



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1533/20

לפני: כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופטת י' וילנר
כבוד השופט ח' כבוב

המערער: עמיאל לוי

נגד

המשיב: אגף המכס והמע"מ פתח תקווה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
בע"מ 24147-02-17 מיום 28.11.2019 שניתן על ידי כבי
השופט ש' בורדנשטיין

תאריך הישיבה: י"ד בסיון התשפ"ב (13.6.22)

בשם המערער: עו"ד אושר הרוש; עו"ד רני שורץ

בשם המשיב: עו"ד אורן סוקר

פסק-דין

השופט ח' כבוב:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט ש' בורדנשטיין) בע"מ 24147-02-17 מיום 28.11.2019, במסגרתו נקבע כי עסקאות המכר במקרקעין אותן ביצע המערער מהוות 'עסקה' לצרכי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק המע"מ) – ובהתאם, כי על המערער לשלם בגינן מע"מ בסכום כולל של 895,669 ש"ח (1,027,275 ש"ח בצירוף ריבית והצמדה), כפי שנקבע בשומת המס.

השאלה הניצבת במוקד הערעור היא כיצד יש לסווג את העסקאות מושא השומה – ככאלה שבוצעו כחלק מפעולה עסקית, או ככאלה שבוצעו כהשקעה הונית. כפי שיבואר, שאלה זו נשענת על שתי שאלות משנה:

הראשונה, מהו האופן שבו יש לסווג את המערער – כמי ש'עוסק' במקרקעין, או כמי שאינו;

והשנייה, מהו היחס בין מבחני העזר שנקבעו בפסיקה לצורך ביצוע סיווג כאמור לבין מבחן הנסיבות הנמנה עמם, הידוע כ'מבחן הגג'.

רקע עובדתי

2. המערער הוא הבעלים של חברה פרטית, העוסקת בייבוא ובשיווק של מוצרי בשר ודגים (להלן: חברת הבשר) – והוא בעל ערבות אישית לכלל חובותיה והתחייבויותיה. לצד עסקיו בשוק הבשר והדגים, פועל המערער גם בשוק הנדל"ן. בתוך כך, צבר המערער במרוצת השנים נכסי מקרקעין שונים – בדרך של רכישה, קבלה במתנה או בירושה; וכן בוצעו על-ידו עסקאות ופעולות שונות בנכסים אלו. העניין שהובא לפנינו בגדרי הליך זה, נוגע אך ורק לשני נכסים והעסקאות שבוצעו בקשר אליהם. יתר העסקאות אותן ביצע המערער בנכסים כאלה ואחרים, לגביהן יפורט בהמשך, רלבנטיות לענייננו אך כעניין אינצידנטלי, לצורך סיווג העסקאות בשני הנכסים מושא הליך הערעור שבכותרת.

3. בפתח הדבר יצוין, כי הערעור אינו מופנה במהותו נגד התשתית העובדתית על יסודה ניתנה הכרעת בית המשפט המחוזי – אלא יותר, על המסקנה המשפטית אליה הגיע בית המשפט מתוך עובדות אלה. משכך, תמצית העובדות הרלבנטיות לענייננו, תוצג להלן בהתאם לאופן בו אלו תוארו על-ידי בית המשפט המחוזי.

4. כאמור, הערעור דנן נוגע לעסקאות שונות שבוצעו על-ידי המערער בשני הנכסים שבמחלוקת, שעל עיקריהן אעמוד להלן. יצוין כבר עתה, כי לגרסתו של המערער (אשר נדחתה על-ידי בית המשפט המחוזי), ביצוען של העסקאות בא על רקע קשיים כלכליים אליהם נקלעה חברת הבשר – ונוכח ערבותו האישית של המערער לחובותיה והתחייבויותיה. ואלו הנכסים והעסקאות אותן ביצע בהם המערער, הרלבנטיים לענייננו:

הנכס הראשון הוא קרקע בהוד השרון, הידועה כחלקות 22-23 בגוש 6410, אותה רכש המערער בשנת 1995 (להלן: הנכס בהוד השרון). נכס זה יועד בהתחלה לקרקע חקלאית, ובשנת 2007 שונה ייעודו למגורים. בנכס בהוד השרון ביצע המערער ארבע עסקאות מכר שונות, שסך כל התמורות בגדרן מסתכם ל-4,280,000 ש"ח – ואלו הן: עסקה מחודש דצמבר בשנת 2010, בגדרה מכר המערער 1000/17754 חלקים מהנכס בהוד השרון, בעבור תמורה של 1,000,000 ש"ח; עסקה בחודש פברואר בשנת 2011, בגדרה מכר המערער 5918/17754 חלקים מהנכס בהוד השרון, בעבור תמורה של

1,600,000 ש"ח; עסקה מחודש מרץ בשנת 2013, בגדרה מכר המערער חלק נוסף מהנכס בהוד השרון, לקבוצה המונה מספר רוכשים, במסגרת הסכם אופציה ובעבור תמורה של 1,250,000 ש"ח; ועסקה מחודש דצמבר בשנת 2013, בגדרה מכר המערער 284/17754 חלקים מהנכס בהוד השרון, בעבור תמורה של 430,000 ש"ח.

הנכס השני הוא קרקע בפסגת זאב (להלן: הנכס בפסגת זאב), אותה רכש המערער בשנת 1999, יחד עם שני שותפים – עו"ד שמואל צברי (להלן: עו"ד צברי) ואדם שלישי נוסף (להלן: השותף השלישי). הנכס בפסגת זאב נרכש והוחזק באמצעות חברת "א.ע.ש (בית חורון) בע"מ" (להלן: חברת האחזקות) – זאת, לגרסת המערער, נוכח הקושי המשפטי לרכוש ולהחזיק באופן פרטי שטחים באזור יהודה ושומרון. במהלך חודש דצמבר 2013, מכרו המערער, עו"ד צברי והשותף השלישי את הנכס בפסגת זאב בעבור תמורה של 1,083,471 ש"ח, במסגרת עסקת מכר מניויתיה של חברת האחזקות ("הנכס בהוד השרון" ו-"הנכס בפסגת זאב", יכוננו להלן יחד: הנכסים שבמחלוקת; העסקאות בנכסים שבמחלוקת שפורטו בפסקה זו, יכוננו להלן יחד: העסקאות שבמחלוקת).

5. אשר לפעילותו של המערער בשוק הנדל"ן יצוין, כי למערער תיק במע"מ, במסגרתו מדווחות הכנסותיו מהשכרתן של שתי חנויות המצויות בבעלותו. כן נרשם המערער כעוסק בנדל"ן, בענף מספר 6820, שכותרתו "פעילות נדל"ן על בסיס עמלה או חוזה"; כאשר על פני הדברים, ענף זה אינו האכסניה המתאימה לפעילות של השכרת נכסים, שלה ענף ייעודי – 6810 – וכותרתו "פעילויות בנדל"ן בבעלות עצמית".

6. מעבר לכך, בתקופת פעילותו בשוק הנדל"ן, ביצע המערער שורת עסקאות במגוון נכסים. בסך הכל יוצא, שבין השנים 1988-2013 ביצע המערער 13 עסקאות רכש (שלפי גרסת המערער, שתיים מתוכן בוטלו, ואחת היא בגדר מתנה שקיבל מאחיו); 16 עסקאות מכירה; 2 עסקאות קומבינציה; ו-2 מתנות שקיבל מאביו. ואלו הן העסקאות שביצע המערער, בתמצית:

בשנת 1988 רכש המערער מניות באיגוד מקרקעין שהחזיק בקרקע בפתח תקווה, הידועה כחלקה 177, בגוש 6400.

בשנת 1989 רכש המערער שטח חקלאי במחלף ירקון, הידוע כחלקה 16, בגוש 6350; וכן קרקע חקלאית בפתח תקווה, הידועה כחלקה 20, בגוש 6401 – אשר ייעודה שונה בשנת 1991 למגורים ולמסחר.

בשנים 1990-1991 ביצע המערער מספר עסקאות שונות, ואלו הן: מכירת המניות באיגוד מקרקעין, אותן רכש בשנת 1988; רכישת מניות באיגוד מקרקעין שהחזיק

בקרע ביישוב גדעונה בעמק חרוד, הידועה כחלקה 33 בגוש 23171 (רכישה זו התבצעה בשתי עסקאות נפרדות, שבהמשך – לגרסת המערער – בוטלו); ורכישה חמישה חלקים בקרע חקלאית במחלף ירקון, הידועה כחלקה 114, בגוש 6346.

בשנת 1992 קיבל המערער במתנה מאביו דירה בפתח תקווה, הידועה כחלקה 6, בגוש 6384; וכן נרכשה על-ידו דירה בפתח תקווה הידועה כחלקה 64, בגוש 6402 – אותה מכר זמן קצר לאחר מכן במסגרת עסקת קומביניציה.

בשנת 1994 רכש המערער מבנה ושטח בחלקה 2, בגוש 6352, יחד עם שותף נוסף – ולאחר כחודש, מכר את חלקו.

בשנת 1995 ביצע המערער מספר עסקאות שונות, ואלו הן: רכישה דירה בטבריה יחד עם שותף, הידועה כחלקה 15, בגוש 15027; רכישה הנכס בהוד השרון; ורכישה קרע חקלאית בגדרה, הידועה כחלקה 12, בגוש 5002.

בשנת 1997 מכר המערער במסגרת עסקת קומביניציה חלק מקרע ברעננה, הידועה כגוש 6578, בחלקה 152, ובתמורה קיבל 5 דירות בבניין שנבנה עליה. כן מכר המערער קרע בשטח ציבורי, הידועה כחלקה 48, בגוש 6383 (לפי גרסת המערער קרע זו הופקעה, ולא נמכרה).

בשנת 1998 מכר המערער את הקרע בפתח תקווה שרכש בשנת 1989, לאחר ששונה ייעודה מקרע חקלאית לקרע למגורים ולמסחר. יצוין כי הקרע נמכרה לחברת "מרום ירושלים בע"מ" (להלן: חברת מרום), שבמנייתיה החזיק המערער, יחד עם אחרים.

בשנת 2005 מכר המערער חלקים שונים מהנכס בהוד השרון. עסקה זו לא נכללה במסגרת השומה מושא ענייננו.

בשנת 2006 רכש המערער שטח חקלאי באזור צומת ירקונים, הידוע כחלקה 39, בגוש 6350.

בשנת 2007 ביצע המערער מספר עסקאות שונות, והן: מכירת המניות בחברת מרום; מכירת דירה ברעננה, אותה קיבל במסגרת עסקת הקומביניציה משנת 1997; ורכישה הקרע אותה מכר לחברת מרום בשנת 1998.

בשנת 2008 התקשר המערער בהסכם למכירת מניות באיגוד מקרקעין, שבהמשך בוטל; וכן קיבל במתנה מאביו דירה בפתח תקווה, הידועה כחלקה 8, בגוש 6402.

בשנת 2009 מכר המערער את כל מניותיו בחברת "פריוריטי ע.ג. יזום ונדל"ן בע"מ", אשר החזיקה בקרקע חקלאית בהוד השרון, הידועה כחלקה 49, בגוש 6409; וכן מכר חלק מהנכס בהוד השרון. עסקה אחרונה זו לא נכללה במסגרת השומה מושא ענייננו.

בשנת 2010 מכר המערער חלק מהנכס בהוד השרון, עסקה אשר פורטה בפסקה 4 לעיל.

בשנת 2011 מכר המערער חלק נוסף מהנכס בהוד השרון, עסקה אשר פורטה בפסקה 4 לעיל.

בשנת 2012 מכר המערער דירה נוספת ברעננה, אותה קיבל במסגרת עסקת הקומביניציה משנת 1997.

בשנת 2013 ביצע המערער מספר עסקאות, והן: מכירת שתי הדירות בפתח תקווה אותן קיבל במתנה מאביו בשנים 1992 ו-2008; מכירת שני חלקים נוספים של הנכס בהוד השרון, עסקאות אשר פורטו בפסקה 4 לעיל; רכישת דירה בפתח תקווה, הידועה כחלקה 12, בגוש 6384 (יוער, כי לפי גרסת המערער, דירה זו לא נרכשה על-ידו, אלא שליש מהזכויות בה הועברו אליו במתנה מאחיו); ומכירת מניות חברת האחזקות, עסקה אשר פורטה בפסקה 4 לעיל.

7. ביום 03.01.2016 הוציא המשיב למערער שומת מס על התקופה של דצמבר 2010 עד דצמבר 2013, בגדרה נקבע כי על המערער לשלם מע"מ בסך של 1,027,275 ש"ח (כולל ריבית והצמדה) בגין העסקאות אותן ביצע בנכסים שבמחלוקת. זאת, מפאת העובדה שכל אחת מהן מהווה – לעמדת המשיב – 'עסקה', כהגדרתה בחוק המע"מ.

8. השגת המערער על שומה זו נדחתה על-ידי המשיב ביום 04.01.2017, ועל החלטה זו הגיש המערער ערעור לבית המשפט המחוזי.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

9. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור שהוגש על-ידי המערער. במסגרת פסק דינו סקר בית המשפט את המבחנים שנקבעו בפסיקה לסיווג עסקאות כ'פירותיות' (החייבות במע"מ) או כ'הוניות' (שאינן חייבות במע"מ) (להלן: מבחני העזר). לגביהם נקבע, כי אלו "מושכים לכיוונים מנוגדים" (עמוד 17 לפסק הדין), ואינם מספקים מסקנה חד-משמעית אשר לסיווג פעילות המערער בשוק הנדל"ן.

מבחני העזר לגביהם קבע בית המשפט המחוזי, כי הם מושכים לסיווג פעולות המערער בשוק הנדל"ן כפירותיות-עסקיות הם: טיב הנכסים ואופיים; אופן מימון העסקאות ושותפות עם אחרים; תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי; ומידת בקיאותו של המערער בתחום הנדל"ן. אשר לטיב הנכסים ואופיים, בית המשפט המחוזי עמד על כלל הנכסים בהם החזיק ועסק המערער – הן אלו שבמחלוקת, הן אלו שאינם – וקבע כי הגיוון בסוג ובטיב נכסים אלו מעיד על היות המערער 'עוסק' במקרקעין. כן עמד בית המשפט על כך שהמערער מימן את רכישת הנכס בהוד השרון בהון שלוה, ושהוא רכש את הנכס בפסגת זאב יחד עם שותפים. ביחס ליתר נכסיו, קבע בית המשפט כי המערער לא הוכיח שמימון רכישתם נעשה מהונו העצמי או מהלוואות שקיבל מ"בנקים פרטיים". בנוגע לתדירות העסקאות והיקפן הכלכלי, ציין בית המשפט את המספר המשמעותי של העסקאות אותן ביצע המערער בנכסיו, העובדה שעסקאות אלו הוערכו במיליוני שקלים והרווח שנצמח למערער מהעסקאות שבמחלוקת. לבסוף, התייחס בית המשפט לניסיון של המערער בשוק הנדל"ן ולכמות העסקאות שביצע בנכסי מקרקעין מסוגים שונים, ובהתאם לכך קבע, כי המערער "בקיא במידה לא מבוטלת בשוק הנדל"ן" (עמוד 16 לפסק הדין). עוד קבע בית המשפט, כי אף ניתן לייחס למערער את מיומנותו ובקיאותו של עו"ד צברי – אשר מתמחה בתחום הנדל"ן – עקב מעורבותו במרבית מעסקיו.

מבחני העזר לגביהם קבע בית המשפט המחוזי, כי הם מושכים לסיווג פעולות המערער בשוק הנדל"ן כהוניות-פרטיות הם: תקופת ההחזקה בנכסים, קיומו של מנגנון עסקי וביצוע פעולות השבחה. במסגרת בחינת מבחני עזר אלו, נתן בית המשפט דעתו לתקופה הארוכה בה החזיק המערער בנכסים שבמחלוקת; לכך שהתנהלותו של המערער לא עלתה כדי "ארגון", ולא היה לו מנגנון עסקי קבוע שעל פיו הוא פעל; ולכך שלא הוכח כי המערער נקט בפעולות אקטיביות להשבחת הנכסים בבעלותו.

10. לאור האמור, פנה בית המשפט המחוזי ל"מבחן הגג" ולבחינת נסיבות העניין בכללותן. במסגרת זו צוין, כי המערער לא הוכיח את טענתו, לפיה ביצע את העסקאות שבמחלוקת עקב קשיים כלכליים אליהם נקלעה חברת הבשר, והצורך להזרים אליה כספים. כן נקבע, כי ממילא מניע זה אינו מביא לכדי מסקנה, כי מדובר בעסקאות שנעשו במישור ההוני-פרטי. עוד צוין, שהמערער עוסק מזה עשרות שנים בשוק הנדל"ן; כי המערער ביצע מספר רב של עסקאות בנכסים מסוגים שונים; וכי חלק מעסקאותיו בוצעו במסגרת שותפות עם אחרים, וביניהם עו"ד המתמחה במקרקעין. לבסוף ציין בית המשפט, כי רישומו של המערער כעוסק בתיק מע"מ מתווספת לתמונה הכללית המתגבשת, לפיה המערער "עוסק" במקרקעין, והעסקאות שבמחלוקת נעשו "במהלך עסקו". לפיכך, בית המשפט מצא, כי "בסופו של יום, וממבט מ'מעוף הציפור'... נראה

כי קשה להלום טענה לפיה אדם כאמור, לא ייחשב כ'עוסק' במקרקעין" (עמוד 19 לפסק הדין).

יתר טענות המערער נדחו אף הן. בית המשפט המחוזי קבע, כי האישור שקיבל המערער מאגף מיסוי מקרקעין לשומתו העצמית – במסגרתה סיווג את העסקאות שבמחלוקת כהוניות – איננה משתיקה את המשיב מלסווג את העסקאות אחרת. זאת, היות שסיווג של אגף מיסוי מקרקעין אינו מחייב אגף מס אחר; ושאישור לשומה עצמית אינה מספיקה לצורך ביסוס טענת השתק, מקום בו לא נערך הליך שומה מסודר. עוד קבע בית המשפט, כי המשיב אינו עומד בתנאים הקבועים בסעיף 31(4) לחוק המע"מ לקבלת פטור ממע"מ. שכן, לעמדת בית המשפט, בעת שרכש המערער את הנכסים שבמחלוקת הוא לא היה מנוע על-פי דין מלנכות את מס התשומות ששילם, נוכח היותו 'עוסק' במקרקעין. לבסוף, בית המשפט המחוזי קבע כי המערער אינו זכאי לנכות מחבותו במע"מ את מס התשומות ששילם בעת שרכש את הנכסים שבמחלוקת. זאת, הן משום שחבותו של המערער במע"מ חושבה על בסיס הרווח שנצמח לו מהעסקאות שבמחלוקת (ולא, לעומת זאת, על כלל התמורה שנתקבלה); הן משום שהמערער לא הציג נתונים לעניין מס התשומות ששילם.

כן יוער, כי המערער העלה טענה חלופית להשתק במסגרת סיכומי תשובתו מיום 30.06.2019, אשר לא קיבלה ביטוי בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. ביחס לכך טען המערער, כי המשיב מושתק מלסווגו כ'עוסק' במקרקעין נוכח קיומו של פסק דין קודם, במסגרתו נקבע כי הוא אינו 'עוסק' במקרקעין (עמ"ש (ת"א) 769/98 עמיאל נ' משרד האוצר אגף מס שבח, מחוז נתניה, פד"א כח 49 (1999) (להלן: עניין עמיאל)).

11. על יסוד האמור, דחה בית המשפט המחוזי את הערעור, וקבע כי המערער 'עוסק' במקרקעין, ושהעסקאות שבמחלוקת בוצעו 'במהלך עסקו'.

12. המערער מיאן להשלים עם פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ומכאן הערעור שלפנינו.

עיקרי נימוקי הערעור והתשובה לו

13. במוקד נימוקי הערעור ניצבת טענת המערער, לפיה כל אחת מהעסקאות שבמחלוקת אינה מהווה 'עסקה', כהגדרתה בחוק המע"מ. שכן, לעמדתו, הוא אינו 'עוסק' במקרקעין, או לחלופין – העסקאות שבמחלוקת לא נעשו 'במהלך עסקו'. המערער סבור כי יישום של מבחני העזר מעיד על אופיין הפרטי של פעולותיו בשוק הנדל"ן. להלן אפרט את טענותיו ביחס לכל מבחן עזר:

מבחן טיב הנכס ואופיו: לעמדת המערער, מבחן זה מעיד על אופיין ההוני-פרטי של פעולותיו בשוק הנדל"ן. זאת, נוכח התקופה הארוכה בה החזיק בנכסים שבמחלוקת, ובשים לב לכך שנכסים אלו לא הניבו לו הכנסה בתקופה זו, ושהוא לא ביצע פעולות אקטיביות להשבחתם.

מבחן אופן מימון העסקאות: לגישת המערער, מבחן זה תומך במסקנה כי הוא אינו 'עוסק' במקרקעין, היות שחלק משמעותי מנכסיו קיבל במתנה או בירושה, ויתר נכסיו רכש באמצעות הונו העצמי או הלוואות שקיבל מ"בנקים פרטיים".

תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי: ביחס למבחן זה המערער מציין, כי הוא לא רכש נכסים חדשים ב-12 שנים האחרונות; כי בתקופת השומה מכר שני נכסים בלבד – אלו שבמחלוקת; וכי מכירת החלקים מהנכס בהוד השרון בארבע עסקאות נפרדות נבעה מהקושי לאתר רוכש אחד לכלל החלקים אותם חפץ למכור.

מידת בקיאותו של המערער בתחום הנדל"ן: המערער טוען, כי בית המשפט המחוזי שגה משיחס לו בקיאות בתחום נדל"ן, וכן משיחס לו את בקיאותו של עו"ד צברי בתחום זה. עוד טוען המערער, כי רישומו בתיק מע"מ כמי שמשכיר נכסי נדל"ן אינו מעיד על היותו 'עוסק' במכירת מקרקעין – וכי עסקאותיו בשוק הנדל"ן אינן מאופיינות במומחיות מיוחדת. כך למשל, לגישתו, הרווחים שנצמחו לו מהשקעותיו בשוק הנדל"ן נבעו מעלייה בערך הנדל"ן בישראל, ולא מפעולות אקטיביות שביצע; ומרבית מהעסקאות שביצע נותרו "עקרות", ולא הניבו לו הכנסה.

"מבחן הגג": תחת מבחן זה מציין המערער את הסיבה בגינה ביצע את העסקאות שבמחלוקת – הקשיים הכלכליים אליהם נקלעה חברת הברש; ואת המסקנה הנובעת לעמדתו מיישום יתר מבחני המשנה – כי הוא אינו 'עוסק' במקרקעין. בהתאם לכך נטען, כי מבחן זה מעיד על היות פעילותו בשוק הנדל"ן "דומה ביותר לאדם הרוכש תיק ניירות ערך במטרה שזה ישיא רווחיו כהשקעה פאסיבית לטווח ארוך [נדגשים במקור – ח.כ., וכך גם לאורך חוות דעתי, אלא אם צוין אחרת]".

אשר ליתר מבחני העזר, המערער סומך ידו על קביעות בית המשפט, אם כי לעמדתו לא ניתן משקל מספק למשך הזמן שהחזיק בנכסיו. בנוסף, חוזר המערער על יתר טענותיו, ובהן: קיומו של השתק – הן נוכח אישור שקיבל מאגף מיסוי מקרקעין לשומתו העצמית, הן נוכח פסק הדין שניתן בעניין עדיאל; וזכאותו לפטור מתשלום מע"מ, או לכל הפחות, לנכות מחבותו במע"מ את מס התשומות ששילם עת שרכש את הנכסים שבמחלוקת.

14. מנגד, המשיב בתשובתו סומך ידו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לצד זאת, מדגיש המשיב, כי מבחני משך ההחזקה בנכס, קיומו של מנגנון עסקי ופעולות השבחה מעידים גם הם על אופיה הפירותי-עסקי של פעילות המערער בשוק הנדל"ן; וזאת, בניגוד לשנקבע בפסק דינו של בית המשפט המחוזי.

משך ההחזקה בנכס: המשיב מזכיר, כי מבחן זה נבחן לאור אופיו של הנכס, וכי מקרקעין הם נכסים שמשך החזקתם, ככלל, ארוך. כן מציין המשיב, כי המערער עוסק ברכישת קרקעות, שהן לרוב חקלאיות, ומכירתן; וכי טבען של עסקאות כאמור "מחייב החזקה מרובת שנים בנכסי מקרקעין", שכן נדרש להמתין לשינוי ייעוד הקרקעות טרם מכירתן. משכך, לעמדת המשיב, העובדה שהמערער החזיק במשך שנים ארוכות בנכסיו אינה שוללת את אופיין הפירותי-עסקי של פעולותיו בשוק הנדל"ן.

מבחן השבחת הנכס וקיומו של מנגנון עסקי: לעמדת המשיב, "המערער אימץ דרך פעולה קבועה... לממכר קרקעותיו, ודפוסי פעולה קבועים ושיטתיים – רכישת קרקעות חקלאיות (רובן באותו אזור) ומכירתן בחלקים או בעסקאות קומבינציה וכן ביצוע עסקאות מורכבות באמצעות איגודי מקרקעין, לבד או עם שותפים". במסגרת זו מציין המשיב, כי המערער מאתר, רוכש ומוכר נכסי מקרקעין תוך שהוא מסתייע באחרים בעלי הבנה בתחום. כל האמור מעיד – לעמדת המשיב – על "תכנון ושיטתיות שעולים לכדי מנגנון עסקי". בהמשך לכך טוען המשיב, כי "באמצעות מנגנון זה השיא המערער את הערך שניתן היה להפיק מהקרקע ובכך גם קיים מנגנון השבחה".

עוד טוען המשיב, כי יש לדחות את טענת המערער לקיומו של השתק, הן על הסף – משעניין עמיאל הועלה לראשונה בסיכומי המערער בבית המשפט המחוזי; הן לגופה – בהתאם לנימוקיו של בית המשפט המחוזי, אשר פורטו לעיל.

לבסוף טוען המשיב, כי המערער אינו זכאי לפטור מתשלום מע"מ, שכן לא היה מנוע על פי דין מלנכות את מס התשומות ששילם בעת שרכש את הנכסים שבמחלוקת; וכי אין לאפשר למערער לנכות מחבותו במע"מ את מס התשומות ששילם, היות שהוא לא הציג ראיות אשר לכך.

דיון והכרעה

15. לאחר שבחנתי את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, נתתי דעתי לטענות הצדדים ושמעתי את באי-כוחם, אציע לחבריי שנקבל את הערעור, ובהתאם – שנקבע כי המערער אינו 'עוסק' במקרקעין, כהגדרתו בחוק המע"מ. סדר הדיון יהיה כדלהלן:

ראשית, וטרם הצגת התשתית הנורמטיבית לענייננו, אצמצם את יריעת המחלוקת ואדון בטענתו של המערער לקיומו של השתק;

שנית, אפרוש את התשתית הנורמטיבית לדיון בענייניו של המערער – ובפרט, אעמוד על הדין הרלבנטי לסיווג אדם כ'עוסק' ולסיווג פעולה כ'עסקה', לצורך חוק המע"מ;

שלישית, אבחן את מבחני העזר שנקבעו בפסיקה לצורך סיווג המערער כ'עוסק' במקרקעין. כפי שיווכח, יישום מבחנים אלו יביאוני לכלל מסקנה כי המערער אינו 'עוסק' במקרקעין;

ורביעית, לפני סיום, אעיר הערה קצרה אשר ל'מבחן הגג', וליחס שלו ליתר מבחני העזר.

טענת ההשתק

16. כזכור, לעמדת המערער, המשיב מושק מלסווג את העסקאות שבמחלוקת כפירותיות-עסקיות, וזאת בשל שני טעמים חלופיים:

הראשון, כי מחלקת מיסוי מקרקעין אישרה את השומה העצמית שביצע לעסקאות שבמחלוקת;

והשני, כי בעניין עדיאל, נקבע שהמערער אינו 'עוסק מורשה' כהגדרתו בחוק המע"מ. אף שיש לשתי טענות אלה משקל ראייתי מסוים (על כך ארחיב בהמשך את אתיחס ל'מבחן הגג'), אין די בהן כדי לבסס תשתית מספקת לקבלת טענת ההשתק. זאת, כפי שיבואר להלן.

17. אשר לטעם הראשון – כפי שצוין בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, הלכה היא שקביעותיו של אגף מיסוי מקרקעין אינן כובלות את סמכותם של אגפי מס אחרים לסווג את העסקה "בהתאם לכלל העובדות העומדות לנגד עיניהם]" (ע"א 4377/17 גיבשטיין נ' מע"מ רחובות, פסקה 37 לפסק דינו של השופט י' עמית (02.06.2019) (להלן: עניין גיבשטיין)). עוד נקבע בפסיקה, כי לצורך ביסוס טענה של השתק נדרש להצביע על קביעה פוזיטיבית של אגף מס שניתנה לאחר שבוצע על-ידו הליך שומה מוסדר – ולא די באישור שניתן על-ידו לשומה עצמית (ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל, פסקה 103 לפסק דינו של השופט ד' מינץ (02.01.2018), והאסמכתאות שם (להלן: עניין לשם); עניין גיבשטיין, בפסקה 37). על כן, יש לדחות את טענת המערער להשתק מטעם זה, משלא בוצע בענייניו הליך שומה כאמור על-ידי אגף מיסוי מקרקעין.

18. אשר לטעם השני – אציין כי ככלל, יתכן שהיה בטענה זו ממש, ולכל הפחות, היה בה כדי להשפיע על האופן בו היה על בית המשפט המחוזי לנתח את מבחני העזר. ואולם, היות שטענה זו הועלתה לראשונה בסיכומי התשובה שהוגשו מטעם המערער לבית המשפט המחוזי אך ביום 30.06.2019, היה על בית המשפט המחוזי לדחותה מפאת היותה בגדר הרחבת חזית אסורה. כך גם בענייננו, בשים לב להתנגדות המשיב לעצם העלתה במסגרת הערעור דנן (השוו: ע"א 7798/17 ליטה ניהול נכסים ומימון בע"מ נ' גני באר שבע בע"מ, פסקה 14 לפסק דינו של השופט ד' מינק (18.04.2019); ע"א 8570/09 חגולי נ' עיריית ראשון לציון, פסקה 21 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן (15.03.2011)), והאסמכתאות (שם).

19. משצומצמה גדר המחלוקת, פניי להכרעה ביתר טענות המערער – הנחלקות לשלוש סוגיות שונות:

הראשונה, האם המערער הוא 'עוסק' במקרקעין, כהגדרתו בחוק המע"מ;

השנייה, ככל שהמערער הוא 'עוסק' במקרקעין, האם העסקאות שבמחלוקת נעשו 'במהלך עסקו', כך שכל אחת מהן מהווה 'עסקה', החייבת במע"מ;

השלישית, ככל שכל אחת מן העסקאות שבמחלוקת מהווה 'עסקה', האם המערער זכאי לפטור מתשלום מע"מ בגינן, או לנכות מחבותו במע"מ מס תשומות ששילם בעת שרכש את הנכסים שבמחלוקת.

מיהו 'עוסק' ומיהו 'עסקה' החייבת במע"מ

20. סעיף 2 לחוק המע"מ קובע, כי על עסקה בישראל, בין היתר, יוטל מע"מ. 'עסקה' מוגדרת בסעיף 1 לחוק המע"מ, באופן הבא:

" 'עסקה' – כל אחת מאלה:

- (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."

21. לענייננו, החלופה הקבועה בס"ק (1) היא הרלבנטית, ולפיה ניתן לחייב אדם במע"מ על מכירה שביצע בהתקיים שני תנאים מצטברים: הראשון, כי אותו אדם הוא 'עוסק'; והשני, כי העסקה התבצעה 'במהלך עסקו' (ראו גם: אהרן נמדר מס ערך מוסף, 62 (כרך א', מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר מע"מ)).

22. סעיף 1 לחוק המע"מ מגדיר את המונח 'עוסק' – "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי". בית משפט זה התייחס משכבר לקושי הנובע מההגדרות של 'עסקה' ו'עוסק' בחוק המע"מ, ולמעגליות שהן יוצרות, "שהרי 'העוסק' הוא מי שמוכר נכס במהלך עסקיו, בעוד 'שהעסקה' היא מכירת הנכס על ידי העוסק במהלך עסקו" (עניין גיבשטיין, בפסקה 18. לביקורת על ה"סתמיות" שבהגדרות אלו ראו: ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1, 6 (1985) (להלן: עניין אלמור)).

23. בהתאם לכך נקבע, כי יש לפרש את המונח 'עסקה' בחוק המע"מ לאור הפרשנות שניתנה לו בדיני מס ההכנסה (עניין אלמור, בעמוד 12; עניין גיבשטיין, בפסקה 19; נמדר מע"מ, בעמוד 66). ואולם, גם קביעה זו אינה פותרת כל קושי, שכן:

"מלאכת סיווגן של הכנסות שונות – אם כהכנסה הונית או פירותית – אינה תמיד מלאכה קלה, ולעיתים הקביעה אם הכנסה מסוימת היא מהסוג הראשון או השני אינה כה אינטואיטיבית, ויש שאף תיאררו אותה כ'בעיה המרכזית בכל תורת מס הכנסה' (אלפרד ויתקון "קרן ופירות במס הכנסה" הפרקליט יא 25 (תשט"ו))" (ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר טבא נ' ברנע, פסקה 20 לפסק דינו של השופט י' עמית (10.08.2016) (להלן: עניין ברנע)).

24. במרוצת השנים, ובניסיון לצמצם את הקושי בסיווגו של רווח כ'פירותי' או כ'הוני', נקבעו בפסיקה מבחני העזר, וביניהם טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או הפעולות המבוצעות בנכסים; אופן מימון העסקאות; קיומו של מנגנון עסקי; ביצוע פעולות השבחה בנכסים; משך תקופת ההחזקה בנכסים; ידענותו ובקיאותו של הנישום בתחום בו התבצעו העסקאות בנכסים; ההיקף הכספי של העסקאות; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה (ראו למשל: ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד סה(3) 636, 669 (2012) (להלן: עניין קרן); ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 20 לפסק דינו של השופט י' דנציגר (16.03.2009) (להלן: עניין מגיד), והאסמכתאות שם).

25. מטרת מבחני העזר היא להנחות את בית המשפט, את הפרט ואת גורמי רשות המיסים. הם נועדו, בין היתר, ליצור אחידות בפסיקה, לאפשר לפרטים לכלכל את צעדיהם ולדאוג כי רשות המסים תגשים – ככל הניתן – את העיקרון בדבר 'מיסוי אמת'. יחד עם זאת, יש להימנע מפני "החלה מכאנית" של מבחני העזר (עניין ברנע, בפסקה 21). שכן, באופן טבעי, הכנסות ועסקאות עשויות להיות שונות זו מזו באופיין ובטיבן, ולא ניתן לקבוע מראש "נוסחה מתמטית" ברורה ומדויקת להבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית (עניין מגיד, בפסקה 21). בשל כך, אופן הבחינה של כל מבחן עזר, וכן

המשקל שיש ליתן לו, עשויים להשתנות – ואף לעיתים נדרשים להשתנות – ממקרה למקרה (השוו: עניין אלמור, בעמוד 12; עניין קרו, בעמודים 669-700; אהרן נמדר מס הכנסה [ניסודות ועיקרים] 94 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדר הכנסה). לביקורת על אופיים הקזואיסטי של מבחני העזר ראו: ע"א 8942/15 שירצקי נ' פקיד שומה ת"א 4, פסקה 7 לפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף (26.12.2018) (להלן: עניין שירצקי)).

26. לפי העמדה הרווחת בפסיקה, מעל ליתר מבחני העזר מרחף מבחן הנסיבות – הידוע בכינויו 'מבחן העל' או 'מבחן הגג' (ראו: עניין לשם, בפסקה 34; עניין קרו, בעמוד 700; עניין ברנע, בפסקה 21; ע"א 5883/14 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה כח' לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין (27.11.2016) (להלן: עניין אלדן)). מבחן זה אומץ מתוך ההבנה, כי יתר מבחני העזר אינם מספיקים לצורך סיווג עסקה כבעלת אופי פירותי או הוני, ומשכך:

"בסופו של 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" (עניין מגיד, בפסקה 20(י)).

27. חשיבותו של מבחן זה, כך נאמר, מקבלת משנה תוקף, כאשר יתר מבחני העזר מושכים לכיוונים מנוגדים (שם; עניין גיבשטיין, בפסקה 21). ואולם, גם כאשר יישום מבחני העזר מביא לכאורה לתוצאה אחת וברורה, "יכול מבחן "גג" זה לשנות את התוצאה" (עניין מגיד, בפסקה 20(י)); עניין אלמור, בעמודים 14-15; יוסף גרוס דיני המס החדשים 76 (מהדורה שלישית, 2003) (להלן: גרוס)).

28. משרשנו את התשתית הנורמטיבית הרלבנטית לענייננו, נותר לנו לבחון את טענותיו של המערער.

האם המערער הוא 'עוסק' במקרקעין?

29. כאמור, לצורך חיוב המערער במע"מ על העסקאות שבמחלוקת נדרש להוכיח קיומם של שני תנאים מצטברים: הראשון, שהמערער 'עוסק' (כהגדרתו בחוק המע"מ); והשני, שהעסקאות שבמחלוקת נעשו 'במהלך עסקו'. משכך, סיווג המערער כ'עוסק' הינו תנאי הכרחי אך לא מספיק לחייבו במע"מ בגין העסקאות שבמחלוקת.

ודוק: כפי שעולה מפסק הדין מושא הערעור – בית המשפט המחוזי השתכנע כי התנאים האמורים התקיימו, ודרך החלת מבחני העזר, ובפרט 'מבחן הגג', הגיע לכלל מסקנה כי יש מקום לסווג את המערער כ'עוסק'; וכי יש לסווג את העסקאות שבמחלוקת

ככאלו שנעשו 'במהלך עסקו'. ואולם, בהחלתם של המבחנים כאמור – מסקנתי היא אחרת.

30. על מנת לבאר מסקנתי כאמור, אתייחס בחלק זה למבחני העזר שנקבעו בפסיקה, ואנמק מדוע בסופם של דברים – איני סבור כי יש לסווג את המערער באופן בו סווג על-ידי בית המשפט המחוזי. סדר הדברים יהיה כדלהלן:

ראשית, אבחן את מבחני העזר הרלבנטיים לענייננו בהתייחס לקביעותיו של בית המשפט המחוזי, ואחילם בנסיבות העניין דנן;

שנית, אבחן את המסקנה העולה מיישום מבחני העזר ביחס לזו שגובשה על-ידי בית המשפט המחוזי, וזאת, על-ידי מתן משקל לכל מבחן – ובהתאם לכך, למסקנה הנובעת מיישומו. כפי שיוצג בהמשך, מסקנתי מכך תהא, כי בשונה מקביעתו של בית המשפט המחוזי, סבורני כי אין להגדיר את המערער כ'עוסק' במקרקעין.

שלישית, אתייחס אל 'מבחן הגג', ואבחן אם יישומו בנסיבות העניין משנה מסקנה זו.

31. טיב הנכסים ואופיים: כזכור, בעת שהחיל מבחן עזר זה, עמד בית המשפט המחוזי על כלל הנכסים בהם החזיק ועסק המערער במרוצת השנים. מתוך כך הגיע בית המשפט לכלל מסקנה כי הגיוון בסוג ובטיב הנכסים בהם החזיק המערער – מעידים על אופיין העסקי של פעולותיו בהם. המערער כאמור משיג על קביעה זו, תוך שהוא מצייין את התקופה הארוכה בה החזיק בנכסים שבמחלוקת מבלי שאלו הניבו לו הכנסה, ואת העובדה שלא בוצעה על-ידו כל פעולה אקטיבית להשבחת נכסיו. בעת שנדרשתי אני למבחן זה, הגעתי למסקנה אליה הגיע המערער, אולם נימוקי לכך שונים.

בבחינת מבחן עזר זה יש לתת את הדעת – בראש ובראשונה – לנכס בו עסקינן, ובענייננו – מקרקעין. לגבי סוג נכס זה – ובדומה לנכסים אחרים, דוגמת ניירות ערך – לשיטתי יש לקבוע, כי נקודת המוצא היא שמדובר בנכסים הוניים באופיים (ע"א 134/58 גורי נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד יג 752, 755 (1959) (להלן: עניין גורי); עניין מגיד, בפסקה 20; עניין אלדן, בפסקה כח'; ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פסקה 95 לפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז (24.12.2014); נמדר הכנסה, בעמוד 99; גרוס, בעמוד 76. ביחס לניירות ערך ראו: עניין שירצקי, בפסקה 8(א)). כמובן שסוג הנכס אינו כסות הכל, ו"אין לומר, כי טיב הנכס, כשלעצמו, מלמד על כך, שעסקה בו היא עסקה מסחרית במובן הוני דווקא" (עניין אלמוד, בעמוד 15). כל מקרה יבחן על פי נסיבותיו הפרטניות.

בענייננו, לא שוכנעתי כי יש לסטות מנקודת מוצא זו. החזקה במגוון רחב של נכסי מקרקעין ורכישת נכסים שהשקעה בהם נושאת אופי 'ספקולטיבי' אינם מהווים אינדיקציה חותכת לפעילות עסקית. בדומה לאדם המחזיק בתיק מניות מגוון במטרה לפזר את הסיכונים בהשקעותיו, כך גם בענייננו עולה תמונה של אדם אשר השקיע את ממונו בסוגים שונים של נכסי מקרקעין, כאשר בכל סוג נכס מגולם סיכון מסוים ואחר. בתוך כך, העובדה כי המערער השקיע בקרקעות שייעודן חקלאי, בתקווה כי יום יבוא והשקעתו תניב פרי עם שינוי ייעוד אותן קרקעות, אינה מעידה לטעמי, כשלעצמה, על פעולה 'עסקית' באופיה. זאת, בפרט, בהינתן שהמערער לא פעל באופן אקטיבי לשינוי ייעוד המקרקעין, כפי שיבואר בהמשך.

32. תקופת החזקה בנכסים: בית המשפט המחוזי ראה בתקופה הארוכה בה החזיק המערער בנכסים שבמחלוקת כאינדיקציה לאופיין ההוני-פרטי של פעולות המערער בשוק הנדל"ן. ואילו כשלעצמי, אינני סבור כי מסקנה זו מתחייבת – וזאת בפרט, שעה שהחלתו של מבחן עזר זה מעלה קושי כאשר עסקינן בנכסי מקרקעין, אשר מעצם טיבם, הם נכסים שמשך החזקתם, ככלל – ארוך הוא (עניין גיבשטיין, בפסקה 24(ב); נמדר הכנסה, בעמוד 102; גרוס, בעמוד 78).

אכן, קנייה ומכירה של נכסי מקרקעין לעיתים תכופות עשויות להעיד על אופיין העסקי של פעולות אלה (עניין מגיד, בפסקה 20(ה) והאסמכתאות שם). זאת, בשל המורכבות הכרוכה בפעולות הנוגעות למקרקעין, כמו גם הזמן, המאמץ והמשאבים הנדרשים להשקיע בביצוען, אשר ככלל מאפיינים פעולה עסקית – ולא פרטית. דוגמה פרדיגמטית למצב כזה היא רכישה ומכירה מידית של נכס בסדר פעולות של מכירה, שיפוץ ומכירה (פעולה אשר זכתה לכינוי "פליפינג" ("Flipping")).

יחד עם זאת, כאשר מדובר בהחזקה ארוכת שנים במקרקעין, עולה קושי לסווג את המכירה כעסקית או כפרטית. עוסק (כהגדרתו בחוק המע"מ) עשוי להחזיק במשך שנים ארוכות בנכסי מקרקעין שונים, להשכירם, ולמכור אותם ביום מן הימים כמלאי עסקי (השוו בעניין השכרת רכבים ומכירתם: עניין אלדן, בפסקאות לג'-לה'). אדם פרטי עשוי אף הוא להחזיק באופן דומה בנכס מקרקעין שנים רבות ולהשכירו לאחר, ובהמשך למכור אותו, כאשר הוא סבור שתנאיי השוק מיטיבים עמו. כיצד ניתן להבחין אם כן בין שני אלה? אכן, אין מדובר במלאכה פשוטה. אך בתוך כך, שיקול הזמן, כשלעצמו, אינו יכול להכווין לטעמי לכאן או לכאן.

על כן, סבורני, כי ככל שמדובר בנכס מסוג מקרקעין, יש לתת משקל מועט למבחן עזר זה. כן יש לבחון את המסקנה הנובעת ממבחן זה, לאורם של יתר מבחני העזר, ובראשם קיומו של מנגנון עסקי ומבחן ההשבחה. שכן, האינדיקציה הרלבנטית

שגורמי רשות המסים ובתי המשפט צריכים לתור אחריה אינה רק משך הזמן בו אדם החזיק בנכס מקרקעין – אלא הפעולות שביצע ביחס לנכס זה, בזמן הזה. לכך אפנה כעת.

33. קיומו של מנגנון עסקי: כפי שצוין, תחת מבחן זה קבע בית המשפט המחוזי, כי התנהלותו של המערער לא עלתה כדי ארגון, וכי לא היה למערער מנגנון עסקי קבוע שלפיו הוא פעל. דעתי כדעתו.

כידוע, "אחד המאפיינים של עסק הוא הפעילות הקבועה והנמשכת בו" (עניין מג'ד, בפסקה 20(ח)). היינו, תנאי חיוני לעסק הוא קיומו של מנגנון ארגוני-עסקי, לניהול ושליטה על האופרציה העסקית, ולתפעולה ושיווקה (נמדר הכנסה, בעמוד 105). בנסיבות המקרה דנן, לא עולה כי למערער היה משרד לפעילותיו בשוק הנדל"ן, כי הוא העסיק עובדים או שהוא שכר שירותי שיווק ופרסום. כל אלו מעידים על היעדרו של מנגנון עסקי מאורגן (השוו: עניין גיבשטיין, בפסקה 24(ב)). מנגד, המערער הקים חברות לרכישת נכסי מקרקעין והחזקתם, וכן רכש מספר נכסים בשותפות עם אחרים. כל אלו הם סממנים לקיומו של מנגנון עסקי (עניין אלמור, בעמוד 17 והאסמכתאות שם).

אכן, מספר העסקאות אותן ביצע המערער באמצעות חברה או יחד עם שותפים – איננו מבוטל. אולם יחד עם זאת, איני סבור שהדבר מעיד על דרך פעולה קבועה ושיטתית של המערער, בשים לב להיעדר סממנים אחרים המעידים על קיומו של מנגנון עסקי מאורגן. עוד יש לזכור, כי "השיקולים" [המניעים] אדם לרשום קרקעות על שם חברה פרטית, שכולה בשליטתו, בין ששיקולים פיסקליים הם או אחרים... כוחם יפה לא רק כלפי סוחרים אלא גם לגבי משקיעים פרטיים" (עניין גורי, בעמוד 755). משכך, הגם שיישומו של מבחן עזר זה אינו מספק מסקנה חד-משמעית לסיווג פעילות המערער בשוק הנדל"ן, סבורני כי האמור מעיד על אופיה ההוני-פרטי.

34. פעולות השבחה: אשר למבחן זה, קבע בית המשפט המחוזי, כי לא הוכח שהמערער נקט בפעולות אקטיביות להשבחת הנכסים שבבעלותו. המערער סומך ידו על קביעה זו, ואילו המשיב טוען, כי באמצעות המנגנון העסקי של המערער, השיא הוא את הערך שניתן היה להפיק מהנכסים שבמחלוקת, "ובכך גם קיים מנגנון השבחה".

לא מצאתי מקום להתערב בקביעתו העובדתית של בית המשפט, וממילא מסקנתו, כי המערער לא ביצע פעולות השבחה אקטיביות לנכסים שבמחלוקת – מקובלת עליי. סבורני, כי המשיב מיזג שלא לצורך בין מבחן העזר הבוחן קיומו של מנגנון עסקי, לבין מבחן העזר הבוחן פעולות השבחה. שכן, על אף שמנגנון עסקי עשוי לכלול בגדרו מנגנון להשבחת נכסי העסק, הרי שאין הכרח לכך. משכך, יש לבחון בענייננו את קיומו של מנגנון עסקי – לחוד; ופעולות השבחה – לחוד.

פעולות השבחה משמע פעולות אקטיביות אשר נועדו מטיבן להעלות את שווי הנכס הנדון. דוגמאות לכך, בכל הנוגע לנכסי מקרקעין הן, בין היתר, שינוי ייעוד של מקרקעין, פעולות לקבלת או הרחבת היתרי בנייה, ושיפוץ ושיפור הנכס (השוו: עניין גיבשטיין, בפסקה 25(ב); נמדר הכנסה, בעמוד 104). המשיב מתייחס בכתב תשובתו לאופן בו טיפל המערער בנכסיו – החל מרכישתם, דרך החזקתם וכלה במכירתם – אך לא לפעולות האקטיביות שעשה בהם לצורך השבחתם. בכך לטעמי, אין די על מנת להוכיח כי המערער פעל באופן אקטיבי להשבחת נכסיו. ומשכך, עמדתי היא, כי יש ביישום מבחן זה בכדי להעיד על אופיין ההוני-פרטי של פעולות המערער בשוק הנדל"ן, כפי שגם סבר בית המשפט המחוזי.

35. אופן מימון העסקאות ושותפות עם אחרים: בית המשפט המחוזי קבע, כי המערער רכש את הנכסים שבמחלוקת בעזרת מימון חיצוני (הלוואות ושותפים), ושהמערער לא הצליח להוכיח את האופן בו מימן את יתר נכסיו. משכך קבע הוא, כי יישום מבחן זה מעיד על אופיין העסקי של פעולות המערער בשוק הנדל"ן. המערער מבקש להשיג על קביעה זו, כאשר מוקד טענותיו בעניין זה הוא באופן בו מימן את רכישת נכסיו.

אף בעניין זה לא מצאתי מקום להתערב בקביעות העובדתיות של בית המשפט המחוזי, אשר לאופן בו מימן המערער את רכישת נכסיו – ומשכך גם אין מקום לסטות ממסקנתו. אשר לאופן בו מימן המערער את רכישת הנכסים שבמחלוקת – איני סבור שמידע זה מספיק לצורך סיווג המערער כמי ש'עוסק' במקרקעין או כמי שאינו; בשים לב לכך שהנכסים במחלוקת מהווים נתח קטן מכלל מצבת הנכסים בהם עסק המערער. על כן, סבורני שיש לקבוע, שיישום מבחן זה מעיד על אופיה הפירותי-עסקתי של פעילות המערער בשוק הנדל"ן. וזאת, לו מן הסיבה, שלא עלה בידי המערער להוכיח את האופן בו מימן את רכישת יתר נכסיו, שאינם במחלוקת.

36. תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי: במסגרת החלתו של מבחן זה ציין בית המשפט המחוזי את המספר המשמעותי של העסקאות אותן ביצע המערער; את היקפן הכלכלי (שהוערך במיליוני שקלים); ואת הרווח שנצמח למערער מהעסקאות שבמחלוקת. בהתאם לכך, קבע בית המשפט המחוזי כי יישום מבחן עזר זה מעיד על אופיה הפירותי-עסקי של פעילות המערער בשוק הנדל"ן. לעומת זאת, המערער טוען, כי בשנים האחרונות הוא אינו מוכר ורוכש מקרקעין באופן שוטף – ובתוך כך, שלא נרכשו על-ידו נכסי מקרקעין ב-12 שנים האחרונות; ושבתקופת השומה ביצע אך ורק את העסקאות שבמחלוקת. זאת, בניגוד למצופה מאדם אשר 'עוסק' במקרקעין. בעת שהחלתי אני מבחן זה על נסיבותיו של המערער, מצאתי כי יש ממש בטענות המערער לעניין זה – כך שמסקנתי שונה מזו אליה הגיע בית המשפט המחוזי.

כידוע, מבחן תדירות העסקאות מקבל משנה חשיבות כאשר עסקינן בנכס מסוג מקרקעין. שכן, ההנחה היא שאנשים 'פרטיים' אינם עוסקים באופן תדיר בנכסי מקרקעין, ולכן תדירות העסקאות בנכסים מסוג זה מהווה "אינדיקציה חזקה" לאופיין הפירותי-עסקי (נמדר הכנסה, בעמוד 103). זאת, על אף נקודת המוצא, שככלל – מקרקעין הם נכס הוני.

ודוק: 'תדירות' היא מונח יחסי, ומשכך בבחינת מבחן עזר זה יש לתת את הדעת למספר פרמטרים: הסובייקט – בחינת תדירות עסקאות תעשה לאור טיב הנכס ואופיו (עניין לשם, בפסקה 33). שכן, כל נכס נסחר בתדירות טבעית אחרת. בהתאם לכך, "על מנת שהכנסה ממכירת מקרקעין תיחשב פעילות 'עסקית', תידרש תדירות נמוכה יותר מאשר פעולות קניה ומכירה של ניירות ערך למשל, אשר פעולת המסחר בהם פשוטה יותר – ואשר מעצם מהותן והיותן נזילות יותר נעשות בתדירות רבה יותר מאשר פעולות במקרקעין" (השוו: עניין מגיד, בפסקה 20(ב)); פרק הזמן הרלבנטי – פרק הזמן שבמסגרתו בוצעו העסקאות מהווה נתון משמעותי, שכן תידרש תדירות רבה יותר ככל שפרק הזמן הרלבנטי ארוך יותר – ולהיפך. את הפרמטר הזה יש לבחון הן ממבט 'מאקרו' – בחינת כל תקופת פעילות הנישום בתחום מושא העניין; הן ממבט 'מיקרו' – בחינת תקופות זמן ספציפיות במסגרת פרק הזמן הרלבנטי הכללי, שבהן בוצעו מספר רב של עסקאות. הרי, פעילות עסקית נועדה להכניס רווח שוטף וקבוע לעסק, ועל כן, מכירה של נכסים ב'מקבצים', ובאופן בלתי אחיד, עשויה להעיד על אופיין ההוני-פרטי של העסקאות; הסיבה לביצוע העסקאות – שיקולים רבים עשויים להביא אדם לבצע פעילויות בשוק בתדירות גבוהה, ובראשם שיקולים כלכליים. אדם עשוי למצוא את עצמו בעודף של ממון שאינו בשימוש, או, בתקופות קשות יותר, זקוק לממון. אדם אף עשוי לסבור כי מחירי השוק גבוהים משווים האמיתי של הנכסים, או נמוכים מהם. בהתאם לכך, אותו אדם עשוי לרכוש או למכור נכסים בתדירות גבוהה בתקופות אלה. משכך, הסיבה לביצוע העסקאות עשויה – בסופו של יום – להאיר את העסקאות באור אחר, והסבר סביר לתדירות העסקאות עשוי לשנות מהמסקנה, שאופיין פירותי-עסקי (ראו למשל: ע"א 504/65 אסל נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד כ(3) 365, 368 (1966)).

בענייננו, בין השנים 1988-2013 ביצע המערער עשרות עסקאות שונות בנכסי מקרקעין, כשחלק מהנכסים שרכש נמכרו על-ידו בסמוך למועד רכישתם. כך למשל, בשנת 1988 רכש המערער מניות באיגוד מקרקעין שהחזיק בקרקע בפתח תקווה ומכר אותן לאחר כשנתיים; בשנת 1992 רכש דירה בפתח תקווה ומכר אותה זמן קצר לאחר מכן במסגרת עסקת קומבינציה; בשנת 1994 רכש מבנה ושטח יחד עם שותף ולאחר כחודש מכר את חלקו; ובין השנים 2005-2013 ביצע המערער 13 עסקאות מכר, ופרט לשנת 2006, מכר המערער בתקופה זו – לכל הפחות – נכס אחד בכל שנה, או חלק ממנו.

כמו כן, בתקופת השומה, המערער ביצע 9 עסקאות שונות: 4 בנכס בהוד השרון; מכירת מניות חברת האחזקות; מכירת 3 דירות מגורים; ורכישת דירת מגורים (כאשר לגרסת המערער, מדובר במתנה שקיבל מאחיו).

אשר לסיבה לביצוע העסקאות שבמחלוקת יוזכר, כי לטענת המערער, הן בוצעו עקב קשיים כלכליים אליהם נקלעה חברת הבשר. סיבה זו עשויה, במקרים מסוימים, להוות הסבר סביר לתדירות עסקאות במקרקעין, ולהעיד על אופיין ההוני-פרטי. יחד עם זאת, בית המשפט המחוזי דחה הסבר זה משום לא הוכח על-ידי המערער, ואיני מוצא מקום להתערב בקביעה זו. על כן, סבורני כי יש בכל האמור כדי להעיד על אופיין הפירותי-עסקי של פעולות המערער בנכסיו.

אך מנגד, המערער החזיק בחלק מנכסי המקרקעין בבעלותו שנים רבות, באופן המעיד דווקא על אופיין הפרטי של פעולותיו. כך למשל, המערער החזיק בנכס בהוד השרון כ-10 שנים עד שהתחיל למכור חלקים ממנו; החזיק במניות חברת האחזקות – ודרכה בנכס בפסגת זאב – כ-14 שנים עד שמכר אותן; החזיק בקרקע חקלאית בפתח תקווה כ-8 שנים עד שמכר אותה לחברת מרום (שבמניותיה החזיק המערער, יחד עם אחרים); והחזיק בדירה בפתח תקווה שקיבל מאביו במתנה כ-19 שנים, עד שמכר אותה. כמו כן, המערער ממשיך להחזיק בחלק מהנכסים שרכש במהלך השנים, כשחלקם, ככל שניתן להבין, משמשים חלק מבני משפחתו.

אם כן, במבט ראשון נדמה, כי מבחן זה מושך לשני הכיוונים – הן להגדרת פעולותיו של המערער בשוק הנדל"ן כפירותיות-עסקיות, הן להגדרתן כהוניות-פרטיות. כך מצד אחד, ביצע המערער מספר בלתי מבוטל של עסקאות מכר בנכסיו, בסמוך למועד רכישתם, ובכלל זאת ביצע את העסקאות שבמחלוקת – מבלי לתת לכך הסבר סביר. אך מצד שני, המערער החזיק שנים רבות בחלק מנכסיו טרם מכירתם – וביניהם הנכסים שבמחלוקת – והוא עודנו מחזיק בנכסים נוספים. בהתאם, החלתו של מבחן זה איננה מובילה למסקנה ברורה – כך שלא ניתן להעניק למבחן זה משקל רב, בנסיבות העניין. בתוך כך, אני כשלעצמי סבור, כי גם אם במעט, נוטה הכף לטובת סיווג פעילות המערער בשוק הנדל"ן כהונית-פרטית דווקא. זאת, בפרט, נוכח המספר המועט של נכסי מקרקעין שנרכשו על-ידי המערער ב-15 שנים האחרונות, דבר אשר אינו עולה בקנה אחד עם סיווג אדם כ'עוסק' ברכישת ובמכירת מקרקעין.

עוד אציין, בהתייחס להיקפן הכלכלי של העסקאות – כי עמדתי היא שכוחה של אינדיקציה זו להכווין לתוצאה מסוימת מוגבל. זאת, בשים לב לכך שעסקינן בנכסים מסוג מקרקעין, שההיקף הכלכלי של העסקאות בהם, באופן טבעי, רחב (להתייחסות

לכוחה המוגבל של אינדיקציה זו ראו: עניין מגיד, בפסקה 20(ג) והאסמכתאות שם). על כן, בנסיבות ענייננו, איני סבור כי אינדיקציה זו יכולה להכווין לכאן או לכאן.

37. מידת בקיאותו של המערער בתחום המקרקעין: בית המשפט המחוזי קבע כי המערער "בקיא במידה לא מבוטלת בשוק הנדל"ן" ואף שניתן לייחס לו את מיומנותו ובקיאותו של עו"ד צברי בתחום זה. המערער משיג על קביעה זו, על שני חלקיה, וטוען כי בית המשפט המחוזי שגה כשייחס לו בקיאות בתחום הנדל"ן, ואת בקיאותו של עו"ד צברי. אין בידי לקבל טענותיו של המערער לעניין זה, ואבאר מדוע.

למבחן עזר זה חשיבות רבה לסיווג פעילותו של נישום. ההנחה בבסיס מבחן זה היא, כי אדם עוסק בתחומים בהם הוא מחזיק בידע ובבקיאות (עניין מגיד, בפסקה 20(ז); נמדר הכנסה, בעמוד 96). ודוק: הבקיאות הנדרשת להצביע עליה לצורך מבחן עזר זה אינה "בקיאות עילאית"; ואף אין היא נדרשת להיות בקיאות של הנישום עצמו – אלא, שניתן לייחס לנישום בקיאות של אחר, אשר ייעץ לו בביצוע העסקאות (ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"ד יט 246, 251 (1965); עניין מגיד, בפסקה 20(ז); עניין לשם, בפסקה 33).

בענייננו סבור גם אני, כי יש לייחס למערער בקיאות בשוק הנדל"ן. כפי שציין המערער בעצמו, מזה עשרות שנים רוכש המערער ומוכר נכסי מקרקעין. חלק מעסקאותיו התבצעו באמצעות קונסטרוקציות משפטיות, שלכל הפחות, אינן פשוטות ואינן מוכרות לכל – איגודי מקרקעין. כן ביצע המערער עסקאות קומבינציה בנכסיו, אשר מורכבות יותר באופיין מאשר עסקאות רכש או מכר רגילות. בקיאותו של המערער אף נלמדת מההיגיון ומהשכל הישר. האדם מתפתח. הוא מפנים ומיישם את הלקחים אותם הוא לומד במהלך חייו. משכך, קשה עליו הסברה, כי המערער פעל במשך עשרות שנים רבות בתחום הנדל"ן והשקיע ממיטב כספו בנכסי מקרקעין, תוך שעצם את עיניו לפעילויותיו, ומבלי שרכש ידע והקנה לעצמו כלים בתחום זה. בהתאם לכך, גם אם הבקיאות אותה ניתן לייחס למערער אינה בקיאות 'עילאית' של מומחה, סבורני כי היא אכן ברמה הנדרשת לשם התקיימות מבחן זה (השוו: עניין לשם, בפסקה 71).

משהגעתי למסקנתי זו לפיה המערער בקיא בתחום הנדל"ן, אינני נדרש לייחס לו בקיאות של אחר בתחום זה – ובענייננו, של עו"ד צברי; אם כי, בנסיבות העניין, מקובלת עליו עמדתו של בית המשפט המחוזי אשר לכך.

38. טיכום ביניים: למן האמור לעיל עולה, כי על פני הדברים, החלת המבחנים הפסיקטיים – אינם מובילים למסקנה יחידה וברורה. כך, מבחן אופן מימון העסקה ומבחן מידת בקיאותו של הנישום בתחום המקרקעין – מושכים לסיווגו של המערער

כ'עוסק'; ואילו יתר מבחני העזר – מושכים לכיוון הנגדי. ואולם, סיווג אדם כ'עוסק' אינו עניין טכני של סכימת תוצאותיהם של מבחני העזר מבחינה כמותית, אלא שיש לערוך בחינה מהותית איכותית. בתוך כך נדרשים אנו ליתן את המשקל המתאים לכל מבחן עזר – והכל, בהתאם לנסיבות העניין הרלבנטיות (עניין אלמור, בעמוד 12; עניין מ'ג'ד, בפסקה 21; נמדר הכנסה, בעמוד 94).

39. בעניין שלפנינו, סבורני כי יש לתת משקל רב יותר למבחני העזר הבאים – טיב הנכס ואופיו; קיומו של מנגנון עסקי; פעולות השבחה; ומידת בקיאותו של המערער בתחום הנדל"ן. זאת, בשל מספר סיבות:

ראשית, מבחנים אלו בוחנים את ההיבטים הגרעיניים לקיומו של מוסד עסקי בתחום המקרקעין – ידע, ארגון ופעילות אקטיבית להשאת שווי הנכסים.

שנית, מבחנים אלו, כאמור, מספקים מידה גבוהה של הכוונה, כאשר הנכס מושא המחלוקת הוא מסוג מקרקעין.

שלישית, פרט לקיומו של מנגנון עסקי, המסקנות שנבעו מההכרעה במבחנים אלו בנסיבות המקרה שלפניי היו ברורות, מה שמאפשר ביתר שאת להעניק להן משקל רב.

אשר ליתר המבחנים, סבורני כי ראוי בנסיבות העניין ניתן ליתן להם משקל, אך מופחת. כפי שציינתי, כאשר עסקינן בנכסים מסוג מקרקעין, וכאשר משך ההחזקה בנכס זה ארוך, כוחו של מבחן משך ההחזקה מוגבל, והוא אינו מכווין לטעמי באופן ברור את האופן בו יש לסווג נישום. בהתאם לכך, ההכרעה בו אינה חד-משמעית.

ביחס לאופן מימון העסקאות, הכרעתי במבחן ניתנה בהיעדר תשתית עובדתית מספקת, וממילא מימון בדמות אשראי חיצוני אינו בהכרח מעיד על אופיה הפירותי-עסקי של עסקה לרכישת מקרקעין (השוו: עניין מ'ג'ד, בפסקה 20(ד); גרוס, בעמוד 79). אכן, המערער לא הביא די ראיות לביסוס טענתו אשר לאופן בו מימן את רכישת מרבית נכסיו, והדבר עומד לו לרועץ. אך יש לזכור שבפני המערער ניצב קושי ראייתי לא מבוטל, הנובע – בין היתר – מהצורך להציג ראיות על אודות עסקאותיו, בחלוף שנים רבות ממועד ביצוען. בהתאם לכך, יש להבחין בין ההכרעה במבחן עזר, לבין המשקל שיש להעניק לה במכלול הכולל של נסיבות העניין. לשון אחר, העובדה שהמערער לא הצליח להוכיח טענתו אינה מספיקה כדי לקבוע, כי האופן בו מימן את רכישת נכסיו מעיד באופן מובהק על אופיין הפירותי-עסקי של עסקאותיו.

לבסוף, על אף חשיבותו של מבחן תדירות העסקאות, סבורני כי אין להעניק לו משקל מכריע בענייננו, וזאת משום שההכרעה בו לכאן או לכאן ניתנה, בסופו של יום, על חוט השערה.

לאור כל האמור, דעתי היא כי יישום כלל מבחני העזר שצוינו לעיל מוליך לכלל מסקנה, כי אין לסווג את המערער כ'עוסק' במקרקעין. אולם, אין די בכך כדי להוות סוף פסוק. אלא, נדרשים אנו לבחון אם יישום 'מבחן הגג' מחייב סטייה ממסקנה זו. ודעתי, שגם יישום 'מבחן הגג' אינו משנה את המסקנה אליה הגעתי, לפיה אין לסווג את המערער כ'עוסק'.

40. מבחן הגג: כאמור, בית המשפט המחוזי סבר כי מבחני העזר מושכים בענייניו של המערער לכיוונים מנוגדים, ועל כן הכריע את שהכריע בעיקר על יסוד מבחן זה. בשונה מכך, נקודת המוצא ממנה נדרש אני למבחן זה – היא כאשר מבחני העזר הביאוני לכלל מסקנה שונה – ולפיה יש לסווג את פעולות המערער בשוק הנדל"ן כהוניות-פרטיות.

מתוך נקודת מוצא זו כאמור, ובבחינת כלל הנסיבות האופפות את פעילויות המערער בשוק הנדל"ן – סבורני כי התמונה העולה בנסיבות ענייננו, שונה מזו שהצטיירה לפני בית המשפט המחוזי. כזכור, בית המשפט המחוזי סבר, כי התקופה בת עשרות שנים בה פעל המערער בשוק הנדל"ן; סוג העסקאות שביצע המערער בנכסי מקרקעין מגוונים; העובדה שרכש נכסים יחד עם שותפים, וביניהם עו"ד המתמחה במקרקעין; ורישומו של המערער בתיק מע"מ – כולם מעידים על היות המערער 'עוסק' במקרקעין. ואילו, לעמדתי, מסקנה זו אינה מתחייבת מנסיבות אלו.

לגישתי, התקופה הארוכה בה פועל המערער בשוק הנדל"ן, במסגרתה רכש ומכר נכסי מקרקעין מגוונים מעידה דווקא על אופיה ההוני-פרטי של פעילותו בשוק הנדל"ן. המערער אסף נכסים בעלי מידת סיכון שונה, כאשר את חלקם מכר בסמוך למועד רכישתם, חלקם מכר לאחר שנים רבות וחלקם נותרו בבעלותו עד היום. כמו כן, רישומו של המערער בתיק מע"מ אינה, לטעמי, מעידה על היותו 'עוסק' במקרקעין. זאת, בפרט כאשר רישום זה נעשה לצורך השכרת שתי חנויות המצויות ברשותו; כאשר המערער לא ניכה מס תשומות ששילם בעת שרכש נכסים אחרים (ולמצער לא עשה כן אשר לנכסים שבמחלוקת); וכן משום שמדובר ברישום ישן. זאת ועוד. על אף שהאישור שקיבל המערער לשומתו העצמית אין בו כדי לבסס טענת השתק, ודאי שמדובר בשיקול שיש לשקול במכלול הנסיבות בעניין דנן. ובענייננו, העובדה שהמערער סיווג את רווחיו ממכירת נכסי מקרקעין כרווח 'הוני' באופן קונסיסטנטי; וכי אגף מיסוי מקרקעין אישר את שומותיו פועלת לזכותו. עוד יש לשקול כשיקול רלבנטי את העובדה, כי למערער עסק בתחום שאינו מקרקעין – ייבוא ושיווק של מוצרי בשר ודגים.

על יסוד כל אלה, ובשים לב לכך שפעילותו של המערער נעדרת מאפיינים גרעיניים לקיומו של עסק, וביניהם – מנגנון עסקי, פעולות אקטיביות לצורך השאת רווחיות העסק והכנסה קבועה ושוטפת – איני סבור כי ניתן לראות בו כ'עוסק' במקרקעין.

הערה לפני סיום

41. לפני סיום אבקש להוסיף הערה קצרה אשר ל'מבחן הגג', וליחס שלו ליתר מבחני העזר.

42. מבחני העזר, כשם כן הם – כלי עזר לבית המשפט, לגורמי רשות המסים ולפרטים בחברה, לסיווג פעילות כלכלית כפירותית-עסקית או כהונית-פרטית. תרומתם היא בכך שהם פורטים היבטים כאלה ואחרים של פעילות עסקית, ובכך מקלים על בחינתה וסיווגה. ואולם, לפעילות עסקית אין צורה אחידה, והיא יכולה להיות שונה במישורי המוצר, הרווחיות, המקצועיות, הסדר, הארגון, התכנית העסקית ועוד. בהתאם לכך, מבחני העזר עשויים להשתנות בסוגם ובחשיבותם. זאת, בהתאם לנסיבות העניין המובא לפני בית המשפט. נדמה גם כי זוהי ההצדקה העיקרית ל'מבחן הגג' (ראו למשל: עניין לשם, בפסקה 34).

43. אם כן, 'מבחן הגג' אינו אלא ה'דבק' אשר מדביק את חלקי הפסיפס – הם יתר מבחני העזר – ובכך מגלה הוא לבית המשפט, לגורמי רשות המס ולנישום את התמונה הכללית העולה מפעילותו הכלכלית של נישום. נסיבות העניין המובא לפני בית המשפט עוברות כחוט השני דרך כלל מבחני העזר, ו'מבחן הגג' קושר אותן יחדיו. בהתאם לכך, על דרך הכלל, המסקנה הנובעת מ'מבחן הגג' צריכה לשקף את המסקנה העולה מיישום יתר מבחני העזר.

44. אמת הדבר – 'מבחן הגג' אינו מבחן נוקשה, ואינו מורכב מקריטריונים ברורים. הוא מעניק שיקול דעת רחב לגורמי רשות המסים ולבית המשפט, ובמסגרתו עשויים הם – ואף נדרשים הם – לבחון את כלל הנסיבות הרלבנטיות לשומה. אופיו הכללי של 'מבחן הגג', משכך, מחייב משנה זהירות מצד גורמי רשות המס ובית המשפט, שמא יפגעו שלא לצורך ערכים כגון ודאות משפטית, הגנה על אינטרס ההסתמכות והציפיות הסבירות של נישומים ואחידות בפסיקה. שכן, "קביעת כללים ודאיים ופשוטים להפעלה היא חיונית על מנת לאפשר התנהלות תקינה של נישומים מזה ושל רשויות המס מזה" (עניין שירצקי, פסקה 7 לפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף).

45. יחד עם זאת, אין לכחד, כי עשויים להיות מקרים בהם 'מבחן הגג' לא ישקף בהכרח את המסקנה שעולה מיישום יתר מבחני העזר. מקרים כאלה עשויים להתרחש באחד משני מצבים:

הראשון, כאשר מבחני העזר מושכים לכיוונים שונים, ו'מבחן הגג' נדרש כ'שובר שוויון'.

השני, כאשר מבחני העזר מביאים למסקנה ברורה, אך נסיבות כאלה ואחרות מצדיקות, על פני הדברים, סטייה ממנה.

46. אשר למצב הראשון – סבורני כי הפגיעה בערכים שצוינו לעיל חלשה יותר כאשר מדובר במצב זה, וזו מן הסיבה שבלאו הכי במצב כזה אין בכוחם של יתר מבחני העזר להכווין לתוצאה ברורה וחד משמעית. על כן, במצב כזה אופיו הכללי של 'מבחן הגג' אינו מוסיף ואינו גורע. יחד עם זאת, יש להיזהר מפני שימוש ב'מבחן הגג' להטות את הכף מקום בו הדבר אינו נדרש. על גורמי רשות המסים ובתי המשפט לבחון כל מבחן עזר לעומקו ולהעניק לו משקל מתאים בנסיבות העניין. זאת, בשים לב לנסיבות הרלבנטיות לבחינת כל מבחן עזר, אשר מחברות בינו לבין יתר מבחני העזר. רק לאחר שגורמי רשות המסים ובית המשפט עשו כל זאת, יכולים הם להגיע למסקנה – כי כפות המאזניים מעוינות; ובהתאם לכך, לתת משקל מכריע ל'מבחן הגג'.

47. אשר למצב השני – במצב זה הפגיעה בערכים שצוינו קשה יותר. האפשרות שגורמי רשות המסים או בית המשפט יסטו ממסקנה ברורה העולה מיישום יתר מבחני העזר מוסיפה נדבך נוסף של אי-ודאות לכללי המס, שיעילותם ובהירותם "היא אינטרס ציבורי מרכזי..." (ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, בפסקה 22 לפסק דינה של המשנה לנשיא מ' נאור (02.02.2014)). זאת, משום שלא ברור אילו נסיבות באילו מקרים עשויות להוביל לסטייה כאמור. בהתאם לכך סבורני, כי יש מקום לצמצם את האפשרות לסטות ממסקנה ברורה הנובעת מיישום מבחני העזר בהתבסס על 'מבחן הגג'. וזאת, למשל למקרים בהם פעולות הנישום נגועות במניפולציה של דיני המס, באופורטוניזם או בחוסר תום לב.

ודוק: מקרים אלו הינם בגדר החריג, ולא הכלל. שכן, בשיטת המס הנוהגת בישראל אשר מבוססת בעיקרה על שומה עצמית שמבצע הנישום, הנחת המוצא היא ש-"קיימת אמנה בין רשויות המס לנישום כי ינהגו זה כלפי זה בצורה הוגנת וייגבה מס אמת" (עניין שירצקי, בפסקה 7 לפסק דינו של השופט ע' גרוסקוף). בהתאם לכך, חוזרים אנו לנקודת ההתחלה של הערתי, והיא – כי ככלל, המסקנה הנובעת מיישום 'מבחן הגג' צריכה לשקף את המסקנה הנובעת מיישום יתר מבחני המשנה.

48. לסיכום, בחינת מבחני העזר והענקת משקל מתאים לכל אחד מהם בנסיבות העניין שלפניי הביאה אותי לכלל מסקנה – כי אין לסווג את המערער כמי ש'עוסק' במקרקעין, כהגדרתו בחוק המע"מ. יישום 'מבחן הגג' אינו משנה מסקנתי זו, בהיעדר אותן נסיבות 'חיצוניות' לעסקאות המעידות על התנהלות פסולה מצד המערער. משהגעתי למסקנתי זו, מתייחר הצורך בבחינת יתר טענותיו החלופיות של המערער.

49. סוף דבר: על יסוד כל האמור, אציע לחבריי לקבל את הערעור, ולקבוע כי המערער אינו 'עוסק' במקרקעין, כהגדרתו בחוק המע"מ – כך שהעסקאות שבמחלוקת, אינן חייבות במע"מ.

עוד אציע לחייב את המשיב לשלם למערער הוצאות משפט ושכר טרחת עורך-דין בסך כולל של 25,000 ש"ח – הוא הסכום בו חויב המערער בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. מעבר לכך, בשים לב שהעניין שלפנינו אינו מקרה 'פשוט', יישא כל צד בהוצאותיו שלו.

הערה לאחר סיום

50. לאחר שעיינתי בחוות דעתם של חבריי השופטים נ' סולברג ו-י' וילנר, ועל אף שנותרתי בדעת מיעוט, ראיתי לנכון להתייחס למספר נקודות הנוגעות למחלוקת שנפלה בינינו. לשיטת חבריי, יש לסווג את המערער כ'עוסק' בתחום המקרקעין, וכמשתמע מדבריהם יש לראות את העסקאות שבמחלוקת ככאלה שבוצעו ב'מהלך עסקו'. מחלוקת זו שני פנים לה – האחד, יישומי; והאחר, נורמטיבי. אתייחס לשני פנים אלה, כסדרם.

51. אך בטרם מחלוקת, הסכמות: דומה כי חבריי ואני תמימי דעים כי החלתם של מבחני העזר (מבלי להידרש ל'מבחן הגג') בנסיבות ענייננו, מוליכינו לכלל מסקנה ברורה. כך גם, חברתי השופטת וילנר ואני מסכימים – כי כדרך הכלל, ככל שהמסקנה העולה מיישום מבחני העזר היא ברורה יותר, כך יש להפחית במשקל שניתן ל'מבחן הגג' (אם כי איננו מסכימים עד תום אשר למבחן זה, כפי שיבואר להלן). אולם לצד אלו, נחלקה דעתי מדעת חבריי, שניהם, אשר לאותה מסקנה העולה מהחלתם של מבחני העזר, לבדם, בנסיבות העניין דנא. זו היא שורת המחלוקת, שלביאורה אפנה עתה.

הפן היישומי

52. הפן האופרטיבי של המחלוקת שנפלה בין חבריי וביני, נוגע לאופן יישומם של שניים ממבחני העזר על נסיבות ענייננו – 'מבחן טיב הנכס ואופיו' ו'מבחן תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי'. אבקש בקצרה להתייחס לעמדת חבריי.

53. מבחן טיב הנכס ואופיו: בעוד שלשיטתי, נקודת המוצא בבחינת נכסי מקרקעין היא שמדובר בנכס הוני באופיו, לעמדת חבריי אין מקום לקבוע נקודת מוצא כאמור, כאשר יש לבחון כל מקרה לפי נסיבותיו הוא (ראו: פסקה 7 לחוות דעתו של השופט נ' סולברג; פסקה 6 לחוות דעתה של השופטת י' וילנר). על כך מוסיף השופט סולברג, כי אף אם היה לאמץ נקודת מוצא כאמור, היה מקום לסטות ממנה בנסיבות המקרה דנא, נוכח האופי הספקולטיבי של חלק מנכסי המקרקעין בהם 'עסק' המערער (פסקאות 8-9 לחוות דעתו). לבסוף מציין השופט סולברג, כי נוכח ההבדלים בין נכסי מקרקעין לבין תיקי מניות וניירות ערך, הבאים לידי ביטוי במורכבות ביצוע העסקאות המשתנה בהתאם לסוג הנכס המדובר ועלויות העסקה הכרוכות בכך – "יש לנקוט משנה זהירות מעריכת היקש" ביניהם (שם, בפסקה 10).

דומה, כי גדר המחלוקת שנפלה ביני לבין חבריי ביחס למבחן זה נוגעת לנקודת המוצא ולנקודת הסיום, ואילו אשר לנקודת הביניים – כי "כל מקרה יבחן על פי נסיבותיו הפרטניות" (פסקה 31 לחוות דעתי) – תמימי דעים אנו. אשר לנקודת המוצא, לא ראיתי מקום לחזור על דבריי, אולם אציין כי לשיטתי, עדיפה נקודת מוצא על-פני היעדרה. אשר לנקודת הסיום, כפי שציינתי, איני סבור כדעת השופט סולברג, כי יש מקום ללמוד בנסיבות המקרה דנא מן הפרט אל הכלל, ולקבוע, כי היות שחלק מהעסקאות שביצע המערער נושאות אופי ספקולטיבי, כלל הנכסים מושא ענייננו הם 'פירותיים' באופיים.

יוער ביחס לנקודה זו: מסכים אני עם השופט סולברג, כי אין מקום לגזור גזירה שווה בין נכסי מקרקעין לבין נכסים דוגמת מניות. אולם, איני סבור, כי יש בכך כדי למנוע כל אפשרות ללמוד מן האחד על אודות האחר. שהרי, לעיתים נדרשים אנו להשוות בין "תפוחים ותפוזים" (ע"א 3293/17 רבקה טכנולוגיות בע"מ נ' טלמור, פסקה 8 (12.09.2018)). בסופם של דברים, ההיגיון המנחה תיק השקעות של הנכס האחד אינו נבדל מההיגיון המנחה את תיק ההשקעות של הנכס האחר, ושניהם במהותם הם אינם אלא הקצאה מתוכננת של סיכונים וסיכויים, אשר נקבעת בהתאם למידותיו וצרכיו של כל משקיע ומשקיע. ואילו, המורכבות בביצוע עסקאות בנכסי מקרקעין (כמו גם עלויותיהן) אינן מונעות גיוון בתיק השקעות כאמור, שכן ככלל השאיפה היא להשיא את תוחלת הרווח מההשקעה. ובהינתן זאת, קיומן של עלויות עסקה גבוהות בעסקאות מקרקעין נוכח מורכבותן, איננה, כשלעצמה, שיקול להעדיף נכס 'בטוח' על-פני נכס 'ספקולטיבי', ככל שתוחלת הרווח של האחרון שווה או עולה על זו של הראשון.

54. מבחן תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי: אשר למבחן זה, כאמור, לשיטתי נדרש לבחון את תדירות העסקאות הן במבט 'מאקרו', הן במבט 'מיקרו'. בתוך בחינה זו נתתי דעתי, בין היתר, למשך הזמן בו הוחזקו הנכסים בידי המערער. ואילו, לשיטת חבריי,

שניהם, בעשותי כן עירבתי מין בשאינו מינו, היות שלמשך זמן ההחזקה בנכסים – מבחן עזר ייעודי משלו. עוד סבור השופט סולברג, כי לא היה מקום להעניק משקל למשך ההחזקה בנכסים בבחינת מבחן תדירות העסקאות, שלא ניתן על-ידי בבחינת מבחן משך ההחזקה; וכי האופן בו בחנתי אינדיקציה זו עשוי להוביל למצב בו ניתן לה כפל משקל. דומה, כי עמדתי מצריכה הבהרה.

לגישתי, 'תדירות' היא מונח יחסי. זאת, היות שסיווג פעולות כתדירות, נובע בהכרח משני פרמטרים שונים: מושא הפעולה (הנכס); ותקופת הזמן עליו נפרשות הפעולות. לכל תדירות יש אופי שונה, כאשר תדירות במוכן העסקי 'נועדה להכניס רווח שוטף וקבוע לעסק' (פסקה 36 לחוות דעתי). לפעילות עסקית יש 'קצב' משלה. כאשר ה'קצב' של פעילות נדונה אינו עולה בקנה אחד עם מטרה זו של עסק – הכנסת רווח שוטף וקבוע – הרי, שככלל, עולה קושי לקבוע כי מדובר בתדירות שהיא עסקית. וכשלעצמי, סבורני שמשך זמן ההחזקה הוא אינדיקציה אשר יש לתת לה את הדעת בבחינת 'קצב' זה, וזאת ממספר טעמים: הראשון, היעדר אחידות ב'קצב' של קנייה ומכירה של נכסים (שנובע, בין היתר, ממשך החזקתם), מהווה אינדיקציה לכך שלא מדובר בתדירות שהיא עסקית; השני, משך ההחזקה בנכסים עשוי להעיד על הסיבה למכירה 'מרוכזת' של מספר נכסים במועד זמן מסוים; והשלישי, משך זמן ההחזקה בבחינת תדירות העסקאות עשוי להוות כלי להבחין בין נכסים 'פירוטיים' לבין נכסים 'הוניים'. זאת, כאשר קיים פער בין 'קצב' הקנייה ומכירה של נכסי מקרקעין המהווים 'מלאי עסקי' ובין 'קצב' הקנייה ומכירה של נכסים שהם 'הוניים'. בשורה התחתונה, משך ההחזקה בנכס כאינדיקציה בתוך מבחן תדירות העסקאות מעיד על היחס בין הקנייה ובין המכירה של נכס ספציפי. נתון זה, לשיטתי, חשוב גם מן הטעם, כי בעת החלתו של מבחן זה, ככלל, לא נעשית הפרדה בין קנייה לבין מכירה של נכסים, וכל אחת מפעולות אלה נחשבת 'עסקה', הגם כאשר מדובר באותו נכס. בענייננו, למשל, על אף מספרן הרב של העסקאות אותן ביצע המערער בנכסיו, בשורה התחתונה מדובר בעסקאות ב-18 נכסי מקרקעין, הנפרשות על-פני כ-25 שנים. וזאת, כאמור, כאשר בחלקם המערער עודנו מחזיק.

כמו כן, כפי שציינתי בחוות דעתי, לטעמי יש מקום לבחון את המסקנה הנובעת ממבחן משך ההחזקה בנכסים – לאורם של יתר מבחני המשנה (פסקה 32). וזאת, כדי לשים דברים בהקשרם. בהתאם לכך, סבורני כי אין בכך כדי לתת כפל משקל לנתון של משך ההחזקה בנכסים; כאשר נתון זה משמש אך כאינדיקציה בתוך מבחנים כלליים אחרים, וביניהם קיומו של מנגנון עסקי ומבחן ההשבחה; וכאשר בענייננו לא ראיתי כי יש בנתון זה כדי להטות את הכף לכאן או לכאן, במנותק מאותם מבחנים.

55. הפן השני של המחלוקת שנפלה ביני לבין חבריי נוגע ל'מבחן הגג' – לאופיו ולמשקל שיש ליתן לו כחלק מהמארג השלם של כלל מבחני העזר. כשלעצמי, אני סבור שיש להימנע ככל הניתן מפנייה לסטנדרטים רחבים אשר יש בהם כדי לפגום בוודאות הדין הפיסקלי; ולהעניק בכורה ליתר מבחני העזר, אשר מטרתם ותכליתם לבחון היבטים שונים של פעילות עסקית. השופט סולברג חולק עליי לעניין זה בשני מישורים: ראשית, לשיטתו, יש בעמדתי כדי לשפך את התינוק עם המים, וזאת, היות ש'מבחן הגג' הוא כלי חיוני לצורך 'לכידת' מלוא המאפיינים של העסקה הנבחנת; ומשום שצמצומו עשוי לתמרץ היצמדות דווקנית ליתר מבחני העזר כדי להשיג "סיווג פורמלי... והכל בכדי לחמוק מציפורני המס" (פסקה 32 לחוות דעתו). ושנית, לשיטת השופט סולברג, אף אם הייתה מתקבלת עמדתי, לא היה בכך כדי להפיג כל עמימות בדין הפיסקלי, וזאת משום "שעדיין יוותרו מבחני-עזר רבים, נטולי היררכיה ברורה ביניהם, אשר אופן יישומם אינו פשוט כלל ועיקר, ומצריך פרשנות" (שם, בפסקה 33).

56. לא אכחד, כי יש בגישתי משום חידוש, ובצדק העיר השופט סולברג, כי דבריי אינם הולכים "בתלם שנחרש בפסיקה קודמת של בית משפט זה" (שם, בפסקה 31). ואולם, לשיטתי, מדובר בחידוש רצוי. בסופם של דברים, הדין הפיסקלי נמצא בראש הדינים אשר מסבירים לפרטים בחברה את הבסיס הפיננסי שלהם – מה יש להם, ומה אין להם. אי-ודאות בדין הפיסקלי משמעה פגיעה ביכולת של פרטים להסתמך על כך שפעילויותיהם בשוק יביאו לתוצאה אליה הם שואפים להגיע; ביכולת שלהם לתכנן קדימה; ולפתח ציפיות סבירות. לכך גם מחיר בבחינת האינטרס הציבורי, היות שעמימות בדין הפיסקלי עלולה לפגוע בתמריץ של פרטים בחברה להשקיע את כספם באופן זה או אחר. זאת, שכן עמימות זו מתורגמת לעלויות עסקה, אשר כמובן נשקלים בבחינת אפשרויות שונות לאפיקי השקעה פיננסית. דברים אלה מקבלים משנה תוקף נוכח הכלל, אותו מציין השופט סולברג, כי בחינת מבחני העזר נעשית על-פי אמת מידה אובייקטיבית, ולא על-פי אמת מידה סובייקטיבית. שכן, נדרש שלנישומים פוטנציאליים יהיו הכלים לסווג במידת דיוק זו או אחרת את פעילויותיהם בשוק.

57. בעיניי, המקרה דנא ממחיש את הקושי עליו אני מבקש לעמוד בצורה טובה. בענייננו מדובר בנישום, אשר פעל בשוק הנדל"ן משך עשרות שנים, לא זכה להטבות מס אליהן הוא עשוי היה להיות זכאי לו היה מסווג עצמו כ'עוסק', וזאת – מתוך ההנחה שהוא רוכש נכסי מקרקעין לצרכי השקעה. זאת ועוד. לא הועלתה כל טענה, לפיה המערער נמנע מלהגיש לרשות המסים את כל המסמכים הנדרשים להשלמת עסקאותיו; השמיט פרט מהותי; או התחמק מתשלום מס; וכן אין נגדו כל טענה שהוא ניסה לתמרן באופן ישיר או עקיף את רשות המסים כדי להפחית את חבותו במס. במצב דברים זה, כאשר נבחנת פעילותו בדיעבד, על בסיס תשתית עובדתית חסרה (שהינה תוצאה טבעית של חלוקף הזמן) ובאמת מידה

אובייקטיבית, מתרחב הפער בין הציפיות הסבירות של הנישום ובין התוצאה הסופית (לבחינה המשולבת של 'עסקה' הן מנקודת המבט האובייקטיבית, הן מנקודת המבט הסובייקטיבית, ראו: עניין קרן, בעמוד 679; עניין שירצקי, בפסקה 9 לפסק דינו של השופט י' עמית; עניין גיבשטיין, בפסקאות 26 ו-28 לפסק דינו של השופט י' עמית); פער אשר משליך על היכולת של נישומים פוטנציאליים (הם כל הפרטים בחברה) להסתמך על מצב נתון, ובכך – מתרחבת העמימות האופפת את הדין הפיסקלי.

58. ודוק: מסכים אני עם השופט סולברג כי אף אם הייתה מתקבלת גישתי, לא היה בכך כדי להפיג כל עמימות בדין הפיסקלי; ואף ספק בעיניי אם ניתן להגשים מטרה כזו, ראויה כלל שתהא, שהרי כל מקרה נבחן על פי נסיבותיו שלו. ואולם, איני סבור כי קיומה של עמימות הנובעת מהיבט אחד של הדין הפיסקלי מהווה שיקול להימנע מצמצום עמימות הנובעת מהיבט אחר שלו.

59. אשר לאפשרות שהמעטה בחשיבות של 'מבחן הגג' עשויה להביא לכדי ניצול דיני המס אצייך, כי: ראשית, אף אם תוצאת גישתי היא פתיחת פתח מסוים לניצול דיני המס בידי אחדים (ואינני סבור כך), לעמדתי, אין בכך כדי להצדיק הטלת עול של עמימות פיסקלית הנובעת (לגישתי) מ'מבחן הגג' על הרבים. ושנית, כפי שצינתי, איני סבור שיש לשלול כל אפשרות לסטות ממסקנה ברורה העולה מיישום יתר מבחני העזר; ואף סבורני שראוי לעשות כן במקרים בהם פעולות הנישום נגועות במניפולציה או ניצול של דיני המס, באופורטוניזם או בחוסר תום לב. בהתאם לכך, איני סבור כי ענייננו בשאלה המעסיקה את בית משפט זה מראשית ימיה בין 'אמת' ובין 'יציב' (לסקירת הגישות השונות לעניין זה ראו באופן ככלי: יורם שחר "לכידות ובין-דוריות בבית המשפט העליון: הפוליטיקה של התקדים" מחקרי משפט טז 161 (התשס"א)); אלא, בשאלת ההכרעה בין אמת ובין אמת, האחת שלי, השנייה של חברי – כאשר לשיטתי בין שני אלה "יציב עדיף" (אהרן ברק "על שיקול הדעת של שופט בית-המשפט העליון" מבחר כתבים א' 937, 944 (התש"ס)).

מבחן המנגנון העסקי

60. לבסוף, ראיתי להתייחס להערתה של חברתי השופטת וילנר. לגישתה, יש מקום 'לשבור את הסימטריה' בכל הנוגע למבחן המנגנון העסקי. כך, שקיומו של מנגנון עסקי מהווה אינדיקציה לפעולה פירותית-עסקית; אולם שאין בהיעדרו כדי ללמד בהכרח כי מדובר בפעולה שאופייה הוני-פרטי. זאת, נוכח התמורות בעידן המודרני, אשר הביאו

לכדי אפשרות להפיק הכנסה פירותית משמעותית ללא קיומו של מנגנון עסקי 'מסורתי'.

61. עמדה עקרונית זו מקובלת עליי, אם כי לשיטתי יש לבחון זאת בהתאם לנסיבות העניין. שכן, סבורני, כי עודנה קיימות קטגוריות של עסקים אשר בחתך המקרים הכללי מאמצים מנגנון עסקי 'מסורתי', כך שלא נס לחו של מבחן זה. עם זאת, לטעמי, ראוייה הקביעה כי השעה נכונה להכיר במנגנונים עסקיים 'מודרניים', ולהתאים את האינדיקציות הנבחנות במסגרת מבחן זה בהתאם לכך; וכי עשויים להיות מקרים בהם לא יהיה בהיעדר מנגנון עסקי (במובן ה'מסורתי') כדי למשוך לכאן או לכאן. אף, צפוי שעם ההתפתחויות הניכרות המתרחשות בחברה ובטכנולוגיה, כך תפחת החשיבות של היעדר מנגנון עסקי. ואולם, לשיטתי, לא כך המקרה שלפנינו – וזאת, בין היתר, נוכח השנים בהן פעל המערער בנכסיו. בשל כך, ובשל הטעמים עליהם עמדתי ביתר פירוט במסגרת חוות דעתי, סבורני שיש להעניק למבחן זה משקל בנסיבות העניין.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

1. חוות דעת מקיפה ומפורטת כתב חברי, השופט ח' כבוב. לשיטתו, יש להעתר לערעור, ולקבוע כי רווחי המערער מפעילותו במקרקעין הם רווחים הוניים, וככאלה – פטורים ממס ערך מוסף (להלן: מע"מ). אני סבור אחרת, ולטעמי דין הערעור להידחות.

2. בכמה סוגיות קיימים פערים בין דעת חברי לדעתי-שלי: הראשונה, אופן ישומם של שניים מהמבחנים לסיווג פעילותו של המערער – מבחן טיב הנכס ואופיו, ומבחן תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי. השנייה, קשורה בקודמתה, היא שאלת המשקל שיש ליתן לכל אחד מהמבחנים השונים, וגיבוש התמונה אשר מצטיירת לאורם, בפרט תוך שימוש במבחן המכונה 'מבחן הגג'. השלישית, סוגיית היחס הכללי הראוי אל 'מבחן הגג'. עמדתי השונה בשלוש הסוגיות האמורות, מוליכה לכלל מסקנה כי יש לסווג את פעילות המערער כעסקית-פירותית, ולא כפעילות פרטית-הונית; אעבור אפוא להצגת הסוגיות כסדרן, ראשון ראשון ואחרון אחרון.

האם המערער הוא 'עוסק' במקרקעין? מבחני העזר שבהם חלוקות עמדותינו

3. ההכרעה בדבר סיווג פעילותו של המערער במקרקעין מצריכה דיון בשתי שאלות: (1) האם המערער הוא 'עוסק'; (2) האם העסקאות שבמחלוקת בוצעו 'במהלך עסקיו'; הכל כהגדרתם של מונחים אלה בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ) (ע"א 4377/17 גיבשטיין נ' מע"מ רחובות, פסקה 16 לפסק דינו של השופט י' עמית (2.6.2019) (להלן: עניין גיבשטיין)); אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך א, 61-64 (מהדורה חמישית 2013)). שאלות אלה תוכרענה על יסוד מבחני-העזר שגובשו בפסיקה, לצורך ההבחנה בין רווחים הוניים לבין רווחים פירותיים, מבחנים המשמשים גם בהקשרים נוספים בדיני המס (ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 20 לפסק דינו של השופט י' דנציגר (16.3.2009) (להלן: עניין מגיד)); אהרן נמדר מס הכנסה 93-107 (מהדורה רביעית 2013) (להלן: נמדר)).

4. בטרם אעבור ליישום מבחני העזר – שתי הערות מקדימות. הערה ראשונה נוגעת למסד העובדתי המשמש בסיס לדיון. לעניין זה, הכלל, שממנו לא מצאתי הצדקה לתרוג בענייננו, הוא שהתשתית העובדתית היא זו שנקבעה בערכאה המבררת: "יישום המבחנים מצריך הידרשות לעובדות ולהערכתן בשים לב למכלול נסיבות המקרה כפי שנפרשו בפני בית המשפט המחוזי. על כן, התערבות בממצאיו של בית המשפט המחוזי בעניין זה תיעשה רק בנסיבות מיוחדות המצדיקות זאת" (ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פסקה 94 לפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז (24.12.2014)); כן ראו: ע"א 5883/14 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה כח' לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין (27.11.2016) (להלן: עניין אלדן); נמדר, בעמוד 107). הערה שנייה – הדיון ביישום מבחני העזר לקביעת אופיה של הפעילות הנדונה, נערך מנקודת מבט אובייקטיבית, להבדיל מנקודת מבטו הסובייקטיבית של הנישום, ומהאופן בו תופס הלה את פעולותיו (ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל, פסקאות 36-43 לפסק דינו של השופט ד' מינץ (2.1.2018)).

5. על רקע הדברים הללו, אפנה עתה ליישום המבחנים במקרה שלפנינו. על מנת שלא להאריך מקום בו ניתן לקצר, אתמקד במבחני-העזר שבהם דעתי שונה מזו של חברי ביחס ליתר המבחנים, שבהם לא אדון, מקובלת עלי הכרעתו של חברי לגביהם).

מבחן טיב הנכס ואופיו

6. חברי קובע, בהתייחס למבחן זה, כי לגבי מקרקעין "נקודת המוצא היא שמדובר בנכסים הוניים באופיים", ובהמשך דבריו: "בענייננו, לא שוכנעתי כי יש לסטות מנקודת מוצא זו" (פסקה 31 לחוות דעתו). עמדתי בעניין זה – שונה.

7. תחילה אציין, כי בפסיקה הובעה זה מכבר הסתייגות מגישה החותרת לקבוע נקודת מוצא מעין זו בהתייחס לנכסי מקרקעין, וזאת אף בהתייחס ספציפית לפסק הדין בע"א 134/58 גורי נ' פקיד השומה, תל אביב, פ"ד יג 752 (1959), אשר עליו – בין היתר – נסמך חברי:

"לעניין 'טיב הנכס' חוזר בא-כוח המערערת על טענתו בדרגה הראשונה, כי מדובר בנכס מקרקעין, שהוא מטבעו מיועד להשקעה. אכן, דעה זו הושמעה במספר עניינים שבאו לפני בית המשפט, כמו למשל: ע"א 134/58 [...] ועוד. השופט המלומד לא שעה לטענה זו – ובצדק. אין לומר, כי טיב הנכס, כשלעצמו, מלמד על כך, שעסקה בו היא עסקה מסחרית במובן הוני דווקא. הרי גם כאשר פלוני רוכש נכס למטרת השקעה גרידא, אפשר שרכשו מידי סוחר, שאצלו אותו נכס עצמו הוא מלאי עסקי" (ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1, 14 (1985) (להלן: עניין אלמור)).

8. מעבר לכך, אפילו היה מקום לקביעת נקודת מוצא לגבי נכסי מקרקעין, הרי שבכל הנוגע אל הנכסים בהם עסקינן – ספק אם נקודת המוצא צריכה היתה להיות כי מדובר בנכסים הוניים באופיים; שמא להפך. זאת, שכן לכל הפחות חלק מהעסקאות שנכללו בשומה (כמו גם עסקאות נוספות שביצע המערער) הן עסקאות ספקולטיביות באופיין, אשר נעשו במקרקעין שנדרשו לחלוקה עתידית, ושהצריכו שינוי יעוד. בכגון דא, סבור המלומד א' נמדר, כי "לפעמים, נקנים מקרקעין לצרכי ספקולציה ואז העסקה תהיה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ולא עסקה הונית" (נמדר, בעמוד 99); כמותו גם המלומד י' גרוס, ציין כך: "נכסים אחרים הנם עסקיים באופיים, כגון חלקי מגרשים ומקרקעין לא מושבחים" (יוסף גרוס דיני המס החדשים 76 (מהדורה שלישית 2003); וראו גם: עמ"ה (ת"א) 608/75 אליסן מימון והשקעות בע"מ נ' פ"ש גוש-דן, פד"א ח 244, 246 (1976); בן-עמי צוקרמן ועמיקם לביא "האבחנה בין 'סוחר בניירות ערך' ובין 'משקיע שאינו סוחר'" משפטים ח 47, 48 (1977) והאסמכתאות הנזכרות שם (להלן: צוקרמן ולביא)).

9. אוסיף, כי מעבר לאופיים הנזכר של חלק מהנכסים כספקולטיביים, גם הגיוון שבנכסי המקרקעין שבהם החזיק המערער, וגם פעילותו ביחס לחלק מהנכסים בצוותא עם שותפים (לעניין זה: צוקרמן ולביא, בעמודים 66-67) – מטים את הכף אל עבר אפיון נכסי המקרקעין שבנדרון, כפירותיים ולא כהוניים.

10. בהקשר זה אציין, שלא כעמדת חברי, כי לטעמי, בכל הקשור למבחן 'טיב הנכס ואופיו', יש לנקוט משנה זהירות מעריכת היקש בין נכסי מקרקעין, לבין תיקי מניות וניירות ערך. הסיבה לכך טמונה בדברים שציין חברי בהקשר אחר בחוות דעתו, שעה שביקש להבחין בין מקרקעין לבין ניירות ערך, בכל הנוגע למבחן תדירות העסקאות:

”בחינת תדירות עסקאות תעשה לאור טיב הנכס ואופיו [...] שכן, כל נכס נסחר בתדירות טבעית אחרת. בהתאם לכך, ‘על מנת שהכנסה ממכירת מקרקעין תיחשב פעילות ‘עסקית’, תידרש תדירות נמוכה יותר מאשר פעולות קניה ומכירה של ניירות ערך למשל, אשר פעולת המסחר בהם פשוטה יותר – ואשר מעצם מהותן והיותן נזילות יותר נעשות בתדירות רבה יותר מאשר פעולות במקרקעין” (פסקה 36 לחוות דעתו). דברים אלה, סבורני, יפים הם גם למבחן טיב הנכס ואופיו. נוכח המורכבות בביצוע עסקאות במקרקעין, כמו גם נוכח עלויות העסקה הגבוהות שנלוות לעסקאות אלה, אין לדרוש כי מידת הגיוון ב’תיק מקרקעין’, לצרכי פיזור סיכונים, תהיה דומה לזו המקובלת בתיקי מניות. לגבי דידי, הגיוון שב’תיק המקרקעין’ בו החזיק המערער דנן – גיוון אשר בא לידי ביטוי הן באופי הנכסים, הן בדרכי רכישתם – מלמד גם הוא על פעילות בעלת אופי עסקי-פירוטי.

מבחן תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי

11. בית המשפט המחוזי מצא כי מבחן זה מטה את הכף לכיוון העסקי-פירוטי. מנגד, חברי סבור כי קביעה זו, לכל הפחות, נתונה בספק, שכן התשתית הראייתית כוללת אינדיקציות סותרות בעניין זה; לדעתו, ככל שניתן לגבש דעה לגבי מבחן זה – הרי שהכרעה בו נוטה דווקא אל הכיוון הפרטי-הונוי.

12. כאינדיקציות לכך שהפעילות היא עסקית-פירוטית, במסגרת המבחן הנוכחי, מציין חברי את ריבוי העסקאות שאותן ביצע המערער, כאשר בחלקן משך ההחזקה בנכסים אף היה קצר במיוחד, ואת העובדה שלא עלה בידי המערער להוכיח שביצע את העסקאות שבמחלוקת, עקב קשיים כלכליים אשר אליהם נקלעה חברת הבשר שבבעלותו. פירוט סדור בעניין זה מצוי בפסקאות 6 ו-36 לחוות דעתו של חברי, ואסתפק בציון העובדה שבין השנים 1988-2013 ביצע המערער שלוש-עשרה עסקאות רכישה, שש-עשרה עסקאות מכירה, שתי עסקאות קומבינציה, וכמו כן קיבל שתי דירות במתנה. אינדיקציות אלה שהביא חברי לתמיכה בסיווג פעילות המערער כעסקית-פירוטית, ושהיו חלק מהמסד העובדתי שנקבע בבית המשפט המחוזי – מקובלות עלי. זאת, בייחוד נוכח תדירות העסקאות הנמוכה יחסית אשר נדרשת, לפי פסיקתו של בית משפט זה, לצורך סיווג נכסי מקרקעין כנכסים עסקיים-פירוטיים (עניין גיבשטיין, בפסקה 25א; עניין מגיד, בפסקה 20(ב)).

13. מן העבר השני, הטעם המרכזי שאותו מציג חברי, כמטה לכך שהפעילות היא הונית-פרטית, הוא משך זמן ההחזקה הארוך של המערער בחלק מנכסי המקרקעין, ובכללם גם הנכסים מושא השומה. בנוגע לכך, ספק בעיני, אם יש מקום לשיקול זה תחת מבחן ‘תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי’, שכן לעניין זה, של משך ההחזקה בנכסים, יוחד זה מכבר מבחן-עזר נפרד: מבחן תקופת ההחזקה בנכסים, אשר לו הקדיש חברי דיון

מובחן בחוות דעתו. יתירה מכך, במסגרת הדיון שערך חברי באותו מבחן, מצא כי מדובר בנתון שמשקלו מועט, שעה שעסקינן בנכסי מקרקעין, מאחר שמדובר ב"נכסים שמשך החזקתם, ככלל – ארוך הוא", כשלכן "עוסק (כהגדרתו בחוק המע"מ) עשוי להחזיק במשך שנים ארוכות בנכסי מקרקעין שונים" (פסקה 32 לחוות דעתו של חברי; לקביעה דומה ראו: עניין גיבשטיין, בפסקה 24). סבורני, כי דבריו אלה של חברי בדבר המשקל המועט שיש לייחס בענייננו למבחן תקופת החזקה בנכסים, ובכלל זאת גם למשך החזקה במקרקעין, יפים הם גם כלפי המשקל שיש לייחס לנתון זה במסגרת מבחן תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי; אין מקום להמעיט במשקלו של הנתון במסגרת מבחן אחד, ובר כבוד לייחס לו משקל רב בגדרי מבחן אחר.

14. אעיר, כי ככל שניתן בכל זאת ללמוד אף במקרקעין ממשך החזקה בנכסים ספציפיים, הרי שזאת דווקא כאשר מדובר במשכי החזקה קצרים, אשר עשויים ללמד על פעילות עסקית-פירותית; לעומת זאת, אין הדבר כן לאידך גיסא, שכן כמתואר, החזקה ממושכת במקרקעין עשויה לאפיין הן פעילות עסקית-פירותית, הן פעילות פרטית-הונית, ולכן אין בה כדי ללמד על סיווג הנכון של הפעילות. כך או אחרת, באותם מקרים שבהם ניתן לייחס משקל לנתון זה, הרי שיש לעשות כן במסגרת המבחן המתאים – מבחן תקופת החזקה בנכסים (להבדיל ממבחן תדירות העסקאות), וזאת אף כדי להימנע מכפל משקל שינתן לאותו נתון.

15. אם כן, נוכח האמור, סבורני – כפי שקבע גם בית המשפט המחוזי – כי מבחן תדירות העסקאות תומך דווקא בסיווג פעילות המערער כעסקית-פירותית. כפי שיוסבר בהמשך הדברים, לעניין זה נודעת משמעות גם מעבר לשאלת ההכרעה במבחן-עזר ספציפי זה.

16. סיכום ביניים: שניים הם המבחנים שלגביהם אני חלוק על חברי, בכל הקשור ליישומם במקרה שלפנינו – מבחן טיב הנכס ואופיו, ומבחן תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי; חברי מצאם מלמדים על פעילות הונית-פרטית, ואילו אני מצאתי כי הם מלמדים על פעילות פירותית-עסקית.

יחסי מבחני העזר השונים ומשקליהם

17. לאחר שהקדשנו מספר מילים לפרטי המבחנים, כל אחד מהם כשהוא לעצמו, עלינו להתבונן על הדברים ממבט-על, לעבור 'מן העצים אל היער'. במסגרת זאת, יש לבחון את השאלה, אם ההכרעה השונה שאליה הגעתי בנוגע למבחני-העזר הספציפיים שנמנו לעיל, מביאים גם לשינוי התמונה בכללותה. אקדים אחרית לראשית ואומר, כי

התשובה לכך היא בחיוב, כאשר השינוי נובע (1) מהמשקל שאותו אני סבור כי יש לייחס למבחן תדירות העסקאות; ו-(2) מהכיוון שאליו 'מושך' מבחן טיב הנכס ואופיו, וזאת נוכח ההכרעה השונה שאליה הגעתי בהפעילי מבחן זה, כפי שתואר לעיל.

18. חברי מבקש להקנות את הבכורה, בענייננו, לארבעה מבחני-עזר: טיב הנכס ואופיו; קיומו של מנגנון עסקי; פעולות השבחה; ומידת מומחיותו ובקיאותו של הנישום בתחום המקרקעין. משמעות הדבר היא, כי חברי מייחס משקל משני למבחני-העזר הבאים: משך ההחזקה בנכסים; אופן מימון העסקאות; ומבחן תדירות העסקאות.

19. כמצוין לעיל, תמים-דעים אני עם חברי בנוגע למשקל שאותו יש לייחס למבחן משך ההחזקה בנכסים שהם מקרקעין, ובנסיבות המקרה שלפנינו, נכון אני גם לקבל גישה מסויגת זו, בכל הנוגע למבחן אופן מימון העסקאות (לביקורת כללית על מבחן זה, ראו: צוקרמן ולביא, בעמודים 63-63, וראו גם, באופן כללי: ע"א 167/58 נציב מס הכנסה נ' בית-חרושת לטיגריות לוד בע"מ, פ"ד יד 1475, 1478-1479 (1960)). ברם, בכל הנוגע למבחן תדירות העסקאות – אין הדבר כן.

20. כפי שתיאר גם חברי, "מבחן תדירות העסקאות מקבל משנה חשיבות כאשר עסקינן בנכס מסוג מקרקעין. שכן, ההנחה היא שאנשים 'פרטיים' אינם עוסקים באופן תדיר בנכסי מקרקעין, ולכן תדירות העסקאות בנכסים מסוג זה מהווה 'אינדיקציה חזקה' לאופיין הפירותי-עסקי" (פסקה 36 לחוות דעתו; וראו גם: נמדר, בעמודים 102-103). חרף דברים אלה, במסגרת ישומו את הדברים במקרה שלפנינו, בחר חברי שלא לייחס משקל רב למבחן תדירות העסקאות, וזאת מאחר ש"ההכרעה בו לכאן או לכאן ניתנה, בסופו של יום, על חוט השערה" (פסקה 39 לחוות דעתו).

21. דעתי-שלי היא, כי אין להפחית ממשקלו של מבחן תדירות העסקאות בענייננו, שכן לדידי, ההכרעה במבחן זה איננה תלויה על חוט השערה; כמתואר לעיל, סבורני כי מבחן זה מטה את הכף בבירור, אל עבר סיווג העסקאות כעסקיות-פירותיות. משכך, איני מוצא סיבה לסטות מדרך המלך, אשר תוארה מעלה, לגבי המשקל הרב שיש לייחס למבחן זה בכל הנוגע לנכסי מקרקעין.

22. תמונת המצב אשר מתקבלת היא אפוא, שחמישה מבחנים הם שיקבלו משקל משמעותי בענייננו – הארבעה שאותם מנה חברי (בפסקה 39 לחוות דעתו), ולצדם גם מבחן תדירות העסקאות (כזכור, בכל הנוגע למבחנים שבהם נמנעתי מלדרון, הרי שעשיתי כן מפני שלגביהם מקובלות עלי הכרעותיו של חברי). ישום המבחנים הללו בנסיבות העניין, מביא למסקנה הבאה: מבחן טיב הנכס ואופיו, מבחן תדירות העסקאות ומבחן בקיאותו ומומחיותו של המערער בתחום הנדל"ן, מטילים את הכף אל עבר סיווג פעילות

המערער כעסקית-פירותית; כנגדם, מבחן המנגנון העסקי ומבחן פעולות ההשבחה תומכים בתוצאה שלפיה פעילות המערער היא פרטית-הונית (כאשר, כפי שציין גם חברי, ההכרעה לגבי מבחן המנגנון העסקי בדנן – לא חד-משמעית היא; לגישה שהמעטיה במשקלו של מבחן זה, באופן כללי, ראו: עניין גיבשטיין, בפסקאות 24-25; ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 13-07-46960 ספדי – לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, פסקה 25(ד) (5.7.2015)). לצד האמור, סבורני כי משקל-מה יש לייחס גם למבחן אופן מימון העסקאות, שלגביו קבע בית המשפט המחוזי כי הוא תומך בסיווג הפעילות כעסקית-פירותית, הגם שבנסיבות העניין דנן לא ניתן לומר שמבחן זה הוא מרכזי (פסקה 30 לפסק הדין); אציין, כי קביעה זו מקובלת גם על חברי (פסקה 35 לחוות דעתו).

23. ההכרעה אם כן – איננה פשוטה. אין לחדד, לפנינו מקרה גבולי. כחברי, אף אני רואה לנכון לייחס משקל לא מבוטל להיעדרו של מנגנון עסקי, כמו גם להיעדרן של פעולות השבחה מצד המערער. ואולם, בסופו של דבר, אני סבור כי גישתי השונה, ביחס למבחני-העזר הפרטניים, מביאה גם לתוצאה שונה במישור ההכרעה הסופית. אם תרצו: ההכרעות הפרטניות בשלב 'המיקרו', מתלכדות לכדי שינוי גם בהכרעת 'המאקרו'. זאת, נוכח המשקל המכריע, בנסיבות העניין, שאותו רואה אני לייחס לקביעותי שלעיל, הנוגעות למבחן טיב הנכס ואופיו, ולמבחן תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי, בהצטרפן אל מבחן בקיאותו ומומחיותו של המערער – מבחן שגם לו משקל רב בענייננו – אשר אף חברי קבע כי הוא תומך בסיווג הפעילות כעסקית-פירותית.

24. לפיכך, לשיטתי, ממכלול האמור עולה, כי ישום מבחני-העזר בענייננו, בהתאם לקביעותי לעיל, מטה את הכף אל עבר סיווג הפעילות בדנן כעסקית-פירותית.

ישום 'מבחן הגג' בענייננו

25. ההכרעה במבחני-העזר עדיין איננה סוף פסוק. בהתאם לדרך שנכבשה בפסיקה, עלינו ליישם מבחן נוסף, שנודע בשם 'מבחן הגג' (לעתים מכונה גם: 'מבחן העל' או 'מבחן הנסיבות'), אשר ביכולתו אף להביא לשינוי התוצאה שהתקבלה בשלב ישום מבחני-העזר (על כך ארחיב להלן). עם זאת, מטבע הדברים, יש לייחס חשיבות לתוצאה שהתקבלה בשלב מבחני-העזר, שעמה באים אנו לישום 'מבחן הגג'; כאמור, לשיטתי, מבחני-העזר בענייננו תומכים בסיווג הפעילות כעסקית-פירותית.

26. האם ביכולתו של 'מבחן הגג' להביא להיפוך התוצאה שאליה הביאו מבחני-העזר, בעניין שעל הפרק? תשובתי לשאלה זו היא בשלילה. אכן, כפי שציין חברי, במסגרת 'מבחן הגג', יש לייחס משקל מסוים לאישור שקיבל המערער על שומתו העצמית, כמו גם להימנעות המערער מניכוי מס תשומות לגבי הנכסים שבמחלוקת,

וייתכן שאף להימנעותו מלעשות כן, לגבי נכסים אחרים שאותם רכש. יחד עם זאת, מקובלים עלי בהקשר זה דבריו של בית המשפט המחוזי:

"בסופו של יום, וממבט מ'מעוף הציפור', ניכר כי עומד לפנינו אדם שבמשך 25 שנים (נתונים הוצגו משנת 1988 עד שנת 2013), רוכש, מחזיק ומוכר נכסי נדל"ן, ובכלל זאת במסגרת עסקאות קומבינציה, קרקעות חקלאי[ות] שמצופה כי יחול שינוי בייעודן, ומניות באיגודי מקרקעין. המדובר בעסקאות מרובות, בנכסים מגוונים, ובהיקף כספי שאינו מבוטל, תוך שיתוף פעולה עם אחרים, לרבות עורך דין המתמחה במקרקעין. נראה כי קשה להלום טענה לפיה אדם כאמור, לא ייחשב כ'עוסק' במקרקעין" (פסקה 39 לפסק-הדין).

27. איני רואה הצדקה לכך שנסטה מקביעה זו. התוצאה היא, אם כן, שגם ישום 'מבחן הגג' מוביל למסקנה שלפיה יש לסווג את פעילות המערער כפעילות עסקית-פירוטית – פעילות החייבת במע"מ.

תחולת סעיף 31(4) לחוק מע"מ

28. משמצאתי כי יש לסווג את פעילות המערער כפעילות עסקית-פירוטית, איני פטור מלדון בטענה נוספת שבפני המערער. לדבריו, אין לחייבו בתשלום מע"מ, מאחר שחל בעניינו סעיף 31(4) לחוק מע"מ, המורה כי עסקה ל"מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו", היא עסקה הפטורה ממע"מ. טענה זו של המערער, מבוססת על כך שבפועל לא נוכה על-ידו מס תשומות בשל רכישת הנכסים מושא השומה דנן, וכן על כך שלדבריו, נציג המדינה אף הודה, במהלך הדיון בבית המשפט המחוזי, כי לא היה מאפשר לו לנכות את מס התשומות, במועד רכישת המקרקעין.

29. אין בידי לקבל טענה זו. לצורך קבלת הפטור, הקבוע בסעיף 31(4), אין די בהימנעות בפועל מניכוי מס תשומות; נדרש כי מדובר יהיה בנכס ש"על פי דין" לא ניתן היה לנכות ממנו את המס האמור בשל רכישתו (נמדר, בעמוד 551-552). ואולם, מאחר שמקובלת עלי, כאמור, מסקנתו של בית המשפט המחוזי, שלפיה המערער הוא 'עוסק' במקרקעין, איני מוצא טעם טוב, להתערב בקביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי, כי המערער פעל כ'עוסק' אף במועד רכישת נכסי השומה (פסקאות 21, 43-44 לפסק הדין). מטעם זה, לא היתה בדין כל מניעה לניכוי מס התשומות על-ידו בעת רכישת הנכסים; בדיוק להפך (ראו: סעיף 38(א) לחוק מע"מ; ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ד. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 849 (2005)) הוא הדין גם לגבי טענת המערער, כי אף נציג המדינה הודה כי לא היה באפשרותו לנכות מס תשומות אילו ביקש לעשות כן. גם בהקשר זה, איני סבור שיש מקום להתערבותנו במסקנות שהסיק בית

המשפט המחוזי מן העדויות שנשמעו לפניו, בפרט בהתייחס למידה שבה נשקף מהן, באופן מדויק, מצבו המשפטי של המערער, במועד רכישת המקרקעין מושא השומה. זאת ועוד, בהינתן הספק בדבר יכולתו של המערער לנכות את מס התשומות במועד רכישת המקרקעין, כמו גם בדבר שאלת ניכוי בפועל של המס האמור, הובא בחשבון מצבו היחודי של המערער במסגרת השומה שנקבעה לו, ומסיבה זו, בהתאם לגישה שהציג השופט י' עמית בעניין גיבשטיין (פסקה 40), חושב חיוב המע"מ אך בהתייחס לרווחי המערער בעסקאות השומה, ולא ביחס למלוא התמורה שקיבל בעסקאות אלה. על כן, 'קירח מכאן ומכאן' – ודאי לא יצא המערער.

מסקנתי היא אפוא, כי דין הערער – להידחות.

בטרם חתימה, הערה קצרה ביחס לדברים כלליים שצוינו בחוות דעתו של חברי, הנוגעים ליחסו של 'מבחן הגג' אל יתר מבחני העזר.

יחסו של 'מבחן הגג' אל יתר מבחני העזר

30. לדברי חברי, השפעתו של 'מבחן הגג', במקרים שבהם מבחני-העזר מובילים לכלל תוצאה מסוימת, צריכה להיות מוגבלת בהיקפה. לפי גישתו, הדבר יתאפשר אך במקרים נדירים, כגון 'מקרים בהם פעולות הנישום נגועות במניפולציה של דיני המס, באופורטוניזם או בחוסר תום לב' (פסקה 47 לחוות דעתו). דברים כלליים אלה משקפים תפיסה עקרונית בדבר האיזון הראוי, בין השאיפה לסיווג מדויק של עסקאות שונות ומגוונות, אשר 'שבעים פנים להן', לבין החשיבות בשימור עקרונות ודאות ויציבות, שלהם חשיבות בכלל, ובדיני המס – בפרט.

31. סבורני, כי בדברים אלה של חברי, יש משום חידוש, ומסופקני אם הולכים הם בתלם שנחרש בפסיקה קודמת של בית משפט זה, אשר באופן כללי, עמדה על כך ש"יש [במבחן הגג] כדי לשנות את התוצאה כולה, לאחר שהתגבשה, לכאורה, על-פי המבחנים האחרים" (עניין אלמור, בעמודים 14-15); וברוח דומה, נפסק כי: "אף אם לכאורה על פי המבחנים האחרים התגבשה תוצאה מסוימת, יכול מבחן 'גג' זה לשנות את התוצאה" (עניין מגיד, בפסקה 20(י)), כאשר אפשרות זו לא הוגבלה דווקא למקרים או לסוגי מקרים מסוימים, כפי שמבקש חברי לקבוע (אוסף), כי דברים אלה נזכרו בהסכמה, גם בפסקי דין נוספים: עניין אלדן, פסקה כח; ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד סה(3) 636, 670 (2012).

32. פסיקה מושרשת זו – הגיונה בצידה. כפי שציין אף חברי, ל'מבחן הגג' חשיבות רבה, וזאת נוכח הגיוון העצום האפשרי בנוגע לסוגי העסקאות, כמו גם המורכבות הנסיבתית שעשויה לאפוף אותן. מצב דברים זה, מקשה על הגעה לתוצאה מדויקת

באמצעות יְשׁוּם 'סכמטי' של מבחני העזר, שלא תמיד 'ילכדו' את מלוא המאפיינים של העסקה הרלבנטית. המענה לקושי זה מצוי ב'מבחן הגג', אשר בכוחו להביא בחשבון אף פרמטרים נוספים, יְחֻדִיִּים, שאינם מאפיינים עסקאות גנריות, ועל כן אינם באים לידי ביטוי במבחני-העזר, אך ניסיון החיים מלמד כי הם מצויים בעסקאות שבהן מטפלים בתי המשפט ורשויות המס (ראו האמור בפסקאות 42-44 לחוות דעתו של חברי; וכן, למשל, עניין אלמור, בעמוד 15). משכך, אל לנו לגרוע מכוחו של 'מבחן הגג', ולקבוע א-פריורי כי לנסיבות אשר תישקלנה במסגרתו תיחס חשיבות פחותה, בהשוואה לנסיבות הנבחנו בגדרם של מבחני-העזר. עוד אציין, כי המעטה בחשיבותו של 'מבחן הגג', עשויה לתמרץ נישומים לשאוף להשיג 'סיווג פורמלי' מסוים, שניתן להשיגו באמצעות היצמדות דווקנית למבחני-העזר, והכל בכדי לחמוק מציפורני המס (ראו והשוו: ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת, פסקה 12 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל (19.12.2007)).

33. אין לכחד: במובן מסוים, לגישתי צפוי מחיר-מה במישורי הוודאות והיציבות. יחד עם זאת, גם תחת גישתו של חברי, צפוי להיוותר כר נרחב של עמימות, שכן אפילו תפחת השפעתו של 'מבחן הגג', הרי שעדיין יוותרו מבחני-עזר רבים, נטולי היררכיה ברורה ביניהם, אשר אופן יְשׁוּמָם אינו פשוט כלל ועיקר, ומצריך פרשנות. בשורה התחתונה, סבורני כי בהקשר בו עסקינן, "אמת ויציב – אמת עדיף" (ע"א 376/46 רוזנבאום נ' רוזנבאום, פ"ד ב 235, 254 (1949)).

אשר על כן, לו תישמע דעתי – נורה על דחיית הערעור.

בהינתן שהעניין שלפנינו הוא גבולי, אציע שכל צד ישא בהוצאותיו.

שׁוֹפֵט

השופטת י' וילנר:

1. במוקד הערעור שלפנינו ניצבת השאלה, אם עסקאות מכר מקרקעין שביצע המערער בתקופת השומה שנערכה לו (להלן: עסקאות המכר) מחויבות במע"מ, לפי סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. המענה לשאלה זו, נגזר מהמענה לשאלה אם המערער ביצע את עסקאות המכר כ"עוסק".

2. כידוע, ההבחנה בין הכנסה מעסק לבין הכנסה פאסיבית היא הבחנה רבת-חשיבות, בהקשר של דיני המסים בכלל ושל דיני מע"מ בפרט. לאורך השנים נקבעו בפסיקה מבחנים שונים, שנועדו לסייע בקביעה אם הכנסה מסוימת היא "פירותרית" או "הונית" (להלן: מבחני העזר), ומבחנים אלה רלוונטיים גם לענייננו (ראו: ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט (4) 1, 8-9 (1985); ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה, פס' 19 לפסק-דינו של השופט י' דנציגר (16.3.2009)). לצד זאת, יש לזכור את שמלמדנו ויתקון במאמרו, בהקשר דומה – "אין הקושי העיקרי בקביעת הלכות, כי אם בהחלתן על המקרה המוחש" (אלפרד ויתקון "קרן ופירות במס הכנסה" הפרקליט י"א 25, 32 (התשט"ו)).

3. ואומנם, המחלוקת העיקרית בין חבריי, השופט ח' כבוב והשופט נ' סולברג, נוגעת לאופן היישום של מבחני העזר, ובמיוחד ביחס לשניים מהם – "טיב הנכס ואופיו" ו"תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי". כמו כן, חבריי חלוקים בנוגע למשקל שיש לתת למבחנים השונים; ובתוך כך ל"מבחן הגג". מחלוקות אלו הובילו את חבריי לתוצאות שונות בנוגע לסיווג עסקאות המכר שביצע המערער.

4. עיינתי בחוות הדעת של חבריי, וכל אחד מהם – טעמיו עמו. בסופו של דבר, ולא בלי התלבטות, אני סבורה כי התוצאה שאליה הגיע חברי השופט סולברג, מתיישבת טוב יותר עם התלם שנחרש לאורך השנים בסוגיה; ואוסיף כמה הערות משלי.

5. ראשית, ההכרעה בשאלת סיווגה של הכנסה נשענת, במידה רבה, על הכרעות עובדתיות מובהקות; כך ככלל, וכך גם בענייננו. ערכאת הערעור לא תמהר אפוא להתערב בקביעותיה של הערכאה הדיונית, אלא בהינתן נסיבות מיוחדות המצדיקות זאת (ראו: אהרן נמדר מס הכנסה [יטודות ועיקרים] 107 (מהדורה רביעית, 2013)), שלא מצאתי כי מתקיימות במקרה דנן.

6. לגופם של דברים, עיקר המחלוקת בין חבריי נעוץ, כאמור, באופן היישום של מבחן "טיב הנכס ואופיו" ושל מבחן "תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי".

באשר למבחן טיב הנכס קובע חברי, השופט כבוב, כי לגבי נכס מקרקעין, נקודת המוצא היא שמדובר בנכסים הוניים באופיים; וכי אין מקום לסטות מנקודת מוצא זו בענייננו. לעומתו, חברי, השופט סולברג, מסתייג מקביעת נקודת מוצא כאמור; ומוסיף כי בענייננו, טיב הנכסים מושא העסקאות שביצע המערער מלמד על אופיין העסקי-פירותי, כמפורט בחוות-דעתו. אני מצטרפת לעמדתו זו של השופט סולברג, מנימוקיו. אף לדידי, אין מקום לקבוע נקודת מוצא שלפיה נכסי דלא נידי יסווגו, ככלל, כנכסים

הוניים; ויש לבחון כל מקרה לגופו – בחינה אשר אף לטעמי, מצביעה בענייננו על טיבן הפירוטי של הנכסים מושא עסקאות המכר.

אשר למבחן תדירות העסקאות, חברי, השופט כבוב, סבור כי מבחן זה מושך לשני הכיוונים, וכי הכף נוטה במעט לכיוון ההוני-פרטי. זאת, בפרט, בשים לב למספר המועט של נכסי המקרקעין שרכש המערער ב-15 השנים האחרונות; ולתקופה הארוכה שבה החזיק בחלק מנכסיו. מנגד, חברי, השופט סולברג, סבור כי מבחן תדירות העסקאות תומך דווקא בסיווג פעילות המערער כעסקית-פירוטית; וכי אין להתייחס למשך ההחזקה במסגרת מבחן תדירות העסקאות (שכן ישנו מבחן נפרד שעניינו משך ההחזקה). מכל מקום, לגישתו, משך ההחזקה הארוך של המערער בחלק מנכסיו אינו מלמד על אופיין ההוני של העסקאות, שכן לא מן הנמנע כי גם "עוסק" יחזיק בנכס מקרקעין, בנסיבות מסוימות, לפרק זמן ארוך.

אף ביחס לטיבו של מבחן תדירות העסקאות, דעתי כדעת השופט סולברג. מבחן זה הוא "מבחן יעיל ובעל חשיבות רבה" (נמדר, בעמ' 102), והוא בעל חשיבות יתרה בהקשר של עסקאות מכר מקרקעין, שאמנם במקרים רבים טיבן "הוני"; אך תדירות גבוהה של עסקאות כאמור עשויה ללמד על אופיין ה"פירוטי" (ראו: ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 538, 563 (2005); ע"א 160/68 דקלו נ' פקיד השומה תל-אביב 4, פד"א א 427, 428 (1968); נמדר, בעמ' 103). יצוין, כי תדירות העסקאות יכולה להיבחן על פני תקופות שונות, בהתאם לנסיבות העניין, וראו לעניין זה את דברי השופט י' עמית, אשר ציין כי "ייתכנו מצבים שבהם יש לבחון את התדירות על פני התקופה שבה בוצעו העסקאות, או מהמועד שבו החלו פעולות ההשבחה, או מהמועד שבו לבשה הפעילות צורה עסקית" (ע"א 4377/17 גיבשטיין נ' מע"מ רחובות, פס' 25 לפסק-דינו (2.6.2019)). ברוח דברים אלה, אוסיף כי תדירות העסקאות אינה נבחנת, בהכרח, רק על פני תקופת השומה, וניתן ללמוד על טיב העסקאות ואופיו של הנישום בתקופת השומה, אף מעסקאות שבוצעו בתקופות אחרות.

בענייננו, אמנם תקופת השומה מתייחסת לשנים 2010-2013, אך אין מניעה כאמור "להציין מעבר לפרגוד" וללמוד על אופי העסקאות הנדונות גם לנוכח השנים שקדמו לתקופת השומה. כפי שקבע בית המשפט המחוזי, המערער ביצע למעלה מ-30 עסקאות במקרקעין, מסוגים שונים, על פני תקופה של 25 שנה, עד לשנת 2013. מדובר בתדירות גבוהה במיוחד של עסקאות מקרקעין, בהשוואה לנישום מן השורה, אשר בכוחה ללמד, כאמור, על אופיין העסקי של העסקאות שביצע המערער בתקופת השומה. לא למותר לציין, כי אף בחינת העסקאות שבוצעו בתקופת השומה בלבד מלמדת על תדירות גבוהה, כאשר בתקופה זו ביצע המערער תשע עסקאות במקרקעין.

7. באשר למבחן הבקיאאות (שלגביו אין מחלוקת בין חבריי), אף אני סבורה כי יש לתת למבחן זה משקל רב, בהתחשב ביסוד ההבחנה שבין הכנסה פירותית לבין הכנסה הונית. כך, כפי שציין השופט ע' גרוסקופף, "ההבדל הבסיסי בין 'הכנסה הונית' לבין 'הכנסה פירותית' הוא ברכיב בגינו הופקה ההכנסה – הכנסה הנובעת ממימוש עלייה בשווי השוק של רכוש הנישום היא הכנסה הונית, בעוד שהכנסה המופקת מניצול כישוריו ומשאביו של הנישום היא הכנסה פירותית" (ע"א 8942/15 שירצקי נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פס' 10 לפסק-דינו (26.12.2018)). הנה כי כן, כישוריו של הנישום ובקיאאותו בנדון הם נתונים רלוונטיים במיוחד לסיווג הכנסתו כהונית או כפירותית, וראו בהקשר זה גם דבריו של נמדר בספרו, שלפיהם "מבחן המומחיות הינו מבחן אובייקטיבי שיש לתת לו משקל יתר על המבחנים האחרים, ואם הוא מורה על אופי מסוים של העסקה יש לקבל אופי זה אלא אם מבחנים אחרים מוכיחים בצורה משמעותית על אופי אחר שלה" (שם, בעמ' 98). בענייננו, בית המשפט המחוזי קבע כי למערער בקיאאות בתחום הנדל"ן, ולא ראיתי להתערב בקביעה עובדתית זו.

לצד זאת, אעיר כי בית המשפט המחוזי ביסס את הכרעתו במבחן זה גם על "בקיאאות שילוחית", על רקע מעורבותו של עו"ד צברי בחלק מעסקאות המכר. ברם, אני סבורה כי יש לנקוט משנה זהירות בכל הנוגע להכרה בבקיאאות שילוחית, שכן לא מן הנמנע כי אף בעסקאות "פרטיות", שאינן במסגרת "עסק", יקבל הנישום ייעוץ מקצועי, מה שעשוי ללמד דווקא על חוסר בקיאאותו (ראו נמדר, בעמ' 97; וכן: יוסף גרוס דיני המס החדשים 79 (מהדורה שלישית, 2003); בן-עמי צוקרמן ועמיקם לביא "האבחנה בין 'סוחר בניירות ערך' ובין 'משקיע שאינו סוחר'" משפטים ח 47, 58-59 (1977)). כפי שציין השופט גרוסקופף בעניין שירצקי, הכרה בבקיאאות שילוחית תיעשה, בעיקר, ב"מצב בו הנישום עושה שימוש בידע ובבקיאאות של אחר, ואולם זאת תוך קיום מנגנון קבוע, שוטף ומאורגן של התייעצות, בו לנישום מעורבות אקטיבית ומשמעותית, ההופכת אותו, ולו באופן קונסטרוקטיבי, לבעל מומחיות בשוק ההון" (שם, בפס' 15 לפסק-דינו). מכל מקום, כאמור, בענייננו קבע בית המשפט המחוזי כי המערער צולח בכוחות עצמו את מבחן הבקיאאות, ואיני רואה להתערב בכך. זאת ועוד: ביחס לנכס בפסגת זאב, עו"ד צברי היה שותף של המערער; וכבר נקבע כי עו"ד לענייני מקרקעין נחשב "בקיא" בתחום הנדל"ן (ראו ע"א 264/64 בן ציון, עו"ד נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"ד יט (1) 245, 251 (1965)). לפיכך, בנוגע לעסקה זו, בקיאאותו של השותף משליכה, ככלל, גם על כלל השותפים לעסקה, ובענייננו על המערער (ראו: עמ"ה (ת"א) 608/75 אליסן מימון והשקעות בע"מ נ' פקיד השומה גוש דן, פד"א ח 244, 245 (1976); אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 86 (מהדורה רביעית, 2009)).

8. מבחן נוסף שלגביו אבקש להתייחס הוא מבחן המנגנון העסקי. חברי, השופט כבוב, סבור כי יישומו של מבחן זה בענייננו תומך במסקנה בדבר אופייה ההוני-פרטי של פעילות המערער. זאת, בהיעדר סממנים המעידים על קיומו של מנגנון עסקי מאורגן, כגון משרד, עובדים, או שירותי שיווק ופרסום. לעומתו, חברי, השופט סולברג, מפנה לגישה הממעיטה במשקלו של מבחן עזר זה; ומעיר כי מכל מקום, ההכרעה בענייננו לגבי מבחן זה אינה חד-משמעית. אני סבורה כי מבחן המנגנון העסקי הוא מבחן ראוי, אך בעיקר כאשר קיים מנגנון עסקי מאורגן. מנגד, אין ללמוד בהכרח מהיעדר מנגנון כאמור כי מדובר בעסקה בעלת אופי הוני-פרטי (לשון אחר: משקלו של מבחן המנגנון העסקי אינו הדדי). זאת, בשים לב למאפייני העידן המודרני, שבו ניתן להפיק הכנסות פירותיות משמעותיות, בלי להזדקק למאפיינים הטיפוסיים של "עסק". ראו לעניין זה מאמרה של אופק-גנדלר, אשר עמדה על כך שבזמננו, המידע הוא המשאב המרכזי, והוא מופשט, נטול מקום פיזי ונע בקלות במרחב ובזמן (חני אופק-גנדלר "ענוחה" – בין עבודה למנוחה בעידן הדיגיטלי" עיוני משפט מ 5 (התשע"ז)). כמו כן, ראו דבריו של השופט ה' קירש בע"מ (ת"א) 46960-07-13 ספ"ד – לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3 (5.7.2015), (שאליו הפנה גם חברי השופט סולברג):

"אין לכחד כי מבחן המנגנון הוזכר בפסקי דין רבים בהקשר זה [...] . אכן קיום מנגנון עסקי לאורך זמן עשוי להצביע על קביעות הפעילות ולהוביל בשל כך למסקנה כי מדובר בעסק. אולם לטעמי מבחן היקף המנגנון איבר, במידה רבה, מחשיבותו בעידן זה. הרי בימינו אדם יכול לשבת על ספסל בשדרה, בחצות הלילה אם ירצה, ועם מחשב נייד על ברכיו וחיבור אלחוטי לאינטרנט הוא מסוגל לנהל עסקים חובקי עולם [...]. על כן ניתן לומר כי במאה העשרים ואחת קיומו של מנגנון עשוי להצביע על קיומו של עסק, אך העדרו של מנגנון (במובן המסורתי) איננו בהכרח מצביע על אי קיומו של עסק" (פס' 35(ד); ההדגשות במקור).

9. עוד אציין, ביחס למבחן הגג – אשר חבריי חלוקים ביחס למשקל שיש לתת לו – כי לדידי, ככל שהתוצאה המבוססת על מבחני העזר מובהקת יותר, כך המשקל שיש לתת למבחן הגג הולך ופוחת, וכן להיפך, משל היו מאזניים (ראו: עניין גיבשטיין, בפס' 21 לפסק-דינו של השופט י' עמית והאסמכתאות שם). אכן, הלכה למעשה, "קשה לתאר מצב שבו כל אחד מהמבחנים שהופעלו יצביע, כשלעצמו, על אותה תוצאה לגבי אופי העסקה, ואילו כולם ביחד, על רקע התמונה הכללית, יתנו תוצאה הפוכה" (בן-עמי וצוקרמן, בעמ' 68). בענייננו, כאמור, אני מסכימה עם חברי, השופט סולברג, כי מבחני העזר מטים את הכף לסיווג הכנסות המערער מעסקאות המכר כהכנסות מעסק, ובהתאם, נדמה לי כי משקלו של מבחן הגג – פוחת.

10. לבסוף, אני מצטרפת לעמדתו של חברי, השופט סולברג, ביחס לתחולת סעיף 31(4) לחוק מע"מ בענייננו.

11. סוף דבר: אני מצטרפת לתוצאה שאליה הגיע חברי השופט סולברג ולעיקרי נימוקיו.

ש ו פ ט ת

אשר על כן, הוחלט כאמור בחוות דעתו של השופט נ' סולברג אליה הצטרפה השופטת י' וילנר נגד דעתו החולקת של השופט ח' כבוב.

ניתן היום, ט' בטבת התשפ"ג (2.1.2023).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט