

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

בין מס הכנסה למיסוי מקרקעין - "עסקת אקראי" האקדמיה הארצית לעורכי דין

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
30 במאי 2022

אין באמור במצגת 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 מצגת זו.

מושגי יסוד

תורת מקור

חלק ב' לפקודה – הכנסה פירותית

- סעיף 2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה") פורט את רשימת מקורות ההכנסה הפירותית שבגינם נגבה מס על הכנסה:
"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה..."
- כיום, מנויים בסעיף מקורות ספציפיים (עסק ומשלח יד, עסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי, עבודה, דיבידנד, ריבית והפרשי הצמדה, גמלאות, מקרקעין, נכסים אחרים, חקלאות, פטנט וזכות יוצרים ומקורות אחרים).

חלק ב' לפקודת מס הכנסה – הכנסה פירותית

- סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה:

"מס הכנסה יהא משתלם... על הכנסתו של אדם... ממקורות אלה:

(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;"

- לכאורה, קיימים בסעיף 2(1) לפקודה שלושה מקורות נפרדים:

עסק – הכנסה הנובעת מתחום עיסוקו הקבוע של הנישום;

עסק אקראי בעל אופי מסחרי – הכנסה מחזורית שאינה נובעת מתחום עיסוקו הקבוע של הנישום;

עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי – עסקה מסחרית, בודדת, אשר אינה נובעת מתחום עיסוקו הקבוע של הנישום.

חלק ה' לפקודת מס הכנסה - הכנסה הונית

סעיף 88 לפקודת מס הכנסה:

"**נכס**" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, **למעט** -

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימושם האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;

(2) מלאי עסקי;

(3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;

(4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;"

ריווח הון - הסכום שבה עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי.

"משל העץ והפירות"

חלק ה' לפקודת מס הכנסה - הכנסה הונית

סעיף 89(ג) לפקודת מס הכנסה:

"ריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק זה או חלק ה'1, יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד."

החבות במס שבח

• סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") – הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין:

"6. (א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.

(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה

בסעיף 47."

"מקרקעין" - קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;

"זכות במקרקעין": בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל - אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים"

השלכות הבחנה בין עסקה פירותית לבין עסקה הונית

סיכום השלכות מס עסק לעומת עסקת אקראי במס שבח

הנושא	עסק	עסק אקראי / עסקת אקראי בעלי אופי מסחרי	פעילות הונית/ שבח
הדין החל לרבות לעניין דיווח	פקודת מס הכנסה	פקודת מס הכנסה	חוק מיסוי מקרקעין
סוג ההכנסה	פירותית	פירותית	הונית (שבח)
שיעור המס בעת המכירה	- עד 50% יחיד - 23% מס חברות	- עד 50% יחיד - 23% מס חברות	- 28% יחיד בתלות ביום הרכישה ובנכס הנמכר. - 23% מס חברות
קיצוז הפסדים	הפסד עסקי - סעיף 28 לפקודה	ניתן לקיזוז (גולדשטיין (ע"א 615/85); ספידי לינק (ע"מ 46960-07-13)	הפסד הוני - סעיף 92 לפקודה
שינוי ייעוד (סעיף 85 ו-100 לפקודה וסעיף 5(ב) לחוק)	- חל	- חל (ע"א 490/13)	- לא רלוונטיים

סעיף 121 לפקודה – שיעור מס הכנסה על יחיד

121(א) המס על הכנסתו החייבת של יחיד בשנת המס יהיה כלהלן:

- (1) על כל שקל חדש מ-247,440 השקלים החדשים הראשונים – 31%;
- (2) על כל שקל חדש מ-247,441 שקלים חדשים עד 514,90 שקלים חדשים – 35%;
- (3) על כל שקל חדש נוסף – 47%.

(ב)(1) על אף האמור בסעיף קטן (א)(1) ובכפוף לאמור בפסקה (2), לגבי הכנסה חייבת בשנת המס מיגיעה אישית ולגבי הכנסה חייבת בשנת המס של יחיד שמלאו לו 60 שנים, יחולו שיעורים אלה:

- (א) על כל שקל חדש מ-77,400 השקלים החדשים הראשונים – 10%;
- (ב) על כל שקל חדש מ-77,401 שקלים חדשים עד 110,880 שקלים חדשים – 14%;
- (ג) על כל שקל חדש מ-110,881 שקלים חדשים עד 178,080 שקלים חדשים – 20%;
- (ד) על כל שקל חדש מ-178,081 שקלים חדשים עד 247,440 שקלים חדשים – 31%; "...".

121 ב – (א) יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 663,240 שקלים חדשים, יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על 663,240 שקלים חדשים (בסעיף זה - הכנסה החייבת במס נוסף), בשיעור של 3%.
(ב) על הכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות.
(ג) הוראות סעיף זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק.

הכנסה חייבת – לרבות שבח לא כולל הסכום הפטור בגין מכירת דירת מגורים (4,911,175 ₪).

סעיף 48א לחוק

48א. (א) חבר-בני-אדם יהיה חייב במס על שבח ריאלי, בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.
(ב) יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי בשיעור כאמור בסעיף 121 לפקודה, בשיעור של עד 25%.

(א1) על אף האמור בפסקה (1), יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי כאמור בסעיף 121 לפקודה בשיעור של עד 30%, בפעולה באיגוד מקרקעין, אם הוא בעל מניות מהותי באיגוד המקרקעין במועד הפעולה באותו איגוד, או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לפעולה כאמור; לעניין זה, "בעל מניות מהותי" - כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.

(2) על אף הוראות פסקאות (1) ו-(א1) רשאי המנהל להתיר בכתב, חיוב במס על השבח הריאלי, בשיעור הנמוך מהקבוע בפסקה (1) או בפסקה (א1), לפי העניין, אם הוא סבור כי המס שיחול לגביו לא יגיע לשיעור האמור.

סעיף 48א לחוק

"(ב1) על אף האמור בסעיף קטן (ב)(1), במכירת זכות במקרקעין למעט במכירת דירת מגורים מזכה או בפעולה באיגוד מקרקעין שעשה יחיד, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או באיגוד המקרקעין, לפי הענין, **היה לפני מועד השינוי**, יחולו הוראות אלה:

(1) נרכש הנכס לפני יום התחילה, יחויב השבח הריאלי במס בשיעורים כמפורט להלן:

(א) **על השבח הריאלי עד יום התחילה** - בשיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה;

(ב) **על השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי** - בשיעור כאמור בסעיף 121 לפקודה עד 20%;

(ג) **על יתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי** - בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)(1) או (א1), לפי העניין;

(2) נרכש הנכס לאחר יום התחילה יחויבו השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי ויתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי, במס, בהתאם להוראות פסקה (1)(ב) ו-(ג).

(3) הוראות סעיף קטן (ב)(2) יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב במס של יחיד לפי פסקאות (1) ו-(2);"

השבח כמקדמה לצרכי מס הכנסה

48ב. (א) לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, והוראות סעיף 91(ג), (ד)(3א), (ה) ו-(ז) לפקודת מס הכנסה יחולו עליו, ובלבד ששיעור המס על השבח הריאלי לא יעלה על השיעור האמור בסעיף 126(א) לפקודת מס הכנסה לענין חבר-בני-אדם, ולא יעלה על השיעור האמור בסעיף 48א(ב)(1) או (1א), לפי העניין – לענין יחיד, ויראו את השבח כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת; על החייב במס על פי חוק זה לכלול את השבח כפי שנקבע בשומה, בהשגה, בערר או בערעור, לפי הענין, בדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, ואולם –

(1) **המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיזוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי פקודת מס הכנסה, ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית המקדמה;**

(2) **במכירה או פעולה באיגוד מקרקעין שמועד תשלום המס עליהן נקבע לפי סעיפים 51 או 52, ייחשב מועד זה כמועד התשלום גם לענין פקודת מס הכנסה.**

עניין חזן (שיקול דעת פקיד שומה)

ע"א 9412/03 עמי חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה (2005)

עובדות המקרה

- אב ובנו (להלן: "המערעים"), החזיקו במניות חברת חזן אשר הפעילה מחצבה ליד מושב נורדיה. בחודש מרץ 1989 רכשה החברה קרקע חקלאית בשטח 66 דונם בסמוך למחצבה. בחודש מרץ 1991 רכשו המערעים קרקע נוספת של 94 דונם בסמוך ובחודש אוקטובר 1999 מכרו 85 דונמים ממנה למושב נורדיה ולגורם נוסף.
- בשנת 1991 הגישו הבעלים (המערעים והחברה בבעלותם) של כל ה- 160 דונם תכנית לאיחוד וחלוקה ושינויי יעוד לגבי הקרקע. התכנית אושרה והקרקע פוצלה ל- 270 מגרשים לבניית 270 קוטג'ים. המערעים קיבלו 8 מגרשים לכל אחד.
- האב (אריה) העביר בשנת 1993 לבן (עמי) שני מגרשים בפטור לפי סעיף 62 לחוק ובמגרש שלישי בנה בניין ומכרו בשנת 1996 לחברת חזן תמורת 430,000 דולר.

עניין חזן

ע"א 9412/03 עמי חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה (2005)(המשך)

עובדות המקרה

- הבן עמי העביר לגיסו בשנת 1994 מגרש במתנה בפטור מכוח סעיף 62 לחוק, בנוסף, בנה עמי על מגרשו השני בית ומכר בשנת 1995 בפטור ממס שבח. בשנת 1996 ומכר בית בפטור ממס שבח מכוח הוראת שעה.
- העסקאות במגרשים הפרטיים של האב והבן הפכו לשומות סופיות במיסוי מקרקעין.
- פקיד השומה חייב בין היתר במס הכנסה את העסקאות במגרשים הפרטיים כחלק מהכנסה מעסק או מעסקת אקראי שטיבה מסחרי.
- בערעור נטען כי פקיד השומה איננו מוסמך לשנות את השומות הסופיות שנקבעו על ידי מנהל מס שבח ביחס לעסקאות על המגרשים הפרטיים. לשיטתם המערערים, אין בסעיפים 48ב ו-50 לחוק כדי להעניק כל סמכות כזו לפקיד השומה, ומנהל מס שבח הוא המוסמך היחיד לפעול על פי סעיפים 84 ו-85 לחוק לשינוי השומות.

עניין חזן

ע"א 9412/03 עמי חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה (2005)(המשך)

• אין בסעיף 48 מענה לשאלה הניצבת בפנינו. הוא דן, כאמור, בשיעורי מס שבח בלבד, ואין בו מפורשות כל כלל או עיקרון ביחס לשאלת התנגשות הסמכויות שבה עסקינן. לא רק במפורש, אלא, גם במשתמע, אינני מוצא, כי ניתן ללמוד מסעיף 48, על הכרעה כזו או אחרת בשאלה הניצבת בפנינו, אם מוסמך פקיד השומה לקבוע כי עסקה מסויימת כפופה לפקודה ויוצאת מגדרו של חוק מיסוי מקרקעין, לאחר שמנהל מס שבח מקרקעין קבע שומה סופית לעסקה על פי חוק מיסוי מקרקעין.

• לפיכך, לצורך פיתרון בשאלה זו ביצע בית המשפט איזון בין שיקולים מרכזיים בדיני המס: "מחד, השיקול בדבר סופיות השומה שהוא עיקרון מרכזי בדיני המס, והצורך להגן על אינטרס ההסתמכות של הנישום. מאידך, השיקול בדבר שומת מס אמת שהוא "נשמת החוק ותכליתו... השיקול בדבר הימצאות כלל העובדות הרלבנטיות להכרעה בידי פקיד השומה בדרך כלל ולא בידי מנהל מס שבח מקרקעין."

עניין חזן

ע"א 9412/03 עמי חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה (2005)(המשך)

• לאור האיזון האמור נקבע כי ישנה הצדקה להעניק סמכות לפקיד השומה לסווג עסקה במקרקעין מחדש תוך סטייה מקביעתו הקודמת של מנהל מס שבח כיוון שפקיד השומה הינו בעל ידע ומומחיות לעניין סיווג העסקה כהונית או פירותית. עם זאת, לאור עיקרון סופיות השומה, ובהינתן קביעה קודמת של מנהל מס שבח במקרקעין בשאלת הסיווג, יש להגביל את סמכות ההתערבות הזו של פקיד השומה:

"אם כן, פקיד השומה מוסמך לקבוע סיווג עסקה לצורך בחינת כפיפותה לפקודה, בהינתן חשיבות הכרעה זו לפעילותו ובהיותו מתאים לכך ובהעדר כל הסדרה חקיקתית אחרת לתיאום הסמכויות בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח. אך, מאחר ומנהל מס שבח כבר הכריע בשאלה זו ויש שומה סופית, ולאור עקרון סופיות השומה והאינטרס של הפרט, יש להגביל את סמכות פקיד השומה לשנות את החלטת מנהל מס שבח לנסיבות העומדות בכללי המשפט המנהלי לשינוי החלטה מנהלית."

ראו גם למשל 38937-01-10

סעיף 5(ב) לחוק

• (ב) שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לעסקו כמלאי עסקי, או שהפך זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין שהן נכס קבוע בעסקו, למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה – העברה), יחולו הוראות אלה:

(1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה;

(1א) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, ונתקבל לאחר מכן לגבי הזכות אישור של בנין להשכרה או של בניין לשכירות מוסדית כהגדרתם בסעיף 53א לחוק לעידוד השקעות הון, יראו, על אף האמור בפסקה (1), את ההעברה כמכירה פטורה ממס, ולצורך חישוב המס לפי סעיף 53ג לאותו חוק, יראו את עלות המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות;

(ב1) (נמחקה);

(2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את עלות המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות;

(3) לענין סעיף קטן זה –

"יום רכישה", "שווי רכישה" – כמשמעותם בפרק השלישי לפי הענין;

"יתרת שווי רכישה" – כהגדרתה בסעיף 47.

בין עסק לבין עסקת אקראי או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי

"עסק" לצרכי מס הכנסה

- סעיף 1 לפקודת מס הכנסה מגדיר את המונח "עסק" כדלקמן:
"עסק" - לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה;
- משמע, הגדרת "עסק" בפקודה אינה כוללת הגדרה ממצה, אלא ההגדרה מוסיפה למשמעותו הרגילה של המונח "עסק".
- לאורך השנים הותוו בפסיקה שורה של מבחני משנה שמטרתם לסייע לבתי המשפט בדבר קיומו או העדר קיומו של עסק.

המאפיינים של "עסק"

- בפסק דין בראון פישמן (3892/13)(2015) עמד בית המשפט העליון על המאפיינים של "עסק":
"טיב הנכס או אופיו; תדירות העסקאות או הפעולות; ההיקף הכספי של העסקאות; אופן המימון של העסקאות; תקופת ההחזקה בנכסים; ייעוד התמורה; ידענותו ובקיאותו של הנישום; קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת; פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק ביחס לנכסים; הרישום במאזני החברה; ומעל הכול - מבחן ה"גג" של נסיבות העניין, הבוחן את העסקה ממבט "על"."
- במסגרת מאפיינים אלו, בוחן בית המשפט את המקרה הספציפי לצורך סיווג העסקה כעסק אשר יגרור אחריו חיוב במס שולי – פירותי או שמא עסקה הונית אשר במקרה של עסקה במקרקעין תגרור חיוב במס שבח.

המאפיינים של "עסק"

- "כמובן שאין נוסחה מתמטית אשר מאפשרת לשקול את המבחנים השונים ולהגיע לתוצאה מדויקת לגבי כל מקרה ומקרה. לאחר בחינת העסקה בקריטריונים השונים יש לצייר את התמונה בכללותה, לשקול את מירב המבחנים באופן מצטבר, ולדלות מתוכה את מהותה האמיתית. בסופו של דבר, חייב חוש המומחיות של המשפטן להדריכו, בבואו לסווג עסקאות, שדבקו בהן סממנים מסחריים והוניים גם יחד. בכל מקרה ומקרה יהיה למבחנים השונים משקל שונה, בהתאם לנסיבות."

ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה

"עסקת אקראי" "לעומת עסק" בפקודה

• פסק דין הראל (עמ"ה 17/92)(1992):

"אותם המבחנים המשמשים לצורך הקביעה האם ההכנסה היא מעסק משמשים גם בקביעה האם ההכנסה הינה מעסקת אקראי. לשון אחרת: עסקת אקראי יש לה בדרך כלל את כל המאפיינים של עסק, אלא שמדובר בעסקה בודדת ובעלת תדירות נמוכה."

• פסק דין פלומין וזילברמן (ע"א 490/13)(2014):

למעשה, המונח "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" אף לא נזכר במפורש בסעיף זה (סעיף 2 (1) לפקודה – מ.ע). עיון בסעיף מעורר את השאלה במה נבדלים המקורות "עסק", "עסקה בעלת אופי מסחרי" ו"עסק אקראי בעל אופי מסחרי" זה מזה. בספרות המשפטית רווחת הדעה כי, לאמיתו של דבר, אין כל הבחנה מהותית בין מקורות אלה. יש אף הסוברים כי מקורה של הפרדה בין המקורות היא בטעות היסטורית של המחוקק המנדטורי."

"עסקת אקראי" "לעומת עסק" בפקודה

• פסק דין בינזרי (ע"מ 16-01-58172)(2021):

"בהתאם לפסיקה, "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" היא עסקה מסחרית בודדת שאינה בתחום עיסוקו הקבוע והסדיר של הנישום, כאשר בדרך כלל מעורבותו של הנישום בה חד

פעמית (ע"א 1834/07 חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן, סה(3) 636 (2012) פסקה 32

והאסמכתאות שם (להלן: עניין "קרן"). אופייה המסחרי של "העסקה" בעסקת האקראי, הוא זה שמבחין בינה ובין עסקאות אחרות. העסקה בעניין זה היא פעילות שמטרתה כלכלית,

במובחן מפעילות אחרת כגון, פעילות פרטית, תרבותית, חברתית, וכיוצא באלה...לשם

בחינת אופייה המסחרי של העסקה, שפקיד השומה מבקש למסות בתור עסקת אקראי, נהוג להיעזר במבחנים שהותוו בפסיקה שמטרתם לבחון אם הכנסה מסוימת היא הכנסה "הונית"

או "פירותית"

"עסקת אקראי" "לעומת עסק" בפקודה

פסק דין פלומין וזילברמן (ע"א 490/13) :

הנישומה (גב' זילברמן) העבירה במתנה דירות לילדיה. בית המשפט קבע, כי הנישומה נקטה בפעולות האופייניות ל"עוסק" במקרקעין, וכי ההעברה לילדיה מהווה "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", הגם שנעשתה ללא תמורה, ויש לחייבה במס בגין הוצאת מלאי מהעסק ללא תמורה, מכוח סעיף 85(א)(2) לפקודה. הנישומה טענה, שהסעיף הנ"ל לא חל עליה, כיוון שלא הפעילה "עסק" אלא רק ביצעה "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי".

"עיון בסעיף מעורר את השאלה במה נבדלים המקורות "עסק", "עסקה בעלת אופי מסחרי" ו"עסק אקראי בעל אופי מסחרי" זה מזה... מקובל לסבור כי קיים קושי רב ליצוק תוכן נפרד ומובחן לכל אחד משלושה מקורות אלה, וכי ההבחנה ביניהם היא מלאכותית..."

האם יש לראות במונח "עסק" המופיע בסעיפים 85 ו-100 לפקודת מס הכנסה וסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ככזה הכולל בתוכו גם עסק אקראי או עסקה בעלת אופי מסחרי? אני סבורה שכן. עיון בהגדרת המונח "מלאי עסקי" בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה (שמופיעה רק במסגרת סעיף זה) מעלה כי היא אינה מבחינה בין עסק מחזורי לבין עסקה או עסק חד-פעמיים..."

יישום מבחני העסק במקרקעין

טיב הנכס

במסגרת מבחן זה ייבדק טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי או כנכס מסחרי

• רכישת מקרקעין ככלל יכולה להיות למטרת השקעה או למטרת מסחר.

• נכסי מקרקעין ככלל מוחזקים לצרכי השקעה (עניין מגיד (ע"א 9187/06)).

• כך לדוגמא, בית המשפט יבחן אם הנכס הספציפי נרכש בשל פוטנציאל עסקי כדוגמת נכס עם זכויות בנייה נוספות:

עניין בובליל (ע"מ 18-07-30850)(2020) – "לעמדתי, יש לתת את הדעת כי נרכשו נכסים, שכללו זכויות בניה נוספות, כך ששתי עסקאות רכישה של נדל"ן הובילו לבנייה של שני בניינים, והניבו 17 עסקאות מכירה כמפורט להלן. על המקרקעין ברחוב הרצל בנה המערער בניין של 5 דירות, בניצול מלוא הזכויות. על המקרקעין ברחוב קרן היסוד בנה המערער בניין של 12 דירות בניצול מלוא הזכויות. לפיכך, סבורני כי דווקא העובדה שנרכשו דירות מגורים במקרקעין עם זכויות בניה נוספות והמערער פעל לניצול מלוא זכויות הבניה הנוספות ולהקמתם של בניינים על המקרקעין שרכש - יש בה כדי להעיד על כיוון פעילות עסקי."

תקופת ההחזקה

במסגרת מבחן זה ייבדק טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי או כנכס מסחרי ככל שהתקופה החולפת בין רכישת הנכס לבין מכירתו קצרה יותר, כך גוברת הנטייה לראות בעסקת מכירתו עסקה מסחרית.

במקרקעין, תקופת החזקה של שנה ולפעמים אפילו יותר משנה נחשבת קצרה, ואילו תקופת החזקה של ארבע או חמש שנים נחשבת ארוכה (פסק דין הראל 17/92; פסק דין מוהנא 214/99(2001)).

פסק דין אורן (ע"מ 11-01-20435-2015) – נקבע, שתקופת החזקה של ארבע שנים בנסיבות מסוימות אינה מספיקה:

"הדירות הוחזקו כ-4 שנים בלבד לאחר סיום בנייתו של פרויקט הבניה, ולא רק שלכל הדעות זהו אינו משך החזקה ארוך כשלעצמו בעולם הנדל"ן - משך ההחזקה נקבע בפועל על מנת לעמוד בתנאי הפטור ממס שבח. משחלפה התקופה המינימלית לצורך קבלת הפטור נמכרו הדירות... הדעת אף נותנת, שאילו הייתה כוונה להחזיק בדירות למשך שנים ארוכות, היה המערער משכיר אותן."

תדירות העסקאות

מספר רב של פעולות דומות באותו סוג נכס עשוי להוכיח את טיבה המסחרי של הפעולה הנדונה גם כאן התדירות נבחנת בהקשר של טיב הנכס.

- מבחן התדירות נבחן בהקשרו של הנכס. כשעסקינן במקרקעין, תידרש תדירות נמוכה יותר של עסקאות מאשר פעולות של קניה ומכירה של נכסים סחירים יותר (עניין מגיד)
- על מנת שהכנסה ממכירת מקרקעין תיחשב פעילות "עסקית", תידרש תדירות גבוהה של שלוש-ארבע עסקאות בשנה. בעסקת אקראי לתדירות יש חשיבות פחותה, וגם עסקה בודדת יכולה להיחשב עסקת אקראי.

בקיאות

ככל שרבה יותר בקיאותו של הנישום בתחום שבו נעשית העסקה, כך תגדל הנטייה לראות בפעילותו פעילות "עסקית".

- **עניין וינבר** (עמ"ה 248/84)(1986) – הנישום היה מתווך, אשר רכש ומכר כמה נכסי מקרקעין. בית המשפט קבע, שהנישום הכיר היטב את שוק הנדל"ן, וכי נישום המבצע עיסקה הקרובה לאופי העיסוק שלו מוטל עליו נטל רב יותר להוכיח כי בכל זאת מטרתה פרטית או הונית.

- **עניין הס** (עמ"ה 319/99)(2000) – הנישום היה עורך דין, אשר רכש מבנה ובו שש דירות. ארבע מהדירות רכש הנישום כנאמן, ואת שתי הדירות הנותרות רכש לעצמו; הנישום ערך הסכם שיתוף ותקנון בית משותף, וקבע בהם כי זכויות הבניה בבניין ישויכו לנישום, אשר יהיה רשאי לערוך כל תוספת בנייה שתיראה לו, ללא צורך בקבלת הסכמה מיתר הבעלים; הנישום פעל להגדלת זכויות הבנייה בנכס. זמן קצר לאחר אישור זכויות הבניה, הנישום מכר את זכויותיו ברווח ניכר. לטענת פקיד השומה, הנישום ביצע עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. בית המשפט קיבל את טענת פקיד השומה, והסתמך בעיקר על מבחן הבקיאות:

בקיאות

ככל שרבה יותר בקיאותו של הנישום בתחום שבו נעשית העסקה, כך תגדל הנטייה לראות בפעילותו פעילות "עסקית"

עניין הס (עמ"ה 319/99) – המשך:

"לא זו בלבד שאדם רגיל שאיננו מתמצא במקרקעין - לא היה מעלה על דעתו לבצע את כל הפעולות המורכבות שביצע המערער, ולא היה יודע לבצען בעצמו אילו העלה אותן על דעתו, אלא גם אדם בעל אינטליגנציה גבוהה והשכלה גבוהה - אם השכלתו איננה בתחום העיסוק הספציפי (מקרקעין, מסים, חשבונאות) - לא היה מעלה אפשרות זו כלל על דעתו, ולא היה יודע לבצען בעצמו אילו העלה אותן על דעתו..."

אין לי כל ספק שרק בקיאותו ומיומנותו של המערער בתחום המקרקעין (והוא עשה מספר עיסקות ניכר בספרי המקרקעין (נ/22)), והידע המשפטי שלו, כולל בענייני נאמנות (נ/21) הביאו להגדלת זכויות הבנייה בבניין - שאת כולן שמר לעצמו בלבד..."

ארגון ומנגנון

קיומו של מנגנון המאפשר את הפעילות, כגון משרד, צוות, שיווק וכיוצ"ב.

- **עניין נוה אריאל** (ע"א 344/85)(1987) – הנישומה הייתה חברה, אשר רכשה מגרש, בנתה עליו בניין בן 26 דירות מגורים, מכרה 9 דירות והשכירה את היתר. בית המשפט קבע, כי הנישומה הפעילה "עסק", וייחסה חשיבות רבה לכך שהייתה מאורגנת כחברה בע"מ.
- **עניין אלמור** (ע"א 111/83)(1985) – הנישומים היו בני משפחה שמכרו חלקות קרקע. רכישת הקרקעות נעשתה בדרך של הקמת חברות, ובנוסף נעזרו בחברת ניהול, אשר דאגה למשא ומתן עם קונים ומוכרים, ובמידת הצורך העסיקה בעלי מקצוע. בית המשפט קבע שפעילות כזו מקיימת מערך ארגוני המאפיין עסק.
- **עניין גולובנציץ** (עמ"ה 8025/04)(2013) – הנישום, טוען רבני, ביצע כמה עסקאות מקרקעין. נקבע, שאחד הסממנים ל"עסקיות" של פעילות הנישום הייתה השימוש במנגנונים של חברות בבעלותו (משרד, נותני שירותים).

טיפול והשבחה

הנישום עוסק בצורה אקטיבית בהשבחת הנכס במטרה להפוך אותו לסחיר יותר ולהעלות את ערכו, כאשר פעולות השבחה אופייניות הן הפשרה של המקרקעין לבניה, הגדלת אחוזי בניה והשגת היתרים.

עניין גולובנציץ (עמ"ה 8025/04) – הנישום ביצע פעולות השבחה משמעותיות בקרקעות שהוחזקו על ידו:

- הנישום רכש אופציה לרכישת שטח חקלאי של כ-200 דונם באזור בני עיש. בהמשך, יזם שינוי ייעוד של השטח למגורים, מסחר ותעשייה בהיקף כולל של מעל אלף יחידות דיור. בשנת 1995 מכר הנישום את האופציה.
- הנישום רכש חלק מחלקה בירושלים, ויחד עם הבעלים האחרים ביצע בה פרויקט בניה למגורים. הנישום מכר את חלקו בבניין בשנת 1996.
- הנישום רכש שטח בירושלים, ופעל לשינוי ייעוד של השטח למגורים. לאחר שינויי הייעוד מכר הנישום את השטח.

טיפול והשבחה

עניין גולובנציץ (עמ"ה 8025/04) – המשך:

- "שורת פעולות אינטנסיביות של המערער בתחום המקרקעין במהלך השנים (ולא רק בעסקאות נשוא השומות), מלמדת על דפוס פעולה מסחרי, המוביל דרך השבחת קרקעות שמלכתחילה לא היו מיועדות לבנייה, למכירתן במועד המתאים. המטרה הסופית היא, מכירת הקרקעות תוך השאת הרווח... תקופת ההחזקה הממושכת אינה מכבידה על המסקנה, מאחר שהיא נכנסת לגדר המודל העסקי שאומץ ע"י המערער. המועדים האופטימאליים למכירה באים לעיתים לאחר הבשלה של תנאים. ואולם, חשוב להדגיש שהמערער הוא שטרם בהשגת התנאים המתאימים למכירה. אין ספק, כי המערער השקיע מאמצים רבים ובאופן מתמשך ועקבי לענייני הקרקעות. אין מדובר במי שהמתין בלבד לזמן המתאים, אלא במי שפעל בדרכים שונות להשבחת הנכסים שבבעלותו, ולהבשילם למכירה המיטבית ע"י העסקת נותני שירותים שונים (ולעיתים תוך הסתייעות בחברות שבבעלותו), ועשה זאת במומחיות רבה ומתוך הכרת תחום המקרקעין."

ייעוד התמורה, היקף כספי, מימון

מבחינים אלו אינם נחשבים מרכזיים, שכן יכולים להצביע הן על פעילות מסחרית והן על פעילות השקעית. ניתן להיעזר בהם במקרה של ספק.

- למה שימשה התמורה בעסקה – האם לעסקאות מסחריות נוספות או להשקעה הונית.

- ככל שההיקף הכספי של העסקאות רב יותר, ובייחוד ביחס להיקף המקורות האחרים של הכנסת הנישום, עשוי הדבר ללמד על אופי עסקי של הפעילות. מצד שני, דווקא עסקה חד-פעמית בעלת היקף גדול מבחינת סכום ההשקעה יכולה להצביע על השקעה הונית.

- נטילת מימון לטווח קצר לשם קניית נכס ומכירתו מהווה אינדיקציה לפעילות מסחרית, בעוד מימון רכישה מתוך הון עצמי או באמצעות אשראי לטווח ארוך מהווה אינדיקציה להשקעה הונית.

פסק דין אורן - העובדה שהדירות נרכשו באמצעות הון זר (הלוואת בלון) מצביעה על אופי מסחרי. נקבע, שהלוואות בלון מאופיינות בכך שהן נלקחות למימון נכס שייעודו הוא להימכר, ותוך פרק זמן קצר יחסית.

מבחן העל – מבחן הנסיבות האופפות את העסקה

במסגרת מבחן זה נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין הון לפירות, לרבות כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב.

ראיית התמונה הכוללת חשובה במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של "עסק" וחלק מעידים ההפך, או במקרה בהם המבחנים אינם רלוונטיים.

עניין פלומין-זילברמן (490/13) - הנישומה (גב' חנה זילברמן) זוגתו של מר יצחק זילברמן, אשר יחד עם מר יצחק פלומין, החזיק בחברת "זילברמן פלומין", שעסקה בבניה ומכירה של דירות מגורים. חברה אחרת בבעלותם ("פלומין בע"מ") החזיקה במגרש בחיפה, ובשנת 1982 מכרה את המגרש לבנות הזוג של בעלי המניות - גב' חנה זילברמן וגב' יהודית פלומין. בשנת 2001 החלו גב' זילברמן וגב' פלומין פרויקט למגורים על המגרש, וחברת "זילברמן פלומין" העניקה להן שירותי ניהול ופיקוח בקשר לפרויקט, שבסופו קיבלה גב' זילברמן שש דירות. בשנת 2005 העבירה גב' זילברמן שתיים מהדירות הנ"ל ללא תמורה לילדיה, וטענה כי ההעברה פטורה ממס שבח (מתנה לקרוב). לשיטת פקיד השומה, העברת הדירות הייתה "עסקת אקראי" החייבת בתשלום מס הכנסה. המחלוקת הגיעה לפתחו של בית המשפט העליון, אשר קיבל את עמדת פקיד השומה:

מבחן העל – מבחן הנסיבות האופפות את העסקה

פסק דין פלומין-זילברמן – המשך:

"חלק ממאפייני הפעילות אינם מובילים בהכרח למסקנה שמדובר בפעילות עסקית - מגרש מקרקעין הוא נכס המשמש במקרים רבים גם להשקעה פרטית והמקרקעין הוחזקו על-ידי חנה זילברמן במשך תקופה ארוכה יחסית. אולם, מנגד קיימות גם אינדיקציות הפוכות, ובהן: המימון החיצוני של העסקה, הבקיאות והידע של חנה זילברמן בשוק הנדל"ן... בנוסף, עומדת קביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה חנה זילברמן ושאר בעלי המקרקעין פעלו להשבחת המקרקעין, באופן שהצליחו להגדיל את אחוזי הבנייה על המקרקעין ולהוביל לבניית 4 דירות נוספות בפרויקט מעבר ל-12 הדירות שהותרו לבנייה קודם לכן. לכך יש להוסיף כי זמן קצר לאחר העברת הדירות לילדיה, מכרה חנה זילברמן שתי דירות נוספות בפרויקט (כמפורט לעיל), כך שעסקינן בהעברה של מספר דירות, חלקן ללא תמורה וחלקן בתשלום, בזו אחר זו - נתון המעיד על אופיו המסחרי של הפרויקט... מכל מקום, בסופו של דבר, דומה שמכריעה את הכף ההתבוננות על המקרה באותו "מבט על" - המקרקעין היו תחילה בבעלותה של חברה מסחרית ובסופו של דבר נבנה עליהם פרויקט בניהולה של חברה מסחרית אחרת באותה בעלות, וזאת תוך שימוש במימון חיצוני ובאמצעות נישומים שלהם מיומנות ובקיאות בתחום המקרקעין."

מבחן העל – מבחן הנסיבות האופפות את העסקה

- פסק דין פלומין (ע"מ 10-01-38937)(2012) – נסיבות כמעט זהות לאלו של זילברמן. יהודית פלומין, אשר הייתה שותפתה של גב' זילברמן במגרש, הלכה לעולמה וזכויותיה במגרש עברו לילדיה. לאחר הבניה, קיבל כל אחד מהילדים שלוש דירות, ומכר אחת מהן. פקיד השומה טען כי המכירה הייתה עסקה מסחרית, החייבת במס הכנסה, ובית המשפט דחה את טענתו. גם כאן קבע בית המשפט, כי סממני העסקאות לא היו חד משמעיים, ומבחן ה"על" הוא זה שהכריע – הפעם לטובת העסקה ההונית.

- פסק דין מזרחי (עמ"ה 26/09)(2011) - הנישומה הייתה בתו של יזם נדל"ן, אשר רכשה מגרש, בנתה עליו בית מגורים ומכרה את הבית ברווח גדול. את התהליך ביצע למעשה אביה של הנישומה, אשר חברה בבעלותו בנתה את הבית, והוא גם העניק את מרבית המימון לעסקה. פקיד השומה טען, כי המכירה הייתה עסקה מסחרית החייבת במס הכנסה. הנישומה טענה, כי הבית נבנה לצורך מגוריה, והוא ממוקם בסמוך לבתים שבנו הוריה ואחותה, ושבהם הם מתגוררים. בית המשפט קבע, כי אמנם ניתן לייחס לנישומה את המומחיות והבקיאות של אביה בתחום הנדל"ן, אך יתר מבחני ה"עסק" אינם מביאים להכרעה ברורה. בסופו של דבר, בית המשפט קיבל את טענת הנישומה על בסיס בחינת כוונותיה, וקבע:

מבחן העל – מבחן הנסיבות האופפות את העסקה

פסק דין מזרחי (עמ"ה 26/09) – המשך:

"אחר שבחנתי את המבחנים השונים שהותוו בפסיקה, ובשים לב לנסיבות המיוחדות המתעוררות בעניין זה, דעתי כי אין לראות בפעולות שביצעה המערערת משום עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

הסיבה העיקרית למסקנתי זו טמונה בתמונה שהצטיירה לפני בדבר מטרותיה של המערערת, אשר עמדו בבסיס הפעולות שביצעה, אותן בחנתי במסגרת מבחן הגג של הנסיבות הכלליות של העסקה. לאור הראיות שהובאו בפני, השתכנעתי כי המערערת אכן התכוונה, לפחות בעת קניית המגרש ותחילת הבנייה, לבנות בית אשר ישמש אותה בבוא היום למגורים בסמיכות למשפחתה המורחבת. הקרבה הגיאוגרפית של המגרש לבתים בהם מתגוררים עד היום הורי המערערת ואחותה, והעובדה שהמערערת מתגוררת עד היום ביחידת דיור בבית הוריה, מעידים על כנות כוונותיה של המערערת בקניית המגרש לצורך הקמת בית מגורים במקום."

• ערעור שהגישה המדינה (ע"א 836/12) נמחק בהסכמה - "אנו מטעימים כי עמדת המדינה, שהמבחן לעניין עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי הוא ככלל מבחן אובייקטיבי ולא סובייקטיבי, מקובלת עלינו כשלעצמה."

**יישום מבחני העסק
בפסיקה חדשה בתחום
המקרקעין**

עניין אמסיס

ע"מ 58535-03-18 סיימון אמסיס נ' פקיד שומה רמלה (2020)

עובדות המקרה

- המערערים (סיימון וסאמר), הינם 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 במסגרת שלושה פרויקטים בעיר רמלה (להלן: "הדירות").
- המחלוקת בין המערערים לפקיד השומה נסובה בעיקרה על סיווג הכנסותיהם של המערערים ממכירת הדירות. המערערים סיווגו את הכנסותיהם ממכירת הדירות 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.
- לעומת זאת, פקיד השומה סיווג את ההכנסות ממכירת הדירות כהכנסה פירותית מעסק או מעסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה.

עניין אמסיס

ע"מ 58535-03-18 סיימון אמסיס נ' פקיד שומה רמלה (2020) (המשך)

עובדות המקרה

• פקיד השומה עמד על כך שתוך פרק זמן של חמש 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. לשיטתו, 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.

עניין אמסיס

ע"מ 58535-03-18 סיימון אמסיס נ' פקיד שומה רמלה (2020) (המשך)

- בבואו להכריע באשר לסיווגן המיסוי של המכירות שביצעו המערערים, מציין תחילה כב' 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".**

עניין אמסיס

ע"מ 58535-03-18 סיימון אמסיס נ' פקיד שומה רמלה (2020) (המשך)

- בהתאמה, בית המשפט הבדיל בין הפרוקטים השונים לאור אופיים וקבע כי פרויקט אחד אכן נעשה במישור העסקי באשר רק מומחה נדל"ן יכול לבנות בניין קומות עם תשע 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"**
- לעומת זאת, ביחס לבניין בן ארבע הדירות (אשר היווה את הבניין בו רצו להקים את "בית אמסיס") 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.
- "נכון יותר לסווג את המכירה שביצע כל אחד מהמערערים בדירתו היחידה ברח' סמולנסקין, כמכירה הונית."**

עניין בובליל

ע"מ 18-07-30850 יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו (2020)

עובדות המקרה

• באותו עניין דובר באב לחמישה ילדים ונכה צה"ל, אשר זכה בלוטו בשנת 1997 בפרס בסך של 12 מיליון ₪. 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 פטורה 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.

עניין בובליל

ע"מ 30850-07-18 יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו (2020) (המשך)

עובדות המקרה

- 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.

עניין בובליל

ע"מ 30850-07-18 יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו (2020) (המשך)

• על בסיס מבחני המשנה דחתה כב' השופטת וינשטיין את טענות המערער וקבעה כי המערער מנהל עסק של יזמות נדל"ן. 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 בין השנים 2012-2017, בשים לב גם לעובדה כי עסקינן 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.

עניין בובליל

ע"מ 30850-07-18 יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו (2020) (המשך)

• כמו כן, התייחסה כבוד השופטת וינשטיין לעניין העברת הדירות במתנה לילדים, וסברה כי זה נעשה מתוך תכנון מס שיאפשר למכור את כל הדירות בפטור ממס שבח:

"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 בבניין בהרצל והן אלו בבניין בקרן היסוד - הן פיקציה בלבד, שכן המערער היה ונותר בעליהן הכלכלי האמיתי של הדירות שרשם על שם ילדיו."

עניין בובליל

ע"מ 30850-07-18 יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו (2020) (המשך)

• 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 מיסויי 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...".

• בית המשפט העליון דחה את הערעור הנישום במסגרת ע"א 4090/20 יצחק בובליל נ' משרד המע"מ עכו (2022)

עניין בניזרי

ע"מ 58172-01-16 טירן בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים 3 (2020)

עובדות המקרה

- בחודש ינואר 2007 רכש המערער בית פרטי בהרצליה, תמורת סכום של 3,789,430 ש"ח (להלן: "הנכס"). בחודש מאי 2008 מכר המערער את דירת מגוריו בירושלים תמורת 900,000 ש"ח. בעת המכירה עמדה הלוואה המגובה במשכנתא בגין דירת המגורים בסך של 10% משווי הדירה.
- המערער השכיר את הנכס במהלך התקופות: 1.6.2007 עד 30.11.2007, 10.2.2008 עד 20.6.2008, ו-29.6.2010 עד 31.3.2012.
- בתקופה שבין יולי 2008 עד ספטמבר 2010 ביצע המערער עבודות שיפוץ והשבחה בנכס בעלות של 2,204,300 ש"ח. עבודות הבנייה בנכס בוצעו באמצעות חברה שנמצאת בבעלות גיסו.
- ביום 11.10.2011 חתם המערער על הסכם למכירת הזכויות בנכס תמורת סך של 11,500,000 ש"ח.

עניין בניזרי

ע"מ 58172-01-16 טירן בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים 3 (המשך)

עובדות המקרה

- המשיב קבע כי לאחר שבחן את העסקה ומהותה, מצא שהרווח שנוצר בגין מכירת הנכס הוא הכנסה חייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה, בשל היותה הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. סכום הרווח ממכירת הנכס הוסף להכנסה החייבת של המערער בשנת המס 2011.

עניין בניזרי

ע"מ 58172-01-16 טירן בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים 3 (המשך)

• לשם הקביעה אם הרווח שנוצר ממכירת הנכס הוא הכנסה חייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה, בשל היותה הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי בחן כב' **השופט דורות** את העסקה לפי המבחנים לקיומו של עסק אשר חלים גם בבחינת עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. המבחנים ברובם לא הטו את הכף באופן ברור לאחד מן הצדדים:

• **"תקופת ההחזקה: ככל שתקופת החזקת הנכס קצרה יותר, כך גוברת הנטייה לראות בהכנסה הנובעת ממכירתו הכנסה פירותית (מגיד, פיסקה 20(ו)). בענייננו רכש המערער את הנכס ביום 9.1.2007 ומכר אותו ביום 11.10.2011. המערער החזיק בנכס תקופה קצרה במעט מחמש שנים. תקופה זו אינה ארוכה במונחי נכסי מקרקעין, אך גם אינה קצרה. מבחן זה אינו יכול להטות את הכף לעבר אחת מעמדות הצדדים"**

עניין בניזרי

ע"מ 58172-01-16 טירן בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים 3 (המשך)

• לעניין מבחן טיב הנכס נקבע:

בענייננו מדובר בבית פרטי, נכס מקרקעין שלפי אופיו הוא מוחזק ככלל לטווח ארוך לצרכי השקעה. עם זאת, מבחן זה רחוק מלהיות מבחן מכריע וקובע (רפאל, עמ' 82)."

לעניין מבחן ההיקף הכספי:

"היקפה הכספי של העסקה הוא גבוה - המערער רכש את הנכס בסכום הקרוב ל-3.7 מיליון ש"ח, השביח אותו תמורת 2.2 מיליון ש"ח ומכר אותו תמורת 11.5 מיליון ש"ח. ההיקף משמעותי גם ביחס להכנסות של המערער ואשתו בשנים שקדמו לרכישת הנכס. המערער הצליח לרכוש את הנכס ולעמוד בכל העלויות הכרוכות בשיפוצו ובהשבחתו, למרות הכנסתו הנמוכה ביחס לעלויות אלה."

עניין בניזרי

ע"מ 58172-01-16 טירן בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים 3 (המשך)

• **מבחן ההשבחה:** המערער השביח את הנכס בצורה משמעותית. הוא הגיש בקשה להיתר בנייה, שיפץ את הנכס וביצע תוספות משמעותיות לנכס שהעלו את ערכו. מבחן זה מטה את הכף לעבר היותה של העסקה עסקה פירותית.

• **מבחן העל:** שאלת סיווגה של העסקה נקבע ביחס למבחן העל הבוחן את הנסיבות האופפות את העסקה אשר מחייב בחינה של כל נסיבה רלוונטית ושקילת מכלול הנסיבות על מנת לסווג את ההכנסה בצורה הנכונה:

"חומר הראיות בתיק מלמד שמבחן העל בענייננו מצביע בבירור לעבר היותה של העסקה פירותית ולא הונית. המערער ניסה לצבוע את העסקה בצבעים של עסקה פרטית ולא מסחרית, אך נכשל בכך. באופן כללי ניתן לומר כי הגרסה ששטח המערער בפני המשיב ובפני בית המשפט אינה מתיישבת עם השכל הישר.

עניין בניזרי

ע"מ 58172-01-16 טירן בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים 3 (המשך)

• "גם סוגיית היכולת הכלכלית של המערער ואשתו מטה את הכף לעבר היותה של העסקה עסקה פירותית. מבלי לחזור על המספרים, המערער ואשתו השתכרו באותן שנים סכומים שגבוהים אמנם מהשכר הממוצע במשק, אך לא בהרבה. כדי לממן את רכישת הנכס והשבחתו נטלו המערער ואשתו משכנתאות בסכומים העולים על ארבעה מיליון ש"ח. ההחזר החודשי על ההלוואות היה גבוה, זאת כאשר אחת ההלוואות הייתה הלוואה מסוג "בלון" שפירעון הקרן בה חל במלואו בסוף תקופת ההלוואה. מהנתונים עולה שלא הייתה למערער ולאשתו בזמן שהחזיקו בנכס יכולת להתגורר בו ולפרוע בו-זמנית את ההלוואות שרצו עליו. עובדה זו שומטת לטעמי את השטיח מתחת לטענה שהעסקה בה עסקינן היא עסקה הונית לצורך מגורי המערער ומשפחתו בנכס. מדובר בעסקה פירותית שמטרתה הפקת רווחים, לאחר כיסוי הוצאות ההשבחה."

עניין בניזרי

ע"מ 58172-01-16 טירן בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים 3 (המשך)

• טוען המערער שחלק נכבד מהרווח שהוא הפיק מקורו בעליית מחירים בשוק, סוגיה התומכת בעמדתו לפיה העסקה מושא דיוננו היא עסקה הונית. אכן צודק המערער שחלק מהרווח שהופק בעסקה מקורו בעליית המחירים בשוק - אך בענייננו, מאחר והתמונה הכללית מצביעה על עסקה בעלת אופי עסקי-מסחרי, אין בעובדה זו כדי לשנות ממסקנתי לפיה ההכנסה בענייננו היא פירותית. אין מדובר בנישום שרכש נכס ולאחר כחמש שנים ניצל את עליית מחירי הנדל"ן כדי להפיק רווח ממכירתו. מדובר בנכס שבו הושקע על ידי הנישום ממון רב בהרחבתו ובביצוע שיפוץ רחב היקף אשר שידרג את הנכס באופן משמעותי. הרווח בעסקה מקורו אפוא בניצול יכולותיו של המערער, והידע המקצועי שלו ושל הרמתי, שתוצאתם השבחת הנכס באופן משמעותי, תוך כדי מכירת הנכס בתקופה של עליית מחירי הנדל"ן בשוק."

עניין עיון

ע"מ 46744-02-18 ירון עיון ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 3(2021)

עובדות המקרה

- סבתם של המערערים רכשה בשנת 1933 מקרקעין באיזור רמת השרון (להלן: "המקרקעין"). על המקרקעין היה בנוי בית מגורים בו התגוררה המשפחה שנים רבות. לאחר העברות שבוצעו בעקבות פטירות ומתנות בקרב בני המשפחה, המערערים והוריהם היו הבעלים החוקיים של המקרקעין מתחילת שנות האלפיים.
- בעקבות אישורה של תב"ע (אשר קודמה על ידי עיריית רמת השרון מבלי שלמערערים הייתה השפעה כלשהי על קידומה), בשנת 2004 ופעולות של איחוד וחלוקה, הוקצה למערערים ולבעלי חלקה סמוכה מגרש בו ניתן לבנות בניין של 12 קומות הכולל 29 דירות מגורים.
- בשנת 2005 נחתם בין המערערים לבין הבעלים הנוספים של המגרש הסכם לבנייה משותפת של בניין. בהסכם נקבע כי למשפחת עיון (המערערים והוריהם) יוקצו 19 דירות בבניין שייבנה.

עניין עיון

ע"מ 46744-02-18 ירון עיון ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 3(2021) (המשך)

- לצורך מימון הבנייה לקחו המערערים הלוואה מהבנק ולשם ביצוע הבנייה התקשרו המערערים עם חברת בנייה וכן התקשרו עם חברת ניהול ופיקוח(עסקת ייזום).
- בשנת 2011 ניתנה לבניין תעודת גמר. במהלך שנות הבנייה נפטרו האם והאב (האב הספיק טרם פטירתו **למכור 5 מהדירות** להן היה זכאי), ובסופו של דבר כל אחד מהמערערים החזיק ב-7 דירות וב-5 הדירות הנותרות שהורישו ההורים החזיקו בני משפחה אחרים.
- בשנת 2012-2016 מכר כל אחד מהמערערים 3 דירות. יש לציין כי שני המערערים לא ביצעו בעבר פעולות רבות של עסקאות נדל"ן. המערערים דיווחו על מכירת הדירות למנהל מיסוי מקרקעין כמכירות במישור ההוני וכך מיסה מנהל מיסוי מקרקעין את הרווח בין המכירות.

עניין עיון

ע"מ 46744-02-18 ירון עיון ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 3 (2021) (המשך)

בשנים 2016-2017 הוציא פקיד השומה שומות למערערים וקבע, כי דין הרווחים ממכירת הדירות להתמסות כהכנסה פירותית לפי סעיף 2(1) לפקודה, זאת לפי 3 חלופות: הכנסה מעסק אקראי בעל אופי מסחרי, הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי או כהכנסה מעסק.

• פקיד השומה לא ביצע למקרקעין שינוי יעוד בהתאם לסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין כך שלמעשה מיסה המשיב את כלל הרווח בין רכישת המקרקעין המקוריים למכירתם.

• ההכרעה בערעור התמקדה אפוא בשתי סוגיות מרכזיות:

• האם כל ההכנסה שנוצרה למערערים ממכירת הדירות היא בגדר הכנסה הונית?

• לחילופין, האם צדק המשיב כאשר סיווג את כל הרווח כהכנסה פירותית מבלי שהכיר בכך כי לכל הפחות חלק הארי ממנו צריך היה להתמסות במישור ההוני?

עניין עיון

ע"מ 46744-02-18 ירון עיון ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 3(2021) (המשך)

נפסק:

• בבוחנו אם מכירת הדירות בידי המערערים הינה במישור העסקי או ההוני עמד בית המשפט על הגבול הדק אשר עובר ביניהן:

"בין מקרה שיסווג באופן מובהק כמכירה הונית (כגון - אם היו המערערים מוכרים את המקרקעין מבלי לבנות עליהם בניין דירות), לבין המקרה אשר היה מסווג באופן מובהק כהכנסה עסקית..... יש קשת של מקרים אפשריים, לגביהם יכול והיה צורך לקבוע להיכן סיווגם נוטה. אכן, עצם בניית הבניין, היא פעילות השבחה של ממש. כדי לבנות בניין, באופן טבעי והכרחי, יש להיעזר באנשי מקצוע המיומנים בכך. מבחינה עקרונית, ניתן היה לקבוע כי כל בנייה של בניין ומכירה, ולו במסגרת עסקה אחת בה נמכרת דירה בודדת, תסווג כהכנסה פירותית. יש היגיון מסוים בגישה מעין זו (אשר ניתן היה אף לחשוב על הצדקה לעגנה בחוק), אלא שזאת אינה העמדה בה נקט המחוקק והיא אינה העמדה המיושמת בפועל על ידי המשיב."

עניין עיון

ע"מ 46744-02-18 ירון עיון ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 3(2021)(המשך)

נפסק:

• ובהמשך:

"לאור זאת, כדי להביא לסיווג מכירות כפעילות פירותית בעלת אופי מסחרי, יש לאתר סממנים נוספים, החורגים מעצם הבנייה והפעילות הטבעית הנלווית לה. כפי שיפורט בהמשך, במקרה כאן, סממנים שכאלה מצומצמים הם ואינם חד משמעיים. מנגד ניצבים לטעמי כאופן ברור מעט יותר, הסממנים המצדיקים את הסיווג ההוני. כפי שנקבע בעניין חזן, כאשר פקיד השומה מבקש לבטל שומה שקבע מנהל מיסוי מקרקעין, צריכה להיות לכך הצדקה ברורה ולא די בכך שיהיה מדובר במקרה גבולי."

עניין עיון

ע"מ 46744-02-18 ירון עיון ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 3(2021)(המשך)

נפסק:

• בהקשר לשאלה האם צדק המשיב כאשר סיווג את כל הרווח כהכנסה פירותית מבלי שהכיר בכך כי לכל הפחות חלק ארי מהרווח צריך להתמסות במישור ההוני, קבע בית המשפט:

"עולה אפוא מכל האמור, כי המחוקק בסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, בהתאם לפרשנות המחייבת שנקבעה בעניין פלומין, קבע כי במקרה בו החזיק אדם במקרקעין במישור ההוני כרכוש קבוע, פרק זמן משמעותי - העולה על 4 שנים, יש לראות בשינוי הייעוד של המקרקעין כמכירה - החייבת במס שבח. קביעה זו נועדה להגשים את תכלית החקיקה של חוקי המס השונים: מיסוי הרווח השייך למישור ההחזקה ההונית במקרקעין - במס שבח, ומיסוי הרווח הפירותי - במס הכנסה..... אלא שכאמור, אין בידי לקבל טענה זו של המשיב. לאור ההלכה שנקבעה בעניין פלומין, בין כך ובין כך - ביחס לכלל ההכנסות הכלולות בסעיף 2(1) לפקודה, חובה היה על המשיב ליישם את הוראות סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, ולא למסות את כלל ההכנסה כרווח פירותי."

סיכום

סיכום ודגשים נוספים

- ניתוח כל מקרה באופן פרטני;
- הכרת מבחני המשנה לקיומה של עסקת אקראי ויישומם בנסיבות המקרה הספציפי;
- הקמת חברה ופעילות באמצעותה במידת הצורך;
- אופן הדיווח למסמ"ק;
- שינוי ייעוד מכוח סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין;
- שאלת החבות במע"מ לאור הגדרת "עסקת אקראי" בחוק מע"מ;

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה על ההקשבה!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

office@ampeli-tax.co.il

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן