

### חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

### מס ערך מוסף:

#### "קו הגבול שבין מכירת קרקע פרטית לבין מכירה

#### עסקית במישור מע"מ"

### פתח דבר

השאלה מתי קמה חבות מע"מ לעוסק בגין מכירת מקרקעין, מוסדרת לכאורה במסגרת חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"). סעיף 2 לחוק מע"מ קובע, כי יש להטיל חבות במע"מ על כל "עסקה" בישראל. סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר "עסקה" לענייננו בחלופה הראשונה כ- "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד". מהגדרה זו ברור, כי כאשר עוסק במקרקעין (למשל, סוחר במקרקעין) מוכר מגרש, המכירה נעשית במהלך עסקו. לעומת זאת, כאשר עוסק במתן שירותים (למשל, עורך דין), מוכר את ביתו הפרטי לא מתקיימת עסקה בישראל והעוסק אינו חייב במע"מ ככלל בגין המכירה. יחד עם זאת, שאלת החבות במע"מ עלולה לקום במצבי ביניים בהם כלל לא ברור, אם המכירה נעשתה במישור הפרטי, או שמא במהלך עסקיו של העוסק.

גם הפסיקה שדנה בסוגיה מגיעה למסקנות שונות בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל מקרה ומקרה. בעניין יורשי לוי יצחק (ע"ש 1235/04), נדון עניינו של נישום אשר רכש בשנות ה-70 חלקת קרקע ששימשה לחקלאות. בשנת 2002 שונה ייעוד החלקה מחקלאות לשטחי מגורים, והנישום קיבל כ-

100 מגרשים לבנייה חלף זכויותיו בחלקה. על רקע האמור, בחן בית המשפט האם פעילות הנישום עלתה לכדי "עסק", לצרכי מע"מ, בין היתר באמצעות בחינת היקפה הכספי של פעילות הנישום, כדלקמן: "מיד לאחר שהתב"ע קיבלה תוקף בשנת 2002, החל המערער בפעילות מכר ומכר בתוך פחות משנה 10 יחידות קרקע המיועדות לבנייה למגורים בסכום של כ-5 מליון ש"ח. יש לציין כי בחודשים שלאחר מכן, עד חודש נוב' 2003, נעשו 10 עסקאות נוספות, אם כי 4 מתוך עסקאות אלה הן מתנה לנכדיו של המנוח. פעילות אינטנסיבית זו, בהיקף כספי נרחב, מצביעה על אופי של פעילות עסקית. פעילות זו מלמדת גם על העתיד."

בעניין טנא דניאל (ע"ש 1167/04) נסב הערעור על מכירת חלק בהון מניות באיגוד מקרקעין. המערער שהיה מתווך ובעלים של ארבע חנויות טען, בין היתר, כי אין הוא עוסק בתחום של סחר במקרקעין, ולכן מכירת זכות באיגוד מקרקעין אינה משום מכירה במהלך העסק לצרכי מע"מ. בית המשפט המחוזי דחה את טענתו של המערער וקבע, כי על פי מבחן הנסיבות הכולל, יש לראות את מכירת המניות כפעולה עסקית ולא כמימוש השקעה פרטית, וכדבריו: "המערער השקיע מזמנו, תוך ניצול בקיאותו בשוק הנדל"ן, לצורך הפקת רווחים, המערער סחר בחנויות ובדירות, ונמנה על הדירקטוריון של החברה אשר היתה אחת מיני

עיקר הדיון נערך על בסיס מבחני המשנה לקיומו של "עסק" (ראו למשל ע"א 1111/83), בחוק מע"מ, כמבואר להלן:

לעניין **היקף עסקיו של המערער**, בית המשפט איבחן בין עיסוקו של המערער כקבלן שיפוצים ובניית שלד לבין עיסוק בסחר במכירת נדל"ן. בית המשפט מצא, כי המערער לא ביצע בעבר עסקאות בסדר גודל דומה. מדובר בעסקת מקרקעין בודדת. כמו כן, בית המשפט ציין, כי אין בכך שמחיר התמורה ששולמה על ידי הרוכשים בגין יחידת המגורים עלה באופן משמעותי על עלות הבנייה (בשל מיומנותו של המערער כקבלן בנייה), כדי להצביע על פעולה מסחרית כלשהי כשלעצמה. לעניין **הידע והבקיאות**, בית המשפט מצא, כי מכוח עיסוקו, למערער ידע וכישורים רבים יותר מאשר לאדם הממוצע בנושא הבנייה. לעניין **תדירות העסקאות**, בית המשפט דחה את עמדתו של מנהל מע"מ, אשר ראה את בניית יחידת המגורים כחלק מעסקו של המערער בתחום הבנייה. בית המשפט איבחן בין עניינו של המערער לבין עניין **טנא דניאל** והדגיש, כי המערער לא עשה עסקאות קומבינציה לפני כן. בנוסף, בית המשפט לא קיבל את עמדתו של מנהל מע"מ, לפיה יחידת המגורים מגלמת פוטנציאל עסקי, באשר לדידו של בית המשפט מדובר ביחידת מגורים בודדת, שלא נרשמה בספרי עסקו של המערער (והשוו לעניין **יורשי לוי יצחק** וע"ש 449/98). לעניין **מימון העסקה** ובניגוד לטענת מנהל מע"מ, בית המשפט קבע באופן חד משמעי, כי כל הכספים ששימשו את המערער לביצוע

**רבות שהקים לאורך השנים, כאשר כל החברות עסקו בתחום הנדל"ן בדרך זו או אחרת.**

בעניין **פריזט** (ע"מ 1271/06), המערער באותו עניין, קבלן בנייה (בניית שלד ושיפוצי מבנים) רכש במסגרת עסקת קומבינציה מחצית מחלקה לבית דו משפחתי והתחייב לבנות בית מגורים למוכר על מחצית החלקה השנייה (להלן: "**הבית הדו משפחתי**"). עם סיום בנייתו של הבית הדו משפחתי העביר המערער למוכר יחידת מגורים אחת בהתאם לתנאי עסקת הקומבינציה. את יחידת המגורים השנייה (להלן: "**יחידת המגורים**") שייעד תחילה המערער לעצמו ולבני משפחתו, מכר המערער לאנשים פרטיים טרם השלמתה (להלן: "**הרוכשים**"). בהתאם לדרישת הרוכשים, המערער התחייב לבצע מספר שינויים ולתקן ליקויים ביחידת המגורים ונקבע, כי חלק מן ההוראות של חוק המכר (דירות), תשל"ג-1973 יחולו לגבי תיקוני הליקויים. המערער טען, כי יחידת המגורים נבנתה והוחזקה על ידו לצורך שימוש האישי ורק בשל פרידתו מאשתו הוחלט על מכירתה. משכך המערער ראה במכירת יחידת המגורים כמכירה פרטית, ובהתאמה לא דרש לקזז את מע"מ התשומות בגין רכישת המגרש ובניית יחידת המגורים ומאידך גם לא שילם מע"מ בגין מכירתה.

הדיון בבית המשפט עסק, אם כן, במחלוקת, האם מכירת יחידת המגורים נעשתה במסגרת עיסוקו של המערער כקבלן או במסגרת עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, כפי שטען מנהל מע"מ, או שמא המדובר במכירת נכס במישור הפרטי.

רכשה המערערת, באמצעות הסכם נאמנות, זכויות במקרקעין בחדרה (להלן: "המקרקעין"). על פי תוכנית המתאר שחלה באזור, הייעוד של המקרקעין שונה מקרקע המיועדת לחקלאות לקרקע המיועדת למגורים. בהתאם לתוכנית ולהסכם, המערערת רכשה למעשה 21 מגרשים לבניית 41 יחידות דיור ואולם, היות ולא הושלמו עבודות הפיתוח במתחם לא ניתן היה להתחיל לבנות במקרקעין. ממחצית שנת 2008 ועד תחילת שנת 2010 מכרה המערערת זכויות ב-13 מגרשים מתוך המקרקעין, וקיבלה תמורתם סך של 3,331,000 ש"ח. המערערת דיווחה על העסקאות למנהל מיסוי מקרקעין, אך לא דיווחה במקביל למנהל מע"מ על ההכנסות מעסקאות אלו.

טענתה המרכזית של המערערת הייתה, כי מכירת המגרשים אינה חייבת במע"מ, מהטעם שכוונתה המקורית הייתה להחזיק במגרשים כחטיבה אחת וכי מדובר בהשקעה שאינה חלק מפעילות העסקית של המערערת במסחר בקרמיקה ואינסטלציה. מנגד המשיב טען, כי מדובר בעסקאות שנעשו במסגרת עסקיה של המערערת.

בית המשפט בוחן את הגדרת החלופה הראשונה "לעסקה" ובפרט את המונח "במהלך עסקו" באופן רחב ולשיטתו: "כדי שעסקת מכר תחשב כעסקה שנעשית במהלך עסקיו של העוסק, אין הכרח כי העסקה תהיה חלק מהפעילות העסקית העיקרית של העסק. כך אם עוסק פועל במכירת סחורות מסוג מסוים, אין די בכך כדי לקבוע כי עסקאות נוספות שמבצע העוסק, בסחורות מסוגים אחרים,

העסקה, לרבות כספים שנתקבלו כהלוואה מאביו של המערער וכנגד משכון ביתו הישן של המערער, הינם בגדר מימון פרטי לחלוטין. לעניין טיב הנכס, בית המשפט קיבל את עדותו של המערער, לפיה בשלב המכירה של יחידת המגורים לרוכשים, יחידת המגורים הייתה בשלב של 90 אחוז סיום והשינויים שבוצעו משלב זה לפי דרישת הרוכשים היו לא מהותיים. ובמסגרת מבחן הנסיבות-מבחן הגג, ציין בית המשפט, כי נסיבות המקרה מובילות למסקנה חד משמעית, כי מדובר בפעולה פרטית של המערער. בית המשפט התייחס בקביעתו זו, בראש ובראשונה, לפרידת המערער מאשתו וללחצים הכלכליים בהם היה נתון המערער. כמו כן, בית המשפט ציין, כי העסקה דווחה על ידי המערער כעסקה פרטית וקיבלה אישור פטור על ידי שלטונות מס שבח.

עיננו הרואות, כי מבחני המשנה לקיומו של "עסק" לצרכי מע"מ, משמשים את בית המשפט בהכרעתו, כי מכירת יחידת המגורים על ידי הקבלן בעניין פריזט הינה בגדר עסקה פרטית ולא במסגרת עסקיו של המערער.

למסקנה שונה באמצעות הנמקה מעט שונה הגיע לאחרונה בית המשפט בעניין מסיקה (ע"מ-21717-10-11). המערערת באותו עניין, הייתה חברה ישראלית, שעיקר עיסוקה הוא במסחר במוצרי קרמיקה ואינסטלציה. בשנת 2008 חיפשה המערערת מקורות הכנסה נוספים ורכשה זכויות במקרקעין בפרדס חנה לצורך הקמת מרכז מסחרי וביצוע הרחבה במבנים בהתאם לתמ"א 38. בנוסף

הבקיאות של מנכ"ל המערערת, המימון החיצוני שנלקח לעסקה והרווח שהושג ממכירת המגרשים. למעלה מן הנדרש נציין, כי גם טענתה הנוספת של המערערת למניעות מצדו של המשיב נוכח קביעת מנהל מיסוי מקרקעין, כי מדובר במכירת מגרשים במלוא סכום התמורה כולל מס הערך המוסף, נדחתה על ידי בית המשפט. ראשית בית המשפט מציין לעניין זה, כי לא הוצגה בפניו כל החלטה של מנהל מיסוי מקרקעין ולא הוצגו ההצהרות שהגישה המערערת על העסקאות נשוא הדיון. שנית, קובע בית המשפט, כי "הכרעות של רשויות מס נפרדות אינן מקימות בהכרח מחסומים בפני הרשויות האחרות. לא כל החלטה של רשות מס עומדת בסתירה להחלטה של רשות מס אחרת."

ונדמה שיש להצר על אמירה זו של בית המשפט, היות וכיום רשויות המס מצויות כולן תחת קורת גג אחת של רשות המסים. מעניין, אם המערערת תוכל לדרוש תיקון שומה מכוח סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 ולקבל החזר מס שבח, ככל ששולם, בגין מרכיב המע"מ שנכלל בסכום התמורה של המגרשים.

לסיכום, פסקי הדין שנסקרו לעיל מדגישים את הצורך בבחינת חבות המע"מ הנגזרת מכל מכירה של מקרקעין, שנעשית על ידי עוסק. לאו דווקא עוסק במקרקעין. דומה, כי יש לבחון, האם המכירה נעשתה במהלך העסק ומתוך כוונה להרוויח רווח עסקי. מובן, כי פעילות במקרקעין בהיקף גדול (יחסית לעסק הספציפי) יכולה להעיד על קיומו של עסק נפרד במקרקעין, ולהיפך. כן יש לבדוק, האם

לא ייחשבו כעסקאות במהלך עסקיו של העוסק". בהתאמה ועל סמך פסיקות קודמות (למשל ע"א 44/85) מתווה בית המשפט, כי "ככל שהפעילות נועדה לתכלית כלכלית, לשם קידום עסקיו של העוסק, אף אם אינה בליבת הפעילות, יראו בה כעסקה במהלך עסקיו של העוסק ולהיפך."

בית המשפט קובע, כי המערערת בחרה במודע להרחיב את עסקי הליבה שלה, לעיסוקים בתחום הנדל"ן וראיה לכך הוא גם השטח שנרכש בפרדס חנה. היקף הפעילות מלמד, כי רכישת ומכירת מגרשים מהווה חלק אינטגרלי מעסקיה של המערערת. כן מציין בית המשפט, כי עסקת רכישת המקרקעין ומכירת המגרשים נעשתה כפעילות עסקית לשם הגדלת רווחיה של המערערת וכתמיכה בפעילות הכלכלית האחרת של החברה, המסחר במוצרי אינסטלציה וקרמיקה. לא בכדי מנהל המערערת בירר לגבי הפוטנציאל התכנוני של המגרשים לפני רכישת המקרקעין והעיד, כי לא היה נכנס לעסקה ללא האפשרות פיתוח המגרשים.

כן מאיר בית המשפט וקובע, כי אף אם מכירת המגרשים לא הייתה חלק אינטגרלי מעסקיה של המערערת, עדיין המבחנים שהותוו בפסיקה לקיומו של עסק (ראו למשל ע"א 9412/03) ושנסקרו בעניין פריזט מעידים, כי בנסיבות המקרה המערערת הרחיבה את עסקה, לעסק למכירת מגרשים. בית המשפט מציין בהקשר לכך את היקף רכישת המקרקעין, היקף מכירות המגרשים, פעילות החברה לצורך מימוש עבודות הפיתוח במגרשים,

בעת רכישת המקרקעין נוכח מס תשומות בגין הרכישה. לאור ההגדרה הרחבה של המונח מכר בחוק מע"מ, עקרונות אלו יפים גם להשכרה של מקרקעין.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן וסיון נוה.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד [www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il).

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.