היתכן כי מכר מקרקעין במישור הפרטי יחשב כפעילות עסקית?

אדם פרטי, חברה, עמותה המוכרים מקרקעין בישראל מחויבים במס שבח בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין"). ראוי לציין, כי הוראות החוק עוסקות אך ורק במכירות מקרקעין המבוצעות במישור ההוני (הפרטי) ולא במישור העסקי (פירותי), שכן על מכירת מקרקעין במישור העסקי (פירותי) חלות הוראות פקודת מס הכנסה, (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), ויתכן אף שיחולו עליהן הוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1075 (להלן: "חוק מע"מ"). כידוע, המציאות היא מורכבת ובבואנו לבחון חבויות המס לגבי עסקת מקרקעין, גם אם מדובר בקרקע או בדירה, יש להתייחס למכלול של דברים, לרבות: מי הוא המוכר, מה תחום עיסוקו, מומחיותו, "עברו" בתחום עסקאות המקרקעין וכיוצא באלו פרמטרים, אשר עשויים להשפיע על חבויות המס שלו. לדוגמא: אדם פרטי שהינו גם בעלים של חברה עסקית, והוא גם הבעלים של נכסי מקרקעין במישור הפרטי. בבואו למכור חלק מנכסי המקרקעין הפרטיים שלו, כיצד תבחן זאת רשות המיסים? האם העסקאות יחויבו לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין? ואולי בכלל לפי הפקודה? האם יחול לגבי עסקאותיו גם חיוב במע"מ?

פסק דין שעסק בסוגיות אלו ניתן לאחרונה ע"י כבוד השופט בורנשטין בבית המשפט המחוזי בלוד (ע"מ 17-02-24147, עמיאל לוי נ' מע"מ פ"ת, ניתן ב-28/11/19).

ראוי לציין, כי המקרה שנדון ולגביו ניתן פסק הדין אינו מקרה מיוחד וייחודי, מדובר במציאות נפוצה, ולכן ראוי להבין את המשמעויות וההשלכות העלולות לחול על לא מעט נישומים, ומכאן חשיבותו, הן לאותם בעלי עסקים והן ליועצים ולעו"ד המלווים עסקאות נדל"ן.

העובדות

1. לוי עמיאל (להלן: "המערער") הינו הבעלים של חברה העוסקת ביבוא ושיווק מוצרי בשר ודגים (להלן: "החברה").
2. רוב זמנו של המערער מושקע בחברה, ומומחיותו היא בתחום

עיסוקה של החברה.

3. המערער, כבעל המניות בחברה, אף ערב לחובות החברה.
4. המערער בחר להשקיע את כספו הפרטי הפנוי בנכסי מקרקעין בישראל, אשר ישמשו עבורו גב פיננסי ובעתיד גם כפנסיה.
5. חלק ניכר מהשקעותיו אלו במקרקעין בישראל נעשו יחדיו עם חברו עו”ד שמואל צברי.
6. לדברי המערער, החברה נקלעה לקשיים כלכליים מהותיים, ועקב היותו ערב אישית לחובותיה הוא נאלץ, בלית ברירה, לממש ולמכור חלק מנכסי המקרקעין הפרטיים שלו, ולהעביר התמורה לחברה.
7. למערער תיק במע”מ כעצמאי, במסגרתו הוא מדווח על העסקאות החייבות במע”מ הנובעות מהשכרת שתי חנויות המצויות בבעלותו.
8. השומה נשוא הערעור עוסקת בחמש עסקאות מכירת מקרקעין שבוצעו על ידי המערער בשני נכסים פרטיים שלו (להלן: “העסקאות הנדונות“).
9. הנכס הראשון הינו קרקע בהוד השרון, אותה המערער רכש בשנת 1995 כקרקע חקלאית ואשר ייעודה שונה למגורים בשנת 2007 (להלן: “הקרקע בהוד השרון“). בחלקת קרקע זו ביצע המערער 4 עסקאות במהלך השנים 2010-2013 (התמורות היו: 1 מיליון ש”ח, 1.6 מיליון ש”ח, 1.25 מיליון ש”ח ו- 0.43 מיליון ש”ח).
10. הנכס השני הינו מניות באיגוד מקרקעין המחזיק מקרקעין ביהודה ושומרון (להלן: “מניות איגוד המקרקעין“). קרקעות האיגוד נרכשו במהלך שנת 1990 ונמכרו בחודש 11/13 תמורת כ- 1 מיליון ש”ח.
11. למערער נכסי מקרקעין רבים, חלקם כאמור רכש וחלקם התקבלו אצלו בירושה.
12. מנהל מע”מ פ”ת (להלן: “המשיב” או “מנהל מע”מ“) הוציא למערער שומה, מכוח סעיף 77 לחוק מע”מ, כאשר הוא נימק שומתו בכך שמערער הינו למעשה “עוסק במקרקעין” שלא דיווח על עסקאותיו אלו, וסך חבות המע”מ הצטברה למעל 1 מיליון ש”ח (כולל ה”ה וריבית).
13. המערער הגיש השגה על השומה, השגתו נדחתה על ידי המשיב, ומכאן הערעור דנן.

הסוגיה שבמחלוקת

המחלוקת בין הצדדים היא בשאלה – האם כטענת מנהל מע”מ, ביצוען של

העסקאות הנדונות מהוות עסקאות שבוצעו על ידי “עוסק” במקרקעין במהלך עסקיו, או כטענת המערער מדובר בעסקאות הוניות במישור הפרטי.

המערער טען, לחילופין, כי העסקאות הנדונות פטורות ממס ערך מוסף מפני שלא יכול היה לנכות מס תשומות בעת רכישת אותם המקרקעין שנמכרו.

ניתוח הסוגיה שבמחלוקת

התשתית החוקית והמשפטית

1. כבוד השופט פונה ראשית לסעיף 2 לחוק מע”מ, הקובע כי המס מוטל על “עסקה בישראל”. למונח “עסקה” קימת הגדרה בסעיף 1 לחוק מע”מ:

CONTRACT

“כל אחת מאלה:

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

(2) …

"… (3)

2. בהמשך לאמור בסעיף 1 לעיל, הנני להודיעכם כי אני מתנגד לבקשה לצו עיכוב הליכים, מן הטעמים המפורטים בתגובה שהוגשה מטעמי.

3. אין בסיס לטענת המבקשת – "המבקשת" להלן – כי יש לה עניין אישי בהגשת הבקשה. המבקשת, אשר הוקמה לפני כ-20 שנים, הינה חברה פרטית שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב.

4. בנוסף, המבקשת לא הציגה כל ראיה, ולו לכאורה, לכך שהיא "נושה" של המשיבים כהגדרת מונח זה בחוק (ראו בש"א 17/4377), ולפיכך אין לה מעמד להגיש את הבקשה.

5. מעבר לכך, הבקשה הוגשה בשיהוי ניכר, שכן המבקשת ידעה על קיומו של ההליך המשפטי נגד המשיבים כבר בחודש אוגוסט 2015, אך בחרה להמתין עד לחודש מרץ 2016 (כשבעה חודשים לאחר מכן) בטרם הגישה את הבקשה. בנסיבות אלו, השיהוי בהגשת הבקשה מהווה שיקול נוסף (ולא זניח) לדחיית הבקשה.

<u>הבקשה נדחית מחמת היעדר עילה</u>

6. <u>– המבקשת אינה נושה של המשיבים</u>. כפי שנקבע בפסיקה רבת שנים, על מנת שתוכר חברה כנושה של חברה אחרת לצורך הגשת בקשה לצו עיכוב הליכים, עליה להוכיח כי קיים בין החברות חוב ברור, שאינו שנוי במחלוקת, בסכום העולה על 1,000 ש"ח (ראו בש"א 4377/17 הנ"ל). בענייננו, המבקשת לא הוכיחה כי קיים חוב כאמור, ולכן אין לה מעמד להגיש את הבקשה.

7. <u>– המבקשת לא הוכיחה עילה</u>. בנוסף, גם אם היה מקום לקבוע כי המבקשת היא נושה של המשיבים, הרי שלא הוכיחה עילה לצו עיכוב הליכים. כפי שנקבע בפסיקה, על מנת להוכיח עילה כאמור, על המבקשת להוכיח כי קיים סיכוי סביר שהמשיבים יוכלו לשלם את חובותיהם לנושיהם, ובכלל זה למבקשת, בתוך 13 חודשים. לא כך הוא במקרה דנן, שכן המשיבים אינם מנהלים כל פעילות עסקית משמעותית.

בנסיבות אלו, הבקשה נדחית, ומן הראוי כי המבקשת תישא בהוצאות המשיבים,

ההוני /פרטי .

8. מבחן אופן המימון ושותפות על אחרים –

לגבי מניותיו באיגוד המקרקעין , המערער ביצע השקעה זו יחד עם אחרים . מהעובדות התברר , כי גם עסקאות נוספות בוצעו ע "י המערער יחד עם אחר /ים . עובדה העשויה להצביע על כך שהוא מחלק הסיכון עם אחרים , דבר היכול להעיד על אופי עסקי .

לגבי הקרקע בהוד השרון – המשיב טען כי היא נרכשה באמצעות הלוואה שנטל המערער וזאת לאור העובדה כי הוא הגיש בקשה להכרה בהוצאות ריבית .

בנסיבות אלו כבוד השופט קבע כי הכף נוטה לכיוון העסקי .

9. מבחן תדירות העסקאות והיקפן –

לענין התדירות – בנוסף לחמש העסקאות שנכללו בשומה , המערער ביצע גם בשנים שקדמו לשנות השומה מספר משמעותי של עסקאות נדל "ן . דבר העשוי להטות הכף לכיוון העסקי .

לגבי היקפן הכספי של העסקאות – המערער טען כי חלק מהעסקאות היו בהיקפים נמוכים . ובכן , כבוד השופט מבהיר כי יש לבחון את המכלול , הווה אומר – ריבוי הנכסים וריבוי העסקאות – ולכן , גם אם עסקה מסוימת זו או אחרת אינה בסכומים גדולים , היקף העסקאות הכולל הגיע לסך של 25 מיליוני שקלים .

ראוי להדגיש , כי לגבי חלק מהעסקאות , מכירתן משקפת תשואה גבוהה משמעותית ביחס למחיר הרכישה , לדוגמא : הקרקע בהוד השרון שנרכשה תמורת כ - 130,000 ש"ח ובארבע העסקאות הנדונות המערער קיבל תמורה בסך כולל של מעל 4 מיליון ש "ח.

10. מבחן הבקיאות –

המערער העיד כי הוא עוסק למעלה מחמישים שנים בעסקי הבשר והוא בעל חברה הפועלת בתחום הבשר , וזהו התחום בו הוא בקיא . כמו -כן , למערער תיק במע "מ במסגרתו הוא מדווח על הכנסותיו משכ "ד הנובעות מהשכרת שתי חנויות שבבעלותו . הוא אף הצהיר , כי למד מאביו להשקיע כספו בנדל "ן . נקודה נוספת הראויה לציון , היא העובדה שהמערער משקיע , בחלק מעסקאות הנדל "ן , יחד עם חברו העו "ד המתמחה בנדל "ן .

בהקשר למבחן זה, כבוד השופט בחן את פעילותו של המערער בעסקאות הנדל”ן – כמות העסקאות שביצע והנכסים הרבים שהיו מעורבים בהן, בנוסף הוא משכיר שתי דירות, מחזיק בבעלותו בעוד שלוש דירות וכן הינו הבעלים של קרקעות חקלאיות רבות ועוד נכסי נדל”ן. כבוד השופט מציין, כי על אף טענת המערער שלא כל החזקותיו מניבות לו הכנסות שוטפות הוא ביצע כמה עסקאות של שינוי יעוד במקרקעין ואף ביצע עסקאות קומבינציה.

בנוסף, כבוד השופט מבהיר, כי על פי הפסיקה, הבקיאות הנדרשת לא חייבת להיות של הנישום עצמו, אלא יכולה להיות גם בקיאות שלוחית, כאשר במקרה הנדון חברו העו”ד של המערער מיומן ובקיא בנדל”ן.

לאור כל האמור לעיל, כבוד השופט מגיע למסקנה כי “המערער בקיא במידה לא מבוטלת בשוק הנדל”ן“.

11. מבחן המנגנון וההשבחה –

לענין המנגנון – אמנם המערער נעזר בחברו העו”ד, ובחלק מהעסקאות הוא אכן פעל יחד עם שותפים. ואולם, כבוד השופט קובע שלא מצא “כי התנהלותו עלתה כדי ארגון או כי הוא היה בעל מנגנון קבוע בתחום הנדל”ן“.

לענין ההשבחה – מהעדויות התברר, כי המערער לא עשה כל פעולה אקטיבית בקשר למקרקעין לענין שינוי היעוד שלהם, דבר שנעשה אך ורק ע”י עיריית הוד השרון.

לאור זאת, כבוד השופט הגיע למסקנה שהמערער לא נקט בפעולות להשבחת המקרקעין ומבחן זה אינו מהווה סממן לפעילותו כ-עוסק.

המסקנות העולות מיישום מבחני העזר ו”מבחן הגג”

12. כבוד השופט מודה, כי מתוצאות מבחני העזר שנסקרו לעיל, ניתן לראות כי המסקנה אינה חד משמעית, חלקם מעידים על פעילות הונית (פרטית) וחלקם על פעילות עסקית (פירותית).

13. במקרה שכזה, נפסק כבר ע”י בית המשפט העליון בפרשת גיבשטיין, יש לפנות ל”מבחן גג”, שבמקרה כזה יקבל משקל רב יותר. ומהו אותו “מבחן הגג”?
ובכן, “מבחן הגג” קובע כי – “יש להשקיף על הנסיבות בכללותן, בבחינת מבט “ממעוף הציפור”, ובהתאם לכך להכריע האם מדובר בפעילות

במישור ההוני)או הפרטי (או בפעילות במישור העסקי ".

14. המשמעות היא, כי מבט "ממעוף הציפור" הינו למעשה ראיה כוללת על מכלול הנסיבות האופפות את העסקה או העסקאות הספציפיות, ואולם הבחינה נעשית גם לגבי יתר נכסיו ועסקאותיו של הנבדק, הן לגבי שנות השומה והן לגבי שנים שקדמו לה ו/או שנים שלאחריה.

15. באמצעות ועל יסוד "מבחן הגג" כבוד השופט מגיע למסקנה כי אותן עסקאות נשוא ערעור זה – "בוצעו על ידי המערער כ"עוסק" "במהלך עסקיו", כאמור בחלופה הראשונה להגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף".

טענת המערער כי מכירות המקרקעין בוצעו כדי להזרים כסף לחברה שנקלעה לקשיים

16. כבוד השופט מתייחס לטענתו של המערער, כי מכירות המקרקעין על ידו בוצעו עקב היקלעותה של החברה לקשיים, שהצריכו אותו להזרים לה כספים.

17. ראשית דבר, לדברי כבוד השופט המערער לא הוכיח טענתו זאת.

18. יתרה מזאת, לענין זה חשובים דברי כבוד השופט – “גם אם היה מוכח קשר ישיר בין עסקאות מכירת הנדל”ן לקשיים אליה נקלעה חברת הבשר שבבעלות המערער, עדיין לא היה בכך לשנות מהמסקנה לפיה מדובר במכירות הנושאות אופי עסקי, ואשר התבצעו על ידי “עוסק” במהלך עסקיו“.

19. כבוד השופט מקשה ואומר, גם אם לולא הקושי בחברה היה המערער ממשיך ומחזיק במקרקעין, אינה הופכת אותן לעסקאות במישור ההוני (או הפרטי).

20. יתרה מזאת, כבוד השופט גורס שאולי דווקא עצם עובדת היות המערער ערב אישית לחובות החברה, כך שנאלץ לממש נכסיו הפרטיים לסייע לחברה, עשויה ללמד על העירוב שהוא עצמו יצר בין המישור הפרטי לעסקי.

הטענה כי המערער הסתמך על שומת מיסוי מקרקעין ואין למנהל מע”מ סמכות לדון שוב בשומות

21. כבוד השופט מבהיר, כי נפסק כבר ע”י ביהמ”ש העליון בפרשת גיבשטיין – “קביעותיהן של רשויות מס שבח אינן כובלות את סמכותן של רשויות מס אחרות לסווג את העסקה בהתאם לכלל העובדות העומדות לנגד עיניהן“.

22. כבוד השופט ממשיך ומציין, כי באותו פרשה אף דנו בסוגיה וקבעו כי לאור העובדה הידועה שרשות המיסים אינה בוחנת כל שומה של כל נישום, נפסק – “שבמקום בו לא נערך הליך שומתי, לא יהיה בעצם קבלתה משום אישור לתוכנה“.

הטענה כי אין לחייבו במע”מ כיוון שלא ניכה את מע”מ התשומות בעת רכישת נכסי המקרקעין

23. המערער טען, כי כיוון שלא ניכה את מס התשומות בעת רכישת המקרקעין נשוא השומה, אזי בעת מכירתם הוא זכאי לפטור ממס עסקאות וזאת בהתאם להוראת סעיף 31(4) לחוק מע”מ. כותרתו של סעיף 41 היא: “פטור לעסקאות מסוימות” ובחלופה (4) נקבע שהפטור האמור יחול לגבי “מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו“.

24. כבוד השופט מציין, כי הסעיף הנדון עוסק בנכס שלא ניתן היה

לנכות מס התשומות בגינו "מחמת מניעה על פי דין". אולם, לגבי המערער המסקנה של כבוד השופט היא – שהוא היה "עוסק" במקרקעין כבר בעת רכישת אותם נכסים, ולכן ממילא לא היתה לו מניעה לנכות את מע"מ התשומות בגין רכישתם.

25. כבוד השופט סומך ידיו לגבי חישוב חבות המע"מ שנעשתה ע"י מנהל מע"מ, אשר חישב את חבות המע"מ על ההפרש בין מחיר הרכישה למחיר המכירה, וזאת בהתאם לגישתו העקרונית של ביהמ"ש העליון בפרשת גיבשטיין.

נפסק

כבוד השופט דחה את הערעור וקבע כי:

1. המערער הינו "עוסק" במקרקעין ולכן חלות הוראות חוק מע"מ לגבי עסקאותיו.
2. המערער היה "עוסק" במקרקעין כבר בעת רכישת המקרקעין נשוא הערעור.
3. חבות המע"מ תחושב על ההפרש בין עלות הרכישה לתמורה בעת המכירה.

סיכום, ניתוח ויישום

1. לבחינת פעילותו של נישום האם הגיעה לכדי "עסק" נקבעו בפסיקה מספר מבחני עזר.
2. במקרים בהם תוצאות מבחני העזר אינם מספקים תשובה חד משמעית יש לפנות ל"מבחן גג" אשר בוחן את מכלול הנסיבות. הכוונה היא בחינה של העסקה הנבדקת, אך בחינה גם לגבי יתר נכסיו ועסקאותיו, הן לגבי השנים הנבדקות והן לגבי שנים שקדמו לה או שנים שלאחריה.
3. קביעה בעייתית של כבוד השופט, כאשר לגישתו – בחינת נישום שהוא איש עסקים ובעל מניות בחברות המוכר נכסיו הפרטיים לכיסוי חובות החברות שבבעלותו דווקא עשויה ללמד על העירוב בין המישור הפרטי לעסקי.
4. חבות המע"מ תחושב על הפער שבין העלות למחיר המכירה.
5. ושוב לזכור, כפי שכבר נקבע – "קביעותיהן של רשויות מס שבח אינן כובלות את סמכותן של רשויות מס אחרות לסווג את העסקה בהתאם לכלל העובדות העומדות לנגד עיניהן".
6. כתמיד, סוף מעשה במחשבה תחילה, כיועצים ו/או כמלווים את

העסקאות, עלינו לסקור בפני הלקוחות את כל האפשרויות, כדי שהם יוכלו לקבל החלטות מושכלות.

* אין לראות באמור במאמר זה כהמלצה לפעול כאמור בו, ובכל מקרה מומלץ כי לפני עשיית פעולה יש להיוועץ ולקבל חוות דעת מקצועית מאיש מיסים.