפורט להלן:
41. תדירות העסקאות – המערערת רכשה ומכרה חמש דירות מגורים ושני מחסנים, מכרה אופציה במקרקעין וערכה הקצאת מניות המקנות זכות במקרקעין, בתקופה שבין חודש יוני 2013 לבין חודש פברואר 2016. זאת כאשר, שלוש דירות בבניין נרכשו ונמכרו בתוך פרק זמן של שלושה חודשים.
42. טיב הנכס – בענייננו, אף בהתחשב בכך שמדובר בנכסי מקרקעין, תדירות הפעולות מצביעה על פעילות עסקית. היחידות במקרקעין נמכרו על ידי המערערת בתוך ארבעה חודשים עד שלוש שנים, תוך פעילות מתמדת להשבחתן על מנת להשיא את הרווח הכלכלי במכירתן. המערערת כלל לא פעלה לשם השכרת הדירות, וכלל פעולותיה בנכס הסתכמו ברכישה, השבחה ומכירה.
43. תקופת ההחזקה – המערערת החזיקה בנכסים פרק זמן קצר מאוד הנע בין מספר מועט של חודשים למספר מועט של שנים, כאשר במשך כלל זמן ההחזקה בנכסים, המערערת פעלה להשבחתם.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

- 1 44. היקף העסקאות – כמפורט לעיל, ההיקף הכספי של עסקאות המערערת עומד על סך של  
2 9,585,000 ש"ח ברכישה, ועל סך של 23,125,000 ש"ח במכירה. היקף גבוה זה מצביע על  
3 כך שלפנינו פעילות בעלת אופי עסקי.
- 4 45. ידע ובקאות – בבעלותו של לוי, בעלי המערערת והרוח החיה בה, עשר חברות בענף  
5 הנדל"ן, בעבר ובהווה. בין חודש מרץ 2008 לחודש אפריל 2014 ביצע לוי 14 פעולות של  
6 רכישה ומכירה של נכסי מקרקעין תחת כובעו הפרטי. בקיאותו ומעורבותו בתחום  
7 הנדל"ן מצביעות אף הן על טיב הפעולות כפעולות עסקיות.
- 8 46. אופן המימון – המערערת לוותה סכום גבוה מאוד מגורם חוץ-בנקאי בריבית חודשית  
9 גבוהה. אף מבחן זה מצביע על פעילות עסקית, שכן רמת הסיכון גבוהה מרמת הסיכון  
10 בפעילות שאינה מסחרית.
- 11 47. השבחה, יזמות ושיווק – כלל הנכסים אותם רכשה המערערת נרכשו באותו בניין.  
12 המערערת ביצעה פעולות פיתוח, אשר תרמו להשבחת המקרקעין ותרמו למכירתם.  
13 המערערת פעלה לקבלת זכויות בניה של שתי קומות וחצי. פעולה זו הביאה להשבחה  
14 משמעותית של הדירות בבניין, בייחוד של דירות הגג. בנוסף, המערערת פעלה לפינויה  
15 של הדיירת המוגנת, אשר התגוררה בשכירות מוגנת בדירת הגג.
- 16 48. מבחן הארגון – פעולותיה של המערערת מאורגנות ומאוגדות תחת החברה. כלל  
17 הפעולות מעוגנות בחוזים, קיים מנגנון לניהולה של המערערת, וקיימת פעילות  
18 אקטיבית לרכישת הנכס, השבחתו ומכירתו ברווח.
- 19 49. מבחן הנסיבות – הגם שלטענת המערערת היא נוסדה לכאורה לצורך השכרת דירות,  
20 בפועל היא לא פעלה להשכרת הדירות כלל וכלל בשום שלב בחייה העסקיים.
- 21 50. המשיב דוחה את טענות המערערת בנוגע לעיוות הכלכלי באי-ניכוי תשומות שנוצרו לה.  
22 "חשבוניות" רבות אליהן הפנתה המערערת בתצהירים מטעמה כלל אינן מהוות  
23 חשבוניות מס לצרכי מע"מ. המערערת אף הייתה מודעת לכך היטב, כפי שעלה בחקירתו  
24 של לוי. המערערת היא שמתעקשת לעמוד על טענתה לפיה פעילותה איננה פעילות  
25 עסקית, ומשכך לא מצאה לנכון לפנות בדרך המקובלת כדין ולבקש ניכוי התשומות. לו  
26 הייתה עושה כך במסגרת תקופת ההתיישנות המנויה בחוק מע"מ, היו נבחנות טענותיה.  
27 המערערת אינה יכולה להחזיק החבל משני קצותיו, ולטעון שאיננה "עוסק", ובמקביל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

1 לטעון כי על המשיב להכיר בניכוי תשומות בעניינה, מבלי שדרשה זאת. מכל מקום,  
2 הדבר כפוף לתקופת ההתיישנות, שבמקרה שבפנינו חלפה.  
3 51. בכל הנוגע לטענות המערערת בקשר לתחשיב השומה של עלות דירות הגג, המשיב מבהיר  
4 כי שומת המס יצאה כדין, והיא מהווה גביית מס אמת. לא נפלה טעות חישובית אצל  
5 המשיב וטענתה של המערערת שגויה משפטית. יחד עם זאת, בשל הפרוטוקול שהוצג על  
6 ידי המערערת לפיו הוסכם שהשומה תתוקן (מע/1) והאופן השגוי בו נוסח פרוטוקול זה,  
7 נכון המשיב, למעלה מן הצורך, לכבד את האמור בפרוטוקול, וזאת תוך הבהרה כי  
8 המערערת שוגה והצדק עם המשיב לגופה של הטענה. משמעות הדבר היא הסכמה של  
9 המשיב להפחתה מן השומה בסך של 182,486 ש"ח (קרון מס).

### 10 דיון והכרעה

11 52. סעיף 2 לחוק מע"מ קובע כי "על עסקה בישראל ... יוטל מס ערך מוסף".

12 "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מע"מ, בין היתר, כ- "מכירת נכס או מתן שירות בידי  
13 עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד".

14 "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ- "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד  
15 שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי", ובאותו סעיף נקבע גם כי  
16 "'עסק' – לרבות מקצוע ומשלח-יד".

17 53. השאלה העומדת לבירור בענייננו היא, האם קיימה המערערת פעילות עסקית המצביעה  
18 על היותה "עוסק" לפי חוק מע"מ. כפי שניתן להיווכח, ההגדרות המובאות לעיל בחוק  
19 מע"מ הן כלליות ואינן יכולות לסייע בבירור עניין זה.

20 54. בפסק הדין המנחה בסוגיה, ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך  
21 מוסף, פ"ד לט(4) 1, 10 (1985) נקבע כי קיימת חפיפה בין היקף המונח "עסק" בחוק  
22 מע"מ לבין היקפו בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, וכי לצורך ההכרעה  
23 בשאלה, האם מדובר ב"עסקה" החייבת במע"מ, יש לאמץ את מבחני הפסיקה  
24 שתכליתם להבחין בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית:

25 "משמעות הנאמר עד כה, לעניין הנדון בערעור זה, היא, שכדי לחייב את מכירת  
26 הנכס במס ערך מוסף על המשיב להראות, כי המכירה נעשתה במהלך עסק של  
27 סחר במקרקעין. הדרך לעשות זאת היא [...] להראות, שעל-פי מבחני הפסיקה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

1 המקובלים לעניין ההבחנה בין הון לפירות התקיים, בנסיבות העניין, עסק שכזה,  
2 אולם, לא די שייראה קיומו של עסק של סחר מקרקעין. צריך שגם העיסקה  
3 הנדונה תיעשה כחלק אנטגראלי מן הפעילות בעסק זה, שכן, אין מניעה עקרונית,  
4 כי גם מי שיש לו עסק של סחר במקרקעין יבצע עיסקה במקרקעין במישור ההוני,  
5 למשל - בדרך של מימוש השקעה".

6 55. בע"מ 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פס' 20 (16.3.2009) (להלן: "עניין  
7 מגיד"), עמד בית המשפט העליון על המבחנים השונים שנועדו לבדוק אם הכנסה  
8 מסוימת היא הכנסה הונית או הכנסה פירותית (כן ראו בהקשר זה ע"מ 7204/15 פקיד  
9 שומה תל אביב 4 נ' לשם (2.1.2018) (להלן: "עניין לשם")). עוד נקבע בעניין מגיד ביחס  
10 למבחנים השונים כי כל אחד מהם "כשלעצמו, אינו מספיק ואף אינו הכרחי על מנת  
11 לסווג את העסקה כהונית או כפירותית. בסופו של דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית  
12 כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין  
13 ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה" (שם, פס' 20).

14 56. לאחר עיון בכתבי הטענות ובחומר הראיות, לאחר ששמעתי את הצדדים בדיונים  
15 שנערכו בפניי ולאור המבחנים השונים שנקבעו בפסיקה, אני סבורה כי יש מקום  
16 לאבחנה בין שלוש הדירות הראשונות שנמכרו (דירות 8, 13 ו-1), ובין המחסנים ושתי  
17 דירות הגג שנמכרו (מחסנים 10 ו-11 ודירות 9 ו-18), כפי שאפרט להלן.

18 57. בכל הנוגע לשלוש הדירות הראשונות, אמנם הן נמכרו בסמוך לאחר רכישתן, אולם  
19 ממקבץ הנסיבות עולה, כי הן נמכרו בחופזה וברווח מזערי, אם בכלל, שלא הולם ניהולו  
20 של עסק למסחר בנדל"ן. בהקשר זה, אני מקבלת את הסברי המערערת, כי הדירות  
21 נמכרו בחופזה עקב קשיים תזרימיים, על מנת לממן את העברת התמורה לפרתם וכן  
22 את החזר ההלוואה. במצב עניינים זה, בו מכירת הדירות "נכפתה" על המערערת,  
23 ונעשתה ברווח מזערי ואף בהפסד, אני סבורה כי לא ניתן לקבוע כי מדובר במכירה  
24 "עסקית". ממכלול המרכיבים עולה, כי אם המערערת הייתה מעוניינת לסחור בדירות  
25 כחלק מ"עסק", לא היה כל היגיון לרוכשן על מנת למוכרן מיד לאחר מכן, וזאת במחיר  
26 הפסד (בייחוד כאשר מביאים בחשבון הוצאות נוספות בהן עמדה המערערת כגון שכר  
27 טרחת עו"ד וכדומה).

28 58. עם זאת, מסקנתי זו איננה יכולה לעמוד בקשר לשתי דירות הגג והמחסנים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

- 1 מנסיבות העניין בענייננו עולה, כי בעת מכירת דירות הגג והמחסנים, כוונת המערערת  
2 הייתה להשיא את הרווח באמצעות המכירה, כבכל עסק לסחר בנדל"ן.
- 3 59. כך, דירות הגג, ואף המחסנים, נמכרו ברווח גדול, שאינו משדר בהילות, ובעיקר, הם  
4 נמכרו לאחר שהקשיים התזרימיים הדחופים של המערערת כבר נפתרו – לאחר  
5 ששולמה תמורת הרכישה לפרתם ולאחר שהושבה ההלוואה לעמית ליאם. על המערערת  
6 לא "נכפתה" מכירת דירות הגג, ואם היא הייתה מעוניינת להשאיר את הדירות בחזקתה  
7 ולהשכירן עד למציאת מימון לבניית הדירות הנוספות, לא הייתה מניעה לכך (וראו עמ'  
8 52 – 54 לפרוטוקול).
- 9 60. יובהר כי, באותה העת, המערערת כבר לא הייתה נתונה תחת לחץ כלכלי, החזיקו בה  
10 שלושה שותפים בעלי יכולת כלכלית נכבדה (וראו עמ' 51 לפרוטוקול) ומכלל הנסיבות  
11 עולה כי הסיבה היחידה למכירת דירות הגג והמחסנים, הייתה השאת רווח.
- 12 יש לזכור, כי כפי שלוי העיד על עצמו, הוא בקיא ומומחה בסחר בנדל"ן, לרבות השאת  
13 רווחים מעסקאות (וראו למשל עמ' 50, ש' 19 – 23 לפרוטוקול) ומכירת הדירות באותו  
14 הזמן נעשתה כחלק ממומחיותו בתחום, בהיותו הרוח החיה במערערת (עמ' 55, ש' 18 –  
15 22 לפרוטוקול).
- 16 61. הא ראיה, כאשר נשאל רענן בוחניק, אחד מהשותפים במערערת, מדוע הוחלט למכור  
17 את הדירות, ענה כי: "**הם** [יתר השותפים – י"ס] **אמרו שהשוק בפיק והשוק הולך לצנוח**  
18 **וכדאי למכור עכשיו יש הצעה. אני לא רציתי למכור כי רציתי שיהיו לי כמה דירות פה**  
19 **ורציתי לקנות עוד כמה דירות**" (עמ' 1, ש' 34 – עמ' 2, ש' 36 להודעת בוחניק מיום  
20 5.7.2017, נספח א' להודעת המשיב מיום 19.4.2021).
- 21 יתרה מזו, בסעיף 2 להסכם הקצאת המניות לגורמים הנוספים מיום 22.10.2013 (נספח  
22 13 לתצהיר המשיב), תחת הכותרת "**מטרות החברה**", נקבע כי "**הצדדים מבקשים**  
23 **להקים שותפות עסקית אשר תעסוק, באמצעות החברה [המערערת – י"ס], במימוש**  
24 **הזכויות המוצמדות ליחידה 9, ביחד עם יחידה 18 וזאת בדרך של בניה ו/או מכירה,**  
25 **הכל כפי שיוחלט על ידי הצדדים ...**";
- 26 כמו כן, בסעיף 4.2(ג) לאותו הסכם נקבע כי לוי יהיה אחראי לבצע ולקדם את "**מכירת**  
27 **היחידות בפרויקט, לרבות פרסומים, אנשי מכירות, העמדת משרדים לצורכי השיווק,**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

1 הפקת חומרים לשיווק וכל פעולת שיווק אחרת שתידרש לצורך מכירת הזכויות שייבנו  
2 בפרויקט";

3 ובסעיף 9.4 להסכם נקבע כי "ככל שיהיה בידי החברה לבצע 'אקזיט', קרי למכור את  
4 זכויותיה במקרקעין ו/או בפרויקט, וזאת אף טרם הקמת הפרויקט, מתחייבים  
5 הצדדים לשתף פעולה לביצוע אקזיט כאמור".

6 62. מנגד, מלבד טענה בעלמא כי היא נאלצה למכור את דירות הגג עקב קשיי מימון,  
7 המערערת לא הביאה כל ראיה או אסמכתא כי אכן זה היה המצב בזמן אמת. המערערת  
8 אף לא פירטה באיזה מועד בדיוק הוחלט למכור את דירות הגג, ואלו נסיבות הובילו  
9 למכירתן דווקא במועד שבו נמכרו. כך, למשל, אם קשיי המימון היו ידועים עוד  
10 מתחילת הדרך, מדוע לא נמכרו דירות הגג יחד עם הדירות הראשונות? ואם הייתה  
11 תקווה כי ימצא מימון בנקאי בהמשך הדרך, מדוע נמכרו הדירות הראשונות?

12 63. בהתאם למבחנים של תדירות העסקאות, טיב הנכס ותקופת ההחזקה, אני סבורה כי  
13 הרכישה והמכירה של דירות הגג בזמן קצר יחסית, של פחות משלוש שנים, מבלי שהן  
14 הושכרו במהלך התקופה, כאשר אין כל בהילות או דחיפות במכירה וכאשר המטרה  
15 המוצהרת היא השכרת הדירות, מלמדות כי מדובר ב"עסק" חלף השקעה הונית. על זאת  
16 יש להוסיף כאמור, את בקיאותו וידענותו של לוי, הרוח החיה במערערת (עמ' 55, ש' 18  
17 – 22 לפרוטוקול), בהתאם למבחן הבקיאות של הנישום.

18 64. יתרה מזו, מחומר הראיות עולה, כי המערערת השביחה את דירות הגג, בדרך של הגשת  
19 בקשה להיתר בנייה והוצאתו בפועל. ואכן, דירות הגג נמכרו ברווח גדול המשקף גם,  
20 ואף בעיקר, את שווי היתר הבנייה שניתן על בסיס הזכויות המוצמדות לדירה 9. כמו  
21 כן, לוי טען בחקירתו, כי בהתאם להסכם שנחתם מול אורבן, אם דירות הגג לא היו  
22 נמכרות, אורבן לא הייתה מקבלת תשלום של 3,000,000 ש"ח עבור הוצאת היתר הבנייה  
23 (עמ' 68, ש' 8 – 10 לפרוטוקול). משמעות הדברים היא שכבר בשנת 2013 התגבשה אצל  
24 המערערת כוונה כלשהי למכירת דירות הגג, באופן שהמערערת השקיעה 3,000,000  
25 ש"ח, תוך ציפייה לקבלם חזרה מהמכירה, לאחר ההשבחה.

26 65. גם בהתנהלות המערערת ביחס לרכישת דירות הגג והשגת המימון הנדרש לשם כך, יש  
27 כדי לתמוך במסקנת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

- 1 המערערת טענה כי עקב קשיים מימוניים, היא נאלצה למכור את הדירות הראשונות וכן  
2 לקחת הלוואה בריבית בשיעור שנתי של 30%. עם זאת, המערערת נמנעה מלמכור את  
3 דירות הגג יחד עם הדירות הראשונות. במצב עניינים זה עולה השאלה, אם באותה העת  
4 קשיי המימון של המערערת היו כה משמעותיים, באופן שהצדיק לקיחת הלוואה בריבית  
5 גבוהה ביותר, מדוע המערערת לא מכרה גם את דירות הגג? לו עשתה זאת, הייתה פוטרת  
6 את עצמה, או למצער מצמצמת, את קשיי המימון בהם הייתה נתונה, בדיוק כפי שעשתה  
7 עם הדירות הראשונות. נוסף על כך, בשיאם של הקשיים המימוניים, המערערת עדיין  
8 מצאה לנכון לשלם 950,000 ש"ח לדיירת מוגנת שהתגוררה בדירת הגג, על מנת שזו  
9 תעזוב את דירתה. אין זאת אלא שהמערערת ולוי בראשה, היו מודעים לפוטנציאל  
10 הגדול הטמון במכירת דירות הגג, ובייחוד בדירה 9 שלה הוצמדו זכויות הבנייה, והם  
11 עשו ככל שביכולתם על מנת להותיר דירות אלו בחזקת המערערת, לשם מימוש עתידי  
12 של הפוטנציאל הגלום בהן.
- 13 66. גם המאפיינים של השבחת הנכס ואופן המימון – לקיחת הלוואה לטווח קצר בריבית  
14 גבוהה – מלמדים כי מדובר ב"עסק" וכי לכל הפחות, המערערת שקלה למכור את דירות  
15 הגג והכינה את הקרקע למכירתן ברווח.
- 16 67. המערערת טוענת כי היא לא השביחה את הנכס, שכן הבקשה הראשונה להיתר בנייה  
17 הוגשה לאחר מכירת האופציה לקוסקס ומויאל.  
18 אין בידי לקבל טענה זו.
- 19 **ראשית**, נראה כי טענה זו אינה מדויקת מבחינה עובדתית, שכן בהחלטה בבקשה להיתר  
20 בנייה אליה מתייחסת המערערת (נספח 25 לתצהיר המשיב) נכתב בפירוש בסעיף 1  
21 להערות בעמוד הראשון כי "**מרבית ההערות הנ"ל נמסרו לעורך הבקשה במסגרת**  
22 **בקשה קודמת שסורבה על ידי הוועדה ולא תוקנו במסגרת הבקשה הנוכחית**". כמו כן,  
23 מהתאריך של החשבוניות של חברת טלנכסים (נספח 27 לתצהיר המשיב), אשר הוצאו  
24 לטענת המערערת בקשר לפרסום הבקשה להיתר הבנייה (סעיף 49 לסיכומי המערערת),  
25 עולה כי המערערת פעלה לקבלת היתר עוד מראשית שנת 2014. בנוסף, בהינתן העובדה  
26 שההסכם עם אורבן בקשר להוצאת היתר הבנייה נחתם כבר בשנת 2013 (עמ' 44  
27 לפרוטוקול), עולה כי כבר באותה שנה החל הניסיון לקבל היתר בנייה.
- 28 **שנית**, וזה העיקר, אף תחת ההנחה כי הבקשה הראשונה להיתר בנייה הוגשה לאחר  
29 מכירת האופציה לקוסקס ומויאל, הרי אם לא הייתה כל כוונה להשביח את הנכס לצורך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

- 1 המכירה, מדוע בכלל הוגשה הבקשה? מדוע שמוכר יגיש בקשה להיתר בנייה בעלות  
2 ניכרת של 3,000,000 ש"ח (עמ' 43 לפרוטוקול) לנכס שכבר נמכר, אם לא לצורך השבחה  
3 כחלק מהליך המכירה? לא בכדי, באורח "פלא" התקבל היתר הבנייה בסמוך למכירת  
4 דירות הגג לקבוצת הרוכשים של עו"ד עידה (וראו למשל עמ' 29 לפרוטוקול).
- 5 68. המערערת טוענת כי נאלצה למכור את דירות הגג משום שלא השיגה מימון למימוש  
6 זכויות הבנייה. כן טענה, כי בהעדר יכולת של לוי ושל גב' שילון להעמיד מימון בגובה  
7 50% מכלל המימון הנדרש, היה ברור לכל שגם המשקיעים החדשים לא יסכימו להעמיד  
8 את המימון בגין חלקם של מר לוי והגב' שילון.
- 9 אין בידי לקבל גם טענה זו.
- 10 **ראשית**, טענה זו לא הוכחה ולו במעט. לא הובאה כל ראיה מה היה הסכום הדרוש  
11 לבנייה, לא הובאה כל ראיה כי ללוי ולשילון לא היה את הסכום הנדרש ולא הובאה כל  
12 ראיה לניסיון להשיג את הסכום הנדרש. ההיפך הוא הנכון. לוי עצמו התרברב בחקירתו  
13 ביכולתו הכספית וטען כי רק בזמן האחרון הוא הרוויח 40 מיליון ש"ח תוך שלושה  
14 שבועות (עמ' 43, ש' 18 – 19 לפרוטוקול). לא ברור אם כן מדוע המערערת לא השאירה  
15 את הנכס בחזקתה בהמתנה למועד שבו ללוי ולשילון תהיה האפשרות להעמיד את  
16 הכספים הנדרשים לבנייה.
- 17 **שנית**, טענה זו עומדת בסתירה לאמור בהודעתו של בוחניק, לפיה המכירה נעשתה  
18 מכיוון שהשוק היה בשיאו.
- 19 **שלישית**, אם אכן זו הייתה הבעיה, מדוע יתר המשקיעים לא קנו את חלקם של לוי ושל  
20 גב' שילון, או העמידו הלוואה נוספת למערערת? ואזכיר, כי עניינו של הערעור הוא אך  
21 בחברת נחמני אחד העם בע"מ וביכולתה הכלכלית, ולא ביכולתו הכלכלית של לוי,  
22 שהחזיק באותה עת ב-25% בלבד מהמערערת. עוד אזכיר, כי 50% מהמערערת נמכרו  
23 לשותפים כנגד הלוואה בסך של 2.5 מיליון ש"ח ולוי טען בחקירתו כי לכל אחד  
24 מהשותפים היה די כסף בפני עצמו (עמ' 51, ש' 24 – 26 לפרוטוקול), כך שרכישת יתרת  
25 המניות או העמדת הלוואה נוספת אינן אפשרויות מופרכות בהינתן הסכומים  
26 המדוברים (לפי הסכם ההקצאה, השותפים התחייבו להעמיד למערערת הלוואת בעלים  
27 נוספת, ראו סעיף 14 לעיל).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

- 1 69. לוי טען בחקירתו שהוא לא רצה להציג בפני יתר השותפים את בעיות המימון שלו (עמ'  
2 52, ש' 6 – 8 לפרוטוקול).
- 3 לא מצאתי בטענה זו ממש.
- 4 מהודעת בוחניק עולה בבירור, כי יתר השותפים היו מודעים היטב לבעיות המימון של  
5 לוי ולסירובו של הבנק ללוות את הפרויקט (עמ' 2, ש' 52 – 54 להודעת בוחניק מיום  
6 5.7.2017, נספח א' להודעת המשיב מיום 19.4.2021).
- 7 70. בכל הנוגע למכירת המחסנים יש להוסיף, כי בסיכומי המערערת, בסעיף 27, טוענת  
8 המערערת, כי המחסנים נקנו אך מאילוצי חלוקת הזכויות וכי למערערת לא היה כל  
9 עניין בהם. יוצא אפוא שלמערערת לא הייתה כל כוונה לעשות בהם שימוש ארוך טווח,  
10 ועוד מלכתחילה, הם לא נרכשו לצורך השקעה. עובדה זו מחזקת את מסקנתי כי מכירת  
11 דירות הגג והמחסנים נעשתה באופן "עסקי".
- 12 71. ויובהר, כי ייתכן שמלכתחילה הכוונה הסובייקטיבית של המערערת הייתה לרכוש את  
13 כל הדירות כהשקעה על מנת להשכירן. עם זאת, אין בכך כדי לשנות מקביעתי בכל הנוגע  
14 למכירת דירות הגג והמחסנים.
- 15 **ראשית**, כוונה סובייקטיבית כמעט ולא נבחנת כחלק ממארג השיקולים, אלא הנסיבות  
16 האובייקטיביות (וראו עניין **לשם**, בפס' 40). בענייננו, נמכרו דירות הגג ברווח ניכר, ללא  
17 כל אילוץ ותוך זמן קצר, באופן שעולה בקנה אחד עם עסק למכירת דירות.
- 18 **שנית**, וזה העיקר, נראה שעם הזמן, הכוונה הסובייקטיבית של המערערת השתנתה,  
19 ולאחר שהיא הבינה שהיא תצליח להשיא את הרווח שלה במכירת הדירות, מטרתה  
20 השתנתה והיא סחרה בדירות ככל עסק למכירת דירות. מטבע הדברים, במצב עניינים  
21 מעין זה, כאשר מהות העסקה משתנה בהתאם לנסיבות, אין להיצמד דווקא לכוונה  
22 הראשונית, אלא לכוונה הקונקרטית בעת ביצוע הפעולה והפעלת העסק. מבלי לטעת  
23 מסמרות, ייתכן כי הכוונה הראשונית הייתה להשכיר את הדירות, אולם בשלב מסוים  
24 הוחלט כי עדיף יהיה למכור את הדירות ברווח, וכך כאמור, מאפייני המערערת הפכו  
25 להיות עסקיים.
- 26 72. למעשה, אין מחלוקת בין הצדדים לעניין "התוצאה" של רכישת ומכירת הדירות, אלא  
27 שהמערערת טוענת כי יש להתחשב גם בכוונתה ובקשיים שמנעו את מימושה של אותה





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

- 1 כוונה. כפי שפורט לעיל, בעוד שניתן לקבל את טענת המערערת ביחס לשלוש הדירות  
2 הראשונות, לא ניתן לעשות כן ביחס לדירות הגג ולמחסנים.
- 3 73. אין בידי לקבל את טענת המערערת בנוגע לניכוי התשומות שנוצרו לה לכאורה.  
4 המערערת לא דרשה את ניכוי התשומות מהמשיב, והיא לא העלתה כל טיעון מסודר  
5 ומפורט בעניין, לרבות בנוגע לסך התשומות שניכויין מתבקש. כפי שהתברר במהלך  
6 הדיון, גם חלק ניכר מהחשבוניות, שצירפה כנספח 15 לתצהיר לוי, אינן מהוות  
7 חשבוניות לצורך ניכוי תשומות (עמ' 64 – 67 לפרוטוקול).
- 8 74. אף אם אניח, כי שומת המשיב איננה מביאה בחשבון תשומות הניתנות לניכוי שנוצרו  
9 למערערת, הרי שהאשמה לכך נופלת לפתחה של המערערת. המערערת לא יכולה "לקבוע  
10 עובדות בשטח", ולטעון כי לא ניתן לחייבה במס עסקאות אך משום שהיא לא ניכתה  
11 תשומות. על המערערת היה להתכבד ולהציג באופן מדויק את כל חשבוניות המס  
12 הניתנות לניכוי, ואם היא לא עשתה כן, אין לה לבוא בטרוניה אלא אל עצמה. זאת  
13 בייחוד כאשר ניתנה לה ההזדמנות לעשות כן. כך, ביום 29.8.2016 פנתה המערערת  
14 למשיב בשאלה האם עליה להירשם כ"עוסק" על פי חוק מע"מ (נספח 18 לתצהיר  
15 המשיב). ביום 11.1.2017, לאחר שימוע שנערך בעניין בהשתתפות נציגי המערערת, השיב  
16 המשיב למערערת, כי "לדעתנו מדובר במי שיש לו עסק בענף המקרקעין ועליו היה  
17 להירשם כעוסק ע"פ חוק מס ערך מוסף, התשל"ו 1975 ולדווח על מכירת הנכסים  
18 בהתאם" (נספח 18 לתצהיר המשיב). המערערת לא השיגה על החלטה זו ואף על פי כן  
19 לא נרשמה כעוסק על פי חוק מע"מ ולא ביקשה לנכות תשומות. בצד הדברים האלה אני  
20 מוצאת לנכון לציין, כי על מנת להגיע למס אמת, טוב יעשה המשיב אם **לפנים משורת**  
21 **הדין**, ייאזר לנכות תשומות שאין ולא יכולה להיות מחלוקת לגביהן. יובהר כי ההחלטה  
22 בעניין זה נתונה לשיקול דעתו של המשיב בלבד ולמערערת אין כל זכות בעניין.
- 23 יצוין, כי בכל הנוגע לתשומה העיקרית של המערערת, ביחס למחיר רכישת הדירות, הרי  
24 שלאור העובדה שהדירות נרכשו על ידה מגורם פרטי שאינו עוסק, שומת מס העסקאות  
25 הוצאה בהתבסס על הוראת סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, כלומר תוך לקיחה בחשבון של  
26 תשומה זו ורק על ההפרש בין מחירי הרכישה והמכירה של הדירות.
- 27 75. בכל הנוגע לתחשיב השומה ולחישוב עלות רכישת דירות הגג, משעה שהמשיב הסכים  
28 במסגרת סיכומיו להתחשב בשטח המרפסות בהתאם לטענת המערערת (סעיף 90  
29 לסיכומי המשיב), מתייתר הדיון בעניין זה. עם זאת אציין, כי חזרתו של המשיב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

1 מסירובו היא ראוייה בנסיבות העניין. בין הצדדים התנהל דיון בנוגע לאמור, אשר בסופו  
2 הוסכם באופן ברור ובחתימת הצדדים, כדלהלן (מע/1): "הוסכם שיש להוסיף לעלות  
3 רכישת דירות הגג גם את שטח הגג שמשמש כמרפסות של דירות הגג ... הוסכם שיש  
4 לתקן את השומה בהתאם להערה לעיל. אין בתיקון כדי לגרוע מכל טענה שעומדת  
5 למערער[ת] כמפורט בהודעת הערעור או כדי להודות בשומה המקורית או המתוקנת.  
6 בנוסף, נקבע דיון נוסף עם הממונה ... על מנת לדון בשאר המחלוקות בתיק".

7 קל להיווכח כי מדובר בהתחייבות של המשיב לתקן את תחשיב השומה, אשר ניתנה  
8 ללא כל סייג או תנאי. משעה שנציג המשיב התחייב להתחשב בשטח המרפסות, היה  
9 עליו לעשות כן. המשיב, ככל גורם, וודאי כרשות מינהלית, צריך לעמוד בהסכמים שערך.  
10 המשיב טוען כי ההבטחה ניתנה במסגרת משא ומתן כולל לפשרה. ייתכן שזו הייתה  
11 כוונתו, אך דבר זה לא עולה מפרוטוקול הדיון (מע/1). דווקא ההיפך הוא הנכון.  
12 מפרוטוקול הדיון עולה כי הסיכום נעשה במנותק מיתר המחלוקות והטענות בהליך. לו  
13 רצה המשיב לקשור את ההסכמה לתיקון תחשיב השומה בהסכם כולל, היה עליו לתת  
14 לכך ביטוי בפרוטוקול הדיון. הנה לקח למשיב לעתיד לבוא.

15 76. סיכומם של דברים, הערעור נדחה בעיקרו, למעט לעניין השומה הרלוונטית לשלוש  
16 הדירות הראשונות שבנוגע אליה הערעור מתקבל, וכן למעט בכל הנוגע לתחשיב השומה  
17 ביחס לשטח המרפסות שבנוגע אליו יחול המוסכם בין הצדדים.

18 בהחלטתי מיום 23.9.2020 קבעתי כי למחדל המערערת, שגרם לדחיית מועד ההוכחות,  
19 יינתן ביטוי בפסיקת ההוצאות, ובהתאם אני קובעת כי המערערת תישא בהוצאות  
20 המשיב, בסך של 80,000 ש"ח.

21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29

ניתן היום, כ' כסלו תשפ"ב, 24 נובמבר 2021, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 נובמבר 2021

ע"מ 19-06-59664 נחמני אחד העם בע"מ נ' מע"מ תל אביב

ירדנה סרוסי, שופטת

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7