



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט אבי גורמן

מעוררת:

רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד יואב ציוני

נגד

משיב:

מנהל מס ערך מוסף רחובות

ע"י ב"כ עוה"ד הילה בנסון בסמן
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור שהגישה חברת רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ (להלן: "המעוררת") בהתאם להוראות סעיף 82 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק") כנגד החלטת מנהל מס ערך מוסף רחובות (להלן: "המשיב"), לחייב את המעוררת בתשלום מס עסקאות בסך 621,880 ₪ בגין מכירת מקרקעין בראשון לציון שמכרה המעוררת.

המחלוקת בין הצדדים סובבת את השאלות האם בנסיבות העניין מכירת המקרקעין היא "עסקה" החבה במע"מ, ואם כן – כיצד יש לחשב את המע"מ החל בעניינה: האם על הערך המוסף בלבד או שמא על סכום קרן המכירה, כפי שעשה המשיב.

עיקרי העובדות:

1. המעוררת נרשמה בשנת 2004 במשרדי המשיב כעוסק מורשה. תחום פעילותה נרשם בענף 6622 – "פעילויות של סוכני ביטוח".
2. בעל מניות ומנהל המעוררת הוא מר עופר צ'צ'יק (להלן: "צ'צ'יק"), שהוא בעל רישיון לפעול כסוכן ביטוח ולכן לדבריו הכשרתו.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

3. המערערת מחזיקה ב-100% ממניותיה של חברת נט סוכנות לביטוח בע"מ (להלן: "נט ביטוח" או "חברת הבת"). לדברי המערערת, חברת הבת היא הנכס העיקרי שבחזקתה. לחברת הבת הכנסות בהיקף של כ-3.5 מיליון ₪ בשנה, והיא מעסיקה מספר עובדים ומשלמת להם משכורות.
 4. לדברי צ'צ'יק, המערערת הוקמה כדי לאפשר לו לתת ייעוץ בתחום הביטוח. לדבריו, בשעתו היו לו שותפים בנט ביטוח, והוא רצה לתת את הייעוץ מבלי לחלוק בהכנסות אלה עם אותם שותפים (לזאת לדבריו בידיעתם והסכמתם). אין חולק כי מאז שנת 2014 התרחבה פעילות המערערת אף לתחום הנדל"ן (כאשר משמעותה של התרחבות זו ומה היא כוללת בתחומי פעילותה, שנוי במחלוקת בין הצדדים).
 5. בביאור 1 לדוחות הכספיים של המערערת מאז 2014 (ועד 2020), תוארה פעילותה של המערערת: "החברה פעלה בייעוץ בתחום הביטוח והחזקת מניות סוכנות ביטוח. משנת 2014 החלה החברה לפעול בתחום השקעות הנדל"ן". עניינו של ערעור זה נוגע לפעילותה של המערערת בתחום הנדל"ן, פעילות שבוצעה לצד המשך הפעילות בתחום הייעוץ בענייני ביטוח. אין חולק כי גם בשנים הבאות, עיקר הכנסתיה של המערערת היו מתחום הביטוח ובעיקר מדיבידנדים שקיבלה מחברת הבת - נט ביטוח. כאמור, עניינו של הערעור במכירת מקרקעין שביצעה המערערת ובשאלת חבותה במע"מ בגין מכירה זו. נתמקד אפוא להלן בבחינת פעילותה הנדל"נית של המערערת.
 6. המערערת החזיקה במרוצת השנים במספר נכסי נדל"ן, אותם ניתן לחלק, למען פשטות תמונת הדברים, לשלוש: הקרקע נשוא המחלוקת בערעור, 5 משרדים במבנה – בקניון 'ערי החוף' בראשון לציון – המניבים למערערת דמי שכירות, וקרקע ברעות (עליה נבנה לימים בית משפחתו של בעל מניות המערערת - צ'צ'יק).
- להלן אפרט את נכסי המקרקעין שבידי המערערת, בהתאם לסדר רכישתם:
- א. ביום 17.12.04 המערערת רכשה מבעל המניות את המקרקעין הידועים כגוש 6097, חלקה 0199, תת חלקה 103, בשטח של 20 מ"ר, בשווי של 210,000 ₪. לדברי צ'צ'יק, מדובר בנכס שניתן לו במתנה מאמו והועבר למערערת. דובר לדבריו בחנות בקניון ערי החוף בראשון לציון, אשר הוסב על ידי המערערת למשרד.
 - משרד זה, כמו האחרים שנרכשו מאוחר יותר ושיפורטו להלן, מצוי בקניון ערי החוף ברח' סחרוף 19 ראשון לציון. מדובר בקניון שנקלע לקשיים כלכליים, ואשר אינו פעיל עוד כקניון.
 - ב. ביום 10.7.14 רכשה המערערת מלנדאו בן ציון ורחל את המקרקעין הידועים כגוש 2709 חלקה 43, בשטח של 600 מ"ר, בשווי של 3,000,000 ₪. מקרקעין אלה, הם שנמכרו כעבור מספר שנים והם הניצבים במוקד המחלוקת שבערעור זה (להלן: "המקרקעין שבמחלוקת").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

- ג. ביום 2.11.14 רכשה המערערת מחברת א.מ.י משגב חברה לבניין, מקרקעין הידועים כגוש 6097, חלקה 0199, תת חלקה 88, בשטח של מ"ר, בשווי של 832,500 ₪ (משרד).
 - ד. ביום 2.11.14 רכשה המערערת מחברת א.מ.י משגב חברה לבניין, מקרקעין הידועים כגוש 6097, חלקה 0199, תת חלקה 89 בשווי של 777,000 ₪ (משרד).
 - ה. ביום 2.11.14 רכשה המערערת מחברת א.מ.י משגב חברה לבניין, מקרקעין הידועים כגוש 6097, חלקה 0199, תת חלקה 179 בשווי של 612,000 ₪ (משרד).
- שלושת המשרדים שרכישתם הוזכרה לעיל, מצויים ב-3 קומות במבנה הנ"ל של הקניון, כאשר כל קומה היא בשטח של כ- 150 מ"ר.
- ו. ביום 30.9.16 רכשה המערערת מבר-ניר גייר אורן מקרקעין הידועים כגוש 5296, חלקה 164, בשווי של 3,940,000 ₪ מגרש בשטח של 430 מ"ר עליו בנוי בית מגורים ברעות (להלן: **"המקרקעין ברעות"**).
 - ז. ביום 16.10.17 רכשה המערערת מחברת אושרת תמרוקים בע"מ, מקרקעין הידועים כגוש 6097, חלקה 0199, תת חלקה 172, בשטח של 156 מ"ר, בשווי של 1,031,425 ₪ (מדובר במשרד נוסף באותה מבנה הנ"ל – 'קנין ערי החוף').
7. ניתן להיווכח כי מרבית הנכסים, 5 מתוך 7, הם משרדים המצויים באותו מבנה בראשון לציון (להלן: **"המשרדים"**). שני הנכסים האחרים הם - המקרקעין שבמחלוקת והמקרקעין ברעות.
- ארבע מבין המשרדים מושכרים לשוכרים שונים, והחמישי מושכר לחברת הבת – נט ביטוח.
- אין מחלוקת בין הצדדים כי בעת רכישת המשרדים ניתנה המערערת מס תשומות, כי היא מדווחת על דמי השכרת המשרדים כעסקאות חייבות במע"מ, וכי היא מנכה תשומות שונות בגין הפעלת המשרדים.
8. בעת רכישת המקרקעין שבמוקד המחלוקת וכן בעת רכישת המקרקעין ברעות, לא נוכה מס תשומות.
 9. על גבי המקרקעין ברעות עמד בעת הרכישה בית מגורים. המערערת הרסה את הבית ובנתה תחתיו בית המשמש למגורי בעל מניותיה - צ'צ'יק ומשפחתו. בעת ביצוע ההריסה ועבודות הבנייה, נוכה חלק ממס התשומות, לפי הנטען – בסכומים נמוכים. לטענת המערערת, צ'צ'יק העביר כספים למערערת (בסך 7.6 מיליון ₪) בגין השקעותיה בבית. נמסר כי בין הצדדים מתקיימים הליכי שומה ביחס לניכוי מס התשומות בנכס זה וביחס להתנהלות המערערת בעניינו. המערערת הצהירה כי ניכוי זה נעשה מבחינתה בטעות, וכי היא הודיעה למשיב כי היא נכונה להשיב את הסכומים. התנהלות זו, אינה ניצבת במוקד הערעור הנוכחי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

10. המערערת מפיקה מהמשרדים דמי שכירות בסך של כ- 30,000 ₪ בחודש, והכנסות אלה מהוות כמחצית מהכנסותיה השוטפות, כאשר ייתרת ההכנסות הם מתחום הביטוח וחברת הבת. בנוסף, המערערת קיבלה דיבידנד מחברת הבת במרוצת השנים: שנת 2014 – 6 מיליון ₪; שנת 2018 – 5 מיליון ₪. לדברי המערערת, הדיבידנדים מחברת הבת היוו את מקור המימון לרכישת נכסי המקרקעין.

11. במרוצת כל השנים ביצעה המערערת עסקת מכירה בודדת של מקרקעין – היא הניצבת במרכז המחלוקת שבין הצדדים בערעור זה: מכירת המקרקעין שבמחלוקת – מגרש בראשון לציון: כאמור לעיל, המגרש בראשון לציון נרכש ביום 10.7.14, בעלות של 3,000,000 ₪. מדובר במגרש שהוא קרקע ריקה, בשטח של 600 מ"ר, המצוי בשכונת מגורים ואשר ניתן היה לבנות על גביו שני בתי מגורים. לדברי צ"צ'יק, המגרש נרכש מלכתחילה מתוך מחשבה לבנות עליו את בית משפחתו (אשר התגוררה באותה שכונה), אולם בסופו של דבר החליטה המשפחה שלא לעשות כן והמגרש נותר ריק – בדיוק כפי שנרכש.

אין מחלוקת כי לא בוצעה כל פעולת השבחה של המקרקעין, מכל סוג שהוא. כמו כן אין מחלוקת כי המקרקעין הללו הוחזקו בידי המערערת, ללא שהופקה מהם במרוצת השנים כל הכנסה. ביום 23.12.19, כעבור כחמש וחצי שנים ממועד רכישתם, מכרה המערערת את המקרקעין במחלוקת, לזני חן וחיים, בתמורה ל-4,280,000 ₪.

12. סמוך לאחר המכירה, ביום 29.12.19, פנתה המערערת אל המחלקה המקצועית ברשות המסים, בבקשה להורות כי מכירת המקרקעין פטורה ממע"מ.

13. ביום 12.2.20 השיבה המחלקה המקצועית בשלילה לפניית המערערת. בתשובה נכתב כי המערערת מקיימת גם פעילות עסקית בתחום הנדל"ן, העולה לכדי "עסק". לאור זאת, כך נכתב, מכירת המקרקעין מהווה "עסקה" – בהתאם לחלופה הראשונה להגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק מע"מ.

14. בעקבות המכתב של המחלקה המקצועית, המשיב החל בעריכת ביקורת למערערת, לתקופה שבין ינואר 2017 לאפריל 2020.

במסגרת אותה ביקורת מצא המשיב כי המערערת טענתו פעלה שלא כדין, בכך שבעת רכישת המקרקעין לא הוציאה חשבונית עצמית, שכן מדובר לדברי המשיב ב-"עסקת אקראי" (בהתאם להגדרה השנייה למונח זה בסעיף 1 לחוק) – רכישת מקרקעין בידי עוסק ממי שאינו עוסק. אם המערערת הייתה עושה כן, כפי שהמשיב סבור כי היה עליה לעשות לאור תחום פעילותה בענף הנדל"ן, היא הייתה מנכה מס תשומות בעת הרכישה – באמצעות חשבונית עצמית שהייתה מוציאה, ובמועד המכירה מדווח על העסקה ומשלמת מע"מ בהתאם (על הערך המוסף שנבע מהעסקה). אלא שהמערערת עשתה לדברי המשיב דין לעצמה, לא דיווחה על עסקת האקראי – ואין לדעת המשיב לאפשר לה ליהנות מכך.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

מסקנת הביקורת הייתה כי המכירה מהווה "עסקה", החייבת בתשלום מע"מ, ושומת עסקאות הוצאה למערכת בעקבות כך ביום 16.8.20.

15. המערערת הגישה השגה על השומה, והצדדים קיימו דיונים בהשגה. ביום 26.7.21 התקבלה החלטת המשיב, הדוחה את ההשגה והעומדת על כך שיש לראות במכירה "עסקה" החבה במע"מ. על החלטה זו הוגש הערעור שלפניי.

16. המערערת הגישה תצהירים מטעם בעל המניות - צ'צניק (תצהיר מפורט), וכן תצהיר קצר מטעם ר"ח יחיאל נוסבאום אשר התייחס בסעיף קצר להסבר הכוונה שעמדה מאחורי הדברים שנכתבו בביאור 1 לדוחות הכספיים של המערערת – אודות פעילותה מאז 2014 אף בהשקעות בנדל"ן. ר"ח נוסבאום לא הגיע להיחקר על תצהירו, ולכן תצהירו יוצא מן התיק (אלא שכפי שיובהר בהמשך, איני סבור כי יש לכך משמעות של ממש).

מטעם המשיב הוגש תצהירו של מר שלמה בשוין (להלן: "בשוין" או "המצהיר מטעם המשיב"), מנהל תחום ביקורת חשבוניות במשרדי המשיב.

עיקרי טענות הצדדים

עיקרי טענות המערערת:

17. השכרת המשרדים היא פעילות פסיבית, אשר אף היא אינה עולה כדי "עסק".

18. יתירה מזו, אף אם ייקבע כי למערערת יש עסק בתחום השכירות, אין לה כל עסק למכירת מקרקעין. מדובר במכירה בודדת – על פני כל השנים בהם פועלת המערערת. רכישת המקרקעין נעשתה מהון עצמי שמקורו בדיבידנד שקיבלה המערערת מחברת הבת, לא בוצעה כל פעולת השבחה שהיא, והמכירה נעשתה לאחר החזקה ממושכת במקרקעין וללא כל פעולות שיווק – לגורם פרטי שבנה במקום את בית מגוריו. החלת מבחני הפסיקה בעניינה של מכירה בודדת זו, מביאה למסקנה כי אין מדובר בפעילות עסקית, שכן המערערת כלל אינה עוסקת במכירת מקרקעין.

19. רכישת המקרקעין שבמחלוקת נעשתה כדי לבנות עליהן את בית מגוריו של צ'צניק ומשפחתו (כאשר בסופו של יום החליטה המשפחה כי היא מעוניינת לגור ברעות ולא בראשון לציון). המערערת טוענת כי רכישת זו לוותה בייעוץ של ר"ח ועו"ד, ואלה מסרו לה כי אין מדובר בעסקת אקראי וכי היא אינה נדרשת לדווח על הרכישה או על המכירה של המקרקעין, שכן המקרקעין נקנו למטרות השקעה הונית לטווח ארוך, הם לא נועדו להפיק למערערת הכנסות ואין למערערת ומעולם לא הייתה לה כל פעילות עסקית שעניינה מכירת מקרקעין.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

כשם שאדם פרטי רשאי להחזיק מקרקעין להשקעה, והם לא יהיו חלק מפעילותו העסקית (גם אם לצורך העניין יש לו פעילות עסקית אחרת החבה במע"מ), כך המצב אף כאשר המקרקעין מוחזקים בידי חברה בע"מ. גופים משפטיים שונים (כגון חברות בע"מ, מלכ"רים וגופים נוספים) מחזיקים נדל"ן לצורכי השקעה, ואין בכך שמדובר בחברה בע"מ כדי להצדיק את סיווג המכירה כפעילות עסקית.

אף אם נניח כי פעילות המעוררת להשכרת המשרדים מהווה פעילות עסקית, השכרה אינה סחר במקרקעין והמשיב שוגה כשהוא מערב בין הדברים.

20. לאור זאת שלמערכת אין עסק למכירת נדל"ן, דין טענתו העיקרית של המשיב - כי יש לראות במכירה כ-"עסקה" לפי הרישא של ההגדרה הראשונה בחוק - להידחות.

21. יש לדחות אף את טענתו החלופית של המשיב, כי יש לראות במכירה כמכירת "ציוד". המקרקעין שבמחלוקת לא שימשו את המעוררת ולא היו צפויים לשמש אותה לפעילות עסקית כלשהי, ולכן הם אינם בבחינת "ציוד".

22. בשים לב לכך שלמעוררת אין עסק למכירת מקרקעין ומעולם לא התכוונה להקים עסק שכזה, רכישת המקרקעין לא הייתה בבחינת "עסקת אקראי", שכן רכישתם לא נעשתה במסגרת פעילותה של המעוררת כעוסק. המעוררת אינה שונה לעניין זה מכל חברה אחרת שמשקיעה השקעה הונית במקרקעין, אשר אינם משמשים אותה לייצור הכנסתה העסקית. מכירת השקעה מסוג זה, אינה ממוסה במסגרת חוק מע"מ (אלא בנסיבות מיוחדות, כגון אם נוכח תשומות ברכישה, מה שלא אירע כאן).

כשחברה רוכשת נכס מסוים שלא לצורך שימוש בו בעסקיה, הרי שביחס לפעולה זו החברה אינה נחשבת כעוסקת, ולכן אין מקום לחייבה בהוצאת חשבונית עצמית בגין רכישה זו, ובהתאמה - אין לחייבה בהוצאת חשבונית ובתשלום מע"מ בעת המכירה.

23. ברכישת המקרקעין - אשר לא הייתה צפויה להניב עסקאות חייבות במע"מ, לא ניתן היה לנכות מס תשומות, ולכן חלה ההוראה הקבועה בסעיף 431(4) לחוק ולפיה בעסקאות מסוג זה אין לחייב במע"מ.

24. כאשר נכתב בדוחות הכספיים כי החברה פועלת מאז שנת 2014 גם "בהשקעות בנדל"ן", הכוונה הייתה לרכישת המשרדים ולהשכרתם, ולא לרכישת המקרקעין שבמחלוקת או המקרקעין ברעות - אשר מראש נועדו לצרכים אחרים ולא לצורך ביצוע עסקאות (שכירות) מהסוג שמבצעת המעוררת.

25. טענה חלופית: המשיב השית מע"מ על סך קרן שווי המקרקעין שנמכרו, מבלי לאפשר ניכוי מס תשומות. תוצאת המס אליה הגיע המשיב, מעוותת ולא ראויה, שכן היא משיתה מע"מ על קרן העסקה ולא על הערך המוסף בלבד שנוצר. לדעת המעוררת לא צריכה להיות חבות במע"מ כלל, אולם כטענה חלופית מציינת היא כי ראוי להחיל בעניינה את הוראות סעיף 5(ב) לחוק או לפעול



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

בדרך אחרת, כך שחיוב במע"מ יחול על רכיב הערך המוסף בלבד ולא יוביל לתוצאה בלתי סבירה בה במסגרת המע"מ נלקחים למעשה מחצית מרווחי המכירה ההוגנית. המערערת מציינת כי במספר פסקי דין, ציינו בתי המשפט כי זו תוצאה ראויה יותר מאשר מיסוי הקרן כולה – כפי שקבע בעניינה המשיב.

עיקרי טענות המשיב

26. המערערת ציינה בדוחות הכספיים שהגישה לפקיד השומה, כי פעילותה כוללת גם השקעות בנדל"ן. אין לאפשר לה להתנער ממצג ברור זה – העולה בקנה אחד עם דרך התנהלותה, בה הכנסות מהשכרת משרדים מהווים רכיב נכבד (כמחצית) מהכנסותיה.

[כדי למנוע אי בהירות אציין כי טענה זו של המשיב נובעת מהתעלמותו במסגרת החישוב שערך, מהדיבידנד שקיבלה המערערת מחברת הבת, ולמעשה הטענה מתמקדת בהכנסות השוטפות והתדירות בלבד (על כך, ראו בעמ' 81-83 לפרוטוקול, שם אישר בשביץ כי הדיבידנד לא נלקח בחשבון)]

27. המערערת לא טענה במסגרת ההשגה כי אין לה עסק להשכרת מקרקעין, והדבר נוגד את דרך התנהלותה. יתירה מזו, התשתית שמציגה המערערת ביחס למספר הנכסים שהיא משכירה, אינה מדויקת וחסרה. בניגוד לדבריה, ברשותה 5 משרדים במבנה הקניון - ולא 4 (כפי שצוין בתצהיר), כמו כן אחד המשרדים פוצל והוא מושכר על ידי המערערת למספר שוכרים.

28. מכירת המקרקעין שבמחלוקת היא חלק מפעילותה העסקית של המערערת בתחום ההשקעות בנדל"ן, ולכן יש לראות במכירה ככזו שבוצעה במהלך עסקיה של המערערת ולחייבה במע"מ בגין כך. מכירה זו נכנסת לגדרי הרישוא של ההגדרה הראשונה של המונח "עסקה" בסעיף 1 לחוק מע"מ, היא עומדת במבחנים שנקבעו לשם כך בפסיקה, והיא נכללת כאמור במהלך עסקיה של המערערת – כפי שביטוי זה פורש באופן מרחיב בפסיקה.

טענות המערערת כי המקרקעין נועדו לבניית ביתו של בעל מניותיה – אינו יכולות להועיל לה, ואף לא הוכחו כלל. מה גם שהתנהלות מסוג זה משקפת עירוב בין מישור החברה ובעל המניות, ואין לכך מקום.

29. בעת רכישת המקרקעין שבמחלוקת, דובר ב- 'עסקת אקראי' בהתאם להגדרה השנייה בחוק למונח זה – "מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין", וחובה היה על המערערת בשעתו לפעול בהתאם להוראות תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976. אם המערערת הייתה עושה כן, היא הייתה מנכה מס תשומות ברכישה ומחויבת במע"מ במכירה. אין לאפשר מצב בו חוטא ייצא נשכר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

30. בשים לב לכך שהמערערת היא "חברה בע"מ", אין לראות ברכישת המקרקעין כאילו נעשתה במישור פרטי שאינו קשור לפעילותה העסקית, שכן לחברה בע"מ (בניגוד לאדם שהוא ייצור טבעי) – אין מישור פרטי מסוג זה, שכן כל פועלה הוא לשם הגדלת הכנסותיה.
31. הגדרת "מכירה" בסעיף 1 לחוק מע"מ כוללת גם "שכירות" במשמע, ולכן אין מקום להבחנה שעורכת המערערת בין פעולותיה להשכרת המשרדים לבין מכירת המקרקעין. גם זה וגם זה חוסים תחת אותה הגדרת פעילות שציננה המערערת בדוחותיה הכספיים – השקעות בנדל"ן. המערערת מנועה מלטעון כיום, בניגוד למצג שהציגה בדוחות שהגישה לפקיד השומה.
32. טענה חלופית: לחילופין טוען המשיב כי יש לראות במכירה כ- "עסקה", וזאת מאחר והמקרקעין הם בבחינת "ציוד" אשר נועד לשמש את המערערת בעסקיה. מכירת "ציוד" היא עסקה החבה במע"מ.
33. המשיב דוחה את טענתה החלופית של המערערת – כי יש להשית מס רק על רכיב הרווח בעסקה: המערערת בחרה שלא לדווח על רכישת המקרקעין כעסקת אקראי ולנכות מס תשומות, ואין לה להלין אלא על עצמה – בכל הנוגע להשלכות של בחירה זו.
- סעיף 5(ב) לחוק אינו רלוונטי, שכן באופן ברור הוא עוסק במכירת "דירת מגורים" בלבד. כמו כן ובניגוד לטענות המערערת, בתיקים אחרים שנדונו בפסיקה, לא הושת מס על רכיב הרווח בלבד. באחד מפסקי הדין שם נכתב לכאורה כי כך נעשה, הדבר נבע מטעות בהצגת הדברים, ולאחר שבדק ציין המשיב כי אף שם הושת מס על מלוא מחיר המכירה וללא ניכוי תשומות. ההסדר הקבוע בסעיף 5(ב) לחוק ביחס לדירות מגורים בלבד, צריך ללמד כי לא כך הדין ביחס לעסקאות אחרות שאינם בדירות מגורים, בהם המיסוי אינו על רכיב הרווח בלבד.

דין והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

34. החיוב במע"מ נקבע בהוראות סעיף 2 לחוק, כדלקמן:

"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת."

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

עולה אפוא – בהקשר הרלוונטי לנו, כי חבות במס לפי החוק, תהא בעת ביצוע "עסקה". "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, סעיף ההגדרות, כך שהיא כוללת 3 אפשרויות:

"עסקה" – כל אחת מאלה:





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

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

(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;

(3) עסקת אקראי;

בערעור כאן, אין מחלוקת כי לא מדובר במכירה הנוכחית בעסקת אקראי, וכן אין מחלוקת כי המערערת לא ניכתה תשומות ברכישה. לאור זאת ובהתאם לקביעתו של המשיב, החלופה הרלוונטית היא הראשונה הנזכרת בסעיף הנ"ל.

טענתו העיקרית של המשיב ולמעשה היחידה שנזכרה בהחלטות בכתב שהוציא, היא כי יש לראות את המכירה ככזו שבוצעה "בידי עוסק במהלך עסקו" – היינו בהתאם לרישא של ההגדרה הנ"ל.

כטענה חלופית, אשר אין לה כאמור תיעוד בהחלטות המשיב ולמעשה נזכרה בכתב באופן ברור רק במסגרת כתב התשובה, היא כי לחילופין ניתן לראות במכירה כ-"מכירת ציוד" – כאמור בסיפא של ההגדרה הנ"ל.

אתיחס ראשית למסגרת הנורמטיבית הנוגעת לטענתו העיקרית של המשיב – כי יש לראות את מכירת המקרקעין כחלק מפעילותה העסקית של המערערת, ולאחר מכן אתיחס למסגרת הנורמטיבית הנוגעת למכירת "ציוד".

35. "עסקה" אפוא (בהקשר הרלוונטי לנו), היא: "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד".

הגדרה דומה מופיעה בסעיף 1 לחוק, באשר למבצע הפעולה – "עוסק":

"עוסק" – מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי,

וכן מי שעושה עסקת אקראי."

הגדרת "עסקה" והגדרת "עוסק", משתמשות באותו ביטוי – "במהלך עסקו", אך הן אינן מבהירות מהי אותה פעילות עסקית עליה חל החוק.

בע"א 4377/17 חנניה גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות, (2.6.2019) (להלן: "עניין גיבשטיין") פס' 19, הובהר בעניין זה – כדלקמן:

"בשורה התחתונה, הפסיקה קבעה כי יש לפרש את המונח "עסק" שבחוק מע"מ לפי

הפירוש שניתן לו בדיני מס הכנסה, ולהחיל לשם כך את המבחנים המבדילים בין הכנסה

שבהון להכנסה שבפירות."

פרופ' א' נמדר בספרו מס ערך מוסף (מהדורה חמישית, 2013) עמ' 62, סיכם כך את הדברים:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

הסוג החשוב ביותר מבין ארבעת סוגי המכירה עליהם מוטל המס הוא מכירה של נכס במהלך העסקים הרגיל של עוסק. לפי הגדרת "עסקה" שבסעיף 1 לחוק, מכירה של נכס תיכלל בגדר המונח "עסקה" ותהיה חייבת במס אם היא נעשתה על ידי עוסק במהלך עסקו. בבסיסה של הוראה זו קיימת הדרישה שהעוסק יקיים פעילות כלכלית מהסוג של "עסק", ושלא לא כן אין המכירה נחשבת לעסקה על פי החוק. הדרישה השניה הינה כי הפעולה של המכירה תהיה במהלך עסקו של החייב במס, דהיינו, שתתבצע במסגרת הפעילות השוטפת של העסק, ולא תהווה, למשל, חיסולה של השקעה הונית או מכירה אחרת שאינה מתמזגת עם הפעילות הפירורית הרגילה של העסק.

ובהמשך (בעמ' 63), בתמצית:

כדי שמכירה תהיה חייבת במס היא צריכה "להתרחש" במסגרת של "עסק" ולהתבצע במהלך העסקים של העוסק.

36. חוק מע"מ, חל אפוא (בחלקו הנדון כאן) על פעילות פירורית עסקית, אך לא על השקעה הונית (שאינה מכירה של "ציוד" – עניין אליו כאמור אתייחס בהמשך).

וידגש – ועניין זה היה מקובל אף על המשיב, העובדה כי פלוני מוגדר כ-"עוסק" לפי חוק מע"מ, אינה שוללת ממנו ביצוע השקעה במישור ההוני (בנכס שאינו "ציוד") – עליה לא יחול מע"מ במועד המכירה.

המבחנים המשמשים להבחנה בין עסקה פירורית להונית בדיני מס הכנסה, הם המשמשים אפוא גם לשם הקביעה האם לפנינו "עסקה" החבה במע"מ אם לאו (להלן: "מבחני העזר"). מבחני העזר נמנו בפסקי דין רבים. כך לדוגמה סוכם המבחנים על ידי כבוד השופט דנציגר בע"א 1834/07, קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פס' 35 (12.8.2012):

"בפסיקתו של בית משפט זה אוזכרו מבחני משנה רבים באמצעותם תבחן השאלה האם הכנסה הינה 'עסקית-מסחרית' אם לאו (או 'פירורית' או 'הונית', בהתאמה), וביניהם: טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי; אופן מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס; ידענותו ובקיאיות של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה..."

תיאור מפורט של מבחנים אלה ניתן למצוא בע"א 9187/06, מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פס' 20 (16.3.2009) (להלן: "עניין מגיד").

המבחן האחרון שנוכר לעיל – "מבחן הנסיבות האופפות את העסקה" – כונה לא פעם "מבחן העל", וכך נכתב בעניינו בעניין מגיד בפס' 20(י):

מבחן ה"על" – הנסיבות האופפות את העסקה: כל אחד מהמבחנים דלעיל, כשלעצמו, אינו מספיק ואף אינו הכרחי על מנת לסווג את העסקה כהונית או כפירורית. בסופו של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה הוא מבחן "גג" שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין הון לפירות.

ובפס' 21 לעניין גיבשטיין, נקבע:

מבחנים אלה קנו שביתה בפסיקת בתי המשפט ועל חשיבותם אין חולק. בדבר, חשוב להזכיר כי מבחנים אלה אינם אלא "מבחני עזר" שיש ליישם בגמישות ובהתאם לנסיבות, תוך בחינת התמונה ככללותה.

לא קיומו או אי קיומו של מבחן בודד הוא שיקבע, אלא התמונה המתקבלת מיישומם של מירב המבחנים, תוך בחינתה של תמונה זו לאור נסיבות המקרה שלפני בית המשפט - על מכלול היבטיו.

בכל הנוגע להבחנה בין הכנסה פירותית להונית, אפנה גם לדבריו של כבוד השופט ע' גרוסקופף בע"א 8942/15, יחזקאל (איז) שירצקי ואח' נ' פקיד שומה ת"א 4 (26.12.2018) (להלן: "עניין שירצקי") מהם עולה כי לצד יישום מבחני העזר שנקבעו בפסיקה, יש לתור אחר מהותה של ההכנסה, תוך שנקבע שם, סוף פס' 10, כי:

"... ההבדל הבסיסי בין "הכנסה הונית" לבין "הכנסה פירותית" הוא ברכיב בגינו הופקה ההכנסה – הכנסה הנובעת מממוש עלייה בשווי השוק של רכוש הנישום היא הכנסה הונית, בעוד שהכנסה המופקת מניצול כישוריו ומשאביו של הנישום היא הכנסה פירותית."

בהתאם לדברים אלה, יש לבחון את מהותו של מה שאירע: עסקה הונית מתאפיינת בכך שרכיב עיקרי מהרווח שנבע ממנה הוא תוצאה של עליית ערך הנכס בשוק, ואילו פעילות פירותית עסקית מתאפיינת בפעולות שבוצעו ושגרמו להפקת רווח זה.

37. כאמור לעיל, טענתו העיקרית של המשיב ולמעשה היחידה שנוכרה בהחלטות בכתב שהוציא, היא כי יש לראות את המכירה שבמחלוקת, ככזו שבוצעה "בידי עוסק במהלך עסקו" – היינו בהתאם לרישא של ההגדרה הראשונה למונח "עסקה".

טענה חלופית, שהועלתה במסגרת כתב התשובה, היא כי לחילופין ניתן לראות במכירה כ-"מכירת ציוד" – כאמור בסיפא של הגדרה הראשונה למונח עסקה:

מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד.

"ציוד" מוגדר בסעיף 1 לחוק:





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

ציוד – נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק;

הגדרה זו, לוכדת ברשתה גם מכירות הוניות, ובתנאי כי מדובר במכירה של "ציוד", "ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו".

בע"א 782/86 חברת אוטובוסים מטאר אל-קודס נ' מנהל מס ערך מוסף (10.8.89) (להלן: "עניין חברת האוטובוסים"), עמד בית המשפט על מגמתה של הוראה זו:

בקביעת הגדרה רחבה, כאמור, ביטא המחוקק את כוונתו לכלול בתחומי החבות במס מיגוון רחב של עסקאות מכר, שהן פעולות הוניות באופיין, הנעשות על-ידי עוסק במהלך עסקו.

המלומד פרידמן, בספרו מס ערך מוסף: החוק וההלכה (2018), עמ' 180, עמד על הכלול בהגדרת "ציוד":

המונח "ציוד" בחוק מע"מ דומה למשמעות של "רכוש קבוע" בפקודה – נכסים ששייכים לעסק ומשמשים את העוסק בהפקת ההכנסה, ממכירת נכסים או מתן שירותים, כך, שדה בו מגדל החקלאי פירות וירקות, משאית שבאמצעותה מובילים סחורות, קליניקה של רופא שיניים, מחשב במשרדו של סוכן ביטוח וכיוצא.

מדובר אפוא בהרחבה המביאה לכך שהחוק חל אף על עסקאות הוניות, אולם לא על כל העסקאות ההוניות שמבצע עוסק אלא רק כאשר הציוד שנמכר, שימש, משמש או עתיד לשמש לייצור הכנסה במהלך עסקיו של העוסק. הדוגמאות שנמנו לעיל, משקפות נכסים מסוג זה. כך לדוגמה, בפסק הדין בעניין חברת האוטובוסים, דובר על מכירה של אוטובוסים על ידי חברה שלה הרישיון להפעלת האוטובוסים ושהפיקה מרישיון זה את הכנסותיה. מדובר אפוא ברכוש קבוע שהוא הון המשמש (או נועד לשמש) בייצור הכנסה, כגון 'מכונה' באמצעותה מיוצרת ההכנסה השוטפת או כגון מקרקעין המניבים דמי שכירות או שעל-גבם מתבצעת הפעילות העסקית השוטפת.

מן הכלל אל הפרט

38. אקדים ואומר כי לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, באתי למסקנה כי דין הערעור להתקבל. להלן אנמק מסקנה זו. במסגרת הנמקה זו אתייחס בהמשך (בקצרה) אף ליישום מבחני העזר, אלא שקודם לכן אבקש למקד את האירוע הניצב במוקד המחלוקת שבין הצדדים והדורש בחינה.
39. מכירת המקרקעין שבמחלוקת והפעילות של המעצרת:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

לצד פעילותה בתחום הביטוח, המערערת עוסקת בהשכרת המשרדים. ברכישת המשרדים המערערת ניתנה מס תשומות (מה שלא עשתה ברכישת המקרקעין האחרים), ואין מחלוקת כי היא מוציאה חשבוניות בגין דמי השכירות שהיא גובה.

אלא שהאירוע הנדון כאן, אינו השכרה של מקרקעין, אלא מכירה של המקרקעין שבמחלוקת. מדובר באירוע מכירה בודד שבוצע מאז הקמת המערערת ועד עתה.

40. כפי שהתברר במהלך הדיון, המשיב אינו חלוק על כך כי פלוני עשוי להיחשב כעוסק בתחום פעילות אחד, ולצד זה לבצע השקעה הונית בתחום אחר. במקרה כזה, ביחס לפעילות העסקית – הרי שמדובר בעסקאות החבות במע"מ, ואילו ההשקעה ההונית (אם אין מדובר ב"ציוד") לא תחויב ככלל במע"מ. כך הדין בין אם מדובר בעוסק שהוא אדם פרטי, ובין אם מדובר בעוסק שהוא חברה בע"מ. לצורך הדוגמה, אם חברה בע"מ העוסקת בתחום המחשוב רוכשת מקרקעין כהשקעה הונית ואלה אינם משמשים אותה בייצור הכנסתה העסקית, על אף שהיא "עוסק" בתחום המחשוב, רכישת המקרקעין ומכירתם לא יניבו ככלל חבות במע"מ (אלא אם מתקיימים החלקים האחרים של הגדרת "עסקה", כגון כשנוכה מס תשומות ברכישה או אם מדובר בעסקת אקראי – מה שלא רלוונטי לעניינינו).

אם כך, מדוע סבר המשיב כי יש לחייב את המערערת במס בגין מכירה בודדת של מקרקעין? – מפני שהוא מצא כי יש לבחון מכירה זו יחד עם עסקאות ההשכרה.

41. המשיב סבור כי יש לראות בפעולת מכירת המקרקעין שבמחלוקת ובפעולות ההשכרה – פעילות עסקית אחת וכוללת בתחום הנדל"ן. ההנמקה לראיה זו, לדברי המשיב וכפי שהובהר על-ידו, נעוצה בשני טעמים:

א. הגדרת "מכר" בסעיף 1 לחוק, הכוללת אף שכירות במשמע.

ב. השתק שנוצר כלפי המערערת, לאור זאת שבביאור 1 לדוחות הכספיים נכתב כי היא עוסקת בהשקעות בנדל"ן, ביטוי הכולל לדברי המשיב אף סחר ומכירת מקרקעין.

כפי שאפרט להלן, איני סבור כי בנסיבות המקרה כאן, יש מקום לאמץ שני נימוקים אלה.

42. מכר מוגדר בסעיף 1 לחוק:

"מכר", לענין נכס – לרבות השכרתו, ...

נכס, מוגדר בסעיף 1 לחוק ככולל – "טובין או מקרקעין".

מכאן הסיק המשיב כי לעניין חוק מע"מ – יש לראות את מכירת המקרקעין ואת עסקאות ההשכרה יחדיו כעסקאות "מכר" ולבחון יחדיו. כך, כשב"כ המערערת הציב בפני העד מטעם המשיב כי מדובר בעסקת מכירה בודדת שביצעה המערערת מיום הקמתה, הצביע מר בשביץ על ההגדרה בסעיף 1 לחוק, ההגדרה הנ"ל, כעוגן לכך שיש לראות את ההשכרות של המשרדים והמכירה של המקרקעין – יחד (עמ' 96 לפרוטוקול ש' 19-12):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

עו"ד ציוני: ... אתה אומר תדירות העסקאות. זה מבחן יפה, אבל אין פה שום

מכירה. אין תדר. אתה אומר את המילה תדירות, אין וריאנס. אין

סטיית תקן. אין תדירות, הוא לא מוכר.

העד, מר בשביץ: מר ציוני היקר, גם שכירות היא בהגדרת מכר.

...

עו"ד ציוני: טעות, זה הטעות שלך.

העד, מר בשביץ: מר ציוני, זה המציאות. זה החוק. מה אני אעשה?

(ובאופן דומה, ראו לדוגמה דברי המשיב בעמ' 78 לפרוטוקול ש' 9-10; עמ' 79 ש' 7-8).

המשיב צודק כמובן בטענתו כי הגדרת "מכר" כוללת גם השכרה, אלא שאני סבור כי אין לכך את ההשלכות שמייחס לכך המשיב.

מבחינה מילונאית, המחוקק אכן הגדיר לצורך חוק מע"מ – "מכר" ככולל גם שכירות במשמע, אולם אין בהגדרה זו כדי לשנות, שעה שאנו בוחנים את מידת העסקיות של פעולות העוסק. פעילות עסקית להשכרה לחוד, ופעילות עסקית של רכישה ומכירה (סחר) לחוד. אלה הן פעולות שונות באופיין וצירופן יחדיו לצורך בחינת הפעילות – היא מעשה מלאכותי שאינו תואם בהכרח את המציאות העסקית. אופייה של פעילות עסקית המבוססת על רכישת נכסים ומכירתם, שונה מאופייה של פעילות עסקית שעניינה השכרת נכסים. כמובן, ייתכנו מקרים מסוימים בהם יהיה קשר בין הפעילויות, אולם יש להצביע על קשר שכזה, ואין להסתמך על הגדרה טכנית שקבע המחוקק – כדי להכריע בשאלה שמוקדה בבחינת הפעילות העסקית המתרחשת במציאות.

בהקשר שלנו, אין כל קשר מהותי בין מכירת המקרקעין שבמחלוקת לבין השכרת המשרדים, והדבר כלל לא נטען על ידי המשיב, וודאי שלא הוצגה כל ראיה לכך.

במהלך הדיון, המשיב התבקש להציג לבית המשפט פסיקה בה "נספרו" יחדיו, לצורך בחינת עסקיות הפעילות, השכרת מקרקעין ומכירת מקרקעין. המשיב לא הציג לכך ולו דוגמה בודדת בפסיקה. ומנגד, עיון בפסיקה ענפה שעסקה בכגון זה ילמד כי כאשר דובר בבחינת עסקיות של פעולות השכרה – נבחן מספר הנכסים שהושכרו, ואילו כאשר דובר בעסקאות מכירה – נבחן מספר המכירות שאירעו. כל פעילות בפני עצמה [ושוב אדגיש, ייתכנו מקרים בהם תהיה הצדקה מיוחדת להתבוננות בפעילויות יחדיו, אלא שיש להצביע על הצדקה שכזו, שכן מבחינה עסקית – מדובר בפעילויות שונות].

המערערת הפנתה לפסק הדין בע"ש 268/91 דרור פירר נ' מנהל מע"מ חיפה (29.3.94) (להלן: "עניין פירר"). במקרה שם דובר במי שהשכיר נכסי מקרקעין רבים, ולצד זה ביצע מכירה בודדת של מקרקעין (אשר היו מורכבים מדירת מגורים וממקרקעין נוספים). בית המשפט, מפי כב' השופט ד' ביין, עמד על ההבחנה הברורה בין קיומה של פעילות עסקית של השכרת מקרקעין, לבין פעולה של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

מכירת מקרקעין. בעוד שההשכרה בנסיבות שם מהווה פעילות עסקית – החבה במע"מ, הרי שלא כך דין מכירת המקרקעין. וכך נקבע שם (בפס' ד):

כל מה שהוכח כנגד המערער, הוא כי הוא רשום כעוסק בענף החזקה והשכרה של נכסי דלא ניידים. אין קשר לכאורה בין פעילות של השכרת נכסים שבידי המערער ובין פעילות של מכירה חד פעמית של נכס מקרקעין אחד מכלל נכסיו של המערער.
עצם העובדה שאדם הוא בעל נכסי מקרקעין רבים, אינו עושה אותו עוסק בקנייה ומכירה של נכסים. הוכח אמנם שהמערער קנה שני מגרשים כהשקעה, אבל לא הוכחה כל פעולה נוספת של מכירה פרט למכירת החלקה נשוא הדין. ...

לו היה מוכח שהמערער קנה נכסים כהשקעה ולאחר מכן מכר את אותם הנכסים, ניתן היה לומר שעיסוקו הוא בסחר בנכסי דלא ניידים, אך כאמור לא זה המצב בענייננו.

המקרה שם אינו זהה למקרה כאן וניתן למצוא הבחנות בין המקרים, אולם העיקרון שנקבע – ברור, והוא הרלוונטי לנו. קיומן של עסקאות השכרה, אין בו די כדי להחשיב מכירת מקרקעין כחלק מאותה פעילות עסקית.

43. המשיב טען כי יש להבחין בין עוסק שהוא אדם פרטי, לבין עוסק שהיא חברה בע"מ. לדברי המשיב, כל פעולותיה של חברה בע"מ נועדו להפקת הכנסות, ולכן יש לראות בהם כחלק מפעילותה העסקית. אלא שהבחנה זו, אין לה עוגן בחוק מע"מ, ומעבר לכך וכפי שעלה מדברי המשיב עצמו – היא אינה מיושמת בפועל על ידי המשיב. כך לדוגמה, חברה בע"מ הפועלת בתחום מסחרי שאינו נדל"ן ושיתכונן נדל"ן להשקעה הונית לטווח ארוך (שאינו "ציוד" ולא נוכה מס תשומות ברכישה), לא תחויב ככלל במכירה במע"מ. גם חברה זו פועלת להשאת רווחיה, אלא שחוק מע"מ משית מס על פעילות עסקית – ולא על פעילות הונית שאינה כזו (אלא בהתקיים נסיבות שאינן מעניינינו כאן).

ראו לדוגמה ע"ש 256/96, חיפה זמין בע"מ נ' מנהל מע"מ (6.4.97), פס' 1:

רכישת הנכס על ידי החברה. אין חולק, כי החברה רכשה את החלקות הנ"ל בחדש מרץ 1996, אולם ברור כי החזקת נכס כשלעצמה, גם אם היא נועדת על מנת להפיק רווח, אין די בה כדי להוות "עסק" ...

היות המערערת חברה בע"מ, אינו שולל אפוא את האפשרות כי תרכוש מקרקעין להשקעה הונית, אשר מכירתם לא תחויב במע"מ.

נותרנו אפוא עם טענתו של המשיב כי במקרה כאן, יש לראות את כל פעילותה של המערערת בתחום הנדל"ן – כפעילות אחת, וזאת לאור האופן בו תיארה היא את פעילותה והמניעות אשר לדעת המשיב נגזרת מכך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

44. המשיב האריך לטעון אודות המניעות שנוצרה לשיטתו, כתוצאה מכך שבדוחות המערערת בין השנים 2014-2020 נכתב בביאור 1 לדוחות הכספים כי לצד פעילותה בתחום הביטוח:

"משנת 2014 החלה החברה לפעול בתחום השקעות בנדל"ן"

משבחרה המערערת להצהיר בדוחות שהגישה לפקיד השומה כי היא פועלת "בתחום השקעות בנדל"ן", יש לראות אף בקנייה ומכירה כפעילות מסוג זה, והמערערת מנועה לדעת המשיב מלטעון אחרת.

בנסיבות המקרה כאן, איני מקבל טענה זו, בעיקר מן הטעם כי איני סבור שיש בדברים שנכתבו בדו"ח, אמירה ברורה המאששת את שטוען המשיב.

רואה החשבון שניסח את הדברים, כתב ובצדק, כי החל משנת 2014 החלה החברה לבצע השקעות בתחום הנדל"ן. מדובר בשינוי מסוים בהתנהלות החברה, והוא נתן לכך תיעוד בתיאור הדברים. החברה החלה להשכיר משרדים, הפיקה מהם הכנסות, והוציאה חשבוניות בגין כך, ולכן תיאור השינוי בביאור 1 לדו"ח – ראוי ונכון. בין זה לבין מסקנה כי המערערת החלה לסחור בנדל"ן, לקנות ולמכור – כדרכם של אלה שפעילותם המסחרית היא סחר בנדל"ן, המרחק גדול.

הפעילות שביצעה החברה, היא רכישת נדל"ן להשקעה, והשכרת המשרדים. ההשכרה – היא אכן פעילות בעלת גוון עסקי (גם אם בהיקף מצומצם, ועוד אתייחס לכך בקצרה בהמשך). כך סברה המערערת ולכן ניכתה מס תשומות בעת רכישת המשרדים והוציאה חשבוניות בגין דמי השכירות שקיבלה. אין במילים "השקעות בתחום הנדל"ן" – כדי להסיק מהם הצהרה פוזיטיבית על עיסוק בסחר בנדל"ן, ולכן אין לדעתי מקום לטענת המניעות, שהיא בנסיבות העניין לטעמי מרחיקת לכת [מבלי להיכנס למה שאינו נדרש, אציין כי הצהרות שונות של עוסק/נישום, נועדות לעיתים לצרכים שונים ויש להן נפקויות שונות. ברור כי כאשר נישום מצהיר דבר מה המניב לו הטבה/הקלה, יש לכך משמעות רבה יותר (כאשר במקרה כאן, אין כל טענה מסוג זה בפי המשיב)]

אכן, רו"ח נוסבאום שערך את הדוחות, בסופו של יום לא בא להעיד, ולכן לא ניתן לתת משקל לתצהירו. אלא שדברים אלה נטענו על ידי ב"כ המערער, ובשים לב לנוסח הכללי של הביטוי "השקעות בנדל"ן" – בביאור 1 לאותם דוחות, ביטוי אשר אינו כולל באופן ברור כל התייחסות לסחר בנדל"ן, הרי שאין צורך בעדות של רו"ח כדי להבין כך את הדברים.

איני סבור אפוא כי הדברים שנכתבו בביאור 1 לדוחות הכספיים, צריכים לגזור מניעות על המערערת, לטעון כי מעולם לא התכוונה לסחור במקרקעין וכי מעולם לא ביצעה פעילות מסחרית של מכירות נדל"ן. איני מוצא באמור בביאור 1 לדוחות הכספיים סתירה לטענה זו, ולכן אין מקום לטענת המניעות ולמעשה להיסק עצמו – כאילו המערערת הכריזה כי בכוונתה לעסוק בסחר בנדל"ן או כי יש הצדקה לראות את כל פעילותה כמכלול שאינו בר הפרדה (המקובלת ביחס לחברות אחרות המשקיעות בנדל"ן בדרך שאינה חלק מפעילותן העסקית).





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

45. מהאמור עד כה עולה כי אני סבור כי יש לבחון את מכירת המקרקעין שבמחלוקת, ואין לראות את פעולת המכירה הבודדת הזו כחלק מהשכרת המשרדים – אשר אינה קשורה אליה בדרך של ממש.

46. אפנה אפוא לבחון, בקצרה, את המכירה נשוא המחלוקת, והאם לאור מבחני העזר שנקבעו בפסיקה – עולה מכירה זו כדי בפעילות עסקית של סחר בנדל"ן.

אודה כי אני מוצא להאריך בבחינה זו של מבחני העזר, שכן עיון בפסיקה שעסקה בשאלה האם מכירת נדל"ן מהווה פעילות עסקית לצורך חוק מע"מ [ראו לדוגמה: עניין גיבשטיין פס' 3-4; ע"א 1533/20 עמיאל לוי נ' מע"מ פתח תקווה (2.1.23) (להלן: "עניין עמיאל") פס' 4-6; ע"ש 214/99, יוסף מוהנא נ' מנהל מס ערך מוסף (28.10.01) (להלן: "עניין מוהנא"), פס' 16], מלמד כי זו עסקה בסיטואציות שונות מאוד מזו שכאן. במקרים אלה נדונו גורמים שביצעו מכירות רבות (ובהיקפים גדולים), ואילו כאן עסקינן במכירה בודדת – לאורך כל חיי המערכת עד עתה, ללא כל פעילות השבחה שקדמה למכירה ולאחר שחלפו חמש וחצי שנים בין הרכישה למכירה, כשמכירה בודדת זו נעשית על ידי חברה אשר אף בהיבט רחב יותר – היקף פעילותה אפילו בתחום בו היא למעשה מודה כי היא חבה במע"מ – השכרת משרדים, היא פעילות בהיקף שאינו גבוה במיוחד.

אסקור אפוא בקצרה את מבחני העזר שנקבעו בפסיקה ויישומם לעניינינו, עניין אליו התייחסו הצדדים בטיעוניהם:

א. מבחן הבקאות: התרשמותי היא כי למנהל המערערת אין בקיאות מובהקת בתחום הנדל"ן. הוא אמנם לא חלילה בבחינת בור בתחום זה, שהרי ביצע בשם המערערת מספר עסקאות, אולם מדובר בעסקאות פשוטות יחסית, רובן במתכונת דומה ושהיקפן אינו מיוחד במינו. מנהל המערערת הוא כנראה מומחה בתחום הביטוח, זה התחום שמסר כי למד וזה באופן ברור התחום שבו עסק במרוצת שנים ארוכות ואשר מניב לו באמצעות חברת הבת (המצויה בניהולו ובבעלותו המלאה) את מירב רווחיו.

ב. מבחן התדירות: מדובר בעסקה בודדת של מכירת מקרקעין, מאז הקמת המערערת בשנת 2004 ועד היום. זוהי תדירות בהיקף מצומצם מאוד, למעשה המצומצם ביותר האפשרי (מלבד אי עשיית כל עסקה). אציין כי המשיב לא טען כי צ'צניק עצמו ביצע עסקאות נדל"ן בהיקף ממש במישור האישי, או כי עסקאות מסוג זה בוצעו אצל חברת הבת.

[אודות מרכזיותו של מבחן התדירות בכל הנוגע לעסקאות במקרקעין, ראו דברי כבוד הש' (כתוארו דאז) סולברג בעניין עמיאל פס' 36, ודברי כבוד הש' וילנר שם בפס' 6]

ג. טיב הנכס ואופיו: הנכס שנמכר הוא חלקה ריקה, המורכבת למעשה משני מגרשים. אין המדובר בנכס ייחודי מהיבט כלשהו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

ד. דרך המימון: הנכס נרכש במימון עצמי, באמצעות דיבידנד שהתקבל מחברת הבת מרווחי הפעילות הביטוחית שזו מפעילה. לא הוצגה כל ראיה לקיומו של הון זר ששימש לצורך הרכישה.

בשולי הדברים אציין כי על פניו נראה כי אף שאר נכסי הנדל"ן שברשות המערערת, נרכשו במימון עצמי מהדיבידנד שקיבלה – העולה בשנים הרלוונטיות על שווי הנכסים. פעולות השבחה: לא בוצעו ביחס למקרקעין שנמכרו כל פעולות השבחה, משום סוג שהוא. המקרקעין נמכרו כפי שנרכשו, ללא כל שינוי פיזי או תכנוני.

אוסף עוד כי לדברי צ'צ'ניק, המקרקעין נמכרו ללא כל פעולת שיווק מטעמו, לגורם פרטי שפנה אליו בהצעה לרכוש את המקרקעין – המצויים בשכונה בה התגורר בשעתו עם משפחתו. 7. משך ההחזקה בנכס: המקרקעין נרכשו ביום 10.7.14 ונמכרו ביום 23.12.14 – כעבור כחמש וחצי שנים. מדובר בפרק זמן שאינו קצר (ראו לדוגמה פס' 22 לעניין מוהנא, שם קבע בית המשפט כי החזקה במקרקעין למשך 5 שנים היא החזקה לפרק זמן ארוך), ודאי שאין מדובר במימוש מהיר.

8. מנגנון עסקי: כפי שנמסר, במערערת עובדים רק המערער ואשתו, המטפלת – כך נמסר, בעיקר בעניינים הנוגעים לפעולות טכניות כגון הוצאת חשבוניות וכיוצא בזה. אין המדובר במנגנון של אנשי מקצוע ומומחים הפועלים עבור המערערת בתחום הנדל"ן, והמנגנון הקיים, מצומצם למדי.

ח. מבחן הנסיבות האופפות את העסקה:

בהקשר זה אציין כי אף בחינה רחבה יותר, של כלל פעילות הנדל"ן של המערערת, אינו מציב תמונה מובהקת של פעילות נדל"נית בהיקף מיוחד או נסיבות אחרות מיוחדות, המאירות את העסקה הבודדת שלפנינו (או את כלל הפעילות) באור מיוחד. בהשוואה למקרים אחרים שנדונו בפסיקה בהקשר של סיווג מכירה כפעילות עסקית לצורכי מע"מ, אין המדובר במערערת שביצעה פעילות יזמית יוצאת דופן, ולמעשה עיקר הנכסים שבידה הם אותם משרדים שהיא רכשה בבניין בו נמסר כי חברת הבת והמערערת פעלו מזה שנים. החברה שהפעילה את אותו מבנה נקלעה, כך נטען, לקשיים, ואלה הציבו בפני המערערת הזדמנות לנצל את הכסף שברשותה (מרווחי חברת הבת בתחום הביטוח) ולרכוש את המקרקעין להשקעה. משרדים אלה, גם אם אכן עברו שיפוץ קל והתאמות מסוימות לדרישות השוכרים, הרי שאין בכך כל פעילות נדל"נית מיוחדת. גם אם אקח בחשבון את בניית הבית ברעות – פרשייה שהצדדים לא הבהירו עד תום ושמסר כי עדיין נדונה בין הצדדים, בסופו של דבר מדובר בהריסה של חלק מבית ובנייה של בית חד/משופץ תחתיו. ושוב, פעולות מסוג זה אכן דורשות ידע מסוים, אולם אין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

מדובר בנסיבות מיוחדות ומקיפות – המצדיקות לראות במכירה בודדת של מקרקעין כפעילות עסקית.

אוסף בהקשר זה, כי ער אני לכך כי המערערת ניכתה מס תשומות (ככל הנראה בהיקף מצומצם), בגין פעולות בנייה שבוצעו במקרקעין ברעות (כאשר לצד זה, לא ניכתה את מס התשומות ברכישת המקרקעין). התנהלות זו, אף המערערת מודה כי הייתה שגויה והיא כאמור הודיעה כי ככוונתה להשיב את הסכומים שנוכו. איני סבור כי די בפעולה זו של ניכוי אותם תשומות, כדי לשנות את אופן ההתבוננות בכלל פעילותה של המערערת, אשר הכנסתה הפיזורית השוטפת מנדל"ן נבעה רק מהשכרת המשרדים. מכירת נדל"ן בוצעה לאורך כל שנות פעילותה של המערערת – פעם אחת בלבד, והתנהלות מסוג זה אינה בבחינת פעילות עסקית של סחר בנדל"ן. 47. אם נתבונן באמת המידה שנקבעה ע"י כב' השופט גרוסקופף בפסק הדין בעניין שריצקי, הרי שבאופן מובהק – הרווח שנצבר נבע אך ורק מעליית ערך המקרקעין בשוק בשנות ההחזקה הפסיבית בהם, ולא מכל פעולה שביצעה המערערת (אשר כאמור לעיל, לא ביצעה כל פעולה שהיא).

48. תמונת הדברים העולה מכל האמור עד כה, היא כי המכירה הבודדת של המקרקעין שבמחלוקת, אינה מהווה פעילות עסקית של סחר בנדל"ן, פעילות שכלל אינה קיימת אצל המערערת.

49. המשיב טען כי יש לפרש את הביטוי "במהלך עסקו" שבהגדרה שבסעיף 1 לחוק – באופן רחב, ולכלול במסגרתו אף את מכירת המקרקעין שבמחלוקת. המשיב הפנה בהקשר זה לפסק הדין בע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' 'אתא' חברת טקסטיל בע"מ (2.6.83) – שם פורש ביטוי זה באופן מרחיב.

איני סבור כי ניתן ללמוד מפסק דין זה את שמבקש המשיב ללמוד. במקרה שם דובר על השאלה, עליה השיב בית המשפט בחיוב, האם הספקת ארוחות על ידי מעביד לעובדיו – היא עסקה החייבת במע"מ. אלא ששם דובר בפעילות חוזרת ונשנית, הכרוכה באופן ברור במהלך ייצור ההכנסה השוטפת באמצעות העובדים ומהווה על כן רכיב באותו מנגנון עסקי שהופעל לצורך ייצור ההכנסות. בניגוד לכך אצלנו, המערערת עוסקת (גם ולצד פעילותה העיקרית בתחום הביטוח והחזקת חברת הבת) בהשכרת מספר (מצומצם יחסית, של) משרדים. הפעילויות לא באמת קשורות זו לזו ואינן כרוכות אחת בשנייה, ולכן אין בגישה מרחיבה זו, כדי לאשש בנסיבות המקרה כאן – סיווג מכירה בודדת אחת שבוצעה לאורך כל חיי המערערת – כפעילות עסקית.

אוסף ואומר בהקשר זה כי מכירה זו, אינה שונה בעיניי ממקרים אחרים בהם חברה בע"מ, שאינה עוסקת בסחר במקרקעין, רוכשת מקרקעין להשקעה ומפיקה מהם כעבור שנים רוח הוני. גם במקרה כאמור, מדובר בפעולה שנועדה להשיא את רווחי החברה, אך כל עוד הסיווג יוותר הוני (ובהעדר נסיבות מיוחדות שהוסדרו בחוק) – מכירה זו אינה מחויבת על ידי המשיב במע"מ. הגישה לפיה כל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

השקעה מהווה חלק ממהלך העסקים, אינה מיושמת אלא במסגרת שקבע לה המחוקק – בה ממוסה (במסגרת בה עסקינן) אך פעילות עסקית, ולא מצאתי טעם מספק מדוע לנהוג עם המערערת אחרת. ושוב, אין כמובן בדברים אלה כדי לסטות מהלכת אתא, אלא ששם דובר על פעולות הקשורות למהלך העסקים השוטף, מה שאין כן כאן.

50. המשיב הלין על כך שהמערערת לא דיווחה על רכישת המקרקעין כ- 'עסקת אקראי', תוך שהוא מציין כי אם הייתה המערערת עושה כן – היא הייתה מקזזת את מס התשומות בחשבונית העצמית שהייתה מוציאה במועד הרכישה, וכתוצאה מכך במועד המכירה – לא הייתה מחלוקת כי יש חבות במע"מ. אלא שטענה זו יוצאת מנקודת הנחה כי הרכישה של המקרקעין הייתה חלק מהפעילות העסקית של המערערת. אם אין הדבר כך והרכישה היא רכישה הונית של מקרקעין להשקעה, הרי שאין המדובר במי שרוכש את המקרקעין בכובעו כעוסק – וממילא אין מדובר בעסקת אקראי ולא חלה תקנה 6ב לתקנות מס ערך מוסף.

לשון אחר, מדובר בטיעון מעגלי – המחזיר אותנו לשאלת הבסיס שנדונה לעיל: האם יש לראות ברכישת ומכירת המקרקעין חלק מפעילות העסקית של המערערת. משהשבתי לשאלה זו בשלילה, אין מקום אף לטענה זו של המשיב.

בהקשר זה אפנה לדברי כב' השופט ביין בעניין פירר, אשר קבע כי רישום פלוני כעוסק לעניין השכרת מקרקעין, אינו הופך אותו לעוסק לעניין מכירת מקרקעין, ולכן לא תחול לגבי אותם מקרקעין תקנה 6ב. ובתמצית:

לצורך תקנה 6ב לא די בעצם הרישום כעוסק, מקום שאין קשר בין עובדת הרישום והעסקה.

העובדה כי פלוני משכיר מקרקעין ונחשב כעוסק לצורך כך, אינה מובילה לכך שכל רכישה הונית של מקרקעין על ידו לצרכי השקעה ארוכת טווח ושאינה מניבה לו כל הכנסה שוטפת, תביא להחלת תקנה 6ב לתקנות מע"מ.

51. מכל האמור עולה כי אין לראות במכירת המקרקעין שבמחלוקת "עסקה", כפי שטען המשיב בטענתו העיקרית. עסקי המערערת אינם כוללים מכירת נדל"ן, ומדובר במכירה בעלת גוון הוני ולא עסקי.

הטענה החלופית – מכירת "ציוד":

52. כטענה חלופית, אשר למעשה אינה נזכרת בהחלטת המשיב בהשגה, טען המשיב כי יש לראות במכירת המקרקעין, כמכירת "ציוד" – הנזכרת בסיפא של ההגדרה הראשונה למונח "עסקה".

53. כאמור לעיל, "ציוד" מוגדר בסעיף 1 לחוק, כדלקמן: **"נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק".**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

המקרה המובהק בו עוסק הסעיף, הוא כאשר נמכרת לדוגמה מכונה, אשר שימשה את העוסק במהלך עסקיו. כך הדין הוא כאשר נמכרים מקרקעין, אשר שמשו את העוסק במהלך עסקיו. במקרה שלפנינו, אין כל מחלוקת כי המקרקעין לא שימשו בעבר ואף לא במועד המכירה, במהלך עסקיה של המערערת. נותרנו עם האפשרות כי המקרקעין "נועדו לשמש לעוסק בעסקיו". מקרה ברור בו יש ליישם הוראה זו, הוא לדוגמה כאשר נרכשת חנות במטרה להשכירה, ע"י עוסק שיש לו עסק להשכרת נכסי נדל"ן, אלא שבפועל היא נמכרת טרם תחילת השימוש [ראו לדוגמה בע"א 259/86 אברהם נגה נ' מנהל מע"מ (26.9.89)]. במקרה מסוג זה, המקרקעין נועדו לשמש את העוסק במהלך עסקיו – היינו בפעילות לגביה הוגדר כעוסק, ולכן אף אם בפועל לא שימשו לכך – הם יכללו בהגדרת "ציוד".

אלא שבמקרה כאן, המקרקעין לא יועדו להפקת כל דמי שכירות, וזאת בשונה מהמשרדים שנרכשו כדי להפיק דמי שכירות. לדברי צ'צ'ניק, אשר המשיב טען כי לא הוכחו, הרכישה נועדה כדי להוות מימון לרכישת הקרקע שתשמש לבניית בית משפחתו [בדומה למה שנעשה בפועל לימים בקרקע ברעות, פעולה אשר המשיב לא הראה כי הביאה לחבות במע"מ, וודאי שהפקת הכנסה למערערת אינה מטרתה – ולמעשה להיפך, היא נועדה לנצל את המערערת לצרכי בעל המניות ולא לשם הפקת רווחים למערערת במהלך עסקיה (אין לערוב עניין זה אם שאלה אחרת, והיא האם בדיני מס הכנסה יש בהתנהלות שכזו כדי לחייב את בעל המניות במס, בגין השימוש שעשה, אם עשה, בנכסי החברה)]. כך או אחרת, כוונה ראשונית זו לא התגשמה, והמקרקעין נותרו כאבן שאין לה הופכין וכהשקעה לטווח ארוך. אין המדובר ברכוש קבוע ששימש בייצור הכנסה בעסקי המערערת או שהיה מיועד לשם כך, אלא בנכס הוני ששימש בפועל כהשקעה. לאור זאת, ובנסיבות העניין כאן, אין המדובר במכירה של "ציוד" [באופן דומה, ראו עניין מוהנא, פס' 26].

התייחסות לעניינים נוספים שהעלו הצדדים:

54. מהאמור עד כה עולה כי דין הערעור להתקבל, שכן מכירת המקרקעין שבמחלוקת אינה "עסקה" לפי חוק מע"מ.

על אף שדי בכך, אתייחס להלן בקצרה לשני עניינים נוספים שהעלו הצדדים.

55. המערערת טענה כי אף השכרת המשרדים, אינה בבחינת פעילות עסקית. טענה זו נובעת מכך שלדברי המערערת היקף המשרדים המושכרים מצומצם, וההשכרה אשר אינה לטווחים קצרים - אינה כרוכה בפעילות עסקית של ממש. אם טענה זו תתקבל, יהיה בכך כדי להביא (מקל וחומר) למסקנה כי אף המכירה שבמחלוקת אינה חבה במע"מ, שכן אין לראות בה סניף לכל פעילות עסקית אחרת – אשר אינה קיימת.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-27808 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

לאור כל שפורט לעיל, איני נדרש להכריע בטענה זו של המערערת, שכן כאמור – קיבלתי את טענותיה האחרות – ובכך לעניינינו די. על אף האמור אני מוצא להתייחס בקצרה לטענה הנ"ל, ולהבהיר מדוע איני מקבלה.

מדובר בטענה שלא עלתה מפי המערערת בשלב ההשגה, כך שלא ניתנה למשיב ההזדמנות לבחנה בהליך השומתי כדבעי (כגון על ידי בחינה מדוקדקת של כלל הסכמי השכירות). יתירה מזו, טענה זו עומדת בניגוד להתנהלותה אורכת השנים של המערערת ביחס למשרדים, לגביהם ניכתה מס תשומות ברכישה והוציאה חשבוניות בגין ההשכרה. המערערת משכירה 5 משרדים בשטח שאינו מצומצם, כאשר לפחות באחד מהמשרדים התברר כי מתבצעת השכרה של חדרים לשלושה שוכרים שונים ולאחר שבוצעו שיפוצים במבנה והתאמתו לשמש לצרכי השוכרים. מדובר אפוא בפעילות שעשויה להתברר כעסקית, ובנסיבות בהן לא עלתה טענה זו בשלב ההשגה ובשים לב לדרך התנהלות המערערת והמניעות שזו לכאורה גוזרת עליה, איני מוצא לקבל את טענתה.

לצד זה ובשולי הדברים אציין כי כפי שנכתב כבר לעיל, אכן פעילותה הנדלני"ת של המערערת מצומצמת ומוגבלת באופייה. אין המדובר בחברת נדל"ן לה פעילות ענפה ומובהקת, ולעניין זה ניתן משקל מסוים בשאלות שנבחנו לעיל – האם מכירת המקרקעין שבמחלוקת מהווה "עסקה" כמשמעה בחוק.

56. המערערת הלינה על כך שהמשיב השית עליה מס, על כל סכום הקרן שקיבלה במכירה, ולא על הערך המוסף בלבד – כפי שמהותו של חוק מע"מ מחייבת. המשיב ער לכך שבתיק אחר בו עלתה שאלה דומה (ראו עניין עמיאל, פס' 29 לפסק דינו של כבוד הש' סולברג), נאמר מפיו לבית המשפט כי יושת מס על רכיב הרווח בלבד, אלא שהוא מסר כי דברים אלה נמסרו בטעות וכי לא כך אירע בפועל. כמובן שמדובר לכאורה שאינה תקינה, וראוי כי הדבר ייבדק אצל המשיב.

לאור המסקנה אליה הגעתי כי דין הערעור בלאו הכי להתקבל, איני מוצא להידרש באריכות לסוגיה זו. לצד זה אני מוצא לציין כי כאשר מדובר במקרה שהוא גבולי באופיו ואין המדובר במי שבאופן מובהק פעל שלא כחוק (ולא ניכה מס תשומות במועד הנדרש לכך), ראוי לנסות ולמצוא פתרון המביא לתוצאת מס ראויה - במסגרתה מושת המס על הערך המוסף בלבד (ראו בעניין זה דבריו של כבוד השופט (כתוארו דאז) עמית, בעניין גיבשטיין בפס' 40). אם כדי להגיע לכך (ואיני מביע עמדה בעניין) נדרש לדעת המשיב תיקון חקיקה אשר יסדיר את הדבר, טוב יעשה המשיב [והגורמים האמונים על כך ברשות המסים] אם ישקול לקדם תיקון חקיקה כאמור, במסגרתו ניתן יהיה לקבוע אף איזונים ראויים.

סוף דבר:

57. הערעור מתקבל.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 27808-10-21 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

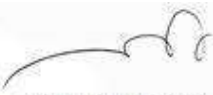
תיק חיצוני:

58. המשיב יישא בהוצאות המערערת בסך 20,000 ₪. סכום זה נקבע באופן נמוך יחסית, וזאת בשים לב לכך שחלק מהתנהלותה של המערערת, הביאה במידת מה למחלוקת שבין הצדדים. סכום ההוצאות ישולם למערערת תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, ו' אלול תשפ"ה, 30 אוגוסט 2025, בהעדר הצדדים.


אבי גורמן, שופט

