



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

מערער:

דניאל חצב

ע"י ב"כ עוה"ד יובל ליכטר

נגד

משיב:

מנהל מע"מ פתח תקווה

ע"י ב"כ עוה"ד יונתן בן דוד ועו"ד טל זוהר  
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

1 לפניי ערעור שהגיש המערער, מכוח סעיף 64(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או  
2 "חוק מע"מ"), כנגד החלטת המשיב לרושמו כ-"עוסק מורשה" על פי סעיף 54 לחוק, החל משנת 2012,  
3 בשל פעילותו בתחום המקרקעין.  
4

### עיקרי העובדות

5  
6 1. המערער, מהנדס אלקטרוניקה בהכשרתו, כיהן משנת 2003 ועד לשנת 2018 כמנכ"ל חברת  
7 אקיואנט ישראל בע"מ.  
8 2. משנת 2011 ועד שנת 2018, רכש המערער, במועדים שונים, 4 חלקות קרקע, 2 בחיפה ו-2 בעיר  
9 מגוריו - הוד השרון:

10 א. ביום 4.1.2011 רכש המערער יחד עם עוד 2 שותפים, את הזכויות במקרקעין הרשומים כגוש  
11 10929 חלקה 38, שברחוב רוזנפלד 1 בחיפה (להלן: "רוזנפלד 1"). על גבי מקרקעין אלה  
12 ניצב בשעתו בניין בו 3 דירות, כאשר זכויות הבנייה אפשרו באותה העת את הריסת הבניין  
13 ובניית בניין בן 9 דירות. המערער רכש 50% מהזכויות במקרקעין שברוזנפלד 1.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 ב. בשנת 2013 רכש המערער יחד עם עוד 4 שותפים אחרים, את הזכויות במקרקעין הרשומים  
2 כגוש 10929 חלקה 37, שברחוב רוזנפלד 3 בחיפה (להלן: "רוזנפלד 3"). על גבי מקרקעין  
3 אלה ניצב בניין בו 4 דירות. הרכישה בוצעה באופן הבא: ביום 7.1.2013 רכש המערער עם  
4 עוד שני שותפים את אחת הדירות בבניין, אשר היוותה שליש מהזכויות בבניין. יתרת הזכויות  
5 בבניין נרכשה על-ידי השותפים האחרים. כתוצאה מהרכישות, ברשות המערער היו כ- 15%  
6 מהזכויות במקרקעין שברוזהנפלד 3.
- 7 ג. ביום 26.11.2014 רכש המערער יחד עם שותף, בחלקים שווים, קרקע ברחוב אליהו הנביא  
8 בהוד השרון (להלן: "אליהו הנביא").
- 9 ד. ביום 12.1.2017 רכש המערער מחצית מהזכויות בקרקע ברחוב אנילביץ' בהוד השרון  
10 (להלן: "אנילביץ").
- 11 להלן אתאר את שאירע עם מקרקעין אלה.
- 12 3. את המקרקעין שבחיפה (רוזנפלד 1 ורוזנפלד 3), רכש כאמור המערער יחד עם שותפים:  
13 מר יוסי גוילי (להלן: "גוילי") ומר אלון פרידמן (להלן: "פרידמן") – ברוזנפלד 1;  
14 מר אילן בן שחר (להלן: "בן שחר"), מר יצחק סיטון (להלן: "סיטון"), הגב' דורית פרידמן ארבל  
15 (להלן: "גב' פרידמן ארבל") ומר גיורא שרעבי (להלן: "שרעבי") – ברוזנפלד 3.  
16 כבר כעת יאמר כי פרידמן וגב' פרידמן ארבל, הם אחיו ואחותו של מר אייל פרידמן, שהוא לדברי  
17 המשיב בסעיף 1 להחלטתו נשוא ערעור זה - ההחלטה לרשום את המערער כעוסק: "מומחה ובעל  
18 ידע רחב בעסקאות מקרקעין מסוג זה", ולדעת המשיב הם שימשו למעשה כאנשי קש מטעמו (סעיף  
19 70 לסיכומי המשיב). בבעלות "משפחת פרידמן", כך טען המשיב, חברת נדל"ן, אשר יזמה  
20 והוציאה לפועל מספר פרויקטים באותו אזור בחיפה. המקום המרכזי והחיוני שתפס אייל פרידמן  
21 בביצוע העסקאות, אינו שנוי במחלוקת בין הצדדים, והוא אף עלה שוב ושוב מדברי העדים.
- 22 4. בשתי העסקאות בחיפה, מדובר היה במקרקעין עליהם היו בנויים בניינים ישנים, שבחלקם  
23 התגוררו דיירים מוגנים, ושהיו מיועדים להריסה ולבנייה מחדש, לאחר קבלת זכויות בנייה נוספות  
24 מכוח תכנית תמ"א 38. בין השותפים נחתמו במקביל להסכמי רכישת הקרקע גם הסכמי שיתוף,  
25 ובשתי העסקאות לוו השותפים על-ידי משרדו של עו"ד יהושע גבעון (להלן: "עו"ד גבעון").  
26 לדברי המשיב, עו"ד גבעון מלווה את משפחת פרידמן בפעילותה בתחום הנדל"ן, מזה שנים.  
27 בשתי העסקאות, המערער העמיד הלוואות למימון חלק מהעלויות של שותפיו: גוילי, פרידמן  
28 וגב' פרידמן ארבל. הלוואות אלה הובטחו בשעבוד המקרקעין שנרכשו, והן הושבו למערער על  
29 ידי מכירת חלק מהמקרקעין של אותם שותפים למשקיעים אחרים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 בשני המקרים, לאחר רכישת הזכויות בקרקע, בוצעו מספר עסקאות מכירה של חלק מהמקרקעין  
2 לידי משקיעים שהצטרפו לפרויקט הבנייה המשותפת. בסופו של דבר ברוזנפלד 1 נותרו בידי  
3 המערער, נכון למועד הגשת הערעור, 6 דירות אשר היו מיועדות לטענתו להשכרה, וברוזנפלד 3  
4 לא נותרו בידי המערער זכויות כלל.  
5 להלן אפרט את העסקאות שבוצעו ברוזנפלד 1 וברוזנפלד 3:

6 א. רוזנפלד 1: אין מחלוקת בין הצדדים כי בעקבות החלטת ממשלה לתקן את תכנית תמ"א 38  
7 במהלך שנת 2012, היקף הדירות שיכלו השותפים לבנות ברוזנפלד 1, הוכפל (סעיף 12  
8 לסיכומי המשיב).

9 הזכויות של שלושת השותפים במקרקעין (המערער, גווילי ופרידמן) היו רשומות במושע,  
10 מבלי שיוחדו מקרקעין מסוימים למי מהשותפים. כתוצאה מכך, המכירות שיתוארו להלן,  
11 בוצעו על-ידי שלושת השותפים – שכן לאור רישום הזכויות במושע זאת הייתה הדרך לבצען.  
12 לדברי המערער, כתוצאה מהגדלת זכויות הבנייה במקרקעין, כמו גם כתוצאה מהחובה של  
13 שותפיו להשיב לו את ההלוואה שנתן להם (חובה שעוגנה בהסכם שבין הצדדים), בוצעו  
14 במהלך שנת 2012, 10 מכירות של זכויות במקרקעין ברוזנפלד 1 לרוכשים שונים, ובשנת  
15 2013 בוצעה ברוזנפלד 1 עוד מכירה אחת (פירוט המכירות מצוי, בין השאר, בהחלטת המשיב  
16 על רישום המערער כעוסק, נספח 1 לתצהיר המשיב). רוכשים אלה הפכו לשותפים בפרויקט  
17 הבניה שהלך ונרקם.

18 לדברי המערער, ריבוי העסקאות – כאמור לעיל, הוא עניין טכני גרידא – כתוצאה מההחזקה  
19 במקרקעין במושע, והקיטון הממשי בהיקף זכויותיו היה למעשה רק בשתי העסקאות  
20 האחרונות (מבחינה עובדתית, המשיב לא חלק על טענה זו). לדברי המערער, כתוצאה  
21 מהתנהלות שגויה מצדו ומצד שותפיו, הוא מצא עצמו עם זכויות לחמש דירות ועוד חלק  
22 מדירה שישית, ולכן, כדי שחלוקת הדירות שנבנו תהא כך שלכל אחד דירה שלמה בבעלות  
23 בלעדית, נאלץ הוא ביום 15.7.2014 לרכוש מפרידמן חלק מהזכויות שהיו מלכתחילה ברשותו  
24 (מה שהוביל לתשלום מס רכישה שבדרך אחרת לא היה נדרש).

25 כאמור לעיל, המקרקעין נרכשו ביום 4.1.2011. על-מנת לאפשר את ביצוע הבנייה, פונה דייר  
26 מוגן שהחזיק באחת הדירות. בניית הדירות הושלמה וטופס 4 התקבל רק ביום 20.11.2017 –  
27 7 שנים לאחר מועד הרכישה של המקרקעין. כאמור לעיל, ברשות המערער נותרו, נכון למועד  
28 הגשת הערעור, 6 דירות ברוזנפלד 1.

29 ב. רוזנפלד 3: כאמור לעיל, זכויות המערער במקרקעין אלה נרכשו ביום 7.1.2013. הזכויות  
30 במקרקעין אלה לא הוחזקו במושע לאורך זמן, שכן ביום 24.9.2013 נחתם בין השותפים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 הסכם לייחוד דירות. על-מנת לאפשר את ביצוע הבנייה, היה צורך בפינוי 3 דיירים מוגנים
- 2 שהחזיקו בדירות (הפינוי השלישי נעשה לאחר שהמערער כבר לא החזיק בזכויות במקרקעין).
- 3 המערער מכר את כל זכויותיו במקרקעין ב-6 עסקאות, אשר בוצעו בין התאריכים 25.7.2013
- 4 – 17.11.2014. עסקאות אלה בוצעו לפני שהחלה הבנייה במקרקעין.
- 5 6. את המקרקעין באלוהו הנביא בהוד השרון רכש המערער ביום 26.11.2014, בחלקים שווים, יחד
- 6 עם שותף – מר גוילי (אחד משותפיו ברוזנפלד 1), כשהמטרה הייתה לבנות על הקרקע 2 בתים
- 7 צמודי קרקע – אחד למערער ואחד לגוילי. ביום 7.6.2016, לאחר שהסתיימה הבנייה, מכר
- 8 המערער את המקרקעין.
- 9 7. את המקרקעין ברחוב אנילביץ' בהוד השרון רכש המערער ביום 12.1.2017, לצורך בניית בית
- 10 צמוד קרקע והשכרתו. הבית אכן נבנה והושכר. בהתאם למידע שמסר המערער לאחרונה, הבית
- 11 נותר ברשותו והוא עודנו מושכר.
- 12 8. בנוסף לכל האמור, המערער רכש 10% ממניות חברת "הבית בנווה צדק חיפה בע"מ" ו-5%
- 13 ממניות חברת "הבית ברחוב פינת הגן בע"מ". לטענת המשיב, מדובר בחברות נדל"ן המתמחות
- 14 ברכישת מבנים לשימור, שיקומם, ניצול זכויות הבנייה שניתנו לגביהם, ולאחר מכן מכירה ברווח.
- 15 9. ביום 13.2.2018 קבע המשיב כי בשל פעילותו של המערער המתוארת לעיל, על המערער להירשם
- 16 כ-"עוסק" בתחום הנדל"ן, ומשהמערער לא נרשם כאמור, רשם אותו המשיב כ-"עוסק" ברישום
- 17 ארעי, מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 54 לחוק.
- 18 10. על החלטה זו של המשיב הוגש הערעור דנן.
- 19 11. לאחר שהגיש בקשה לבית המשפט וזו התקבלה, הוציא המשיב למערער בחודש ינואר שנת 2019
- 20 "קביעת מס", ביחס לעסקאות הניצבות במרכז ערעור זה ואשר תוארו לעיל. הוצאת קביעת המס
- 21 נועדה למנוע מצב בו הערעור נדחה, אך לא ניתן, מפאת התיישנות, להוציא שומה לחלק
- 22 מהעסקאות שעמדו במרכזו. בהתאם להחלטה שניתנה בעניין זה, למערער עוד שמורה הזכות
- 23 לקיים דיוני שומה, השגה וערעור אודות קביעת מס זו, לאחר שייקבע ואם ייקבע במסגרת ערעור
- 24 זה כי יש אכן לרושמו כעוסק.
- 25 במסגרת קביעת המס שהוציא המשיב נקבע כי על המערער לשלם מס ערך מוסף (להלן: "המס"),
- 26 בסך של 1,933,037 ₪ (בערכי ינואר 2019).
- 27 המס שקבע המשיב אינו עומד לדיון במסגרת ערעור זה, אולם אין ספק כי הסכום בו מדובר ניצב
- 28 ברקע הדברים. חלק מטענות המערער אשר יפורטו להלן והעוסקות ביחס מפלה שננקט לטענתו
- 29 כלפיו, מתייחסות למעשה לעניין זה.
- 30 12. הצדדים הגישו את ראיותיהם באמצעות תצהירים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 מטעם המערער, נוסף למערער עצמו העידו עו"ד גבעון – אשר ערך את ההסכמים הנוגעים
- 2 לרוזנפלד 1 ורוזנפלד 3, רו"ח אטרי לוי – המלווה את המערער ואשר העיד כי היקף הכנסותיו של
- 3 המערער ממכירות המקרקעין נושא הערעור, מהווים רק כ- 8.33% מהכנסותיו באותה תקופה, ומר
- 4 אמיר קריספין – אשר ייצג את שלושה מהרוכשים בפרויקט ברוזנפלד 1.
- 5 מטעם המשיב העידה הגב' רבקה שמש, ממונת צוות ביקורת חשבונות אצל המשיב (להלן: "גב' שמש").
- 6
- 7 13. להשלמת התמונה אציין להלן מספר עניינים שאירעו לאחר הגשת הערעור:
- 8 א. קבלת ערר שהוגש לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין") – ו"ע 28116-01-15 (להלן: "פסק הדין של ועדת הערר"): ביום 14.3.2019 ניתן
- 9 פסק הדין של ועדת הערר, במסגרתו התקבלו 5 עררים שהוגשו על-ידי חמש קבוצות של
- 10 רוכשים, שניים מביניהם הוגשו על-ידי הרוכשים בפרויקטים ברוזנפלד 1 וברוזנפלד 3
- 11 (ובניהם כמובן, המערער). עררים אלה, שהתקבלו כאמור, תקפו בין השאר את החלטתו של
- 12 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה לראות בעוררים חברים ב-"קבוצת רכישה", כמשמעותו של מונח
- 13 זה בחוק מיסוי מקרקעין ולחייבם במס רכישה בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין – כאילו
- 14 רכשו דירה מוגמרת. דובר היה בחמש עסקאות דומות באופיין, במסגרתן קבוצת שותפים
- 15 ראשונית רכשה זכויות במקרקעין במבנים ישנים בחיפה, מכרה חלק מהזכויות לרוכשים
- 16 נוספים, וביחד התקשרו עם קבלנים והחלו בעבודות הריסה ובניה (כפי שתואר לעיל לגבי
- 17 העסקאות ברוזנפלד 1 ו-3).
- 18 טענה מרכזית בפי מנהל מיסוי מקרקעין חיפה הייתה כי יש לראות בשותפים המקוריים כ-
- 19 "גורם מארגן" - כמשמעותו של מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין, ולכן מכוח זה, יש לראות את
- 20 כלל הרוכשים כמי שרכשו זכויות במסגרת "קבוצת רכישה". אחת הדרישות לצורך קיומו של
- 21 "גורם מארגן", היא קבלת תמורה עבור שירותי הארגון שהוא מעניק לקבוצה. ועדת הערר,
- 22 לאחר שבחנה את העסקאות, קבעה כי לא התקיימה דרישה זו, שכן אין בנמצא "גורם מארגן"
- 23 אשר קיבל תמורה בעד שירותי הארגון, אלא משקיעים שחברו יחדיו למיזם משותף (ובכלל
- 24 זה הן השותפים המקוריים, אשר מכרו חלקים במקרקעין, והן הרוכשים אשר הצטרפו אליהם)
- 25 ולפיכך אין מדובר בקבוצת רכישה.
- 26 רשות המסים לא ערערה על פסק הדין של ועדת הערר.
- 27 בשולי הדברים אציין כי בני משפחת פרידמן רכשו זכויות בכל חמשת הפרויקטים שנדונו שם,
- 28 וכי סגן הנשיא כבוד השופט ר' סוקול, קבע בסעיף 88 לפסק הדין, כי: "אין חולק כי הרוח החיה
- 29 מאחורי כל העסקאות והקמת כל הפרויקטים היה אייל פרידמן" [כאמור לעיל, גם אצלנו, המקום
- 30



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המרכזי שמילא אייל פרידמן בפרויקטים ברוזנפלד 1 ו-3 אינו שנוי במחלוקת בין הצדדים
- 2 (ראו לדוגמה את דברי המערער בעדותו, עמ' 33 לפרוטוקול ש' 20-25).
- 3 ב. ביום 19.2.2020 נחתם הסכם פשרה בין מנהל מס ערך מוסף חדרה לבין אלון פרידמן, שותפו
- 4 של המערער ברוזנפלד 1 (ואשר כונה לעיל "פרידמן"). בהתאם להסכם זה, פרידמן לא חויב
- 5 במס בגין המכירות שבוצעו ברוזנפלד 1 בשנת 2012, וסך חיובו במס עמד על 59,061 ₪
- 6 בלבד. כמו כן נקבע כי פרידמן יחשב כ-"עוסק" רק בתקופה החל מיום 1.1.2013 ועד ליום
- 7 31.7.2019 (להלן: "הסכם הפשרה עם פרידמן" או "הסכם הפשרה"). הסכם הפשרה הוגש לבית
- 8 המשפט על-ידי המערער (סומן מע/9), תוך שב"כ המערער מצהיר כי הסכם זה הועבר על-ידי
- 9 פרידמן וכי הוא מוצג ומוגש באישורו (עמ' 177 לפרוטוקול).
- 10 ג. במהלך שנות הדיונים בתיק, ציין המערער, כחלק מההסבר לעסקאות שביצע וכפי שעוד יוזכר
- 11 בהמשך, כי הוא מצוי בהליכי גירושין. לאחר הגשת סיכומים על ידי הצדדים, הגיש המערער
- 12 ביום 13.12.2020 הודעת עדכון לבית המשפט, לפיה, נחתם בינו ובין גרושתו, הגב' יפעת חצב
- 13 – הסכם גירושין, ועל פי אותו הסכם, 4 מתוך 6 הדירות שהיו בבעלות המערער ברוזנפלד 1,
- 14 הועברו אגב הסכם הגירושין לבעלות הגב' יפעת חצב ונרשמו על שמה. כמו כן נמסר כי החל
- 15 מחודש 08/2020 ועד למועד ההודעה, נמכרו כל 6 הדירות ברחוב רוזנפלד 1 – הן 4 הדירות
- 16 שהועברו לבעלות הגב' יפעת חצב אגב הסכם הגירושין והן 2 הדירות שהיו שייכות למערער.
- 17 כן נקבע בהסכם הגירושין כי הבית ברחוב אנילביץ' בהוד השרון, השייך למערער ולגרושתו
- 18 בחלקים שווים, יימכר על ידם לאחר תום תקופת השכרתו הנוכחית (אשר עתידה להסתיים
- 19 בשנת 2024) וכי הם יחלקו בתמורה.
- 20 14. לאור חתימת הסכם הפשרה עם פרידמן, סברתי כי יש מקום להביא אף לסיום המחלוקת בין
- 21 הצדדים שלפניי על דרך הפשרה. ניסיונות אלה לא צלחו, ומשכך אפנה להכרעה במחלוקת שבין
- 22 הצדדים.

עיקרי טענות הצדדים

עיקרי טענות המערער

א' – המערער אינו "עוסק" במקרקעין



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

15. המערער טוען כי יישום המבחנים שנקבעו בע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נגד מנהל מס  
2 ערך מוסף (24.10.85) (להלן: "עניין אלמור") על עניינו, מוביל למסקנה כי המשיב טעה בהחלטתו,  
3 וכי אין לראות במערער "עוסק" במקרקעין.
16. עיקר עיסוקו של המערער ומקור הכנסתו העיקרי, היא עבודתו כמנכ"ל חברת הייטק, בכך הוא  
4 עסק מאז שנת 2003 ועד שנת 2018. עבודה זו דרשה באופן ברור את מירב זמנו ומרצו של המערער,  
5 שמתוקף תפקידו אף נסע רבות לחו"ל, כך שלא נותר לו זמן או מרץ להתעסק ולהתמקצע בתחום  
6 נוסף, ולעניינו בתחום הנדל"ן. מבחינת ההכנסות שהפיק, הרי שסך כל רווחיו של המערער  
7 מפעילות במקרקעין בתקופה הרלוונטית לערעור, מהווה בסך הכל כ- 8.33% מכלל הכנסותיו  
8 בשנים הרלוונטיות (אציין כי נתון זה נמסר לפני הגירושין ומכירת המקרקעין בעקבותיהם).
17. הרכישה הראשונה שביצע המערער – זו של הבית ברחוב רוזנפלד 1 בחיפה, כלל לא נעשתה  
10 ביוזמתו האישית, אלא לאחר שפנה אליו מר גווילי, שכן ומכר של המשפחה, והציע לו להצטרף  
11 כמשקיע לעסקה שמבקשים הוא ואייל פרידמן לבצע.
18. בכל 4 הרכישות שביצע המערער – מדובר בנכסים שנרכשו לצורך השקעה לטווח ארוך.
19. הנכס העיקרי ממנו מבקש המשיב ללמוד כי המערער "עוסק" במקרקעין – שבו בוצעו לכאורה  
14 מירב העסקאות – הוא הבית ברוזנפלד 1 – הוחזק על ידי המערער במשך תקופה ארוכה ביותר (כ-  
15 9 וחצי שנים).
20. בכל הנוגע לתדירות העסקאות והפעולות – המשיב טוען ומטעה כאשר הוא מבקש לקבוע כי  
17 בוצע מספר רב של עסקאות או פעולות בנכסים, שכן מרבית העסקאות כלל לא נעשו בפועל על  
18 ידי המערער ואף לא נגעו כלל לזכויותיו, אלא שרישומן על שם המערער נבע מכך שהזכויות  
19 בקרקעות השונות (ברוזנפלד 1 ובתחילת הדרך אף ברוזנפלד 3) הוחזקו על ידי השותפים במושע,  
20 וכך – גם עסקאות שכאמור בוצעו על ידי שותפיו של המערער, ושנגעו לזכויותיהם בלבד ולא  
21 לזכויותיו של המערער – נרשמו או הופיעו כעסקאות שבוצעו על ידו כביכול, בזכויותיו שלו.  
22 למעשה, בוצע על ידי המערער היקף לא גדול של עסקאות, והיקף זה הלך וקטן במשך השנים מאז  
23 שנת 2011 ועד היום (כאמור לעיל, כשכתב המערער את הדברים במסגרת סיכומיו, טרם נמכרו  
24 הדירות ברוזנפלד 1).
21. רכישת היקף קטן של מניות בשתי חברות קטנות שכל אחת מהן רשומה כעוסק מורשה ("הבית  
26 בנווה צדק" ו-"הבית ברחוב פינת הגן"), בוודאי אינה רלוונטית ואינה הופכת את המערער ל-  
27 "עוסק" בתחום בו עוסקות החברות, בדיוק כשם שרכישת מניות של חברה קמעונאית אינה הופכת  
28 את הרוכש לעוסק בקמעונאות. מדובר בהשקעה הונית מובהקת.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

22. מימון רוב מכריע של העסקאות נעשה מהונו האישי של המערער, וללא הידרשות למקורות מימון זרים.
23. בכל הנוגע למומחיות ובקיאיות – למערער לא הייתה ואין עד היום, בקיאות ומומחיות בתחום הנדל"ן, ויעידו על כך טעויות שונות שעשה לאורך התקופה, ושהניבו לו הפסדים. כך למשל, מכירה עודפת של זכויותיו ברוזנפלד 1, אותן נאלץ לרכוש מחדש (כדי שיישאר עם זכות לדירה שלמה), תוך שהוא משלם בגין המכירה והרכישה למעשה מס כפול. כך גם למשל, מכירה מוקדמת מידי של הבית באליהו הנביא בשל החשש מחיקוק חוק מיסוי דירה שלישית [במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), (התשע"ז-2016) – אשר בסופו של דבר התבררה כשגויה, ובעקבותיה רכש המערער בית אחר תחת זה שמכר, הבית ברחוב אנילביץ'.
24. המשיב טען כי התקיימה אצל המערער "בקיאות שילוחית", בכך שהמערער הסתייע לכאורה במר אייל פרידמן, אחיו של אלון פרידמן שותפו של המערער בפרויקט ברוזנפלד 1 ואחיה של גב' פרידמן-ארבל שותפתו של המערער בפרויקט ברוזנפלד 3, שהוא מומחה במקרקעין, וכן כי ההיכרות עם מר אייל פרידמן במסגרת פרויקט זה הביאה לצבירת ניסיון וידע אישי על ידי המערער, באופן שמקיים את מבחן הידע והבקיאות. בפועל, המערער לא הכיר את מר אייל פרידמן ולא ביקש להסתייע בו אלא בסך הכל הסכים להשתתף ברכישת הקרקע ברוזנפלד 1 לאחר שמר אלון פרידמן ומר גוויילי לא הצליחו לממן את הרכישה לבדם, ולאחר שגוויילי פנה אליו בנושא. מעבר לכך, גם אם לאייל פרידמן מומחיות כלשהי במקרקעין, הרי שבתחום העסקה ברוזנפלד 1 (תמ"א 38) הוא לא היה בקיא, ותעיד על כך ההתנהלות הרשלנית ופרק הזמן הארוך ביותר שלקח לקבלת היתר בנייה בפרויקט ולהשלמת בניית הבית, וכן הטעות במכירת זכויות רבות מידי על ידי המערער כאמור (אותן נאלץ לרכוש מחדש והתחייב בשל כך במס כפול, כמתואר לעיל). המערער לא למד ממר אייל פרידמן את רזי ההתעסקות במקרקעין ואף לא עסק בפרויקטים מסוג זה שוב.
25. המערער לא קיים פעילות קבועה, נמשכת ושיטתית ואין ברשותו מנגנון עסקי או ארגון העומד לימינו, כך שפעילותו ההשקעית נעדרת סממנים עסקיים מובהקים.

### ב' – אכיפה בררנית

26. מעבר לטענות הנוגעות לטיב פעילותו של המערער בתחום המקרקעין - אשר לטענת המערער אינה עולה כדי "עסק" ולכן אין לרושמו כעוסק, מעלה המערער בנוסף גם טענות לאכיפה בררנית כלפיו מצד המשיב. טענות אלה מסתמכות בראש ובראשונה על הסכם הפשרה עם פרידמן.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 בהסכם הפשרה קצב מנהל מע"מ חדרה את התקופה שבה הוכרז פרידמן כעוסק, מיום 1.1.2013  
2 ועד ליום 31.7.2019, כשהוא מותיר מחוץ לתקופה זו את שנת 2012, שבה נמכרו זכויותיו של  
3 פרידמן ברוזנפלד 1. לעומת זאת ביחס למערער, עיקר טענותיו של המשיב נוגעות למכירת זכויותיו  
4 ברוזנפלד 1 באותה שנה (2012). לא זו אף זו. בגין כל פעילותו של פרידמן במקרקעין משנת 2013  
5 ועד שנת 2019 (התקופה שביחס אליה הוכרז כעוסק והתחייב במע"מ), השית מנהל מע"מ חדרה  
6 על פרידמן מע"מ בסך של 59,061 ₪ בלבד, סכום הנמוך באלפי אחוזים מהסכום שבו חייב את  
7 המערער במסגרת קביעת המס שהוציא (בסך של 1,933,037 ₪, בערכי ינואר 2019). כל זאת כאשר  
8 ביחס לפרידמן, יישום מבחני העזר שנקבעו בפסיקה נוטה לכיוון ההכרעה כי הוא עוסק במקרקעין  
9 – הרבה יותר משהדבר נכון לגבי המערער: פרידמן מימן את רכישותיו באמצעות מימון חיצוני  
10 (ברוזנפלד 1 על ידי הלוואה מהמערער, ובעסקה אחרת באותה שכונה באמצעות הלוואה מאדם  
11 אחר), כאשר המערער מימן את רכישותיו מהונו האישי; פרידמן שימש בוועד המפקח באחד  
12 הפרויקטים, בניגוד למערער שלא לקח כל חלק בניהול הפרויקטים ושכשנבחר לוועד ללא אישורו  
13 – התפטר לאלתר; היקף פעילותו של פרידמן בנדל"ן בשנים 2015 ו-2019 התגבר לעומת פעילותו  
14 ברוזנפלד 1, בעוד שפעילותו של המערער מאז שנת 2014 (שבה מכר את זכויותיו ברוזנפלד 3)  
15 הידלדלה; פרידמן כרת מספר רב יותר של עסקאות למכירת זכויות במקרקעין מאשר המערער.  
16 ומעל הכל – פרידמן שימש לטענת המשיב כאיש קש של אחיו אייל פרידמן, כחלק מפעילות רחבת  
17 היקף אשר סיווגה העסקי מובהק לאין ערוך מזו של המערער. זאת ועוד, חישוב המס שהושת על  
18 פרידמן לקח בחשבון את התשומות שהיו לו, דבר שסירב המשיב לערוך בקביעת המס שהוציא  
19 למערער.  
20 טענת המערער אם כן היא, כי בוודאי שלא ניתן להחמיר אתו יותר משהחמירו רשויות מע"מ עם  
21 פרידמן.  
22 27. אפליה נוספת לה טוען המערער, היא אפלייתו לכאורה בהשוואה לייחס לו זכה מר עמיאל לוי,  
23 אשר התיק בעניינו טופל אצל המשיב על-ידי אותה מפקחת שטיפלה בענייני המערער ואשר עניינו,  
24 אליו הפנה המשיב, נדון במסגרת ע"מ 24147-02-17 לוי עמיאל נ' אגף המכס והמע"מ משרד אזורי  
25 פתח תקווה (28/11/2019) (להלן: "עניין עמיאל"). בעניין עמיאל, במקביל לקביעה כי עמיאל  
26 "עוסק" במקרקעין, הכיר המשיב בהוצאותיו ואפשר לו ניכוי מס תשומות, והפחית כתוצאה מכך  
27 את חיוב המע"מ שבו חייב אותו – בסכום לא מבוטל (כפי שנעשה אף עם פרידמן). לעומת זאת,  
28 בכל הנוגע למערער – המשיב לא הכיר בכל הוצאה שלו ולא אפשר לו הכרה בתשומות, על אף  
29 שברור כי גם למערער היו הוצאות – שכן הבתים אינם נבנים מעצמם.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 בנוסף, למר עמיאל הוציא המשיב שומה – שהוגבלה לעסקאות שערך עמיאל ב-5 השנים שקדמו  
2 להוצאת השומה (כאשר גם בשנים שלפני כן ערך עמיאל עסקאות בגין ניתן היה למסותו), בעוד  
3 שלמערער הוציא המשיב קביעת מס, שכללה גם עסקאות שערך המערער 6 ו-7 שנים קודם לכן.  
4 ובכלל, ההקבלה שביקש המשיב לעשות בין מקרהו של המערער לבין עניין עמיאל, אין לה כל  
5 מקום, שכן עמיאל היה מומחה בתחום המקרקעין, שפעל בתחום קרוב ל-28 שנים וביצע מספר  
6 רב ביותר של עסקאות נדל"ן, בעוד המערער אינו מומחה במקרקעין ולפני שנת 2011 לא ניתן  
7 להצביע על פעילות כלשהי שלו בתחום הנדל"ן.  
8  
9

ג' – שיהוי

10 28. המערער דיווח בזמן אמת על כלל העסקאות שביצע במקרקעין – למנהל מיסוי מקרקעין, דהיינו  
11 בשנים 2012 (10 עסקאות מכר), 2013 (5 עסקאות מכר), ו-2014 (2 עסקאות מכר). משנת 2015  
12 ועד לזימונו לגביית הודעה אצל המשיב בחודש אוקטובר 2017 – דיווח המערער על עסקת מכר  
13 בודדה (הבית באליהו הנביא). למרות שהמשיב (רשות המיסים על כלל אנפיה) כאמור ידע על  
14 כלל העסקאות בזמן אמת, הוא לא פעל בשום צורה כלפי המערער בנושא, עד לשנת 2017. שיהוי  
15 זה פגע במערער והביא לשינוי מצבו לרעה, שכן הלה סבר שעסקאותיו פטורות ממע"מ – ותחת  
16 הנחה זו המשיך בביצוען. לו ידע המערער כי בכוונת המשיב להכריז עליו כעוסק ולחייבו במע"מ  
17 בסך מיליוני שקלים – היה חדל מיד מביצוע העסקאות. לא זו אף זו, המשיב אף מבקש לחייב את  
18 המערער בריבית והצמדה משנת 2012 על אף השיהוי שהוא עצמו אחראי לו. המערער טוען כי  
19 הסתמך על חוות-דעת של עו"ד גבעון, ממנה הבין כי אינו חייב במע"מ.  
20 29. פסק הדין של ועדת הערר, אשר בחנה, בין השאר, את העסקאות ברוזנפלד 1 ו-3, תומך בעמדת  
21 המערער שאין מדובר בפעילות עסקית. המשיב בחר שלא לערער על פסק דין זה.  
22  
23  
24

עיקרי טענות המשיב

25 א. יש לראות במערער כעוסק במקרקעין  
26 30. המשיב סבור כי יש לראות במערער כעוסק, בתחום המקרקעין. כדי לבסס עמדתו זו, יישם המשיב  
27 את המבחנים השונים שנקבעו בפסיקה, ומצא כאמור, כי יש לקבוע את מעמדו של המערער –  
28 כעוסק.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 בהמשך פסק הדין אעמוד על שורת מבחני הפסיקה ואופן יישומה, ושם יוצגו הדברים בפירוט. כדי
- 2 לא לחזור שוב ושוב על אותן טענות, אמנה להלן את הנקודות המרכזיות שמצא המשיב להדגיש.
- 3 31. ריבוי העסקאות: מלבד עסקאות הרכישה, הרי שבין השנים 2012-2017 ביצע המערער 18 מכירות
- 4 של מקרקעין. מדובר במספר רב של עסקאות, המשקפות פעילות עסקית.
- 5 המשיב ער לכך כי חלק ניכר מעסקאות אלה נובע מהיות המערער בעלים במושע במקרקעין
- 6 שברוונפלד 1, אלא שהמשיב סבור כי כלל ידוע הוא בדיני המס, כי אדם נתפס על מה שעשה ולא
- 7 על מה שיכול היה לבצע. משכך, משבחרו המערער ושותפיו להחזיק את המקרקעין במושע, אין
- 8 להם להלין אלא על עצמם – ופעילותם צריכה להיבחן בהתאם למה שאירע בפועל.
- 9 32. מורכבות העסקאות: אין המדובר בפעולות פשוטות של רכישה ומכירה של מקרקעין. העסקאות
- 10 ברוונפלד 1 ו-3 היו כרוכות ברכישת מבנה ישן, פינוי דיירים מוגנים ובניית בניין חדש יחד עם
- 11 השותפים לעסקה. כדי להוציא לפועל עסקאות אלה, נדרשה התקשרות בהסכמי שותפים בין
- 12 השותפים המקוריים, ובהסכמי מכר ושיתוף פעולה עם הרוכשים להם נמכרו חלקים מהמקרקעין.
- 13 אף העסקאות בהוד השרון - באליהו הנביא ובאנילביץ', היו כרוכות בבניית בית על גבי כל אחד
- 14 מהמקרקעין – פעולת השבחה מובהקת.
- 15 33. מומחיות ובקיאות: לא ניתן לבצע את העסקאות שביצע המערער, ללא מומחיות ובקיאות בתחום
- 16 הנדל"ן. המערער, אשר לא היה בעל רקע בתחום זה, נהנה מבקיאותם של שלוחיו ושותפיו, ועם
- 17 הזמן אף צבר ניסיון משל עצמו. בכל הנוגע לפרויקטים ברוונפלד 1 ו-3, אייל פרידמן היה הרוח
- 18 החיה מאחורי הפרויקטים, והוא מומחה ובקיא בעסקאות אלה (כמותם עשה באותו אזור מספר
- 19 עסקאות נוספות). לכך יש להוסיף את עו"ד גבעון, שהוא לדברי המשיב המלווה את משפחת
- 20 פרידמן בפעילותה העסקית במקרקעין מזה שנים רבות. לצד זה ובשולי הדברים מזכיר המשיב כי
- 21 גווילי, חברו ושותפו של המערער בחלק מהעסקאות, הוא מהנדס אזרחי במקצועו, ולכן בקיא
- 22 בתחום המקרקעין.
- 23 34. מימון הפרויקטים: המשיב מצביע על שני פרמטרים בהקשר המימוני, המצדיקים יחדיו את סיווג
- 24 המערער כעוסק:
- 25 א. חלק מהפרויקטים מומנו, לטענת המשיב, גם מהון זר.
- 26 ב. בפרויקטים ברוונפלד 1 ו-3, המערער נתן הלוואות לשותפיו. בדרך זו, לקח המערער על עצמו
- 27 סיכון כלכלי, המאפיין פעילות עסקית. העובדה כי בהסכמי השותפים נקבע כי בשל המימון
- 28 שהעמיד, למערער שמורה זכות וטו בעת קבלת ההחלטות עד שיושבו לו ההלוואות, מלמדת
- 29 על תחכום מצד המערער, באופן המתיישב עם פעילות עסקית (אין חולק כי המערער קיבל
- 30 ריבית בגין ההלוואות שנתן, וכי הוא שילם מס בגין הכנסה זו).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 35. מנגנון: המערער השתמש במנגנון של משפחת פרידמן, אשר נהנתה מזה שנים משירותיו של עו"ד  
2 גבעון, כדי שהעסקאות ברוזנפלד 1 ו-3 יוכלו להתממש.
- 3 36. מכוח טענות עיקריות אלה, סבור המשיב כי בדין קבע כי החל משנת 2012 ואילך, יש לראות את  
4 המערער כמי שניהל עסק בתחום המקרקעין, ולפיכך יש לרושמו כעוסק מורשה לפי חוק מע"מ.  
5
- 6 ב. התייחסות לטענות האפליה שבפי המערער וטענות נוספות של המשיב
- 7 37. ערעור זה דן בשאלת רישומו של המערער כעוסק, ולא בסכום המס (המע"מ) בו חויב המערער.  
8 לפיכך טענות של המערער אודות גובה חיוב זה, בהשוואה לגובה החיוב של פרידמן וזה שנקבע  
9 בעניין עמיאל, אינן בשלב זה ממין העניין.
- 10 38. העובדה שבהסכם הפשרה מול פרידמן, לא נקבע כי פרידמן יירשם כעוסק בשנת 2012, מה שאומר  
11 כי העסקאות הרבות ברוזנפלד 1 שביצע פרידמן בשנת 2012 לא ימוסו, נבעה כנראה מטעות של  
12 מי שחתם מול פרידמן על אותו הסכם אשר ככל הנראה לא פתח בהליכי השומה במועד.  
13 כך או אחרת, טעות שנעשתה מול אחד השותפים, אינה יכולה להצדיק יישומה של אותה טעות אף  
14 בייחס לאחר.
- 15 39. עניין עמיאל מחזק לדעת המשיב את עמדתו ולא את עמדת המערער, שכן גם שם נקבע כי יש  
16 לרשום את עמיאל כעוסק אשר תחום עיסוקו הוא סחר במקרקעין. העובדה כי לעמיאל הוכרו  
17 תשומות - דבר שאין בכוונת המשיב לעשות בייחס למערער, אין מקומה להיות נדונה בשלב זה,  
18 אלא בעת הדיון על שומת המס ולא בשלב הדיון על הרישום כעוסק. ושוב, טעות שנעשתה ביחס  
19 לעמיאל, אינה מצדיקה לשוב על אותה טעות ביחס למערער.
- 20 40. המשיב פעל במסגרת הזמנים שקבע המחוקק, ומשכך אין ממש בטענת השיהוי שהעלה המערער.  
21 יתירה מזו, על המערער היה לדעת כי פעילותו בתחום המקרקעין עולה כדי עסק, ולכן הוא מיוזמתו  
22 היה צריך לדווח על הכנסותיו בהתאם. משבחר המערער שלא לעשות כן, אין לו להלין אלא על  
23 עצמו על כך שככל הנראה ייבצר ממנו לנכות את המס הנובע מתשומותיו.
- 24 41. המשיב סבור כי יש מספר עניינים שיש לזקוף לחובתו של המערער:  
25 א. המערער נמנע מלהביא לעדות עדים רלוונטיים, כגון שותפיו בחלק מהעסקאות – פרידמן  
26 וגווילי.  
27 ב. המערער הסתיר עובדות ומסמכים. כך לדוגמא לא סיפר המערער על כך שברוזנפלד 1 בוטלה  
28 עסקה שבוצעה כבר בשנת 2011 וכי המערער קיבל פיצוי בשל כך (אין טענה לחבות במס בגין



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 פיצוי זה). כמו כן, טוען המשיב כי המערער לא העביר לעיונו את הסכם השותפים בעסקה  
2 ברוזנפלד 3, אלא בשלב מאוחר של הדיון.  
3 חסרונות ופגמים אלה, כך סבור המשיב, צריכים ללמד כי המערער מנע מהמשיב לבחון את תמונת  
4 הדברים לאשורה, וחזקה שעשה כן מטעמים של ממש, אשר לו היו ידועים היו מחזקים את הצדקת  
5 רישומו של המערער כעוסק.

6

7 התייחסות הצדדים למכירת הדירות ברוזנפלד 1 בעקבות הגירושין:

8 42. כאמור לעיל, לאחר הגשת הסיכומים בתיק, הודיע המערער כי התגרש מרעייתו, כי הועברו לה 4  
9 מתוך 6 הדירות ברוזנפלד 1 וכי כל הדירות נמכרו.

10 אין חולק כי מכירות אלה לא עמדו לנגד עיני המשיב כשקבע כי יש לרשום את המערער כעוסק.  
11 כמו כן, המשיב טרם בחן את העסקאות הללו במסגרת הליכי שומה.  
12 על אף האמור, שני הצדדים ביקשו להתייחס לעובדת מכירת הדירות.

13 43. המערער טען כי מכירות אלה נעשו אגב הגירושין. הוא צירף את הסכם הגירושין ממנו עולה כי  
14 בני הזוג מכרו חלק ניכר מנכסיהם וחלקו בתמורה. לטענת המערער, התנהלות זו אינה קשורה  
15 לפעילות עסקית ולכן היא מחזקת את טענתו כי אין לראות בו עוסק בתחום המקרקעין.

16 44. המשיב טען כי המכירות הניבו למערער רווח ניכר, ולכן הדבר מתיישב ואף מחייב את רישומו  
17 כעוסק.

18 45. כאמור לעיל, מכירת 6 הדירות ברוזנפלד 1 לא עמדה בפני המשיב בהחלטתו, ולכן הערעור שהוגש  
19 לא התייחס לכך והעניין לא נבחן בחינה של ממש בהתדיינות שבין הצדדים. לאור זאת, המכירות  
20 אליהן אתייחס בהמשך ושאותן אבחן, לא יהיו מכירות אלה. עם זאת, לא אתעלם מעובדת קיומן  
21 של המכירות הללו, וכפי שאבאר בהמשך, אין בהן כשלעצמן כדי לשנות את המסקנה אליה הגעתי.

22

23 דיון והכרעה:

24

25 המסגרת הנורמטיבית

26 46. אין חולק כי עיקר פעילותו של המערער בשנות המס הרלוונטיות, הייתה במסגרת תפקידו כמנכ"ל  
27 של חברת הייטק. אלא שלצד פעילות זו, כך סבור המשיב, פתח המערער בפעילות עסקית בתחום  
28 הנדל"ן.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 העובדה כי המערער לא נרשם מיוזמתו כעוסק, אינה מעלה ואינה מורידה, שכן הרישום בספרי
- 2 המשיב הוא דקלרטיבי באופיו, ולא הוא שיקבע את מעמדו הנכון מבחינה משפטית של המערער
- 3 [ראו: ע"א 6079/98, שארחה נ' מנהל אגף המכס והמע"מ, פס' 7 (19.6.2001); ע"א 4377/17 חנניה
- 4 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות, פס' 27 (2.6.2019) (להלן: "עניין גיבשטיין")].
- 5 אכן, בסעיף 54 לחוק נקבע כי המנהל רשאי מיוזמתו להורות על רישומו של אדם כעוסק, וזאת –
- 6 כפי שמורה סעיף 62 לחוק – תוך שהוא נותן לו הזדמנות להשמיע את טענותיו. על החלטתו זו של
- 7 המנהל, כך קובע סעיף 64 לחוק, ניתן לערער לבית המשפט – וזהו הערעור שלפניי.
- 8 48. ההכרעה האם יש לראות באדם – "עוסק", דורשת בחינה של הוראות החוק והפסיקה הרלוונטיים
- 9 לסוגיה שלפנינו, ובמידה הנדרשת לערעור זה.
- 10 49. החיוב היסודי במע"מ, נקבע בהוראות סעיף 2 לחוק, כדלקמן:
- 11 **"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה**
- 12 **או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת."**
- 13 (ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)
- 14 עולה אפוא, כי חבות במס לפי החוק, תהא בעת ביצוע "עסקה". "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק,
- 15 סעיף ההגדרות, כך שהיא כוללת 3 אפשרויות. מבין אפשרויות אלה רלוונטית לערעור זה, כפי
- 16 שעלה מטענות הצדדים, האפשרות הראשונה בה נוקב הסעיף:
- 17 **"עסקה" – כל אחת מאלה:**
- 18 **(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;**
- 19 **(2) ...**
- 20 **(3) ... "**
- 21 מכירת נכס בידי עוסק במהלך עסקו, היא עסקה החייבת במס.
- 22 "נכס", כך קובע סעיף 1 לחוק, הוא – "טובין או מקרקעין".
- 23 המערער מכר מקרקעין, ויש על כן לבחון האם מכירה זו הייתה "בידי עוסק במהלך עסקו" כדרישת
- 24 סעיף 1 לחוק.
- 25 50. בסעיף 1 לחוק קבע המחוקק מיהו עוסק:
- 26 **"עוסק" – מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי,**
- 27 **וכן מי שעושה עסקת אקראי."**
- 28 הגדרת "עסקה" והגדרת "עוסק", משתמשות באותם קריטריונים, והן אינן מבהירות את תוכנם.
- 29 בעניין גיבשטיין, פסקה 18, כתב בעניין זה כבוד השופט י' עמית:
- 30 **"למקרא ההגדרות של המונחים "עסקה" ו-"עוסק", נקל להבחין כי הן נובעות האחת**
- 31 **מתוך רעותה ולוקות במעגליות-מה, שהרי "העוסק" הוא מי שמוכר נכס במהלך עסקו,**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

בעוד ש"העסקה" היא מכירת הנכס על ידי העוסק במהלך עסקו. אף הגדרת המונח "עסק" אינה מסייעת במלאכת הפענוח, שכן זו אינה טומנת בחובה תוכן מהותי זולת האמירה "לרבות מקצוע ומשלח יד", שאף הם מונחים שאינם מוגדרים בחוק (ראו, בין היתר, אבי ביבי ויחיאל רכשטאפן "הגדרת 'עסק' בחוק מע"מ" מיסים טז/2 א-124, 126 (2002)). הניסיון לזקק מתוך הגדרות אלה לבדן תשובה לשאלה מהו "עסק" ואימתי מכירת נכס תיחשב לכזו הנעשית על ידי "עוסק" "במהלך עסקו" – נידון אפוא לכישלון.

51. אדם יחשב כעוסק, אם הוא מוכר מקרקעין במהלך עסקו. יש אפוא לבחון, האם מכירת המקרקעין הייתה במסגרת פעילות עסקית – שאז המוכר הנו "עוסק", או שמכירות אלה אינם במסגרת פעילות עסקית – שאז לא ב"עוסק" עסקין.

בהעדר הגדרה מהותית בחוק מע"מ, נקבע בשורה של פסקי דין שדנו בעניין זה, כי יש לפנות למבחנים שנקבעו בהקשר זה במסגרת דיני מס הכנסה. כך נקבע בהקשר זה בפסקה 19 בעניין גיבשטיין:

"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."

52. המבחנים המשמשים להבחנה בין עסקה פירותית להונית בדיני מס הכנסה, הם המשמשים אפוא גם לשם הקביעה האם לפנינו עוסק אם לאו (להלן: "מבחני העזר"). אוסיף, כי אלה למעשה אותם מבחני עזר המשמשים גם לצורך הקביעה האם הכנסה פירותית תסווג כהכנסה מעסק שמקורה הנורמטיבי בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"), או כהכנסה פירותית פסיבית שמקורה הנורמטיבי באחד מהסעיפים הקטנים האחרים של סעיף 2 לפקודה.

מבחינה מהותית, שלושת העניינים ( - הגדרת "עוסק" בחוק מע"מ, ההבחנה בין הונית לפירותית וההבחנה בין פירותי פסיבי לפירותי עסקי בדיני מס הכנסה) מנסים לתור אחר אותו דבר עצמו (גם אם במידה שונה) – ולכן אין זה מפתיע כי לשם כך מיושמים אותם מבחני עזר.

53. מבחני העזר נמנו בפסקי דין רבים שיצאו מכבשנו של בית המשפט העליון. כך לדוגמה סוכמו 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 'פירותית' או 'הונית', בהתאמה), וביניהם: טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי;



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 אופן מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת  
2 ההחזקה בנכס; ידענותו ובקאות של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה;  
3 פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה...."  
4 תיאור מפורט של מבחנים אלה ניתן למצוא בפסק דינו של כבוד השופט דנציגר בע"א 9187/06,  
5 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה, פס' 20 (16.3.2009) (להלן: "עניין מגיד").  
6 המבחן האחרון שנוצר לעיל – "מבחן הנסיבות האופפות את העסקה" – כונה לא פעם "מבחן  
7 העל", וכך נכתב בעניינו בעניין מגיד בפס' 20(י):

8 מבחן ה"על" - הנסיבות האופפות את העסקה: כל אחד מהמבחנים דלעיל, כשלעצמו,  
9 אינו מספיק ואף אינו הכרחי על מנת לסווג את העסקה כהונית או כפירותית. בסופו של  
10 דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל  
11 מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה הוא  
12 מבחן "גג" שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה  
13 בין הון לפירות.

14 ובפס' 21 לעניין גיבשטיין, נקבע:

15 מבחנים אלה קנו שביתה בפסיקת בתי המשפט ועל חשיבותם אין חולק. בד  
16 בבד, חשוב להזכיר כי מבחנים אלה אינם אלא "מבחני עזר" שיש ליישם  
17 בגמישות ובהתאם לנסיבות, תוך בחינת התמונה בכללותה.

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

21 54. בכל הנוגע להבחנה בין הכנסה פירותית להונית, היא ההבחנה אשר כאמור משמשת לצורך  
22 הקביעה האם לפנינו פעילות עסקית של "עוסק" אם לאו, אפנה גם לדבריו של כבוד השופט ע'  
23 גרוסקופף בע"א 8942/15, יחזקאל (איזי) שירצקי ואח' נ' פקיד שומה ת"א 4 (26.12.2018) (להלן:  
24 "עניין שירצקי") מהם עולה כי לצד יישום מבחני העזר שנקבעו בפסיקה, יש לתור אחר מהותה של  
25 ההכנסה, תוך שנקבע שם, סוף פס' 10, כי:

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

30 בהתאם לדברים אלה, יש לבחון את מהותה של ההכנסה, האם היא בעיקר תשואה להון או שהיא  
31 בעיקר פרי עיסוקו של המוכר ותוצר של פעילותו הכרוכה במומחיות. אכן, כידוע, גם עסקה הונית



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 המתמסה במסגרת חוק מיסוי מקרקעין, כרוכה פעמים רבות בעבודות השבחה ניכרות, אלא שלאור  
2 דברים אלה, יש לבחון בשימת לב את מהות ההכנסה, תוך הבחנה בין הכנסה שהיא בעיקר פרי  
3 עליית ערך הונית של המקרקעין לבין כזו הנובעת בעיקר מהפעלת כישורים נמרצת מצד המוכר,  
4 במתכונת המאפיינת פעילות עסקית.  
5 55. כפי שנאמר לא אחת בפסיקה, יש מקרי גבול בהם יישומן של מבחני העזר וההבחנות השונות, אינו  
6 מוביל לתוצאה אחת חד משמעית. במקרים אלה, אין אלא לבחון להיכן נוטים הדברים, כמו גם  
7 לבחון את מכלול הנסיבות של המקרה הנדון והדרך בה ראוי לנקוט לאור נסיבות אלה.

8

9

### 10 מן הכלל אל הפרט

11 56. העסקאות הנבחנות במסגרת ערעור זה, הן מכירות נכסי המקרקעין שביצע המערער. מכירות אלה  
12 התבצעו בשלושה נכסי מקרקעין: רוזנפלד 1 ורוזנפלד 3 בחיפה, והבית באליהו הנביא בהוד  
13 השרון. כמו כן, פעילותו בתחום הנדל"ן של המערער כוללת גם את בניית הבית באגילביץ' בהוד  
14 השרון – בית העומד להשכרה, וכן ההחזקה בזכויות בשתי חברות העוסקות בתחום הנדל"ן (10%  
15 בחברה אחת ו- 5% בשנייה).  
16 מראש ייאמר כי החזקה זו בשתי חברות אלה, נראית על-פניה כהחזקה הונית מובהקת, ולא הוצג  
17 כל סממן שהוא המצביע על כך שהחזקה זו שונה מכל השקעה הונית אחרת. לפיכך, השפעתה של  
18 החזקה זו שולית בחשיבותה, ולכן בדיון שלהלן אתמקד בפעילות בארבעת נכסי המקרקעין שנזכרו  
19 לעיל.

20 57. אשוב ואזכיר כי מכירות המקרקעין אשר נבחנו על-ידי המשיב ואשר בעטיין רשם את המערער  
21 כעוסק, הן 11 המכירות של החלקים שנמכרו במקרקעין ברוזנפלד 1, 6 המכירות של החלקים  
22 במקרקעין ברוזנפלד 3 ומכירת הבית שבנה המערער באליהו הנביא. מכירת הדירות במסגרת הסכם  
23 הגירושין ובעקבותיו, לא עמדו נגד עיני המשיב בהחלטתו הניצבת לבחינה בערעור זה.

24 58. ברוזנפלד 1 וברוזנפלד 3 התארגן המערער יחד עם אחרים, לבניית מבנה חדש על המקרקעין.  
25 התארגנויות מסוג זה, בין אם מדובר היה ב"קבוצת רכישה" – כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין,  
26 ובין אם - כפי שנקבע בפסק הדין של ועדת הערר במקרה שלפנינו – אין המדובר ב-"קבוצת  
27 רכישה" כמשמעותה באותו החוק, בהכרח כרוכה בפעילות מורכבת.

28 כל קבוצה מסוג שכזה, המאגדת מספר רוכשים מתוך מטרה להביא לבניית בניין, חייבת להתאגד  
29 במסגרת חוזית מתאימה, מתקשרת עם אנשי מקצוע בתחום הנדל"ן – כגון קבלנים ונותני שירותים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 אחרים, והיא מלווה באופן צמוד בעורכי דין המתמחים בתחום הנדל"ן ובאופן ספציפי בעסקאות  
2 מסוג זה. ללא שירותיהם של אנשי מקצוע מומחים אלה, לא יכולה עסקה מסוג זה לצאת אל הפועל.  
3 אלא שבכל זה אין די כדי להביא לסיווג השקעה הונית במסגרת קבוצה כאמור, כפעילות עסקית.  
4 אם לא נאמר כן, לכל משקיע בקבוצת רכישה תיוחס בקיאותם השילוחית של המומחים המלווים  
5 בהכרח את השקעתו, וזו תסווג כפעילות עסקית. אין צריך לומר כי לא כך הם פני הדברים, וגם  
6 המשיב נמנע מלטעון כך כלפי משקיעים אלה.  
7 דברים אלה נכתבים כדי להבהיר את הדבר אותו עלינו לבחון: האם יש אכן בפעילותו של המערער  
8 כדי לחרוג מהתנהלות רגילה של משקיע במקרקעין, ואף מזו של משקיע בנכסים מורכבים יותר –  
9 כגון חבר בקבוצה מהסוג המדובר, באופן המצדיק לקבוע כי פעילותו של המערער בתחום הנדל"ן  
10 הגיעה כדי פעילות עסקית?  
11 התשובה לשאלה זו תינתן מתוך בחינת העסקאות שביצע המערער, מבעד למבחני העזר שנקבעו  
12 בפסיקה. מתוך כך, נתור אחר התמונה העולה ממכלול הדברים, וכן ננסה לעמוד על מהות הרווחים  
13 שהופקו.  
14 קודם שאפנה אל מבחני העזר – הם המהווים את הדרך הראשית שנקבעה לשם כך בפסיקה –  
15 אתייחס למספר עניינים מקדימים שהעלו הצדדים.  
16 59. פסק הדין של ועדת הערר בחיפה: המשיב סבור כי לפסק הדין של ועדת הערר בחיפה, עליו בחרה  
17 רשות המסים שלא לערער, אין כל משמעות לעניינינו. אני סבור כי אמירה זו, במתכונתה הגורפת,  
18 אינה נכונה.  
19 אכן, אמת הדבר כי העניין אשר נבחן במסגרת פסק הדין של ועדת הערר – האם השותפים  
20 המקוריים (לעניינינו כאן) ברוזנפלד 1 ו-3 היו בבחינת "גורם מארגן" כמשמעותו בחוק מיסוי  
21 מקרקעין, אשר קיבל תמורה בעד שירותי הארגון, אינו זהה לשאלה הניצבת כאן – האם פעילות  
22 המכירה שביצע המערער הייתה במסגרת פעילות עסקית. אלא שעל אף שמדובר בשאלות שונות,  
23 יש קרבה, אף כי לא זהות, בין העניינים. לכל הפחות ניתן לומר את הדבר הבא: אם היה נקבע כי  
24 המערער קיבל תמורה בעד ארגון קבוצת הרוכשים וכי על כן הוא ושאר השותפים המקוריים היו  
25 בבחינת "גורם מארגן" – הדבר היה מקל על המשיב ומחזק את קביעתו כי פעילותו של המערער  
26 הייתה בעלת סממנים עסקיים.  
27 מנגד, קביעתה ועדת הערר כי המערער וחבריו השותפים המקוריים, לא קיבלו תמורה בעד ארגון  
28 קבוצת הרכישה ולא תפקדו כ-"גורם מארגן", משתלבת יותר בקלות עם ההנחה כי פעילותו,  
29 באותה העת ובאותו הקשר, הייתה הונית באופיה. אם מדובר בפעילות עסקית, קשה יותר (אף כי  
30 אפשר) להסביר מדוע פעילות זו אינה עולה כדי ארגון בתמורה של קבוצת הרכישה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 אומר אפוא כך: פסק הדין של ועדת הערר בחיפה אינו קובע ממצא בעל משמעות מכרעת לעניינינו  
2 כאן, אולם אין הדבר אומר כי מסקנתו משוללת כל משמעות עבורינו. ההכרעה האם פעילותו של  
3 פלוני היא פעילות עסקית אם לא, היא פרי בחינה של מגוון נתונים והיבטים. בין שיקולים אלה,  
4 משקל מסויים יש לדעתי לתת לקביעה של ועדת הערר בחיפה, אשר קבעה בהיבט שנבחן אצלה  
5 (ושאינו זהה לזה שלפנינו) כי אין לייחס למערער ולשותפיו פעילות ארגון שמנהל מיסוי מקרקעין  
6 חיפה ייחס לו.
- 7 לפסק הדין של ועדת הערר עשויה להיות משמעות נוספת, אף היא לא מכריעה אך גם היא לא  
8 נעדרת כל משקל:
- 9 גורמים מקצועיים בתחום המסים, הן בקרב רשות המסים והן אצל פרקליטות מחוז חיפה, מכירים  
10 היטב, מזה שנים רבות, את עסקאותיו של המערער ברוזנפלד 1 ו-3, והם, לפחות לכאורה, לא סברו  
11 כי פעילותו עולה באופן מובהק כדי עסק. 17 מתוך 18 מכירות המקרקעין הנדונות בערעור זה,  
12 נבחנו אף בתיק שנדון בפני ועדת הערר, במסגרתו מוסו העסקאות במסגרת חוק מיסוי מקרקעין  
13 ולא במסגרת פקודת מס הכנסה.
- 14 אותם גורמים מקצועיים, לא סברו, ככל הנראה, כי העסקאות שביצע המערער הן פעילות עסקית  
15 מובהקת, עד כי יש לשנות את האכסניה הנורמטיבית לבחינתן, ולהעבירן למסגרתה של פקודת מס  
16 הכנסה. כעניין שבעובדה, על אף שהמידע אודות עסקאות אלה של המערער מצוי בבחינה מזה  
17 שנים ארוכות, לא סווגו ההכנסות מהמכירות כהכנסה מעסק הממוסה במסגרת הפקודה.
- 18 לעובדה זו אין משקל מכריע, שכן לא פעם פועלת אחת מזרעותיה של רשות המסים, ללא תיאום  
19 ואחידות עם זרועות אחרות של אותה רשות – גם כאשר מדובר בשאלה זהה לה יש השלכות על  
20 חוקי מס שונים (כמו אצלנו, לזיהוי הפעילות כעסקית). אלא שכמו בעניין שנזכר בסעיף הקודם,  
21 גם אם אין לכך משקל מכריע, איני משוכנע כי אין לתת לדבר משקל כלשהו – וזאת אף בשים לב  
22 להסכם הפרשה שנחתם מול פרידמן ממנו עולה כי אכן היו אצל רשות המסים ספקות כיצד יש  
23 לסווג את העסקאות – עניין אליו אפנה מיד.
- 24 61. ההסכם עם פרידמן: המשיב סבור כי טענה בדבר אכיפה בדרנית, מכוחה ייקבע כי אין להחיל על  
25 פלוני את הדין אשר בהעדר האכיפה הבררנית היה מקום להחיל עליו – נדירה ושמורה בהתאם  
26 להוראות הפסיקה – למקרים חריגים בלבד. לטענת המשיב, ההסכם עם פרידמן בטעות יסודו, שכן  
27 היה מקום לחייב גם את פרידמן במס בגין העסקאות שביצע בשנת 2012 ברוזנפלד 1 ואין להשליך  
28 טעות זו ולשכפל אותה גם אצל המערער. כמו כן סבור המשיב כי העובדה כי פרידמן חוייב רק  
29 במס על הערך המוסף, תוך קיזוז התשומות, אין בה כדי להשפיע על הדרך בה יש לנהוג עם  
30 המערער.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 אלא ששוב, גם אם אקבל את עמדת המשיב, במובן זה שלא בהכרח חייבת להיות זהות מלאה  
2 בדרך הטיפול של רשויות מס ערך מוסף (על משרדיהם השונים) בפרידמן ובמערער, אין הדבר  
3 אומר כי פער כה קיצוני כפי שמשתקף לפנינו, אין לתת לו כל משקל. דומה כי חוש הצדק ראוי כי  
4 יתקומם בפני הטלת מס נמוך על מי שלטענת המשיב ייצג את אייל פרידמן – הרוח החיה והגורם  
5 המקצועי שהניע את הפרוייקטים (ברוזנפלד 1 ו-3 ובפרוייקטים נוספים באזור), ובה בעת ממש  
6 ישית מס הרבה הרבה יותר גבוה על המערער – אשר את זיהויו כעוסק מבסס המשיב על קשריו  
7 עם משפחת פרידמן. ישאל בצדק השואל, האם, כלשון הכלל התלמודי ובהשאלה, אין – "דיו  
8 לבעל הדין להיות כנדון"?  
9 כפי שיובהר בהמשך, מעמדו של פרידמן – אם כעוסק אם לאו, אינו רק עניין לטענת האכיפה  
10 הבררנית "הרגילה". במקרה כאן, אין חולק כי המערער, ודאי בתחילת פעילותו, היה איש הייטק  
11 נטול כל ניסיון בתחום הנדל"ן. את הפעילות המקצועית מייחס המשיב למערער בעיקר מכוח  
12 שליחותם של פרידמן ומשפחתו. אם כך, גם אם מבחינה עקרונית הדבר אפשרי, האם סביר יהיה  
13 לקבוע כי פרידמן לא יסווג כעוסק ואילו המערער כן?  
14 המשיב בחר שלא להציג ראיות אודות הנסיבות שהביאו להסכם עם פרידמן, על אף שידע כי עניין  
15 זה בעל משמעות בעיני בית המשפט (זימנתי דיון מיוחד לאחר שמיעת הראיות, בו הובהרו  
16 הדברים). משכך ובהעדר טענה אחרת, אין לי אלא להניח כי הגורמים המקצועיים שסמכו ידיהם  
17 על הסכם זה, סברו ככל הנראה כי סיווג הפעילות של פרידמן כהכנסה מעסק, אינו נקי מספקות,  
18 ולכן יש הצדקה להגיע עמו להסכם הפשרה – הן לעניין משך הזמן בו הוגדר פרידמן כעוסק והן  
19 לעניין ההכרה בתשומות שבהכרח היו לו. מדברי המשיב אף עלה כי הסכמים דומים נחתמו עם  
20 חברים נוספים במשפחת פרידמן – ביחס לעסקאות באותו אזור בחיפה, וכי החתימה על ההסכמים  
21 נבעה בין השאר מתוצאות פסק הדין של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין וספקות שהתעוררו  
22 אצל רשות המסים בין השאר בעקבות פסיקה זו.  
23 ובעניין אחר: המשיב העלה טענות לפיהן המערער לא הציג בפניו את מלוא המסמכים הנדרשים,  
24 והוא סבור כי עניין זה צריך להיזקף לחובת המערער.  
25 אכן, כפי שנפסק לא אחת, אי שיתוף פעולה צריך להיזקף לחובת מי שנמנע מהעברת מידע,  
26 ובמקרים המתאימים אני סבור כי יש לתת לעניין זה משקל של ממש [על כך ראו: ע"מ (מרכז)  
27 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה (18.10.20)].  
28 אלא שבמקרה כאן, אני סבור כי לא היה מקום להעלאת הטענות בעניין זה. המערער לא נמנע  
29 מלספק מסמך כלשהו שדרש המשיב, ולא הסתיר מבית המשפט מידע. בנסיבות אלה ומבלי שאכנס  
30 לפירוט שאינו נדרש, לא מצאתי ממש בטענות המשיב בעניין זה.  
31



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

### יישום מבחני העזר

- 1
- 2 63. כאמור לעיל וכפי שנקבע בפסיקה ענפה, הכרעה בדבר אופן סיווג הפעילות של המערער צריכה
- 3 להיקבע תוך יישום מבחני העזר שנקבעו לשם כך בפסיקה. כפי שנקבע, לא מבחן בודד הוא
- 4 שיקבע, אלא התמונה המתקבלת ממירב המבחנים. בפסקי דין שונים נוסחו מבחני העזר לעיתים
- 5 באופן מעט שונה, אולם אין בכך כדי לשנות, שכן המבחנים בעיקרם זהים והם נועדו לאתר את
- 6 אותם סממנים – הוניים או עסקיים.
- 7 ליישומם של מבחנים אלה, ביחס לכלל פעילותו של המערער, אפנה כעת.
- 8 64. טיב הנכס: מבחן זה בודק האם מדובר בנכסי השקעה לטווח ארוך, או שמא בנכס שנועד למכירה
- 9 מהירה כחלק מפעילות מסחרית [עניין חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(א)]. כידוע, ככלל,
- 10 נכס מאתו סוג עשוי לעיתים לשמש להשקעה ארוכת טווח ולעיתים למסחר עסקי. יש אמנם נכסים
- 11 שאופיים מכתוב באופן מובהק את משך ההחזקה בהם (כך לדוגמה לגבי נכסים שאורך חייהם קצר,
- 12 או נכסים בעלי גוון ספקולטיבי מובהק – המוחזקים לרוב פרק זמן קצר, או מנגד נכסים שהשינוי
- 13 בערכם עשוי להתרחש רק כעבור פרק זמן ניכר – כגון מקרקעין באזור שייעודו חקלאי ושלא צפוי
- 14 שינוי קרוב ביעוד זה), אולם כאמור, חלק ניכר מהנכסים עשויים על פי טיבם לשמש הן להשקעה
- 15 ארוכת טווח והן למסחר עסקי ומהיר (כך המצב לגבי מקרקעין שייעודם לבנייה). במקרים אלה,
- 16 טיב הנכס צריך להיבחן במשולב עם מה שאירע בפועל [עניין מגיד, פסקה 20(א)]. במקרים אלה,
- 17 מבחן טיב הנכס מיושם במשולב עם המבחן אותו אמנה בהמשך – משך ההחזקה בנכס, והוא
- 18 כאמור משלב בקרבו את שאירע בפועל ביחס לנכס הספציפי העומד במוקד הבדיקה.
- 19 א. הבניין ברוזנפלד 1: המערער, יחד עם שותפיו, רכש חלק בבית ישן, לשם הריסתו ובניית בית
- 20 חדש על-גבי המקרקעין. המקרקעין שמכר המערער במסגרת פרויקט זה, הם למעשה חלק
- 21 מהזכויות במקרקעין, אשר נמכרו לשם צירופם של שותפים נוספים לבניית הבניין.
- 22 המשיב אינו חולק על כך שהיקף זכויות הבנייה במקרקעין גדל באופן ניכר כתוצאה משינוי
- 23 שחל בהיקף הזכויות הניתנות במסגרת תמ"א 38, וזאת ללא כל קשר לפעילותו של המערער
- 24 או מי משותפיו. כמו כן, המשיב אינו חולק על כך שהיקף העסקאות שבוצע, נבע מההחזקה
- 25 במקרקעין ברוזנפלד 1 במושע.
- 26 הן מדברי המשיב והן מדברי המערער עולה כי הנכס המרכזי שראה המערער לנגד עיניו
- 27 ברוזנפלד 1, היו 6 הדירות שנותרו בידיו אותן תכנן המערער להשכיר (על כך ראו: סעיף 20(א)
- 28 לתצהיר המערער; עדותו של המערער בעמ' 25 לפרוטוקול ש' 14). כאמור לעיל, 4 מתוך 6
- 29 דירות אלה הועברו לגרושתו של המערער במסגרת הסכם הגירושין, וכל הדירות נמכרו במהלך



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

שנת 2020 – במסגרת מכירת נכסי הנדל"ן של בני הזוג אגב הליך הגירושין - קרוב לעשר שנים לאחר רכישת המקרקעין.  
ב. הבניין ברוזנפלד 3: גם כאן, בדומה לעסקה ברוזנפלד 1, רכש המערער יחד עם שותפיו, חלק בבית ישן, לשם הריסתו ובניית בית חדש על-גבי המקרקעין. אלא שבשונה מרוזנפלד 1 שם החזיק המערער את מרבית זכויותיו במקרקעין במשך שנים ארוכות, בעסקה ברוזנפלד 3 מכר המערער את כל זכויותיו במקרקעין, תוך שנה וחצי.  
המערער אמנם סיפק הסבר לדרך התנהלות זו. לדבריו הדבר נעשה כדי לרכז את כלל זכויותיו במקום אחד, ברוזנפלד 1. כך או אחרת, לא ניתן לחלוק על כך שכעניין שבעובדה, בפועל, תוך פרק זמן קצר יחסית (ביחס לעסקאות במקרקעין) – כשנה וחצי, מכר המערער את כל זכויותיו במקרקעין.

וכך העידה בעניין זה העדה מטעם המשיב:

העדה, גב' שמש: ככה, ברוזנפלד 1 בסופו של דבר הוא מכר לדעתי הוא לא הרוויח הרבה הוא אבל הוא נשאר עם 6 דירות אז זה הרווח,  
כב' הש' גורמן: מה זה נשאר? הוא רכש מלכתחילה זכויות,  
העדה, גב' שמש: נכון.  
כב' הש' גורמן: האם אפשר להראות שבאופן יחסי המקרקעין נמכרו בסכומים גבוהים יותר?  
העדה, גב' שמש: בוודאי שהם נמכרו בסכומים גבוהים יותר,  
כב' הש' גורמן: באופן משמעותי?  
העדה, גב' שמש: לדעתי ברוזנפלד 1 זה בעיקר הדירות שנותרו. ברוזנפלד 3,  
כב' הש' גורמן: לא את לא עונה כך לשאלה שלי או שאולי זאת התשובה?  
העדה, גב' שמש: הזאת התשובה.  
כב' הש' גורמן: אבל המכירות עצמן, לדוגמה אם הוא מכר חלק שהוא בסדר גודל נניח ש 5 אחוז מהמקרקעין שהיו אז אפשרל הראות את שווי הרכישה ואת שווי המכירה,  
העדה, גב' שמש: נכון.  
כב' הש' גורמן: האם המכירה היא בסכום שמשקף רווח משמעותי?  
העדה, גב' שמש: אני לא עשיתי את החישוב הזה שאתה מדבר עליו אבל בסופו של דבר לדעתי הוא לא הרוויח הרבה מכירת זכויות האלה ברוזנפלד 1 אבל ברוזנפלד 3 אפשר באמת לנטרל את זה ששם הוא לא נשאר עם דירות אז אתה יכול לראות שהוא רכש ב-750 אלף שקל והוא מכר כמעט ב-3 מיליון שקל אז אפשר לומר שיש כאן רווח משמעותי, פה לא נשאר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1           לו דירות אבל בפרויקט של רוזנפלד 1 בסופו של דבר הוא נשאר עם  
2           6 דירות וזה רוח משמעותי.  
3           כב' הש' גורמן:           שוב ברוזנפלד 3 את אומרת שהרכישה הייתה,  
4           העדה, גב' שמש:           750 אלף שקל גם בזמן קצר הוא רכש בינואר 13 ב-750 אלף שקל  
5           ובמהלך 13 14 הוא מכר ב-2,974,187, במסגרת 6 עסקאות של מכירה  
6           של זכויות מושבחות ומדובר פה, ובפרויקט הזה הוקנו לו כמעט 4  
7           וחצי דירות אז הוא הרוויח על זה את ההפרש.  
8           כאמור לעיל, מבחינת טיבו של נכס, הרי שאותו נכס עשוי לשמש כהשקעה ארוכת טווח וכן  
9           כנכס הנמכר סמוך לרכישתו. בפועל, הנכס ברוזנפלד 3 נמכר בסמוך לרכישתו, תוך הפקת  
10          רווח ניכר, ואילו הרכיב המשמעותי מהנכס ברוזנפלד 1 שימש כהשקעה לטווח ארוך הרבה  
11          יותר [לכך אוסיף את העובדה שאינה שנויה במחלוקת, ולפיה היקף זכויות הבניה ברוזנפלד 1  
12          - וממילא גם המכירות – עלה באופן ניכר כתוצאה משינוי שחל בתנאי הוראות תמ"א 38 –  
13          עניין שלא קשור כלל לפעילותו של המערער או מי משותפיו (ולכן גם היקף המכירות  
14          וההכנסות ממכירות אלה – כפי שעולה מתצהירו של רו"ח לוי – צריך להיבחן בהתאם)].  
15          ג. הבית באליהו הנביא: המערער רכש קרקע ברח' אליהו הנביא בהוד השרון, בנה עליה בית  
16          פרטי ומכרו. הרכישה בוצעה ביום 26.11.2014, ומכירת הבית הגמור נערכה ביום 7.6.2016.  
17          המערער טען כי בניית הבית נבעה מכך שידע כי מערכת יחסיו עם אשתו (לימים גרושתו),  
18          עומדת בפני משבר, ולכן רצה כי יהיה ברשותו בית בו יוכל להתגורר בסמוך למקום מגוריהם  
19          של אשתו וילדיו. מכירת הבית, בסמוך לסיום הבנייה, נבעה לדברי המערער מחשש שהתעורר  
20          אצלו בשל חקיקת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות  
21          התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 – אשר השית מס על מי שמחזיק בדירה שלישית  
22          ומעלה. טענה זו לא גובתה בראיה כלשהי, והיא אינה מתיישבת בנקל עם הטענה האחרת  
23          אודות הסיבה שהביאה לרכישת המקרקעין מלכתחילה (הרצון להבטיח מגורים בסביבת  
24          ילדיו).  
25          כך או אחרת וכעניין שבעובדה, המקרקעין באליהו הנביא שמשו להשקעה קצרת טווח.  
26          ד. הבית באנליביץ': המערער רכש בראשית שנת 2017 קרקע ברח' אנליביץ' בהוד השרון, ובנה  
27          עליה בית העומד להשכרה עד היום. בהתאם להסכם הגירושין שהציג המערער, בית זה מושכר  
28          עד קרוב לאמצע שנת 2024. בהתאם להסכם הגירושין, עם סיום השכירות וכמו נכסים אחרים  
29          שהיו ברשות בני הזוג חצב, הבית מיועד למכירה ולחלוקת התמורה בין בני הזוג.  
30          בפועל מקרקעין אלה מוחזקים פרק זמן שאינו מבוטל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 סיכום ביניים: בטיבם של נכסי המקרקעין שרכש ומכר המערער, יש מן הדומה ויש מן השונה.  
2 הדומה: בארבעת המקרים אין המדובר ברכישת מקרקעין והותרתם כפי שהם, אלא בוצעו על  
3 גביהם פעולות השבחה (עניין אליו אשוב בהמשך). השונה: בפועל, שניים מן הנכסים (רוזנפלד 3  
4 ואליהו הנביא) נמכרו די סמוך למועד רכישתם, ואילו השניים האחרים נותרו בידי המערער, באופן  
5 מלא (הבית באגילביץ') או באופן חלקי (רוזנפלד 1), פרק זמן ניכר.
- 6 משך ההחזקה בנכס: מבחן זה בוחן את שאירע בפועל – כמה זמן החזיק הנישום בנכס קודם  
7 למכירתו. ככל שמשך ההחזקה בנכס ארוך יותר, הדבר יטה לכיוון הסיווג ההוני. מנגד, ככל שמשך  
8 ההחזקה קצר יותר, הדבר יטה לסיווג הפירותי והעסקי [עניין מגיד, פסקה 20(ה)].  
9 בנסיבות של ערעור זה וכאמור לעיל, בחנתי את משך ההחזקה אגב הדיון בטיב הנכס, ולכן לא  
10 אשוב על הדברים. בקצרה אסכם את משך ההחזקה:  
11 א. רוזנפלד 1: ניתן להבחין בין חלקים שונים של נכס זה: זכויות במושע שנמכרו לשותפים  
12 החדשים, הוחזקו על-ידי המערער פרק זמן קצר, כשנה; המקרקעין שהתגבשו ל- 6 הדירות,  
13 אשר הם שהיוו אף לדברי המשיב את עיקר השקעתו של המערער בנכס המצוי ברוזנפלד 1,  
14 החזוקו בידי המערער כעשר שנים, עד למכירתם אגב גירושיו.  
15 ב. רוזנפלד 3: המקרקעין הוחזקו כשנה וחצי, ונמכרו לשיעורין בתוך תקופה זו.  
16 ג. הבית באליהו הנביא: המקרקעין הוחזקו כשנה וחצי.  
17 ד. הבית באגילביץ': המקרקעין מוחזקים מאז 2017 וטרם נמכרו (מהסכם הגירושין עולה כי  
18 הדירה מושכרת עד לשנת 2024).
- 19 המומחיות והבקיאות: ההנחה היא כי אדם מבצע פעילות עסקית בתחום בו הוא מתמחה. בהתאם  
20 לכך, ככל שבקיאותו ומומחיותו של הנישום בתחום בו מדובר רבה יותר, הנטיה תהיה לסווג את  
21 פעילותו כעסקית. מנגד, כאשר מדובר בפעילות בה נעדר הנישום מומחיות מובהקת, הדבר יטה  
22 לסיווג השקעתו כהונית. לצד זה יש לזכור, כפי שנקבע בפסיקה, כי כאשר נישום נעזר באופן קבוע  
23 בשירותיהם של מומחים העומדים לשירותו בליווי מכלול העסקה, עשויה להיות מיוחסת לו  
24 מכוחם – "בקיאות שילוחית" [עניין חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(ז)].  
25 המערער הוא מהנדס בהשכלתו, והוא שימש כמנכ"ל של חברת הייטק. אין חולק כי למערער לא  
26 הייתה כל מומחיות בתחום המקרקעין, קודם לביצוע הפעולות העומדות לבחינה בערעור זה.  
27 א. רוזנפלד 1 ו-3: המשיב טוען כי יש לייחס למערער בקיאות שילוחית, בשל קשריו עם משפחת  
28 פרידמן ובאופן ספציפי – עם אייל פרידמן. אייל פרידמן, כך גורס המשיב, הוא מומחה בתחום  
29 הנדל"ן והוא שהיה הרוח החיה שהניעה את העסקאות ברוזנפלד 1 ו-3 ואף עסקאות דומות  
30 נוספות באותה סביבה. לדברי המשיב, אָחיו של אייל, "הפרידמנים" אשר היו שותפיו של



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המערער ברוזנפלד 1 ו-3, היו למעשה אנשי קש מטעם אייל. כמו כן טוען המשיב כי עו"ד
- 2 גבעון, שהוא, לדברי המשיב, עורך דין המלווה את בני משפחת פרידמן בפעילות נדל"נית
- 3 ענפה מזה שנים, אף הוא עשוי להוות מקור לבקאות שילוחית שיש לייחס למערער.
- 4 בכל הנוגע לעו"ד גבעון, דומה כי טענת המשיב מעט מרחיקת לכת, שכן לא ברור במה עדיף
- 5 בעניין זה (בנוגע לאותה "בקאות שילוחית") עו"ד גבעון, על-פני כל זמינותו של כל עו"ד
- 6 המלווה עסקת נדל"ן מסוג זה. מנגד, בכל הנוגע לאייל פרידמן, נראה כי אף המערער מודה כי
- 7 הוא אכן ליווה באופן צמוד את שני הפרוייקטים, ובהחלט ייתכן כי יש מקום לייחס את
- 8 בקאותו ומומחיותו – לשותפו בפועל – המערער. אלא שבכל הנוגע לייחוס בקאותו של אייל
- 9 פרידמן למערער, מתעורר הקושי הנובע מהסכם הפשרה עליו חתם מנהל מע"מ חדרה עם
- 10 פרידמן, ואשר לא כלל בחבות המס את העסקאות שבוצעו ברוזנפלד 1 בשנת 2012 (השנה בה
- 11 בוצעו 10 מתוך 11 העסקאות במקרקעין אלה). יש בעיני קושי לא מבוטל בביסוס סיווג
- 12 פעילותו של המערער ברוזנפלד 1 כעסקית, מתוך הישענות על המומחיות של משפחת פרידמן,
- 13 שעה שבסופו של דבר פרידמן עצמו לא מוסה בגין פעילות זו.
- 14 כאמור לעיל, המשיב לא ביקש להציג ראיות בעניין זה, כך שנותרנו עם הספק – שמא מנהל
- 15 מע"מ חדרה, גורם מוסמך ומקצועי בכל הנוגע ליישומו של חוק מע"מ, סבר כי מדובר
- 16 בפעילות שסיווגה גבולי ולכן מצדיקה היא את הסכם הפשרה אשר נחתם – במסגרתו לא
- 17 מוסתה אצל פרידמן עסקה זו.
- 18 ב. ייחוס בקאות שילוחית מכוח גווילי: גווילי, חברו ושותפו של המערער ברוזנפלד 1, הוא
- 19 מהנדס אזרחי. אין חולק כי גווילי נתן שירותים מקצועיים של ליווי העסקה ברוזנפלד 3,
- 20 בתמורה לתשלום. כמו כן, המקרקעין עליהם הוקם הבית באלהו הנביא, נרכשו מחצית על-
- 21 ידי המערער ומחצית על-ידי גווילי, כאשר כל אחד מהם בונה על חלקו את ביתו, תוך שהם
- 22 נעזרים באותו קבלן. בעוד שמומחיותו של אייל פרידמן אינה שנויה במחלוקת והיא אף עולה
- 23 באופן ברור מפסק הדין של ועדת הערר בחיפה, הרי שבכל הנוגע לגווילי, הדברים הרבה פחות
- 24 ברורים. לצד זאת יש לציין כי המערער לא הביא את גווילי למסור עדות בבית המשפט, ועניין
- 25 זה נזקף לחובתו.
- 26 ג. המשיב טוען, כי בקאותו של המערער בתחום הנדל"ן הלכה והתגבשה, ככל שרבו העסקאות
- 27 שביצע. אכן, כפי שהעיד עו"ד גבעון – ואני נותן אמון בדבריו, מעורבותו של המערער
- 28 הסתכמה בכך שהוא הגיע לחתום על ההסכמים במועד שנקרא לכך, ולא מעבר לכך. המערער,
- 29 אשר היה עסוק באותה תקופה בניהולה של חברת הייטק מצליחה, לא היה זמין לפיתוח תחום
- 30 מומחיות עסקי נוסף. לצד זאת, לא ניתן להכחיש כי בשנת 2013, אחרי שביצע כבר מכירות
- 31 רבות של חלקי המקרקעין ברוזנפלד 1 (בשנת 2012) ופנה להשקעה ברוזנפלד 3, שוב לא היה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המערער טירון כפי שהיה מלכתחילה. אני סבור כי די בכך כדי להפוך את המערער למומחה  
2 בתחום הנדל"ן, אולם דומה כי את הרעיון לפיו ניתן לרכוש קרקע עליה ניצב בניין ישן,  
3 להתחיל בפיתוחה ולמוכרה לשיעורין – הפעם ברווח ניכר – הבין המערער, למד ויישם  
4 בעסקאות שביצע ברוזנפלד 3.
- 5 סיכום ביניים: המערער עצמו אינו מומחה בתחום הנדל"ן, אולם הוא נעזר באנשי נדל"ן לביצוע  
6 העסקאות. מכמה טעמים, אשר פורטו לעיל, יתכן שיש מקום בעניין זה להבחין בין העסקאות  
7 ברוזנפלד 1 (אשר קדמו בזמן ואשר לגביהם לא הוטל מס על פרידמן) לבין העסקאות המאוחרות  
8 יותר ברוזנפלד 3.
- 9 67. תדירות העסקאות: פעילות עסקית מתאפיינת בעסקאות רבות מאותו הסוג, אותן מבצע הנישום  
10 שוב ושוב. בהתאם לכך, ככל שתדירות העסקאות רבה יותר, הדבר יצביע על קיומה של פעילות  
11 עסקית. מנגד, ככל שתדירות הפעילות מעטה, הדבר יחזק את סיווג ההכנסה כהכנסה הונית [עניין  
12 חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(ב)].
- 13 בסך הכל ביצע המערער בתקופה שבין ראשית שנת 2012 לאמצע שנת 2016, 18 עסקאות של  
14 מכירת מקרקעין. זהו מספר גבוה מאוד של עסקאות, ויש בכך לכאורה כדי לתמוך בסיווג פעילותו  
15 של המערער כפעילות עסקית. אלא שלצד קביעה זו, יש מקום לתת את הדעת למספר עניינים:
- 16 א. רוזנפלד 1: המשיב לא חלק על כך שמספר העסקאות הרב ברוזנפלד 1 נבע רק מכך  
17 שהמקרקעין הוחזקו במושע. דרך החזקה זו חייבה את המערער, מבחינה טכנית, לקחת חלק  
18 בכל המכירות, גם כאשר חלקו במקרקעין בפועל הצטמצם באופן מזערי וכאשר המכירות  
19 נועדו בעיקר כדי לאפשר לשותפיו (פרידמן וגווילי) להשיג בדרך זו מקור להשבת ההלוואה  
20 שקיבלו מהמערער. לדברי המערער, עליהם לא חלק המשיב, חלק משמעותי יותר מזכויותיו  
21 במקרקעין, נמכר רק במסגרת שתי העסקאות האחרונות. לפנינו אפוא תמונה מורכבת יותר,  
22 לפיה אכן בוצעו ברוזנפלד 1 עסקאות רבות, אולם אלה נבעו מאופן ההחזקה במקרקעין  
23 (במושע), כאשר מטרתו של המערער הייתה המשך ההחזקה במקרקעין ובדירות שייבנו – כפי  
24 שאכן נעשה בפועל (עד למכירת הדירות, כעשר שנים לאחר רכישת המקרקעין ובעקבות הסכם  
25 הגירושין).
- 26 ב. רוזנפלד 3: המערער ושותפיו למדו לקח מעסקת רוזנפלד 1, ובאופן מהר יחסית, ייחסו חלקים  
27 מהמקרקעין לשותפים השונים. יוצא אפוא כי אותו הסבר לגבי החזקה במושע וריבוי  
28 העסקאות כתוצאה מכך, רלוונטי פחות לעסקה זו והוא נטען על כן על-ידי המערער בעיקר  
29 ביחס לעסקאות ברוזנפלד 1.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ג. הבית באליהו הנביא: מדובר אמנם במכירה של נכס אחד, אולם אני מוצא לציין כי פרוייקט זה החל בסמיכות רבה למועד בו סיים המערער למכור את זכויותיו ברוזנפלד 3 (מכירת החלק האחרון בזכויות המערער ברוזנפלד 3 נערכה ביום 17.11.14, ורכישת הקרקע באליהו הנביא בוצעה ביום 26.11.2014). סמיכות זמנים זו מלמדת על המשך רציף של פעילות בתחום הנדל"ן.
68. מבחן ההשבחה: ככל שקדמו למכירה פעולות השבחה רבות יותר, הדבר ילמד על פעילות עסקית [עניין חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(ט)].
- כל המקרקעין שמכר המערער, נמכרו לאחר שבוצעו בהן פעולות של השבחה. אפרט את הדברים: א. רוזנפלד 1 ו-3: המערער ושותפיו המקוריים רכשו בניין ישן, פעלו להריסתו, לפינוי דיירים מוגנים (אחד ברוזנפלד 1 ושלוש ברוזנפלד 3), התקשרו בהסכמים שיאפשרו בניית בניין חדש והוצאת ההסכמים אל הפועל. גם מי שהתקשר עם המערער בהסכמים קודם לתחילת הבנייה ולפינוי כל הדיירים המוגנים, נכנס למסגרת משודרגת – כזו המציעה לשותף המיועד את הדרך לבנייה משותפת של דירת מגורים בבניין החדש שייבנה.
- אכן, גם בהקשר זה, יתכן כי יש מקום להבחין בין רוזנפלד 1 ל-3. מדברי המשיב עולה כי אף הוא סבור כי ברוזנפלד 1 מטרתו של המערער לא הייתה למכור את חלקי המקרקעין לשותפים חדשים, אלא להחזיק בעצמו בדירות שייבנו. המכירות שבוצעו, על אף שאכן היו של נכס מושבח בהשוואה לזה שרכש המערער, לא היו מטרה כשלעצמן, אלא הם נבעו מהגידול הבלתי צפוי בהיקף זכויות הבניה. מדברי העדה מטעם המשיב עולה כי עיקר התועלת התגבשה אצל המערער בדירות שנבנו ושנותרו בידיו (עד להסכם הגירושין). בניגוד לכך ברוזנפלד 3, הזכויות המושבחות – כאלה המתוות את הדרך לבניית בניין בו דירות חדשות – הן שנמכרו, מבלי שהמערער יותיר בידיו נכס כלשהו ותוך הפקת רווח ניכר בפרק זמן קצר.
- ב. הבית באליהו הנביא: המערער רכש קרקע, בנה בית ומכרו. הנכס שנמכר שונה מהנכס שנרכש זמן קצר (יחסית) קודם לכן, והוא עבר השבחה מובהקת.
- לצד קיומן של ההשבחות שתוארו לעיל, אציין כי לא הובאה כל ראיה המלמדת על פעולות שיווק שביצע המערער או מי מטעמו. אין המדובר אפוא בפרוייקטים רחבי היקף שנדרש מאמץ לשיווקם.
69. דרך המימון: שימוש בהלוואות, בעיקר לטווחים קצרים, מאפיין פעילות עסקית. מנגד, מימון ההשקעה בהון עצמי, עולה בקנה אחד עם סיווג ההשקעה כהונית. לצד זאת, כמובן וכידוע, מימון באמצעות הלוואה ארוכת טווח המגובה במשכנתא, עולה בקנה אחד עם השקעה הונית [עניין חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(ד)].



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 א. רוזנפלד 1 ו-3: את חלקו בנכסים אלה מימן המערער מהון עצמי. יתירה מזו, לא רק שהמערער
- 2 מימן את חלקו שלו, אלא שהוא אף מימן, באופן מלא (ברוזנפלד 1) ובאופן חלקי (ברוזנפלד
- 3 3) את עלות החלק של שותפיו. עניין זה עולה מהסכמי השותפים, בהם נקבע כי המערער הוא
- 4 שאחראי להעמדת הלוואה לטובת מימון החלק של שותפיו (ברוזנפלד 1 – מימון של פרידמן
- 5 וגווילי, וברוזנפלד 3 מימן המערער יחד עם חבריו לחב' ההייטק שניהל ואשר הביא עמו
- 6 כשותפים לעסקה זו, את חלקה של גב' פרידמן ארבל). המשיב אמנם מציין כי למשך כשנה,
- 7 בראשית הדרך, מומנה הפעילות ברוזנפלד 1 באמצעות הלוואה מהבנק שלקח המערער, אולם
- 8 מהראיות שהציג המערער עלה כי מימון זה נעשה רק עד לשלב (הראשוני למדי) בו התברר
- 9 כי שיעבוד המקרקעין לבנק מגביל את האפשרות למכירת זכויות לשותפים חדשים. בשלב זה
- 10 השיב המערער את הלוואה לבנק והעמיד בעצמו את המימון שהתחייב לתת לשותפיו
- 11 ברוזנפלד 1 (פרידמן וגווילי), ואלה השיבו לו את ההלוואה בכספי התמורה מהמכירות
- 12 שביצעו (על כך, ראו עמ' 28 לפרוטוקול, ש' 14 - 20).
- 13 יוצא אפוא כי בעניין רוזנפלד 1 ו-3, עיקר המימון נעשה מהונו העצמי של המערער.
- 14 ב. הבית באלוהו הנביא: מימון פרוייקט זה נעשה בחלקו מהון עצמי ובחלקו מהלוואה שלקח
- 15 המערער מהבנק, כנגד שיעבוד תיק מניות שבבעלותו. המערער טען כי דרך מימון זו נעשתה
- 16 מטעמי כדאיות וכי כפי שמעידה הבטוחה ששיעבד, אם היה מבקש לעשות כן, היה ביכולתו
- 17 לממן את הפרוייקט ללא כל הלוואה. אף אם מבחינה כלכלית יש אמת בדברי המערער, עדיין,
- 18 בפועל, פרוייקט זה מומן בעיקר בהון זר (שיקולי כדאיות, המביאים להעדפת שימוש בהון זר
- 19 על פני מימוש נכסים ושימוש בהון עצמי, הם חלק שכיח מהשיקולים הנלקחים בחשבון בעת
- 20 לקיחת הלוואות).
- 21 70. קיומו של מנגנון: כך נקבע לגבי מבחן זה בעניין מגיד [פסקה 20(ח)]:
- 22 אחד המאפיינים של עסק הוא הפעילות הקבועה והנמשכת בו ולכן יש צורך בקיומו של
- 23 מנגנון שיאפשר את הפעילות, כגון משרד, צוות, הנהלת חשבונות, שיווק וכיוצא באלה
- 24 פעולות אקטיביות שמאפשרות את ייצור ההכנסה השוטפת (אמנון רפאל, עמ' 53; נמדר,
- 25 עמ' 70; פסק דין אלמור, עמ' 15-16).
- 26 למערער עצמו, לא היה מנגנון אשר עמד לרשותו לשם ייצור ההכנסות. לא היה לו משרד ששימש
- 27 לכך, ולא צוות עובדים הכפוף למרותו ואשר איפשר את הוצאת העסקאות אל הפועל.
- 28 לצד זאת, המשיב טען כי המנגנון של משפחת פרידמן, ובכלל זה השירותים המתמשכים שסיפק
- 29 להם עו"ד גבעון ומשרדו, עמדו לרשות המערער ולכן יש לייחסם למערער. יש אמת בטענה זו,
- 30 במובן זה שאכן סביר כי לא ניתן היה להוציא את העסקאות המורכבות ברוזנפלד 1 ו-3 לפועל,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 ללא השירותים השונים אותם ידעו אייל פרידמן ועו"ד גבעון לספק. אלא שלצד ההכרה באמור,
- 2 אשוב ואזכיר את שכבר ציינתי בעניין זה:
- 3 א. בכל עסקה בה מתארגנת קבוצת רוכשים להריסת מבנה ישן ובניית מבנה חדש, או עסקה דומה
- 4 מסוג זה, יש צורך בגורם מקצועי ומנוסה המוביל את הפרוייקט. אין די בכך כדי להפוך כל
- 5 השקעה בעסקה שכזו, לעסקה פירותית המהווה הכנסה מעסק.
- 6 ב. הסכם הפרשה עם פרידמן, במסגרתו לא מוסו העסקאות שביצע פרידמן בשנת 2012 ברוזנפלד
- 7 1, מטיל צל על סיווג פעילות זו של המערער כפעילות עסקית. אין ספק כי פרידמן, אף לדברי
- 8 המשיב, היה קרוב ללב הפעילות העסקית (שבוצעה על ידי אחיו, אייל פרידמן, ועל ידי עו"ד
- 9 גבעון, אשר זוהה על ידי המשיב כעו"ד של המשפחה) הרבה יותר מהמערער. יש קושי ביחוס
- 10 למערער יותר ממה שיוחס בפועל לפרידמן עצמו. אם בייחס לפרידמן, לא היה די במנגנון
- 11 שהיה קיים כדי לייחס לו פעילות עסקית ביחס לכלל העסקאות, יש קושי בלקבוע כך לגבי
- 12 המערער.
- 13 71. מבחן מכלול הנסיבות: זהו מבחן העל, הבוחן את מכלול הנסיבות, אשר יש בהן כדי להביא לסיווג
- 14 פירוטי או הוני [עניין חזן, פסקה 41; עניין מגיד, פסקה 20(י)]. בין שאר הנסיבות, יש לבחון אף
- 15 את ההיקף הכספי של ההשקעה בעסקה הנבחנת ביחס לשאר הכנסותיו של הנישום, כאשר ההנחה
- 16 היא כי היקף השקעה גבוה מאפיין פעילות עסקית [עניין מגיד, פסקה 20(ג)].
- 17 ממכלול הנסיבות שהתגלו בערעור, עולה התמונה הבאה: המערער הוא איש הייטק, אשר הפיק
- 18 רווחים מפעילותו זו. המערער חיפש אפיק השקעה נוסף לזה הפיננסי, להשקעת רווחים אלה. לשם
- 19 כך חבר המערער לאנשי נדל"ן מובהקים – ובעיקר לאייל פרידמן (אשר היה הרוח החיה מאחורי
- 20 הפרוייקטים ברוזנפלד 1 ו-3). בעזרתם, ביצע המערער פעולות והשקעות, החורגות מהתנהלות
- 21 רגילה של משקיע פסיבי. המערער רכש מקרקעין יחד עם שותפים, ובאמצעות אותם שותפים
- 22 ואנשי מקצוע אחרים ששירותיהם נשכרו, פעל להשבחת המקרקעין ולמכירתם. לפעילות המערער
- 23 בתחום הנדל"ן, יש אף משקל מצטבר. בעוד שביצועה של השקעה בודדת, באחד מהנכסים
- 24 (רוזנפלד 1, רוזנפלד 3 ואליהו הנביא), סביר כי הייתה מותירה את המערער בתחום ההשקעה
- 25 הפסיבי וההוני, הרי שהתמונה העולה ממכלול ההשקעות היא מורכבת יותר.
- 26 תמונה מורכבת זו נובעת מכך, שמחד, אין לי ספק כי המערער לא התכוון לפתח פעילות עסקית
- 27 בתחום הנדל"ן וכי מנקודת מבטו, בסך הכל ביקש להשקיע חלק מהונו בנדל"ן (וכפי שעלה
- 28 מעדותו של רו"ח מטעם המערער, חלק שאינו גדול מכלל ההון). כמו כן, אין המדובר בפעילות
- 29 מתמשכת וארוכת שנים של המערער בתחום הנדל"ן, אלא במכירות שנעו בין השנים 2012 - 2016
- 30 (וזאת לדוגמה בניגוד למקרה שנדון בעניין עמיאל, שם, התמשכה הפעילות בתחום הנדל"ן באופן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 קבוע על-פני עשרות שנים). זוהי זו של התמונה, עשויה להצדיק סיווג פעילותו של המערער
- 2 כהשקעה הונית גרידא.
- 3 אלא לצד זאת וכפי שצינתי לעיל, ישנם רכיבים בפעילותו של המערער, החורגים מהתנהלות הונית
- 4 ומטים לכיוון הסיווג העסקי: ריבוי העסקאות אשר נעשו בחלוף זמן קצר ממועד רכישת
- 5 המקרקעין; מורכבות העסקאות והחבירה לאנשי נדל"ן מובהקים (בעיקר פרידמן), אשר ללא
- 6 מומחיותם ספק אם ניתן היה לבצע את העסקאות; המעבר המהיר מעסקה לעסקה – מרוזנפלד 1
- 7 לרוזנפלד 3, ומרוזנפלד 3 לאליהו הנביא – ומשקלן המצטבר של עסקאות אלה – מטים לכיוון
- 8 סיווג הפעילות – או לפחות חלק ממנה – כפעילות עסקית.
- 9 72. אני סבור כי יש פרמטרים אשר עשויים להצדיק הבחנה בין ההשקעה ברוזנפלד 1 לבין העסקאות
- 10 שבוצעו ברוזנפלד 3 ובאליהו הנביא:
- 11 א. רוזנפלד 1 הייתה ההשקעה הראשונה של המערער בתחום הנדל"ן, ועם התגבשותה צבר הוא
- 12 ניסיון שלא היה לו קודם לכן;
- 13 ב. ריבוי העסקאות ברוזנפלד 1 נבע מהגדלת היקף זכויות הבנייה בעקבות שינוי ההוראות החלות
- 14 בעניין תמ"א 38, עניין לגביו לא היתה למערער או לשותפיו כל השפעה. זאת ועוד, ריבוי
- 15 עסקאות אלה, מבחינת המערער, נבע מהחזקת המקרקעין במושע, ומהצורך של שותפיו
- 16 בביצוע העסקאות כדי להשיב לו את ההלוואות, בעוד שהוא מבקש להמשיך ולהחזיק בחלק
- 17 ארי מהמקרקעין.
- 18 ג. בפועל, המערער החזיק בעיקר זכויותיו במקרקעין ברוזנפלד 1, במשך שנים ארוכות. בניגוד
- 19 לכך, בפועל, הן במקרקעין ברוזנפלד 3 והן במקרקעין באליהו הנביא, החזיק המערער פרק
- 20 זמן קצר, והוא מכר את המקרקעין המושבחים תוך הפקת רווחים נאים ומהירים. הבחנה זו
- 21 חשובה בעיני שכן היא נוגעת למהות העסקאות באותן מקרקעין (רוזנפלד 3 ואליהו הנביא) –
- 22 לא רווח הנובע (בעיקר) מעליית ערך הנכסים בחלוף השנים, אלא רווח מהיר (יחסית לשוק
- 23 הנדל"ן), הנובע מהפעילות שביצעו המערער ושותפיו.
- 24 ער אני לכך כי ניתן לנקוט בגישה אחרת ולטעון כי כל פעילותו של המערער אחת היא, וכי אין
- 25 מקום להבחין בין העסקאות השונות שביצע. אלא שאני סבור כי ההבחנות שצויינו לעיל, נובעות
- 26 מהבדלים אובייקטיביים, אשר בשים לב למכלול הנסיבות, יש מקום לתת אליהן את הדעת ולייחס
- 27 להן משקל.
- 28 הפעילות של המערער בכללותה בתחום הנדל"ן, מהווה בעיני מקרה גבול – וזאת מהטעמים
- 29 שתוארו לעיל בסעיף הקודם. במקרה גבול זה, אני סבור כי התמונה מטה לכיוון סיווג הפעילות
- 30 כפירותית וכעסקית – כמפורט לעיל. אלא שלנוכח הצדדים השונים שיש בשאלת הסיווג במקרה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 דנן, אני מוצא כי נכון להבחין בין העסקאות השונות: את העסקאות ברוזנפלד 3 ובאליהו הנביא,
  - 2 בהן נמכרו כל הזכויות במקרקעין תוך פרק זמן קצר יחסית ולאחר השבחתם – אסווג ככאלה
  - 3 המהוות פעילות עסקית. מנגד, המכירות ברוזנפלד 1 אשר בוצעו בשנים 2012 ו-2013 והמהוות
  - 4 את ראשית פעילותו של המערער, אשר נבעו מהחזקה במושע במקרקעין ומגידול בהיקף זכויות
  - 5 הבניה ואשר אף לדעת המשיב בוצעו כדי להותיר בידי המערער את הדירות שנבנו על המקרקעין,
  - 6 אסווג כחלק מהפעילות ההונית וכנגזרת שלה (וכך, כפי שיפורט בהמשך, גם תסווג הרכישה
  - 7 באנליביץ').
73. הסיווג שקבעתי לעיל נובע מההבחנות שצינתי, אולם הוא מוצא חיזוק גם ברצון להכחות את
- 8 הפער, הבלתי מתקבל על הדעת, בין ההסכם שנחתם מול פרידמן לבין קביעות המס שהוצאו
  - 9 למערער. כזכור, לגבי פרידמן נקבע בהסכם הפשרה כי הוא יחשב כעוסק רק בפרק הזמן החל מיום
  - 10 1 בינואר 2013 ועד ליום 31/07/2019 (סעיף 2 להסכם הפשרה, מוצג מע/9, וכי המס שישלם
  - 11 יעמוד על 59,061 ₪ (סעיף 7 להסכם הפשרה, מוצג מע/9). את המערער מנגד ביקש המשיב לסווג
  - 12 כעוסק משנת 2012 והלאה, וקביעת המס שהוצאה לו עמדה על סך של מעל 1,900,000 ₪ (בנתוני
  - 13 שנת 2019). אזכיר כי המשיב לא הכחיש כי פרידמן ביצע עסקאות בהיקף דומה לזה שביצע
  - 14 המערער ואולי אף למעלה מכך.
  - 15 המשיב טען כי טענת האפליה שהעלה המערער במרוצת דיוני ההוכחות, היא בבחינת הרחבת
  - 16 חזית. אין בידי לקבל טענה זו. ההסכם מול פרידמן נחתם כשהערער דנן היה במהלך דיוני שמיעת
  - 17 הראיות, ואם כך כיצד ניתן היה להעלותה קודם לכן?
  - 18 העסקאות ברוזנפלד 1 ידועות לרשות המסים מזה שנים ארוכות, וכך גם מקומה המרכזי של
  - 19 משפחת פרידמן בעסקאות אלה (כפי שעולה מפסק הדין של ועדת הערר ומדברי המשיב עצמו).
  - 20 בנסיבות אלה, היה על המשיב עצמו לדעת כי יחס כה שונה, באופן כה קיצוני, בין המס המושט
  - 21 על הגורם המרכזי בעסקה (כזכור, לדברי המשיב, פרידמן היווה כסות עבור אחיו אייל פרידמן)
  - 22 לבין המס שמבקש המשיב להשית על המערער (במידה רבה, מכוח זה שהוא מייחס לו את בקיאותו
  - 23 השילוחית של אייל פרידמן ואת המנגנון של משפחת פרידמן) - מחייב הסבר. גם אם אקבל את
  - 24 טענותיו של המשיב בעניין זה, אשר לא הוכחו ואשר נטענו בחצי פה, כגון כי אצל פרידמן נוצרה
  - 25 טענת התיישנות (כשלצד זה הודה המשיב כי ההסכם נבע כנראה מעמדה לפיה יש לפסק הדין של
  - 26 ועדת הערר השלכה על עניינינו), הרי שבשים לב למכלול הנסיבות – ובהם גם גבוליות הסיווג,
  - 27 אין בכך די. לא ניתן לקבל מצב בו מיסוי דמות מרכזית בעסקה, לא יטופל במועד, בעוד שעל גורם
  - 28 שולי יותר – אשר מיסויו נובע מייחוס פעילותה העסקית של הדמות האחרת אליו, יוטל מס בשיעור
  - 29 גבוה לאין ערוך. אכן, יכול ויתכנו מקרים בהם תהא למצב שכזה הצדקה, אולם זו לא הוצגה לפניי.
  - 30



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 אין מדובר במקרה בו באופן מובהק נערך הסכם בשל טעות, ממנה אין הצדקה כי ייבנה אחר.
- 2 מדובר במקרה גבולי, בו בהחלט ייתכן כי בהחלטתו של מנהל מע"מ חדרה לא נפלה כל טעות,
- 3 ודאי לא אם נבקש ליישם את הדברים ביחס למערער שסיווגו גבולי יותר מזה של בני משפחת
- 4 פרידמן (כפי שהצטיירו הדברים מהתמונה שהמשיב הציג לפניי ביחס לפעילותה של זו).
- 5 74. המשיב סבור כי טענותיו של המערער בעניין זה יכולות להמתין לשלב הדיונים בחבות המס
- 6 (להבדיל מהנדון בערעור זה – שאלת רישומו של המערער כעוסק). אין בידי לקבל טענה זו.
- 7 בהחלט יתכן כי גם בדיונים אלה יהיה מקום לבחון את הדברים, אולם אין הדבר אומר כי ניתן כעת
- 8 להתעלם מכך. המערער כבר לקח חלק בערר לפי חוק מיסוי מקרקעין ביחס לעסקאות ברוזנפלד 1
- 9 ו-3, והוא מנהל כעת ערעור לפי חוק מע"מ בעניינן של עסקאות אלה. יש אפוא לשאוף כי בכך
- 10 יסתיימו הדיונים המשפטיים אודות עסקאות אלה, וכאשר מדובר בפער כה קיצוני, אני סבור כי לא
- 11 ראוי להתעלם ממנו. בשים לב להבחנות ולספקות שיש בסיווג הפעילות בלאו הכי, דומה כי ההסכם
- 12 אליו הגיע מנהל מע"מ חדרה עם פרידמן מחזק את ההצדקה בהגעה לתוצאה אליה הגעתי.
- 13 75. עניין נוסף שאני מוצא להזכיר ושאלתו היא מחזק את עמדתי לפיה בנסיבות כאן יש מקום שלא לכלול
- 14 את עסקאותיו של המערער ברוזנפלד 1 כחלק מפעילות שתסווג כעסקית, נעוץ בעמדתו של המשיב
- 15 כי בשל חלוף הזמן הקבוע לכך בחוק, אין להכיר למערער ניכוי מס תשומות ביחס לעסקאות אלה.
- 16 כאמור לעיל, שאלת החבות במס, להבדיל משאלת עצם הרישום כעוסק, אינה ניצבת כעת לפתחו
- 17 של בית המשפט. משכך, אני מביע עמדה בשאלה אליה התייחסו בעבר בתי המשפט ואף עלתה
- 18 בכתבי מלומדים, האם כאשר המשיב מוציא שומה לפי מיטב השפיטה עליו לקחת בחשבון אף את
- 19 תשומותיו של העוסק, אם לאו, וייתכנו בעניין זה גישות שונות ונסיבות שונות.
- 20 אלא שאם אאמץ את עמדתו של המשיב לפיה אין להכיר בתשומות במקרה כגון זה, הרי שמשמעות
- 21 הדבר היא כי הטלת המס תהא במתכונת של מס מחזור ולא מס על הערך המוסף. הצדקה לתוצאה
- 22 כזו עשויה אולי להיות (אם בכלל, וכאמור אני נמנע מלהביע דעה בעניין) במקרה בו היה על אותו
- 23 גורם לדעת מראש כי פעילותו תסווג כעסקית ולכן, כך ניתן אולי לטעון, אם חלף המועד לניכוי
- 24 מס תשומות – הרי שאין לו להלין אלא על עצמו. אלא שנימוק זה קשה לאימוץ כאשר מדובר
- 25 במקרה גבולי. אם מנהל מע"מ חדרה סבר כי המכירות ברוזנפלד 1 אינם עולים כדי פעילות עסקית,
- 26 אני משוכנע כי יש לצפות כי המערער יחשוב אחרת.
- 27 לאור זאת, בשים לב לאמור לעיל ביחס למבדיל את העסקאות ברוזנפלד 1 משאר העסקאות, הרי
- 28 שגם עמדתו של המשיב ממנה עלה כי המערער לא יוכל (לשיטת המשיב) לנכות את תשומותיו
- 29 בעסקאות ברוזנפלד 1, מצדיקה את הקביעה אליה הגעתי, ולפיה אין לסווג פעילות זו כעסקית [ער
- 30 אני לכך כי שאלת ניכוי התשומות עלולה להתעורר גם ביחס לעסקאות אחרות שביצע המערער,
- 31 אולם באיזונים המתבקשים ובשים לב למייחד את העסקאות ברוזנפלד 1, הרי שאני מוצא לתת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

לכך משקל רק ביחס לעסקאות אלה (תוך שאביע תקווה כי גם ביחס לשאר העסקאות ישכילו  
הצדדים להגיע להבנות ולו על דרך הפשרה, אשר כתוצאה מהן יוטל מס בהתאם למיטב השפיטה,  
על הערך המוסף – כפי שנעשה בעניין עמיאל וכפי שנעשה עם פרידמן ובהתחשב בכך).  
76. לאור כל האמור ומהטעמים שפורטו לעיל, אני מוצא כי יש לסווג את פעילות המערער כעוסק  
ביחס לעסקאות שביצע ברוזנפלד 3 ובאליהו הנביא.  
לאור המשך התרחשות הדברים, הרי שרכישת הקרקע ובניית הבית באנליביץ' בשנת 2017, אינה  
משקפת בעיני פעילות עסקית בנדל"ן, שכן כפי שהתברר – הבית כלל לא נמכר אלא הוא עומד  
להשכרה (וכפי שעולה מהסכם הגירושין, הוא מושכר עד לשנת 2024 וצפוי להימכר, כחלק  
מהסכם הגירושין, רק לאחר מכן). בנסיבות אלה ובשים לב להעדר כל מכירה של מקרקעין על-ידי  
המערער עד להסכם הגירושין, אני רואה בפעילות זו משום פעילות עסקית.  
יוצא אפוא כי במקרה שלפניי, שהוא כאמור מקרה גבולי ולאור מכלול נסיבותיו, אני מוצא לזהות  
אצל המערער פעילות עסקית בתחום הנדל"ן בפרק זמן ממוקד וביחס לפעילות מסוימת: פרק הזמן  
נמשך בתקופה שבין שנת 2013 לשנת 2016 והוא כולל את העסקאות שבוצעו בפרק זמן זה בנכסים  
שברוזנפלד 3 ובאליהו הנביא. פעילות זו, שבאה אחרי התנסות בתחום הנדל"ן, והכוללת רכישה,  
השבחה ומכירה מהירה של מלוא הזכויות, היא פעילות עסקית וביחס אליה יש לרשום את המערער  
כעוסק.  
77. כאמור לעיל, לאחר שהוגשו סיכומים בתיק, הוגשה הודעה על ידי המערער במסגרתה נמסר כי  
אגב הליך גירושין, העביר לגרושתו 4 מהדירות ברוזנפלד 1 וכי כל 6 הדירות ברוזנפלד 1 (4 של  
גרושתו ו-2 שלו) נמכרו בחודשים האחרונים של שנת 2020.  
העברת הדירות אגב גירושין ומכירתם אגב כך, לא עמדה לנגד עיני המשיב בעת סיווג פעילות  
המערער כעוסק. ממילא, עסקאות אלה לא נבחנו על ידי המשיב וכמובן אף לא במסגרת הערעור.  
לאור זאת, אין לי אלא לומר בהקשר זה, כי מהמעט שהוצג לפניי (הוגש הסכם הגירושין ולמשיב  
ניתנה ההזדמנות להגיב והוא אף הגיש תגובה בעניין זה) – לא מצאתי כי יש בעסקאות אלה כדי  
לשנות את המסקנה אליה הגעתי. בהעדר נסיבות מיוחדות, אין בהעברה אגב גירושין כמו גם  
בהחלטת בני זוג למכור את כלל נכסי הנדל"ן שברשותם אגב כך, נסיבות המצביעות על סממן  
עסקי.  
אין צריך לומר את הברור מאליו, ולפיו שמורה למשיב הסמכות, אם יסבור כי הדבר ראוי ונחוץ,  
לשוב ולבחון עסקאות אלה, בהתאם לסמכותו שבחוק.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 50851-03-18 חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

78. סוף דבר:

הערעור מתקבל באופן חלקי. רישומו של המערער כעוסק ייוותר על כנו ביחס לתקופה שמראשית שנת 2013 ועד למועד הרלוונטי לצורך מיסוי מכירת הבית ברח' אליהו הנביא, וזאת ביחס לעסקאות שבוצעו ברוזנפלד 3 ובאליהו הנביא בלבד.

בשים לב לתוצאה אליה הגעתי, אני עושה צו להוצאות.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, י"ז ניסן תשפ"א, 30 מרץ 2021, בהעדר הצדדים.

  
אבי גורמן, שופט