



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

**המערער:**

**יצחק בובליל**  
ע"י ב"כ עו"ד פטריק אלגז

נגד

**המשיב:**

**מנהל מע"מ עכו**

1 ע"י ב"כ עו"ד ריצ'ארד סאלח מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### **פסק דין**

2 בפניי ערעור על החלטת מנהל מע"מ עכו (להלן – **המשיב**) לפיה החליט לרשום את המערער, מר  
3 יצחק בובליל (להלן – **המערער**) כ"עוסק", בהתאם לסעיפים 52 ו-54 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-  
4 1975 (להלן – **חוק מע"מ**).

5 עמדת המשיב היא כי פעילותו של המערער בתחום הנדל"ן היא פעילות העולה כדי "עסק" ועל כן  
6 חייב המערער ברישום כ"עוסק". מנגד, סבור המערער כי פעילותו היא במישור הפרטי, והיא פעילות  
7 הונית השקעית שאינה מחייבת את רישומו כ"עוסק".

8 **העובדות הרלבנטיות לענייננו:**

9 1. בשנת 1997 התמזל מזלו של המערער, אב לחמישה ילדים ונכה צה"ל, והוא זכה בלוטו  
10 בפרס בסך של 12 מיליון ₪. טרם זכייתו זו, התגוררו המערער ומשפחתו בדירת עמידר  
11 ביישוב שלומי, אשר אותה רכש המערער בשנת 1994. בשנת 1999, לאחר זכייתו בלוטו,  
12 רכש המערער בית מגורים עבורו ועבור משפחתו ברחוב ויצמן בנהריה (להלן – **בית**  
13 **המגורים**).

14 2. בנוסף, בשנת 1998 רכש המערער דירת מגורים ברחוב הרצל בנהריה. המערער בנה במהלך  
15 השנים 2001-2004 בנכס זה שברחוב הרצל בניין מגורים בן חמש דירות (להלן – **הבניין**  
16 **בהרצל**). בין השנים 2005-2008 השכיר המערער את הדירות בבניין בהרצל לצדדים  
17 שלישיים. ההכנסה מדמי השכירות הללו דווחה לפקיד השומה.

18 במהלך השנים 2005-2008, העביר המערער לילדיו 4 דירות בהעברה ללא תמורה בבניין  
19 בהרצל, ואת הדירה החמישית מכר לצד שלישי.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 העברות הדירות לילדיו ללא תמורה דווחו למשרד מיסוי מקרקעין והמערער ביקש וקיבל  
2 פטור ממס בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – **חוק**  
3 **מיסוי מקרקעין**).
- 4 במהלך השנים, נמכרו הדירות שהועברו ללא תמורה בבניין בהרצל על ידי ילדיו של  
5 המערער והם קיבלו בגין כך פטור ממס בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין.  
6  
7 3. בשנת 2007 רכש המערער בית מגורים פרטי ברח' קרן היסוד בנהריה. בית מגורים זה  
8 הושכר עד לשנת 2010, ודמי השכירות בגינו דווחו לפקיד השומה. בשנת 2010 קיבל  
9 המערער היתר בנייה על המקרקעין ברחוב קרן היסוד.  
10  
11 בין השנים 2010-2012 בנה המערער בניין מגורים בן 12 דירות על הקרקע ברחוב קרן היסוד  
12 (להלן – **הבניין בקרן היסוד**). לאחר השלמת הבנייה, העביר המערער לילדיו שלוש דירות  
13 ללא תמורה (עסקה אחת בוטלה במכר חוזר ללא תמורה בשנת 2015 בטענה כי גורמים  
14 עבריינים סחטו את בנו של המערער). גם בגין עסקאות אלו קיבל המערער פטור ממס מכוח  
15 חוק מיסוי מקרקעין.  
16  
17 4. בין השנים 2012-2013 מכר המערער שלוש דירות נוספות לצדדים שלישיים, בגין קיבל  
18 פטור ממס מכוח חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת היצע של דירות מגורים – הוראת שעה),  
19 התשע"א-2011 (להלן – **הוראת השעה**). בחודש אוגוסט 2015 ובחודש ספטמבר 2016  
20 העביר המערער שתי דירות נוספות לילדיו ללא תמורה, אשר גם בגין קיבל פטור ממס  
21 מכוח חוק מיסוי מקרקעין.  
22  
23 5. בשנת 2017 לבדה מכר המערער 3 דירות לצדדים שלישיים (בניהן הדירה שקיבל בחזרה  
24 מבנו במסגרת מכר חוזר ללא תמורה), ודירה נוספת מכר לבנו וכלתו (עסקה זו בוטלה חודש  
25 לאחר מכך).
- 26 6. בדיווחיו למשרד מיסוי מקרקעין בחיפה, ביקש המערער וקיבל בגין אחת הדירות את  
27 המענק לפי פרק י"ב לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקת להשגת יעדי התקציב  
28 לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 שעסק במס על ריבוי דירות, ואילו בגין  
29 מכירת שתי הדירות הנוספות, חויב המערער במס שבח.
- 30 7. **לסיכום**: המערער ביצע במהלך השנים 17 עסקאות מכירה – מתוכן, שתיים-עשרה עסקאות  
31 בבניין בקרן היסוד (אשר שתיים מהן בוטלו כאמור) וחמש עסקאות בבניין בהרצל.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 כמו כן, ביצע המערער 5 עסקאות רכישה – רכישת הדירה בעמידר, רכישת בית המגורים,  
2 רכישת הקרקע בהרצל, רכישת הקרקע בקרן היסוד וכן עסקה נוספת שעניינה הצמדת  
3 מחסן בבניין בקרן היסוד.
- 4 8. כחלק ממבצע ארצי של רשות המיסים בתחום הנדל"ן, אותר המערער כמי שרשומות על  
5 שמו עסקאות רבות במקרקעין. המערער זומן לדיון במשרדי המשיב ביום 17.1.2018, על  
6 מנת שייתן הסבר ופירוט על עסקאות הנדל"ן שבוצעו על ידו (פרוטוקול הדיון צורף כנספח  
7 1 לתצהיר המשיב).
- 8 9. בעקבות ממצאי הדיון הנ"ל זומן המערער לשימוע בפני סגן מנהל משרד המשיב, רו"ח אבי  
9 בן צבי ביום 26.02.2018, בנושא רישומו כעוסק לפי סעיפים 52 ו-54 לחוק (פרוטוקול  
10 השימוע צורף כנספח 2 לתצהיר העדות הראשית של רו"ח בן-צבי מטעם המשיב). בדיון זה  
11 היה המערער מלווה ביועץ המס שלו מר ליאון אמסלם.
- 12 10. ביום 18.03.2018 הגיש יועץ המס של המערער למשרדי המשיב מסמך שכוותרו "ערעור על  
13 הכוונה לפתוח תיק עוסק מורשה", בצירוף מכתב אישי מאת המערער. במכתב ה"ערעור"  
14 הנ"ל ובמכתבו של המערער צוין כי למערער אין ידע או רצון לעסוק בתחום הנדל"ן, וכי  
15 מטרת בניית הבניין בקרן היסוד הייתה לדאוג כלכלית לילדיו (נספח 4 לתצהיר המשיב).
- 16 11. ביום 08.04.2018 ניתנה החלטת המשיב, לפיה הוחלט על רישומו של המערער כעוסק, לאחר  
17 שנמצא כי פעילותו בתחום הנדל"ן מהווה פעילות עסקית החייבת במע"מ (ההחלטה צורפה  
18 כנספח 28 לתצהיר עדות ראשית מטעם המערער). בהחלטה אף צוין כי המערער רכש  
19 מיומנות ובקיאיות בתחום הנדל"ן, כאשר בנה 12 דירות, פעל לקבלת היתרים מגורמי רישוי,  
20 התקשר עם בעלי מקצוע ומיד עם סיום הבנייה החל לשווק ולמכור את הדירות.
- 21 12. ביום 6.5.2018 שלח ב"כ המערער מכתב נוסף למשרדי המשיב אשר מוען למר יצחק  
22 סוקמן, מנהל משרד מע"מ עכו, ובו חזר וטען כנגד ההחלטה לרשום את המערער כ"עוסק"  
23 (מכתב ב"כ המערער צורף כנספח 5 לתצהיר המשיב).
- 24 13. ביום 17.6.2018 נגבו על ידי המשיב הודעות משלושה מילדיו של המערער: אופיר, יקיר  
25 ולירון (צורפו כנספח 6 לתצהיר המשיב).
- 26 14. ביום 20.6.2018 החליט המשיב כי אין מקום לשנות מהחלטתו שהתקבלה ביום 8.4.2018  
27 והותיר בעינו את רישומו של המערער כ"עוסק" (ראו נספח 30 לתצהיר המערער).
- 28 מכאן הערעור שבפניי.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

### תמצית טענות המערער:

- 1
- 2 15. המשיב נתן משקל רב מדי למספר העסקאות, ולא ביצע הבחנה נדרשת ביניהן. יש להתייחס
- 3 רק לעסקאות רכישת המקרקעין לבניית בנייני המגורים – ברח' הרצל וברח' קרן היסוד –
- 4 ולעסקאות המכירה בבניין בקרן היסוד בלבד, בהיות אלו בלבד רלוונטיות לעניין מושא
- 5 הערעור.
- 6 אין לקחת בחשבון את העסקאות הנוגעות להעברה בין קרובים ללא תמורה, שכן אף
- 7 המשיב עצמו לא שיקלל אותן בחישוב המס העתידי שערך.
- 8 16. עמדת המשיב מהווה למעשה שלילת זכותו של המערער ליהנות מהפטורים והמענקים
- 9 הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין, בעיקר אלו הניתנים בשל העברת נכס מקרקעין מאדם
- 10 לקרובו ללא תמורה. יש בהתנהגות המדינה טעם לפגם, בכך שמן הצד האחד מעודדת היא
- 11 מכירת דירות בהתאם לחקיקה הנוגעת למיסוי ריבוי דירות ולהוראת השעה, ומן הצד השני
- 12 קובעת כי פעולה זו הופכת את המערער לעוסק.
- 13 17. הגם שנתונה למשיב הסמכות לבחון מחדש עסקאות אשר דווחו למשרדי מיסוי מקרקעין,
- 14 המשיב לא פעל כמצופה מרשות מנהלית, לא ביצע איזון ראוי בין אינטרס הציבור לאינטרס
- 15 המערער ולא סיפק טעמים משמעותיים, המצדיקים את שינוי קביעת השומות על-ידי
- 16 משרד מיסוי מקרקעין. המערער הסתמך על הסיווג שנעשה במשרדי מיסוי מקרקעין,
- 17 הקובע כי עסקאותיו הן עסקאות הוניות. אילו היה יודע המערער כי עלול להיות ממוסה
- 18 בגין עסקאות אלו, לא היה מבצע אותן.
- 19 18. מבחני העזר שנקבעו בפסק הדין ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס
- 20 ערך מוסף, לט(4) 001 (1985) (להלן – עניין אלמור), ובפסק הדין ע"א 9187/06 רפאל מגיד
- 21 נ' פקיד שומה פתח תקוה (פורסם בנבו, 16.03.2009) (להלן – עניין מגיד), מובילים
- 22 למסקנה כי מכירת הדירות על-ידי המערער מהווה מכירה הונית בידי אדם פרטי. קיים
- 23 קושי לקבוע כי מכירות אלו הן בעלות אופי עסקי, בייחוד לאור התדירות הנמוכה יחסית
- 24 של העסקאות לאורך השנים, היקפן המצומצם, היעדר מימון חיצוני או מנגנון עסקי קבוע
- 25 והיעדר ידע או מומחיות בתחום.
- 26 יש אף לתת את הדעת לגילוי ליבו של המערער ולעמדתו הסובייקטיבית לפיה מעולם לא
- 27 היה בכוונתו להקים עסק, וכל רצונו היה לשמר את ערך הכסף שלו ולדאוג לעתיד ילדיו.
- 28



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

### תמצית עמדת המשיב:

- 1
- 2 19. הפרשנות הראויה של הוראות חוק מע"מ, כפי העולה מהצעת החוק ומהפסיקה, מתיישבת
- 3 עם המסקנה כי יש להרחיב את בסיס המס להגדרת המונח "עסקה", ומכאן אף להרחיב
- 4 את הפרשנות של המונח "מכירת נכס בידי עוסק במהלך עסקו". מגמה זו של פרשנות
- 5 מרחיבה, ראוי שתדריך את בית המשפט בבואו לפרש את מבחני העזר שנקבעו בפסיקה.
- 6 20. יישום מבחני העזר על עובדות המקרה מוביל למסקנה כי המערער הוא "עוסק". היקף
- 7 פעילותו של המערער בנדל"ן, תדירות העסקאות, ההיקף הכספי והרווחים שנצמחו
- 8 למערער כמו העובדה כי המערער רכש ידע ומומחיות בתחום ודאג לרכוש נכסים עם זכויות
- 9 בנייה בלתי מנוצלות על מנת להשביחם ולהשיא את רווחיו – כל אלה מעידים על פעילות
- 10 עסקית. הודעותיהם ועדותם של ילדי המערער מוכיחים כי המערער הפעיל מנגנון עסקי של
- 11 בנייה ומכירה של דירות, תוך כדי קבלת פטור ממס שבח. הסתבר כי מטרת המערער
- 12 בהעברת הדירות לילדיו ללא תמורה הייתה בראש ובראשונה על מנת להתחמק מתשלום
- 13 מס.
- 14 21. אין בסיס לטענת המערער לפיה עמדת המשיב עומדת בסתירה לעמדת מנהל מיסוי
- 15 מקרקעין. מס שבח אינו אלא מקדמה על חשבון מס הכנסה, ועל כן עצם המיסוי לפי חוק
- 16 מיסוי מקרקעין אינו מהווה קביעה לעניין "עסקיות" המכירה או סיווג ההכנסה - קביעה
- 17 זו מצויה בסמכותו ובשיקול דעתו של המשיב ואין מקום להגבילו בנסיבות העניין דנן.
- 18 22. אין לקבל את טענת המערער בדבר הרחבת חזית על ידי המשיב, בשל כך שהציג את העובדה
- 19 כי העסקאות בין המערער לבין ילדיו הינן מלאכותיות. המשיב טרם קיבל החלטה בעניין
- 20 מלאכותיות שכן זו אינו רלבנטית לצורך החלטתו בדבר רישום המערער כ"עוסק". הצגת
- 21 המלאכותיות שבעסקאות ללא תמורה שביצע המערער עם ילדיו נועדה לצורך הוכחת
- 22 הבקאות והמומחיות של המערער בתחום הנדל"ן ומיסוי העסקאות.
- 23

### דיון והכרעה:

- 24
- 25 א. התשתית המשפטית:
- 26 23. על פי סעיף 2 לחוק מע"מ, מס ערך מוסף מוטל על "עסקה בישראל", כאשר הגדרת "עסקה"
- 27 מצויה בסעיף 1 לחוק מע"מ, אשר זו לשונה:
- 28 "עסקה" – כל אחת מאלה:
- 29 (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

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

בענייננו, המחלוקת היא האם המערער נכנס בגדר החלופה הראשונה, כאשר אין מחלוקת  
כי שתי החלופות הנוספות – אינן רלבנטיות לענייננו. נבחן את ההגדרות בחוק מע"מ  
למושגים "עוסק" ו"עסק":

"עוסק" – מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או  
מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי.

"עסק" – לרבות מקצוע ומשלח-יד."

24. ההלכה הפסוקה קבעה לא אחת, כי מונחים אלו שבחוק מע"מ יש לפרש באמצעות מבחני  
העזר שנקבעו לצורך פרשנות המונחים המקבילים שבפקודת מס הכנסה.

ראו לעניין זה: ע"א 4377/17 חנניה גיבשטיין נ' מע"מ רחובות (02.06.2019) (להלן – עניין  
גיבשטיין); וכן עניין אלמור, בפסקה 9.

בהקשר זה יצוין, כי אמנם הפסיקה קבעה כי יש לנקוט בגישה מרחיבה ביחס לפרשנות  
המונח "עסקה" ו"במהלך עסקיו", אך הגדרת המונח "עסק" בחוק מע"מ אינה רחבה יותר  
הגדרה שבפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

25. מבחני העזר שנקבעו בפסיקה – מבחן טיב הנכס או אופי הנכס; מבחן תדירות העסקאות  
או הפעולות; מבחן ההיקף הכספי של העסקאות; מבחן אופי המימון; מבחן תקופת  
ההחזקה; מבחן ייעוד התמורה; מבחן הידע, המומחיות והבקיאות של הנישום; קיומו של  
מנגנון עסקי או פעילות קבועה ומתמשכת; מבחן ההשבחה והפיתוח; והמבחן החולש מעל  
לכול, מבחן העל – כל אלה כוללים שורה של הבחנות וקריטריונים שנועדו לסווג פעילות  
מסוימת (ואת ההכנסה שנבעה הימנה) כהונית או פירותית.

ראו ע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה, נט' (5) 538, בפס' 41 (2005) (להלן – עניין  
חזן):

"הפסיקה ארוכת השנים בסוגיה, עיצבה מבחנים להבחנה בין הכנסה הונית  
והכנסה פירותית (ראו, בין היתר: ע"א 504/65 אסל נ' פקיד השומה, פ"ד כ(3)  
365; ע"א 316/66 גולדשטיין נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד כ(4) 108; ע"א 137/56  
שור נ' פקיד השומה גוש דן, פ"ד י"א 436; ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות  
בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1; עמ"ה 35/82 מזרחי נ' פקיד השומה,  
פד"א יב 351; א. ויתרון, "קרבן ופירות במס הכנסה", הפרקליט יא 25; א. ויתרון,  
י. נאמן, דיני מסים (מהדורה רביעית, תש"ט-1969) 70-85; א. נמדר, דיני מסים  
(מסי הכנסה) (חושן למשפט, 1993) 55-71; א. רפאל, ד. אפרתי, דיני מס הכנסה  
(הוצאת שוקן, 1984) 20-44). ואלה הם המבחנים העיקריים: א. מבחן טיב  
הנכס: במסגרת מבחן זה ייבדק טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

או כנכס למסחר שוטף; ב. מבחן התדירות: על פי מבחן זה, ככל שתדירות הפעילות רבה יותר, הדבר מצביע על אופיה הפירותי; ג. מבחן היקף העסקאות, לפיו, ככל שהיקף העסקאות רב יותר מלמד הדבר אף הוא על אופי פירותי של הפעילות; ד. מבחן המימון: מבחן זה קובע, כי מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופיה ההוני, ואילו מימון בהון זר, מלמד על אופיה הפירותי; ה. מבחן ההשבחה, לפיו, פעולות השבחה בנכס לקראת מכירתו מלמדות על פעילות מסחרית; ו. מבחן הבקיות: על פי מבחן זה ככל שהבקיות בתחום העסקה רבה יותר, מצביע הדבר על אופי פירותי. הבקיות הנדרשת איננה בקיות עילאית והיא לא חייבת להיות בקיות המבצע עצמו, אלא, ניתן להשתמש גם בבקיות שילוחית או בבקיות יועצים (ראו: ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה, פ"ד יט(1) 245); ז. מבחן הנסיבות שהוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רבלנטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות. חשוב להדגיש, כי הבחינה היא בחינה נסיבתית בכל מקרה ומקרה, וכי המבחנים האמורים הם מבחני עזר שיש לשקול במצטבר תוך איזון ביניהם בדרך לגיבוש הכרעה בהבחנה בין הון ופירות (ראו: ע"א 4/63 אנצלבץ נ' פקיד שומה חדרה, פ"ד יז 1302).

וראו גם ע"א 1834/07 חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד סה(3) 636 (להלן – עניין קרן)) בפסקה 35.

26. במסגרת התוויית אותם מבחני עזר חזרה והבהירה ההלכה הפסוקה, כי מבחנים אלו אינם קונקלוסיביים. כך, ייתכן נסיבות מסוימות אשר יוחלו על מבחן אחד ימשכו לכיוון עסקי, ואילו החלתן על מבחן אחר תוביל דווקא לכיוון כי מדובר בפעולה הונית. לפיכך, אין לתת למבחן אחד משקל-יתר על פני האחר, ועל הערכאה הדיונית להתבונן על התמונה העובדתית בכללותה, קרי: להחיל את מבחן-ההל, של בחינת מכלול הנסיבות והעובדות הרלוונטיות של כל מקרה לגופו. ראו: עניין גיבשטיין, בפסקה 21; ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' יוסף ברנע, פסקאות 20-21 (10.08.2016); עניין מגיד, בפסקה 20(י); וכן ראו - ע"מ (מחוזי מרכז) 24147-02-17 עמיאל לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקווה, בפסקה 34-35 (28.11.2019) (להלן – עניין עמיאל).

### ב. מן הכלל אל הפרט:

27. לצורך הכרעה בערעור דנן יש לבצע תחילה את היישום הנדרש של מבחני העזר בהתייחס לעובדות הקונקרטיות למקרה דנן.

**טיב הנכס** – במקרה הנדון עסקינן בנכסי נדל"ן, דירות מגורים, שנרכשו על ידי המערער. הטענה כי נכסי נדל"ן מטיבם מיועדים להשקעה היא טענה שחזרה והושמעה על ידי נישומים במספר מקרים בפסיקה, אך זו אינה טענה שניתן לקבלה ככזו שיש בה כדי להעיד על כך כי עסקינן בעסקאות במישור ההוני.

ראו לעניין זה האמור בעניין אלמור בפסקה 11:



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

"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, בעמ' 755, וכן עמ"ה (ת"א) 587/69, בעמ' 36, 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. נכון לומר, כי טיב הנכס אוצל על המבחנים האחרים, כך, למשל, תיזרש מידה שונה של תדירות בעסקאות מקרקעין מאשר בטובין מסוימים כדי להצביע על קיומו של עסק. בדומה, כשבאים ליישם את המבחן של תקופת ההחזקה בנכס, גם אז אורז זמן ההחזקה, שיש בו כדי להצביע על מסחריות, יהיה שונה בצורה משמעותית, אם הנכס הוא מקרקעין או אם הוא ניירות ערך (ראה ב. צוקרמן וע. לביא, 'האבחנה בין 'סוחר' בניירות ערך' ובין 'משקיע' שאינו סוחר' משפטים ח (תשל"ז-ל"ח) 47). " [ההדגשות שלי - א.ו.]

על כן, גם בעניין שבפניי, עובדת היות הנכסים מושא הערעור - נכסי נדל"ן אין בה כשלעצמה כדי להטות את הכף לצד המערער ויש לבחון את מכלול הנסיבות כמו גם יתר מבחני העזר.

28. עם זאת, יוער כי מתוך עסקאות הרכישה שביצע המערער - רק שתי עסקאות של רכישות נכסי מקרקעין, רלבנטיות לענייננו - הנכס ברחוב הרצל (רכישה בשנת 1998) והנכס בקרן היסוד (רכישה בשנת 2007). רכישתה של דירת עמידר בשלומי, טרם הזכייה בלוטו אינה רלבנטית, כך גם עמדת ביחס לרכישת בית המגורים (ברחוב ויצמן בנהריה), ובהתאם לא מצאתי לנכון לייחס משמעות לעסקת רכישת זכויות שנרשמה, שנגעה להצמדת מחסן. הנכס ברחוב הרצל נרכש בסמוך לרכישת בית המגורים בו מתגוררים המערער ומשפחתו עד היום - הבית ברחוב ויצמן בנהריה, שנרכש בשנת 1999.

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

29. תדירות ומספר העסקאות - אקדים ואומר, כי לצורך הכרעה בערעור דנן ויישום נתונים רלבנטיים על מבחני העזר הנחוצים, נתתי דעתי גם לעסקאות שבוצעו על ידי המערער בשנות מס מוקדמות בהרבה, קרי: העסקאות בבניין בהרצל, הגם שעל פי הדין, ככל שייקבע כי המערער הוא אכן "עוסק" - לא ניתן יהיה להוציא שומות בגין עסקאות אלו מחמת התיישנות.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 העסקאות הרלבנטיות מבחינה שומתית הן העסקאות שבוצעו בבניין בקרן היסוד.
- 2 באשר לעסקאות מכירה: המערער ביצע 17 עסקאות מכר דירות, מתוכן 12 עסקאות מכר
- 3 בבניין בקרן היסוד (אחת מהן – עסקת מכר ללא תמורה לבנו –בוטלה) ו- 5 עסקאות מכר
- 4 דירות בבניין בהרצל.
- 5 העסקאות בבניין בקרן היסוד בוצעו בשנים 2012-2017, קרי: על פני תקופה של כחמש
- 6 שנים – כמות לא מבוטלת של עסקאות על פני תקופה שכזו, בשים לב גם לעובדה כי עסקינן
- 7 בנכסי נדל"ן ובשים לב לעובדה כי המערער סיים את בניית הבניין בקרן היסוד וקיבל טופס
- 8 4 בחודש אוגוסט 2012.
- 9 סבורני כי מספר העסקאות ותדירותן מעיד על פעילות עסקית של המערער ולא על פעילות
- 10 במישור פרטי.
- 11 30. המערער טען כי יש להבחין בין עסקאות המכר שבבניין בקרן היסוד לבין עסקאות המכר
- 12 שבבניין בהרצל, שכן לגישתו, רק אלו הראשונות רלוונטיות לבחינת היותו עוסק. כמו כן,
- 13 נטען על ידי המערער כי יש להתעלם מעסקאות המכר ללא תמורה שנעשו עם ילדיו, שכן
- 14 מדובר בהעברה לגיטימית בין אב לילדיו. **אין בידי לקבל טענותיו אלו של המערער.**
- 15 31. **ראשית**, כפי שכבר ציינתי לעיל, מאחר ועסקינן בערעור על החלטה בדבר רישום המערער
- 16 כ"עוסק", אין כל מניעה להתייחס לעסקאות בבניין בהרצל, לצורך בחינת השאלה אם
- 17 פעילותו של המערער נעשית במישור הפרטי או העסקי. התייחסות זו לעסקאות המכר של
- 18 הדירות בבניין בהרצל נדרשת על מנת לבחון באופן מלא ושלם את התנהלותו של המערער
- 19 ופעילותו על פני השנים, לצורך גיבוש העמדה בעניין רישומו כ"עוסק".
- 20 **שנית**, גם אם נלך כברת דרך משמעותית לקראת המערער, הרי שאם נפרוש את העסקאות
- 21 בבניין בקרן היסוד (12 עסקאות כולל המכר החוזר) על פני חמש שנים – נגיע לממוצע של
- 22 לפחות שתי עסקאות מכר בשנה – היקף שאיננו משקף התנהלות הוגית, אלא מעיד על
- 23 פעילות במישור עסקי. ויוער, אין מקום לפרוש את כלל העסקאות על פני כל שנות ההחזקה
- 24 של המערער בקרקע או בדירה, וראוי לפרוש רק על פני השנים שבהן שימשו למגורים –
- 25 כלומר, לאחר סיום הבנייה או ההשבחה (**עניין גיבשטיין**, בפסקה 25(א)).
- 26 32. **שלישית, ועיקר:** אין בידי לקבל את טענת המערער לפיה מובן מאליה כי העברות ללא
- 27 תמורה של הדירות שהעביר לילדיו נעשו במישור פרטי, וזאת על מנת שהילדים יהיו
- 28 "מסודרים".



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 לכאורה, הדעת נותנת כי אכן מתנות שנותן אב לילדיו, לרבות כאלו בדמות העברה ללא
- 2 תמורה של דירות מגורים, נעשות מתוך מטרה פרטית לתמוך כלכלית ולייצר גב כלכלי איתן
- 3 לילדיו.
- 4 אלא שהראיות, כפי שהוצגו בפניי במסגרת דיון ההוכחות – אינן תומכות בטענתו זו של
- 5 המערער, ונראה כי המטרה של "לסדר" את הילדים כפי לשונו – לא היתה המטרה
- 6 העיקרית, אם בכלל, שעמדה לנגד עיני המערער, בהעברת הדירות ללא תמורה על שם ילדיו.
- 7 מן החקירות הנגדיות של המערער, של בנו יקיר ובתו לירון עולה תמונה מטרידה, בלשון 33.
- 8 המעטה, באשר לאופן בו עשה המערער שימוש בפטורים ממס להם היו זכאים ילדיו, בכדי
- 9 להביא לתוצאה כי הדירות בבניין בקרן היסוד נמכרו לצדדים שלישיים בפטור ממס שבח.
- 10 זאת, כאשר התמורה ממכירת אותן דירות כלל לא נותרה בידי הילדים אלא הועברה באופן
- 11 מידי מחשבון הבנק של הילדים לחשבון הבנק של המערער וכספים אלו מוחזקים על ידו
- 12 בחשבון הבנק שלו עד היום (!).
- 13 ואכן, המסקנות הברורות העולות מחקירתם הנגדית של ילדי המערער, וביתר שאת 34.
- 14 מחקירתו הנגדית של המערער, הן כי ההעברות ללא תמורה לילדי המערער נעשו למטרות
- 15 מס בלבד – ניצול פטורים והקלות מס – כך שמכירת הדירות, שהועברו במתנה, לצדדים
- 16 שלישיים, תיעשה בלא תשלום מס כלשהו – לא מס רכישה בעת העברת הדירות ללא תמורה
- 17 ואף ללא תשלום מס שבח בעת מכירת הדירות על ידי כל אחד מהילדים, כאשר עיתוי
- 18 המכירה הותאם להוראות סעיף 149' לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שיפורט להלן.
- 19 אם נתמקד בטענתו העיקרית של המערער בהקשר זה של ההעברות ללא תמורה, לפיה רצה 35.
- 20 לדאוג כלכלית לילדיו – הרי שטענה זו נשמעת סבירה והגיונית, מאחר שכל הורה רוצה
- 21 לדאוג לילדיו. אלא, שלא ניתן כל הסבר מניח את הדעת מדוע בחר המערער דווקא להעניק
- 22 דירות במתנה לילדיו, בשני סבבים (בבניין בהרצל ובבניין בקרן היסוד), כאשר בכל פעם,
- 23 בחלוף פרק זמן לא ארוך לאחר סיום הבניה והעברת הדירות במתנה לילדים – מוכרים
- 24 הילדים את הדירות שקיבלו במתנה, **וכספי התמורה – אינם נותרים בידיהם**, הגם – כפי
- 25 שטרח המערער להדגיש – כל אחד מהילדים היה בגיר (מעל גיל 18) עת קיבל דירה במתנה.
- 26 ניסיון החיים מלמד, כי הורה המעניק מתנה לילדו בדמות דירה, רוצה שלילד יהיה נכס.
- 27 בדרך כלל המטרה היא שהדירה תישאר בבעלותו של הילד, או למטרת מגוריו של הילד או
- 28 כנכס אשר יכול לתת תשואה של דמי שכירות או לשמש כאמצעי להשגת מקור מימון בעת
- 29 הצורך בדרך של נטילת משכנתא על הדירה. כך או כך – הדירה שייכת לילד שקיבל אותה
- 30 במתנה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 אם אמנם הילד בוחר למכור את הדירה כעבור זמן – זו כמובן זכותו של הילד, אך ברי כי
- 2 עסקת מכר כזו על ידי הילד (הבגיר) תוביל לכך שתמורת המכירה תיוותר בידיו והוא יעשה
- 3 בה שימוש לצרכיו. כאמור, **לא כך קרה במקרה הנדון.**
- 4 36. בהתאם לכך, אינני מקבלת גם את טענת המערער כי כספי התמורה ממכירת הדירות,
- 5 שהועברו במתנה לילדים, מוחזקים על ידו במשמורת עבור ילדיו (ראו עדותו בפרוטוקול
- 6 בעמוד 39 בשורות 2-3). מעבר לעובדה שמדובר בילדים בגירים, בעלי חשבון בנק משל
- 7 עצמם וחלקם אף נשואים, כך שאין הסבר מדוע יש צורך שהכספים יגיעו לחשבון הבנק של
- 8 המערער ולא יישארו בידם – הרי שבכך נשמט היסוד של ה"מתנה". ואבהיר.
- 9 אם אמנם רצה המערער לתת דירה (או דירות) במתנה לילדיו – יכול היה לעשות כן ולא
- 10 יותר. אם אמנם לאחר מתן הדירות במתנה ייעץ המערער לילדיו למכור את אותן דירות –
- 11 כספי התמורה צריכים היו להיות בידו הילדים, ולכל היותר יכול היה המערער, או
- 12 יועצים מטעמו, לסייע ולייעץ לילדיו בביצוע השקעות של הכספים.
- 13 37. יתר על כן, אם כל שרצה המערער הוא שביום מן הימים יהיה לילדיו די כספים לצרכיהם
- 14 – מדוע היה צורך לעשות את כל המהלך של העברות הדירות ללא תמורה, מכירתן והעברת
- 15 הכספים אל המערער?! מדוע לא הותיר המערער את הדירות בידיו ומכר אותן בעצמו ויחד
- 16 את כספי התמורה לילדיו בדרך של העמדת תכנית חיסכון, קרן על שמם או כל דרך אחרת
- 17 של ייחוד כספים לילדיו?
- 18 דומני, כי התשובה לכך ברורה. המערער רצה למכור את כל הדירות בפטור ממס. **זו המטרה**
- 19 **הברורה של ההעברות ללא תמורה של הדירות לילדי המערער. שיקולי המס הם שהנחו**
- 20 **את המערער בפעולותיו. לא הוכח טעם ענייני וסביר אחר, בנסיבות העניין דנן.** ההעברות
- 21 של הדירות ללא תמורה לילדים – הן אלו בבניין בהרצל והן אלו בבניין בקרן היסוד – **הן**
- 22 **פיקציה בלבד**, שכן המערער היה ונותר בעליהן הכלכלי האמיתי של הדירות שרשם על שם
- 23 ילדיו.
- 24 הנה כי כן - לצרכי מס עשה המערער שימוש בפטורים ממס להם זכאים ילדיו, בהעברות
- 25 ללא תמורה של דירות בכל אחד מן הבניינים שבנה לילדיו – כדי שיוכל ליהנות מפטור ממס
- 26 שבח בעצמו, בעוד הילדים היו פטורים ממס רכישה, והמכירות של הדירות על ידי הילדים
- 27 – פטורות ממס שבח לפי הוראת סעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחה עד תיקון 76.
- 28 עיון בתצהיריהם של לירון בובליל, בתו של המערער, ויקיר בובליל, בנו של המערער, מעלה
- 29 כי הם קיבלו דירה במתנה מאביהם בבניין בהרצל וכעבור פרק זמן של בין שנתיים לשנתיים
- 30 וחצי – כל אחד מהם מכר את הדירה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 30850-07-18 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 רק לאחר שמכרו את הדירה, קיבלו דירה אחרת במתנה מאביהם ואף אותה מכרו בתוך  
2 פרק זמן של שנתיים – ראו סעיפים 3-8 לתצהירה של הבת, וסעיפים 9-3 לתצהיר הבן.
- 3 כך, כספי התמורה ממכירת הדירות הגיעו לידי המערער בלא ששולם מס שבח בגין  
4 עסקאות אלו. כך נהג המערער ביחס לכספים שהתקבלו ממכירת דירות המתנה בבניין  
5 בהרצל וכך גם נהג ביחס לכספים שהתקבלו ממכירת דירות המתנה בבניין בקרן היסוד.
- 6 38. המערער אף העיד בעצמו כי עשה שימוש לצרכיו שלו בכספי התמורה שהתקבלו ממכירת  
7 הדירות שהועברו במתנה לילדים:
- 8 ש. אני שואל שוב, הכסף כעת נמצא בחשבון הבנק שלך לפחות כבר 10 שנים  
9 או פחות מכך? כ 10 שנים והשתמשת בו לצרכים אחרים?  
10 ת. כן השתמשתי בו.  
11 ש. לפי החלטה של מי?  
12 ת. של היועצים עורכי דין ויועץ מס שאמר לי שאין לי שום בעיה עם זה, זה  
13 כסף שלכם. " (עמ' 38 שורות 29-31).
- 14  
15 ראו בהקשר זה חקירתו הנגדית של בנו של המערער, יקיר בובליל (בעמ' 30 שורות 15-18;  
16 עמ' 31 שורות 8-15; ובעמ' 32 שורות 26 – עמ' 33 פס' 16):
- 17 "ש: כשמכרת את הדירה הראשונה ברחוב הרצל 88, מה עשית עם התמורה  
18 שהתקבלה?  
19 ת: העברתי אותה לחשבון הבנק של אבי.  
20 ש: אתה יודע מה קרה עם הכסף מאז?  
21 ת: לא.  
22 .....  
23 ש: את התמורה בגין מכירת הדירה הראשונה העברת לאביך. את התמורה  
24 בגין מכירת הדירה השנייה למי העברת?  
25 ת: העברתי לאבי, כדי שישמור לי.  
26 ש: האם אתה יודע האם אביך עשה בכסף הזה, אותו העברת בגין שתי  
27 הדירות, שימוש לצורך בניית הנכס ברחוב קרן היסוד?  
28 ת: צריך לשאול אותו. אני לא יודע את התשובה.  
29 ש: כמה כסף קיבלת בגין מכירת הדירה השנייה?  
30 ת: אני לא זוכר, זה היה מזמן.  
31 .....  
32 ש: ואז ביולי 2017 טענת שאביך מכר לך דירה בקרן היסוד? נכון?  
33 ת: כן.  
34 ש: בכמה כסף מכר לך?  
35 ת: לי ולאשתי דירת 4 חדרים במיליון ₪.  
36 ש: מאיפה הבאת את הכסף או התכוונת להביא את הכסף?  
37 ת: חלק מהמשכנתא, ההורים של אשתי רצו לעזור לנו ואבא שלי גם רצה  
38 לעזור לי.  
39 ש: תסביר לי מה החלק של המשכנתא של הורי אשתך ושל אביך?  
40 ת: ההורים של אשתי רצו לעזור לי ב 200 אלף ₪. ההורים שלי ב 300 אלף  
41 ₪ והשאר במשכנתא.  
42 ש: למה אתה צריך לקחת משכנתא אם מכרת שתי דירות בכ- 2 מיליון ₪?



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

ת: אתה מכיר זוג צעיר שלא צריך משכנתא?  
ש: אני לא מכיר זוג צעיר שיש לו 2 מיליון ₪ שצריך לקחת משכנתא על דירה של 1 מיליון ₪ ולכן אני שואל ועוד עזרה של 300 אלף ₪ מאביך מעוד 200 אלף ₪ מהורי אשתך. תסביר לי איך אתה כדי לקנות דירה אתה רוצה משכנתא של 500 אלף ₪ ועוד עזרה של 500 ₪ מהורי אשתך ואביך?  
ת: כי אני רוצה לקנות דירה יחד עם אשתי.  
ש: אבל יש לך בכיס 2 מיליון ₪?  
ת: כי הדירה הייתה מיועדת להיות משותפת לי ולאשתי ולכן החלטנו לקחת משכנתא."

39. עדות באותה רוח ניתנה גם על ידי בתו של המערער, לירון בובליל, שהיתה נערה בת 17 בשנת 2008 עת קיבלה את הדירה הראשונה במתנה:

ש: מה עשית עם דמי המכירה? גם איתם נכנסת לקניון ובזבזת?  
ת: ממש לא. אחרי שקיבלתי את דמי המכירה העברתי אותם לאבי שישמור לי עליהם. מדובר בסכום גדול ועברנו מקרה לא נעים עם אחי הגדול, העדפתי שאבי ישמור לי את הכסף.  
ש: אז הכסף היה בחשבון הבנק של אביך?  
ת: קודם הוא היה אצלי. אני העברתי אותו לחשבון הבנק של אבי.  
ש: הוא שם עד היום?  
ת: כן.  
ש: אז בעצם הכסף ממכירת שתי דירות, כי את הדירה השלישית טרם מכרת, האם נכון להגיד שהכסף נמצא אצל אביך?  
ת: לגבי הרצל 88 אני לא יודעת בוודאות, אבל בקרן היסוד, כן, הכסף שלי נמצא אצל אבי.  
ש: מה את לא יודעת בוודאות לגבי הרצל 88?  
ת: כשהדירה נמכרה הכסף נכנס לחשבון שלי ואז עבר לאבא. באותו זמן הייתי בלימודים והייתי צריכה כסף, אז כמובן שביקשתי מאבא והוא עזר לי. אחרי המכירה לקחתי מהם כסף לפי הצרכים שלי.  
ש: יכול להיות שאביך בכסף שהתקבל ממכירת הדירה בהרצל 88, השקיע או השתמש בו כדי לבנות את הבית ברחוב קרן היסוד?  
ת: אני לא יודעת לענות לך, תשאל אותו. אני סומכת עליו והכסף אצלו." (עמוד 26 לפרוטוקול שורות 31-21 ועמוד 27 שורות 6-1)

ויש לקרוא את הדברים במשולב עם עדותה של בתו של המערער, אשר נשאלה לסיבות למתנות וכל הסובב אותן ולנסיבות מכירת הדירות, וזו היתה תשובתה הכנה:

ש"אבא שלך אמר לך מדוע הוא נותן לך את הדירה ברחוב הרצל?  
ת. לא אמר לי, פשוט קיבלתי מתנה.  
ש. ומי אמר לך למכור את הדירה?  
ת. אבא שלי, ייעצו לו אנשים שמבינים, שאחרי תקופה מסוימת הכי כדאי למכור אותה ופשוט מכרנו.  
ש. אז אבא שלך אמר לך שכדאי למכור?  
ת. כן, וכך עשיתי.  
ש. ואז אבא שלך העביר לך דירה אחרת, שנה ו-4 חודשים אחרי כן, ברחוב קרן היסוד, במתנה.  
ת. כן.  
ש. ועל הדירה הזאת, בקרן היסוד, מי שילם את מס הרכישה?



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 גם, אבא שלי שילם. ת.  
2 ואז קיבלת דירה שלישית מאביך ברחוב קרן היסוד. מי שילם את מס ש.  
3 הרכישה?  
4 אבא שלי טיפל בכל העניין הזה. (עמוד 25 שורות 13-27) ת.  
5
- 6 40. ראו בנוסף, עדות המערער בחקירתו הנגדית, במסגרתה העיד כי ילדיו העבירו לו את כספי  
7 המכירה של דירותיהם, וכי הוא ראה בהם ככספו שלו (בעמ' 38, שורות 16-32):
- 8 קודם הבנתי מהעדות של הבת שלך לירון והבן שלך יקיר, שאת כספי ש.  
9 התמורה בגין מכירות הדירות ברח' הרצל על ידם, קיבלת בחזרה?  
10 הם עברו אליהם לחשבון שלהם ומשם מהחשבונות שלהם עשו העברה ת.  
11 בנקאית מסודרת אלי לחשבון, כפי שאמורים היו לעשות.  
12 מה עשית עם הכסף שקיבלת חזרה מילדיך? ש.  
13 הכסף נמצא חלק ממנו עדיין אצלי בחשבון ושניים התחתנו ויש הוצאות ת.  
14 גדולות שהשתמשו בהם.  
15 אני רוצה להבין, אם זה כסף שלהם למה צריכים את הטובה שלך לתת ש.  
16 להם? כמובן באהבה וכבוד, תביא לי את הכסף שלי, אולי תעביר לי או לא?  
17  
18 כמו שאמרתי קודם, הייתי משתכר 4.5 אלף ₪ משכורת וסכום כזה כל ת.  
19 צעד שעשיתי התייעצתי עם עורך דין ויועץ מס שליווה אותי כל הזמן,  
20 ואמרו לי ככה לעשות, ומי אני שאגיד להם לא. הרי זה אנשי מקצוע  
21 שאמרו לי לעשות כך. אין איסור היום שילד יכול לתת כסף לאביו או  
22 הפוך, אין איסור כזה.  
23 אני שואל שוב, הכסף כעת נמצא בחשבון הבנק שלך לפחות כבר 10 שנים ש.  
24 או פחות מכך? כ 10 שנים והשתמשת בו לצרכים אחרים?  
25 כן השתמשתי בו. ת.  
26 לפי החלטה של מי? ש.  
27 של היועצים עורכי דין ויועץ מס שאמר לי שאין לי שום בעיה עם זה, זה ת.  
28 כסף שלכם."
- 29 עדותו זו של המערער – למעשה סותמת את הגולל על כל טענותיו בנושא ההעברות ללא  
30 תמורה לילדיו, ובערעור ככלל. המערער העיד בריש גלי ובצורה מפורשת כי ילדיו היו  
31 אמורים להעביר אליו לחשבון את הכספים ממכירת דירות ה"מתנה". מה נותר עוד לומר  
32 לאחר עדות שכזו?! המערער הודה בפה מלא כי עסקאות המתנה לילדיו היו למעשה  
33 פיקטיביות!
- 34 עדות נוספת לכך שמטרת המערער היתה ניסיון להתחמק מתשלום מס שבח, ניתן ללמוד  
35 מעדותו של עו"ד פרח, אשר העיד כי המערער התייעץ איתו על הדרכים שבהן ניתן לקבל  
36 פטור ממס בגין מכירת דירה (ראו בעמ' 21 שורות 26-32; עמ' 22 בשורה 11). ואם לא די  
37 בכך, אזי גם חוזי ההעברה ללא תמורה שבין המערער לילדיו מוכיחים כי שיקול המס היה  
38 השיקול העיקרי שהנחה את המערער, ובלעדיו, לא היה שום טעם להעברה. בפס' 4 לחוזים  
39 אלו רשום במפורש כי:



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 **"...הצדדים יהיו רשאים לבטל העסקה נשוא הסכם זה במידה ויהיו חייבים בגין מס**  
2 **שבח ו/או מס רכישה."** (ראו חוזי ההעברה שצורפו לתצהירו של המערער).
- 3 41. עלי לומר, כי אין ספק בליבי כי בכוונת המערער להיטיב עם ילדיו ולדאוג להם כלכלית,  
4 לאחר ששפר עליו מזלו וזכה בלוטו, וכי הוא אכן סייע להם כלכלית במהלך השנים. עם  
5 זאת, אני מקבלת את טענתו כי העברת הדירות ללא תמורה לילדיו, הן בבניין בהרצל והן  
6 בבניין בקרן היסוד, נועדה למטרת סיוע ותמיכה כלכלית בילדיו. **המטרה המובהקת העולה**  
7 **מן הראיות שבפני היא המטרה של הימנעות מתשלום מס שבח בגין מכירת הדירות בבניין**  
8 **בהרצל ובבניין בקרן היסוד.**
- 9 ניתן אפוא לסכם ולומר, לאור הראיות במקרה הנדון – כי לא ניתן כלל לקבל את טענת  
10 המערער לפיה את עסקאות ההעברה ללא תמורה לילדיו אין להביא בחשבון לצורך הקביעה  
11 אם פעילותו היא במישור פרטי או עסקי. לעמדתי יש בהחלט למנות את העסקאות של  
12 מכירת דירות ה"מתנה" של הילדים לצדדים שלישיים במניין העסקאות לצורך בחינת  
13 היקף פעילותו של המערער, שכן מן הראיות עולה בבירור כי העסקאות בוצעו בפועל על ידי  
14 המערער, ואילו העברת הדירות במכר ללא תמורה לילדים – היתה פיקטיבית לחלוטין, על  
15 כל המשתמע מכך.
- 16 42. ואם לא די בכל האמור לעיל, אוסיף ואציין, בבחינת למעלה מן הצורך, כי אף אם ההעברות  
17 ללא תמורה לילדים והמכירות לצדדים שלישיים של דירו אלו לא היו נכללות במניין  
18 העסקאות, הרי שעדיין מדובר ב- 6 עסקאות על פני פחות משש שנים – כלומר, לכל הפחות  
19 מכירת דירה אחת בשנה. מדובר ביחס עסקאות גדול בהרבה מזה שנקבע **בעניין גיבשטיין**  
20 לצורך הקביעה כי תדירות העסקאות מעידה על אופי עסקי. שורת ההיגיון והשכל הישר  
21 שוללים אפשרות להתייחס למכירת דירת מגורים אחת בכל שנה כפעילות הונית גרידא.  
22 כאן גם המקום, לציין כי העובדה שהמערער לא רכש נכס נוסף החל משנת 2007 או לא בנה  
23 בניין נוסף מאז שנת 2012 (ראו פסקה 14 לסיכומי התשובה של המערער) אינה מעלה ואינה  
24 מורידה, שהרי המערער פעל למכירת הדירות עד לשנת 2017 – וממילא נותרו עוד דירות  
25 למכירה, כך שהיד עוד נטויה.
- 26 43. **ההיקף הכספי של העסקאות** – בבסיסו של מבחן זה, נבחן ההיקף הכלכלי האובייקטיבי,  
27 הנגזר ממהות העסקה ונסיבותיה (**עניין אלמור**, בפסקה 11). בענייננו, הגם שסכום כל  
28 מכירה או רכישה בודדת אינו גבוה יחסית לשוק הנדל"ן – בממוצע 1.2 מיליון ₪, הרי שבשל  
29 ריבוי העסקאות וריבוי הנכסים מדובר בהיקף כספי לא מבוטל, של קרוב ל-15 מיליון ₪.  
30 נא ראו שווי המכירה של הדירות בבניין בקרן היסוד בלבד, על בסיס הטבלה שצירף המשיב  
31 בפסקה 6 לסיכומיו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

בשים לב לעובדה כי המערער טען כי עלות הבניה של הבניין בקרן היסוד הסתכמה בכ- 5  
מיליון ₪ - ראו סעיף 59 לתצהיר המערער – התוצאה היא כי המערער יצא ברווח נכבד של  
כ- 10 מיליון ₪ מבניית הבניין בקרן היסוד ומכירת הדירות בו.

וכן השוו לעניין זה ע"ש 449/98 הצלחת יחזקאל בע"מ נ' מנהל מע"מ, בפסקה 23 (פורסם  
בנבו, 5.4.2005) (להלן- עניין הצלחת יחזקאל); וכן ראו עניין עמיאל, בפסקה 31.

לפיכך, ובשים לב למבחנים האחרים, הרי שבנסיבות העניין דן גם מבחן זה מעיד על אופי  
עסקי של פעילות המערער.

44. **מבחן משך ההחזקה** – המערער ביצע עסקאות בדירות שנבנו בבניין בהרצל ובבניין בקרן  
היסוד - בין אם על ידי מכירתן בעצמו לצדדים שלישיים ובין אם על ידי מכירתן לצדדים  
שלישיים לאחר העברתן הפיקטיבית ללא תמורה לילדיו לאחר סיום הבנייה. את פרק הזמן  
בו היו הנכסים מצויים בבנייה על פני תקופה מסוימת, אין לקחת בחשבון לצורך בחינת  
פרק הזמן של החזקת הנכסים.

יתר על כן, לטעמי אף יש לקחת בחשבון את העיתוי שבו נמכרו דירות ה"מתנה" שנרשמו  
על שם הילדים, כדי לבסס אופי עסקי לפעילות המערער. במה הדברים אמורים? כפי שפורט  
לעיל, ילדיו של המערער קיבלו במתנה ומכרו את הדירות מדי כשנתיים – ראו תצהירה של  
הבת, לירון בובליל סעיפים 3-8 וכן תצהירו של הבן, יקיר בובליל סעיפים 3-9. כאמור,  
תזמון זה אינו מקרי, שכן זהו מניין השנים הנדרש לצורך קבלת הפטור ממס לפי סעיף 149  
לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו לפני תיקון 76. "סבבי" המכירות הללו במסגרת תקופות  
קצרות אלו, מעידים על פעילות בעלת אופי עסקי (עניין מגיד, בפסקה 26) ואף על חשיבה  
שהיא בכיוון עסקי, ובוודאי שאינם תומכים בטענת המערער בדבר היותן של דירות אלו  
כלי להבטחת עתיד ילדיו, כפי שכבר ביארתי לעיל.

45. **מבחן אופי המימון** – מבחן זה בוחן האם נעזר הנישום במימון חיצוני או אם לאו. מקום  
שהנישום רוכש את הנכס מכספו שלו, הנטייה תהיה לראות בעסקה שמומנה באופן פרטי  
כבעלת אופי הוני (עניין גיבשטיין, בפסקה 24(א)).

בענייננו, אכן לא נזקק המערער לסיוע פיננסי חיצוני, אך זאת אך ורק בשל כך שזכה בסכום  
נכבד ביותר בלוטו. על כן, אינני סבורה כי בנסיבות הלא שגרתיות של המערער, יש במבחן  
זה, כשלעצמו, כדי להטות את הכף לכיוון ההוני.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

46. **מבחן ייעוד התמורה** – המערער העיד כי התמורה ממכירת הדירות – הן בבניין בהרצל והן בבניין בקרן היסוד הגיעה חזרה אליו. יתר על כן, המערער אף הודה כי הכספים שהרוויח ממכירת הדירות בבניין בהרצל שימשו אותו לצורך הבנייה של הבניין בקרן היסוד.
- לטעמי, יש בדבריו אלו דווקא כדי לחדד את האופי העסקי של פעילותו. התמורה לא שימשה את המערער למטרה כלכלית אחרת מלבד להמשך עיסוקיו בנדל"ן, בדומה לעוסקים אחרים בתחום "המתגלגלים" מפרויקט נדל"ן אחד למשנהו.
47. **מבחן הבקיאיות והמומחיות** – טרם זכייטו בלוטו היה המערער נהג מונית ובשנה שקדמה לזכייטו ניהל סוכנות דואר בשלומי (ראו סעיף 6 לתצהיר המערער). לאחר זכייטו בלוטו הפסיק המערער לעבוד מטעמי בריאות. כך, שאמנם למערער לא היה ידע או נסיון בתחום היזמות בנדל"ן בתחילת דרכו. ייתכן בהחלט גם שבתחילת הדרך המערער לא התכוון להתעסק בתחום הנדל"ן. אלא שנראה כי גם בתחילת הדרך המערער לא התנהל כמי שאינו יודע כלל מימינו ומשמאלו, שהרי בחר להקים את הבניין בהרצל בעצמו "ובאמצעות אחרים" – ראו סעיף 14 לתצהירו.
48. בהתאם לפסיקה, המומחיות והבקיאיות אינן חייבות להיות עילאיות ואף אינן חייבות להיות דווקא אישיות, אלא יכולה להיות מומחיות שילוחית או מומחיות על ידי יועצים (ראו עניין אלמור בפסקה 14 וכן עניין עמי חזן בפסקה 41, עניין עמיאל, בפסקה 32; ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל, (פורסם בנבו, 02.01.2018) (להלן – עניין דפנה) בפסקה 33). המערער בעצמו ציין כי הסתייע במומחים, אנשי מקצוע בתחום הבניה, כמו גם מומחים בתחום המס – דוגמת עו"ד טוני פרח שהעיד מטעם המערער.
- יתר על כן, המערער העיד כי כשהחל לבנות את הבניין בהרצל הוא שכר קבלן לכל תחום – בנין, חשמל, אינסטלציה וכדומה, ולא שכר קבלן אחד שיעסוק בכל הקשור לבניית הבניין:
- ש. "כשהתחלת לבנות ברח' הרצל 88, אתה שכרת שירותים של קבלן בנין שעשה לך את כל העבודות הנדרשות, או ששכרת קבלן בכל תחום, הכוונה לבניית הבניין שכרת קבלן, חשמל שכרת קבלן אחר, אינסטלציה קבלן אחר וכו'?"
- ת. כל קבלן עשה את התחום שלו וזה בעצם חבר מביא חבר. קבלן השלד היה מביא לי טייחים ורצפים והוא למעשה היה מביא לי את כל הגורמים כדי להתקדם.
- ש. אז התקשרת עם כמה קבלנים?
- ת. כן
- ש. אתה חתמת עם כל אחד מהקבלנים על ההסכם?
- ת. עשיתי למעשה הסכמים בכתב יד ואני לא יודע אם יש לי העתק. אני לא יודע אם יש לו העתק.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

50. אוסיף ואומר כי מקובלת על ידי עדותו של רו"ח בן-צבי, המצהיר מטעם המשיב, לפיה מכירת הדירות על ידי המערער בהתאם להוראת השעה ולחוק מיסוי ריבוי דירות, כמו גם ביטול העסקאות שעשה עם בנו, מוכיחים כי המערער היה עם "יד על הדופק" וקיבל ייעוץ בכדי להבין היטב ולדעת מתי ובאיזה אופן למכור את דירותיו כדי לקבל את הפטור המירבי ממס (ראו דברי רו"ח בן צבי בעמוד 48 בשורות 26-32 ; בעמוד 51 בשורות 11-16).
51. **מבחן השבחת הנכס** – המערער רכש את שני הנכסים בהרצל ובקרן היסוד, אשר שניהם נכסי מקרקעין עם זכויות בניה נוספות. המערער פעל למימוש הזכויות ואף להגדלתן, הוציא היתרי בניה מתאימים והביא להשבחת נכסים אלו. ראו לעניין זה את מש/7 – חוות דעתו של השמאי עאטף עאלם בדבר דמי היטל ההשבחה.
52. **קיומו של מנגנון עסקי** – המנגנון העסקי של המערער מתאפיין בשליטה ובפיקוח שלו על כל הקבלנים עמם התקשר לצורך בניית הבניין בהרצל והבניין בקרן היסוד. בנוסף, למערער היה מנגנון עסקי לצורך רכישת הנכסים, השבחתם, העברתם לכאורה ללא תמורה לילדיו ומכירתם לצדדים שלישיים, בדמות יועץ המס שלו, ליאון אמסלם ועו"ד טוני פרח. אמנם, למערער לא היה משרד והוא לא העסיק עובדים, אבל הוא בהחלט העסיק קבלנים ויועצים למיניהם וזהו המנגנון העסקי הנדרש לצורך יזמות בנדל"ן. יש לתת משקל לקיומו של קשר סיבתי בין פעולותיו האקטיביות, העקביות והמתמשכות של הנישום לבין הכנסתו. ראו ע"מ 13-07-46960 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, בפסקה 35(ד) (פורסם בנבו, 05.07.2015) (להלן – עניין ספירי); עניין דפנה, בפס' 33.
53. **מבחן העל** – מבט "ממעוף הציפור" על נסיבות המקרה דגן בכללותו, מוביל בבירור למסקנה כי המערער מנהל עסק של יזמות נדל"ן. מכלל העדויות והראיות שפורטו לעיל בהרחבה, עולה כי המערער רכש נכסים הניתנים להשבחה, פעל להשבחתם, בנה בניינים באמצעות קבלני עבודות שהוא שכר בעצמו, מכר דירות והפיק רווחים משמעותיים, והכל כשהוא מקבל ייעוץ מיסויי מיועץ המס ועורך הדין שלו, מנצל כל פטור והקלה אפשריים לרבות בדרך של עסקאות "מתנה" פיקטיביות לילדיו, לשם המטרה היחידה של קבלת פטור ממס שבח במכירת הדירות לצדדים שלישיים. כל אלו מוכיחים כי מאחורי פעילותו של המערער עומדת חשיבה עסקית. חשיבה עסקית זו היא מתמשכת, סדורה ושיטתית, והיא מתבטאת במאמץ מסחרי אקטיבי ואינטנסיבי של המערער לשווק את הדירות (עניין ספירי, בפס' 33, 35(ו); עניין דפנה, בפס' 32). השאת רווחים על-ידי פעולות אינטנסיביות ואקטיביות בשוק הנדל"ן, על אף שאיננה פסולה, עשויה במקרים מסוימים להפוך את המשקיע למי שמקיים עסק בנדל"ן, על אף כוונתו המקורית. וזהו המצב בענייננו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

שקלולם של כל מבחני העזר לעיל, ובראשם מבחן-העל של נסיבות המקרה, מעלה  
מסקנה ברורה וחד-משמעית, שלפיה יש לראות במערער כ"עוסק".

54. אשר לטענת המערער בדבר כוונותיו הסובייקטיביות – דומני, כי תשובה באשר לכוונותיו  
הסובייקטיביות האמיתיות של המערער – ניתנה כבר לעיל, ואיני מוצאת צורך לחזור על  
כך שוב. ממילא, בחינת קיומו של עסק, בהתאם למבחני העזר, היא בחינה אובייקטיבית,  
שאינה תלויה בכוונותיו או במחשבותיו הסובייקטיביות של הנישום – ראו: עניין דפנה,  
בפסקה 38, 41;

השוו: ע"מ 11-05-213 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, בפסקה 11  
(פורסם בנבו, 06.04.2014); עניין עמיאל, בפסקאות 37-38.

55. באשר לטענת המערער בדבר העדר סמכות למשיב לקבוע באופן שונה מהשומות שהוצאו  
לו במיסוי מקרקעין ולטענת ההסתמכות – אף טענות אלו אין בהן ממש.

בעניין חזן, נדונה שאלת סמכותו של פקיד השומה לשנות את סיווגן של עסקאות אשר  
דווחו למשרדי מיסוי מקרקעין, ואשר בגינן התקבל פטור ממס שבת. בפסק דין זה, מבהיר  
כבוד הנשיא ברק, כי במערכת המיסוי בישראל נוצרה דואליות מיסויית אשר מחייבת דיווח  
של כל מכירת נכס מקרקעין למשרדי מיסוי מקרקעין – בין אם מדובר במכירה הונית ובין  
אם מדובר במכירה פירותית (שם, בפסקה 18). על רקע זה, חוקקו סעיפים 48 ו-50 לחוק  
מיסוי מקרקעין אשר קובעים:

"48. (א) ....

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

50. (א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון  
לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא  
פטורה ממס."

56. מטרת שני סעיפים אלו היא למנוע חיוב בכפל-מס של הנישום, בל ימוסה על אותה עסקה  
גם במשרדי מיסוי מקרקעין וגם אצל פקיד השומה. סעיפים אלו קובעים כי מס השבח הוא  
למעשה מקדמה על חשבון מס ההכנסה, שכן בעת תשלום מס השבח טרם התגבשה שומת  
מס ההכנסה של הנישום. ראו: עניין חזן, בפסקה 21; ע"א 6809/01 מרכז העיר השקעות  
טרנסגלובליות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, בפסקה 5 (פורסם בנבו, 06.03.2003).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

ואולם, הוראות אלו אינן מגדירות את דרך "התיקון" שיש לעשות כאשר נישום עובר ממשטר מס אחד לשני, לאחר ששילם כבר את המס הנדרש. הדעת נותנת, שלרשות מנהלית הסמכות לשנות ולתקן את החלטותיה הקודמות, ככל שהדבר נעשה במסגרת הקריטריונים המנהליים להפעלת הסמכות, ותוך איזון ראוי בין האינטרס הציבורי בדמות גביית מס אמת, ובין אינטרס ההסתמכות של הפרט. ראו: עניין חזן, בפסקאות 29-30; עמ"ה 175/00 מנסור כינג' נ' פקיד שומה חיפה, בפסקאות 5-12 (פורסם בנבו, 18.08.2002) (להלן – עניין כינג'); ע"א 4576/15 מ.מ.א ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב, בפסקה 5 (פורסם בנבו, 11.05.2016).

57. האיזון הראוי שנקבע בעניין חזן תומך במסקנה, בוודאי במקרה דנן, כי יש להעניק למשיב את הסמכות לתקן את החלטת משרדי מיסוי מקרקעין, מקום שעל-פי סמכותו ומקצועיותו, מגיע הוא לכדי מסקנה כי מדובר במכירה פירותית הנובעת מפעילות עסקית. ראו את דברי כבוד השופט עמית בעניין גיבשטיין, בפסקה 37:

**"קביעותיהן של רשויות מס שבח אינן כובלות את סמכותן של רשויות מס אחרות לסווג את העסקה בהתאם לכלל העובדות העומדות לנגד עיניהן."**

וכן ראו את דברי כבוד הנשיא ורדי-זילר בעמ"ה 39/97 מרכז העיר השקעות טרנסגלובליות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (פורסם בנבו, 23.05.2001):

**"...אכן, מקום שרשויות מס שבח מקרקעין קבעו כדין קביעה בתחום סמכותם, לגבי עסקה שחוק זה חל עליה, אין מס הכנסה יכול להתערב בקביעותיה. אולם כשקבע שגגה, או הטעייה, או רשלנות, או חוסר תשומת לב, לא הבחינה רשות מס שבח מקרקעין שהעסקה שהיא התייחסה אליה איננה כפופה לדיני מס שבח מקרקעין, אלא כפופה לאמיתו של דבר להוראות מס הכנסה, משום שמדובר בעסוק או בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, הרי שמלכתחילה קביעותיה לא נעשו בתחומה שלה, ופעילות מס הכנסה נעשית כדין. הדברים נכונים שבעתים כשלפי הוראות החוק לעולם ייעשה הדיווח הראשוני לרשויות מס שבח." (שם בעמ' 12)**

58. בהתאם לכך, נדחית גם טענת ההסתמכות של המערער. המערער לא ניהל דיונים מול משרדי מיסוי מקרקעין, לא ערך עימם שומות בהסכם או הגיש השגות ביחס לקביעת המס בעניינו (מלבד השגה אחת ביחס לביטול המענק מכוח חוק מיסוי ריבוי דירות, בסוף שנת 2017). אין מקום לומר כי קביעת משרד מיסוי מקרקעין נעשתה על סמך בחינת מעמיקה, או כי היא מהווה קביעה פוזיטיבית מפורשת מבחינתו לגבי מהות כל עסקה, שכן פעמים רבות מקבל הוא את שומותיו העצמיות של הנישום. לכן, אין במתן פטור ממס שבח על-ידי משרד מיסוי מקרקעין – מכוח הוראות חוק אלו ואחרות – משום מצג כי מדובר בעסקאות הוניות בלבד. ראו והשוו: עניין דפנה בפסקה 103; עניין כינג' בפסקה 9; עניין חזן, בפסקה 32; ע"א 5206/15 פאיק אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת, בפסקה 14 (26.12.2016);



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-07-30850 בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תיק חיצוני:

ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, בפסקה 24 (פורסם בנבו, 22.02.2017); עניין עמיאל, בפסקה 41.

### סוף דבר:

59. לאור כל האמור והמפורט לעיל - הערעור נדחה.

החלטת המשיב הקובעת כי המערער חייב ברישום כ"עוסק" – הינה תקפה ותעמוד בעינה.

בנסיבות העניין, אני מוצאת כי יש לחייב את המערער בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 50,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק, מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

### המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, ו' אייר תש"פ, 30 אפריל 2020, בהעדר הצדדים.

אורית וינשטיין, שופטת