

חברים יקרים:

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

הכנסות מפעילות בנדל"ן – קו התפר בין המישור

הפרטי לבין המישור העסקי

פתח דבר

השאלה מתי פעילות בנדל"ן הופכת מפעילות פרטית לפעילות עסקית העסיקה רבות את בתי המשפט במהלך השנים. שאלה משנית הקשורה אליה היא השאלה אם ניתן לפצל הפעילות של עוסק במקרקעין, כך שבנסיבות מסוימות ניתן יהיה לסווג חלק מן הפעילות כפעילות עסקית, אשר תקים הכנסה פירותית במסגרת פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") וחלקה כפעילות במישור ההוני במסגרת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

להבחנה זו בין פעילות הונית לבין פעילות עסקית בהקשר לפעילות במקרקעין יש נפקויות רבות לרבות ביחס להוראות פטור ממס הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין לעניין דירות מגורים ולשיעורי מס נוחים (25% ככלל) - אם הפעילות תסווג כהונית, לעומת מיסוי בשיעורי מס פירותי - פרוגרסיבי עד 50% בהתאם לפקודה - אם הפעילות תסווג כעסקית. כמו כן, נזכיר כי ככלל, פעילות במישור הפרטי אינה מקימה חבות במס ערך ברמת המוכר.

כבר בעניין חזן (ע"א 9412/03) הכיר בית המשפט באפשרות לפיה עוסק בנדל"ן יפעל במישור הפרטי לצד הפעילות העסקית שלו. ברשומון זה נבקש לבחון

סוגיה זו על רקע שני פסקי דין שניתנו לאחרונה: פסק הדין בעניין **בובליל** (18-07-30850) מחודש אפריל 2020 ופסק הדין בעניין **אמסיס** (ע"מ 58689-03-18) מחודש מאי 2020. ואולם, טרם שניגש לכך, ולצורך הבנת הדברים והקשרם, נעמוד בקצרה על ההבחנה בין פעילות עסקית לבין פעילות במישור הפרטי (פעילות הונית) ובראשם הגדרת המונח "עסק".

פעילות עסקית לצורכי מס

פעילות עסקית מתקשרת מטבע הדברים למונח "עסק" בפקודה. אולם, מונח זה מוגדר על דרך של ריבוי כדלקמן: "עסק" - לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשיה". משמע, הגדרת "עסק" בפקודה אינה כוללת הגדרה ממצה אלא באה לרבות למשמעותו הרגילה. בניסיון להשלים ולצקת תוכן בהגדרה החסרה של המונח "עסק" בפקודה, הותוו בפסיקה שורה של מבחני משנה שמטרתם לסייע לבתי המשפט בבואם להכריע בדבר קיומו או העדר קיומו של עסק לצורכי מס.

המונח עסק בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מע"מ"), נוקט אף הוא בלשון ריבוי, קרי "עסק" – לרבות מקצוע ומשלח יד". הלכה פסוקה היא אפוא שהמונח "עסק" בחוק מע"מ יפורש באמצעות מבחני העזר שנקבעו לצורך פרשנות המונח בפקודה (ראו לעניין זה ע"א 111/83 ו- ע"א 4377/17).

במצטבר תוך איזון ביניהם בדרך לגיבוש הכרעה בהבחנה בין הון ופירות...."
 מבחנים אלו עמדו בבסיס פסיקת בית המשפט בעניין אמסיס ועניין בובליל.

עניין אמסיס (ע"מ 18-03-58535)

באותו עניין דובר בשני נישומים, סיימון וסאמר אמסיס, אחים ובעלים של שתי חברות בתחום הבנייה, אשר ביצעו יחד עם אביהם ואח נוסף, מספר רכישות של מקרקעין, בנייה ומכירה של דירות מגורים בעיר רמלה. בשנות המס שבמחלוקת 2011-2015 מכר סיימון שלוש דירות ואילו סאמר מכר שתי דירות. המחלוקת בין המערערים לפקיד השומה, נסובה, בין היתר, על סיווג הכנסותיהם של המערערים ממכירת הדירות.

הדירות נמכרו במסגרת שלושה פרויקטים עיקריים בעיר רמלה - ברחוב סמולנסקין 27 בנו המערערים בניין בן ארבע דירות; ברחוב השומר 13 בנו המערערים באמצעות חברה בבעלותם דירה שהייתה לסיימון. ברחוב השומר 9 נבנה על ידי אותה חברה בבעלותם בניין קומות בן תשע דירות. סיימון מכר דירה בכל אחד מן הפרויקטים. סאמר מכר בשני פרויקטים.

המערערים סיווגו את הכנסותיהם ממכירת הדירות הנ"ל כהכנסות הוניות היות שלשיטתם המכירות נעשו במישור המשפחתי - פרטי, כאשר בבסיס המטרה המקורית של הרכישות הייתה להגשים את חלומם של האב להקים "בית אמסיס" בו יגורו ההורים והאחים ברחוב סמולנסקין 27. בהתאמה, המערערים לא

בעניין עמי חזן (ע"א 9412/03) עמד בית המשפט העליון על מבחני המשנה שעיצבה הפסיקה לעניין עסק בציינו כי: "הפסיקה ארוכת השנים בסוגיה, עיצבה מבחנים להבחנה בין הכנסה הונית והכנסה פירותית ואלה הם המבחנים העיקריים: א. מבחן טיב הנכס: במסגרת מבחן זה ייבדק טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך או כנכס למסחר שוטף; ב. מבחן התדירות: על פי מבחן זה, ככל שתדירות הפעילות רבה יותר, הדבר מצביע על אופיה הפירותי; ג. מבחן היקף העסקאות, לפיו, ככל שהיקף העסקאות רב יותר מלמד הדבר אף הוא על אופי פירותי של הפעילות; ד. מבחן המימון: מבחן זה קובע, כי מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופיה ההוני, ואילו מימונה בהון זר, מלמד על אופיה הפירותי; ה. מבחן ההשבחה, לפיו, פעולות השבחה בנכס לקראת מכירתו מלמדות על פעילות מסחרית; ו. מבחן הבקיאיות: על פי מבחן זה ככל שהבקיאיות בתחום העסקה רבה יותר, מצביע הדבר על אופי פירותי. הבקיאיות הנדרשת איננה בקיאיות עילאית והיא לא חייבת להיות בקיאיות המבצע עצמו, אלא, ניתן להשתמש גם בבקיאיות שילוחית או בבקיאיות יועצים...;

ז. מבחן הנסיבות שהוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רבלנטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות. חשוב להדגיש, כי הבחינה היא בחינה נסיבתית בכל מקרה ומקרה, וכי המבחנים האמורים הם מבחני עזר שיש לשקול

בבואו להכריע באשר לסיווג המיסוי של המכירות שביצעו המערערים, מציין תחילה השופט גורמן כי במסגרת הנסיבות דנן עדיפה הכרעה אשר אינה רואה את תמונת המכירות באופן בינארי. ובלשונו:

"אני סבור כי יש במקרה שלפניי, על נסיבותיו המיוחדות, גם מזה וגם מזה. יש בעסקאות שביצעו המערערים יסודות שאכן כרוכים ונטועים בחיי משפחתם - ולכן שייכים הם למישור הפרטי, אך בה בעת, יש בהם גם יסודות המשקפים באופן ברור פעילות מקצועית ועסקית. לאור זאת, ... באתי למסקנה כי עדיפה הכרעה אשר אינה רואה את תמונת המכירות בצבעים אחידים, אלא בכזו המכירה בהבדלים שניתן למצוא בין המכירות השונות.

בהתאמה ובהתבסס על מבחני המשנה להגדרת "נכס" קובע בית המשפט ביחס למכירת הדירות ברחוב השומר 9 בשנת 2015 כי מכירה זו נעשתה במישור העסקי באשר רק מומחה בתחום הנדל"ן יכול לבנות בניין על קומות ובו 9 דירות. ובלשון בית המשפט: **"דומני כי יש מקרים בהם צריך לומר את הדברים באופן ברור: כאשר קבלן בונה בניין על קומות ובו 9 דירות, אני סבור כי לא יכול להיות ספק אמתי כי מדובר בפעילות עסקית. מי שאינו מומחה ובקי בתחום עסקי הנדל"ן והבנייה, אינו יכול לבצע פעילות מסוג זה".**

כמו כן, נקבע שמכירת הדירה ברחוב השומר 13 היא הכנסה פירותרית מעסק אקראי לאור מומחיותו של סיימון ומכירת הדירה תוך רווח ניכר זמן קצר לאחר סיום הבניה. יודגש לעניין זה כי סיימון רכש את זכותו

ניהלו ספרי חשבונות ולא תיעדו את עלויות הבנייה של הדירות בפועל.

לעומת זאת, פקיד השומה (להלן: **"המשיב"**) סיווג את ההכנסות ממכירת הדירות כהכנסות פירותיות מעסק או מעסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי כאמור בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה ולחלופין כהכנסה לפי סעיף 2(10) לפקודה, בסוברו כי הממד העסקי שהיה בעסקאות אלו הוא העיקרי. תוך פרק זמן של כחמש שנים, בנו המערערים שלושה בניינים, מכרו חמש דירות, הותירו בידי כל אחד מהם שתי דירות, בידי אביהם שתי דירות (ודירה נוספת רוכש האב באותו הזמן) ובידי אחיהם הנוסף שתי דירות. לשיטת המשיב מהלך זה יכול היה להתבצע רק כתוצאה מבקיאותם של המערערים ומפעילותם העסקית בתחום הנדל"ן. סיימון הוא אדריכל, מתווך וקבלן - מומחה ומנוסה בתחום הנדל"ן. סאמר עובד עם סיימון כשותף מלא לפעילותו העסקית בתחום הנדל"ן, ואף הוא עצמו מנוסה בתחום. חברת אמסיס היא זו שבנתה בפועל את שלושת הבניינים, ויכולות היזמות של סיימון הם אלה שאפשרו לעסקאות לצאת אל הפועל. בכל שלושת הפרויקטים, מכלול הפעולות - החל מרכישת המקרקעין, הריסת המבנים שעל גביהם, בקשות להיתרי בנייה, תכנון אדריכלי ובניה בפועל, בוצעו על ידי המערערים ובאמצעות פועלים שהובאו תחת החברה הקבלנית שבבעלותם.

על כן, לדידו של המשיב, הצגת האירועים כאילו אינם אלא תוצאה של רצון להגשמת משאלות האב נועדה להסתיר את הממד העסקי של פעילות המערערים, ואת מטרתם האמיתית להשיא רווחים.

מרווחים שנבעו באותן שנים כתוצאה מעליית ערך המקרקעין גרידא (לא הוצגו בעניין זה נתונים). טעמים אלו ונוספים הובילו כאמור את בית המשפט לדחות את עמדת המשיב לפיה יש לראות במכירת הדירות ברח' סמולנסקין כחלק מההתנהלות העסקית הכוללת של המערערים, במסגרתה בנו דירות ומכרו אותם מבלי שהתגוררו בהן ולקבוע כי: "נכון יותר לסווג את המכירה שביצע כל אחד מהמערערים בדירתו היחידה ברח' סמולנסקין, כמכירה הונית".

עניין בובליל (ע"מ 18-07-30850)

באותו עניין דובר באב לחמישה ילדים ונכה צה"ל, אשר זכה בלוטו בשנת 1997 בפרס בסך של 12 מיליון ₪. טרם הזכייה כאמור, התגוררו המערער ומשפחתו בדירת עמידר ביישוב שלומי, אותה רכש בשנת 1994. בעקבות זכייתו בלוטו, רכש המערער מספר בתים כמפורט להלן:

בשנת 1999 רכש המערער בית מגורים עבורו ועבור משפחתו ברחוב ויצמן בנהריה. בנוסף, בשנת 1998 רכש המערער דירת מגורים ברחוב הרצל בנהריה שעל שטחה בנה במהלך השנים 2001–2004 בניין מגורים בן חמש דירות, אשר הושכרו לצדדים שלישיים בין השנים 2005–2008.

במהלך אותן שנים, העביר המערער לילדיו במתנה הפטורה ממס שבח ארבע דירות בבניין בהרצל ואת הדירה החמישית מכר לצד שלישי. הדירות שהועברו לילדים במתנה נמכרו במהלך השנים על-ידי הילדים, תוך קבלת פטור ממס שבח.

במקרקעין ביום 20.2.2011, ומכר את דירתו תוך הפקת רווח ניכר ביום 17.3.2013. קרי, חמישה ימים בלבד לאחר סיום הבנייה. בכך דחה בית המשפט את טענתו של סיימון לנסיבות אישיות אשר הובילו לרכישת הדירה (כדי שתשמש למגוריו יחד עם מי שהיה קשור אליה בקשרי אירוסין) ומכירתה (לאור דרישתו של האב אליאס כי סיימון וסאמר יקימו את "בית אמסיס" ברח' השומר 9).

לעומת זאת, ביחס לבניין בן ארבע הדירות ברחוב סמולנסקין, נקבע כי יש לסווג את מכירת הדירות כהכנסה הונית זאת מאחר שהבניין נועד מלכתחילה לשמש את בני המשפחה בלבד ורק סכסוך בין האחים למשפחה מנע את התגשמות רצונו של האב. כמו כן, בית המשפט קיבל את טענת האב כי הוא זה שמימן את עיקר הבנייה ואת טענתם של המערערים לפיה באותן שנים הם היו בראשית פעילותם העסקית, והם נעדרו כל ניסיון של ממש בבניית מבנים. כל שבצעו עד אותה העת (לצד עבודה אדריכלית) היו עבודות בנייה בהיקף מצומצם בלבד, כך שהבית ברח' סמולנסקין היה הבניין הראשון שבנו. אשר למשך ההחזקה בנכס מציין בית המשפט כי המקרקעין נרכשו בשנת 2005 כאשר מכירת הדירה של סיימון הייתה בשנת 2011 ומכירת הדירה של סאמר בשנת 2012. חשוב לציין כי בית המשפט דוחה לעניין זה את עמדת המשיב לפיה יש לקחת בחשבון רק את התקופה שמיום קבלת היתר הבנייה ולא ממועד רכישת הקרקע. גם היקף הרווחים ממכירת הדירות, כ- 250,000 ₪ לסיימון וכ- 300,000 ש"ח לסאמר, אינו חורג לדעתו של בית המשפט באופן משמעותי

לעניין טיב הנכס קבעה השופטת כי יש לתת את הדעת לעובדה שנרכשו דירות מגורים במקרקעין עם זכויות בניה נוספות והמערער פעל לניצול מלוא זכויות הבניה הנוספות ולהקמתם של בניינים על המקרקעין. בהיבט תדירות העסקאות המערער ביצע 17 עסקאות מכר דירות, מתוכן 12 עסקאות מכר בבניין בקרן היסוד (אחת מהן - עסקת מכר ללא תמורה לבנו - בוטלה) ו-5 עסקאות מכר דירות בבניין בהרצל. העסקאות בבניין בקרן היסוד בוצעו בשנים 2017-2012, בשים לב גם לעובדה כי עסקין בנכסי נדל"ן ובשים לב לעובדה כי המערער סיים את בניית הבניין בקרן היסוד וקיבל טופס 4 בחודש אוגוסט 2012.

יתרה מזאת, העסקאות בבניין בקרן היסוד בוצעו על פני תקופה של כחמש שנים, מדובר אפוא על ממוצע של שתי עסקאות מכר בשנה - היקף שאיננו משקף התנהלות הונית, אלא מעיד על פעילות במישור עסקי. בית המשפט מדגיש לעניין זה כי אין מקום לפרוש את כלל העסקאות על פני כל שנות ההחזקה של המערער בקרקע או בדירה (כעשר שנים), וראוי לפרושן רק על פני השנים שבהן שימשו למגורים - כלומר, לאחר סיום הבנייה או ההשבחה.

נציין כי השופטת הקדישה דיון נרחב לטענת המערער לפיה יש להתעלם מעסקות המכר ללא תמורה שנעשו עם ילדיו, שכן, מדובר בהעברה לגיטימית בין אב לילדיו שנעשתה במישור הפרטי על מנת שהילדים יהיו "מסודרים". בית המשפט שלל טענה זו לאור הראיות שהוצגו בפניו.

לגישתו של בית המשפט לא ניתן כל הסבר מניח את הדעת מדוע בחר המערער דווקא להעניק דירות

בשנת 2007 רכש המערער בית מגורים ברחוב קרן היסוד בנהריה וזה הושכר עד שנת 2010, או אז קיבל המערער היתר בנייה ובנה על הבית האמור בניין מגורים בן 12 דירות. לאחר השלמת הבנייה, העביר המערער לילדיו במתנה פטורה ממס שבח שלוש דירות. בין השנים 2012-2013 מכר המערער שלוש דירות נוספות לצדדים שלישיים. בחודש אוגוסט 2015 ובחודש ספטמבר 2016 העביר המערער שתי דירות נוספות לילדיו במתנה פטורה ממס שבח. בשנת 2017 מכר המערער שלוש דירות לצדדים שלישיים ודירה נוספת לבנו וכלתו.

על רקע האמור, בין המערער לבין מנהל מע"מ התגלעה מחלוקת באשר לרישומו של המערער כעוסק, לאחר שהמשיב מצא כי פעילותו של המערער בתחום הנדל"ן מהווה פעילות עסקית החייבת במע"מ. המערער לא השלים עם קביעת המשיב והגיש ערעור לבית המשפט המחוזי בחיפה. לדידו של המערער מבחני המשנה להגדרת עסק מובילים למסקנה כי מכירת הדירות על-ידי המערער מהווה דווקא מכירה הונית בידי אדם פרטי, בייחוד לאור התדירות הנמוכה יחסית של העסקאות לאורך השנים, היקפן המצומצם, היעדר ידע או מומחיות בתחום וכוונתו הסובייקטיבית, שלא לבצע פעילות עסקית, אלא לשמר את ערך הכסף שלו ולדאוג לעתיד ילדיו.

על בסיס מבחני המשנה דחתה כב' השופטת וינשטיין את טענות המערער וקבעה כי המערער מנהל עסק של יזמות נדל"ן.

קבלן לכל תחום - בנין, חשמל, אינסטלציה וכדומה, ולא שכר קבלן אחד שיעסוק בכל הקשור לבניית הבניין. כמו כן, המערער הסתייע בשירותיו של רואה חשבון על מנת למקסם את הטבות המס הקשורות בעסקאות. יתרה מזאת, גם בהיבט קיומו של המנגנון העסקי, למערער אומנם לא היה משרד והוא לא העסיק עובדים, אך הוא העסיק קבלנים ויועצים למיניהם וזהו לגישתו של בית המשפט המנגנון העסקי הנדרש לצורך יזמות בנדל"ן.

על רקע "מבחן העל" מסכם בית המשפט את דבריו לפיהם: "מכלל העדויות והראיות שפורטו לעיל בהרחבה, עולה כי המערער רכש נכסים הניתנים להשבחה, פעל להשבחתם, בנה בניינים באמצעות קבלני עבודות שהוא שכר בעצמו, מכר דירות והפיק רווחים משמעותיים, והכל כשהוא מקבל ייעוץ מיסוי מיועץ המס ועורך הדין שלו, מנצל כל פטור והקלה אפשריים לרבות בדרך של עסקאות "מתנה" פיקטיביות לילדיו, לשם המטרה היחידה של קבלת פטור ממס שבח במכירת הדירות לצדדים שלישיים. כל אלו מוכיחים כי מאחורי פעילותו של המערער עומדת חשיבה עסקית".

לאור האמור קבע בית המשפט כי פעילותו של המערער במקרקעין עולה לכדי "עוסק" לצורך חוק מס ערך מוסף. יודגש לעניין זה כי הכרעת בית המשפט אינה רלוונטית בכל מקרה לעסקה הראשונה ברחוב הרצל בנהריה, מטעמי התיישנות.

במתנה לילדיו, בשני סבבים (בבנין בהרצל ובבנין בקרן היסוד), כאשר בכל פעם, בחלוף פרק זמן לא ארוך לאחר סיום הבניה והעברת הדירות במתנה לילדים - מוכרים הילדים את הדירות שקיבלו במתנה, וכספי התמורה - אינם נותרים בידיהם, אלא מועברים באופן מידי לחשבון הבנק של המערער ומוחזקים על ידו באופן בלעדי. שהרי, אם כל דאגתו הייתה לילדיו, יכול היה המערער להותיר את הדירות לעצמו, למכור אותן בבוא העת ולייחד את כספי התמורה לילדיו בדרך של העמדת תכנית חיסכון, קרן על שמם וכיו"ב. אלא שלגישתו של בית המשפט: "המערער רצה למכור את כל הדירות בפטור ממס. זו המטרה הברורה של ההעברות ללא תמורה של הדירות לילדי המערער. שיקולי המס הם שהנחו את המערער בפעולותיו. לא הוכח טעם ענייני וסביר אחר, בנסיבות העניין דנן. ההעברות של הדירות ללא תמורה לילדים - הן אלו בבנין בהרצל והן אלו בבנין בקרן היסוד - הן פיקציה בלבד, שכן המערער היה ונותר בעליהן הכלכלי האמיתי של הדירות שרשם על שם ילדיו."

לעניין משך ההחזקה הדגיש בית המשפט בניגוד לעמדת בית המשפט בעניין אמסיס כי את פרק הזמן בו היו הנכסים מצויים בבנייה על פני תקופה מסוימת, אין לקחת בחשבון לצורך בחינת פרק הזמן של החזקת הנכסים.

לעניין מבחן הבקאות והמומחיות ציין בית המשפט כי אומנם בתחילת דרכו פרש המערער מעבודתו כנהג מונית ולא היה בעל ידע או ניסיון ביזמות נדל"ן. ואולם, כבר בעת הבנייה של הנכס ברחוב הרצל הוא שכר

סיכום, מסקנות והערות נוספות

עיננו הרואות אפוא כי שרוב סיפור משפחתי לפעילות של עוסק במקרקעין אינה ערובה לכך שפעילות הנדל"ן או חלקה יישארו במישור ההוני. על הרכיב המשפחתי להשתלב במבחני המשנה להגדרת עסק כפעילות הונית ולהיות מנותק מהפעילות העסקית הרגילה של העוסק במקרקעין, אם בממד הזמן, קרי לפני שהפעילות העסקית התחילה ואם במניע המשפחתי, כמניע עיקרי לפעילות המיזם.

על בסיס האמור, בית המשפט בעניין **אמסיס** קיבל את הסיפור האישי שעמד בבסיס הרכישה והמכירה של שתיים מהדירות בבניין ברחוב סמולנסקין 27 כאמור ודחה את גישת פקיד שומה לפיה יש לבחון את מכלול הפעילות של המערערים כמקשה אחת ולקבל תשובה בינארית. היינו, פרטי או עסקי. בית המשפט המחוזי פיצל בצורה ראויה את הפעילות של הנישומים תוך בחינת כל עסקה לגופה, לרבות לעניין מועד ההחזקה בנכס ברחוב סמולנסקין מיום רכישת המקרקעין ולא מיום קבלת ההיתר וחוסר בקיאותם של המערערים בראשית דרכם בבנייה. דהיינו, בית המשפט מאמץ את הטענה כי גם אנשי מקצוע מתפתחים במרוצת הזמן ולא דין מכירה שנעשית בתחילת הפעילות כדין מכירה שנעשית לאחר מספר שנים.

מנגד, ראינו כי בעניין **בובליל** דחה בית המשפט את טענת המערער לפיה יש להפריד בין העברות הדירות לילדיו לבין יתר המכירות וקבע כי כל פעילותו של המערער הינה פעילות עסקית אחת. על סמך הראיות

שהובאו בפניו, הסיק בית המשפט כי העברה במתנה של הדירות מהאב לילדיו נעשתה משיקולי מס גרידא ולא מתוך מטרה משפחית אמיתית לתמוך כלכלית ולייצר גב כלכלי איתן לילדיו.

על רקע האמור, נראה אפוא כי אילו מסקנת בית המשפט הייתה כי העברת הדירות לילדים מקורה בראש ובראשונה במטרה משפחית אמיתית וכנה וכי הילדים היו מקבלים את הדירות לבעלותם ועושים בהם כרצונם, כי אז לא הייתה כל מניעה לפצל את הפעילות הנבחנת, תוך בחינת כל עסקה לגופה ולקבוע כי מדובר בפעילות פרטית, לפחות בכל הקשור למתן הדירות במתנה לילדים. בכל מקרה פסק הדין בעניין **בובליל** מהווה תמרור אזהרה לכל מי שמבקש לחסוך במס באמצעות עסקאות מתנה "סיבוביות" בינו לבין קרובי משפחה בחזקת "סוף מעשה במחשבה תחילה".

ובכל זאת, דומה כי בית המשפט בעניין **בובליל** החמיר עם הנישום ובהחלט היה מקום לפצל את הפעילות של הנישום, בדומה לעניין **אמסיס**, כך שלפחות הקמת הבניין ברחוב הרצל בנהריה על חמש דירותיו ומכירתן על ידי הילדים בשלב מאוחר יותר תיחשב כפעילות הונית עבור היחיד. זאת, בין היתר, לאור בכורותה של העסקה, מספר הדירות המצומצם שנבנו בבניין ופער תשע השנים בינה לבין העסקה השנייה של רכישת בית המגורים בקרן היסוד. הגם שבשל התיישנות המכירות לא נוצרה למערער חבות נוספת במס עסקאות, יש בענייננו טעם לפגם בכך שבית המשפט כרך בין שתי עסקאות הרכישה לפעילות עסקית אחת בנדל"ן.

בשולי הדברים אך חשוב לא פחות לעניין חבות המס הסופית נציין כי בית המשפט בעניין אמסיס המשיך בצמצום הניסיון הרפלקסיבי של פקידי השומה להטיל קנסות כבדים מכוח סעיפים 191 ו-191ב לפקודה במחלוקות משפטיות אזרחיות לגיטימיות כשלעצמן. לעניין זה מציין בית המשפט כי על "ההכנסה של סיימון ממכירת הדירה ברח' השומר 13 לא יוטלו קנסות. הכנסה זו משקפת במידה רבה יותר, מחלוקת אזרחית לגיטימית, ולכן, על אף שמצאתי כי הדין בעניין זה עם המשיב, הרי שבנסיבות העניין ובשים לב לתמונה הכוללת, אין מקום להטיל קנסות בכגון זה (וראו לעניין זה גם ע"מ-19898-03-13; ע"מ (ת"א) 1276-05 וע"מ 27431-04-17). הגם שהשאלה היכן עובר הקו בין מחלוקת לגיטימית לכזאת שאינה לגיטימית אינו תמיד ברור, הרי שכולנו תקווה שהמסר יעבור לפקידי המס.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד אנה צברי עו"ד שלומי שלו ועו"ד דנה הלר.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

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.