



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15616-07-20 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערער רפאל עגיב
ע"י עוה"ד עמית גליק ושלומי מועלם

נגד

משיב מנהל מע"מ פתח תקווה
ע"י עו"ד ניר וילנר

פסק דין

רקע

1 המערער, רפאל עגיב, הינו רו"ח ואיש עסקים, הפועל גם בתחום הנדל"ן וההשקעות.
2 למערער הכשרה אקדמית בשמאות וניהול נכסים והוא אף היה אחד הבעלים של קבוצת
3 הפועל ת"א בכדורגל.

4 המערער שימש כבעל שליטה בחברת תל אביב החדשה ייזום וייעוץ בע"מ (להלן: "**תל אביב**
5 **החדשה**"). החל משנת 2006, פעילותה היחידה של תל אביב החדשה התמצתה ברכישה
6 ובסיחור של אופציה במסגרת **עסקת פרדס חנה** (כפי שתואר להלן). נוסף על כך, המערער
7 היה בעל שליטה, בעקיפין, בחברת רמדש קפיטל בע"מ (להלן: "**רמדש**"), אשר הייתה
8 רשומה במע"מ כעוסקת ועסקה בפועל בתחום רכישה ושיווק של קרקעות.

9 המשיב ערך למערער ביקורת לתקופה 05/2014-02/2018, בסופה נקבע כי המערער הוא
10 "עוסק" במקרקעין, אשר ביצע בתקופת הביקורת שלוש עסקאות במקרקעין "במהלך
11 עסקיו" בגינם חויב במס עסקאות: (1) **עסקת יהודה המכבי**; (2) **עסקת חדרה**; (3) **עסקת**
12 **פרדס חנה**. יצוין כי מס העסקאות המקורי נשוא השומות עמד על סך של 4,663,158 ₪,
13 אולם במסגרת הליכי הערעור הגיעו הצדדים להסכמות כך שהיקף המחלוקת צומצם לסך
14 של 1,558,534 ₪. להלן יוצגו פרטי העסקאות הנ"ל העומדות במוקד ערעור זה.

15 **עסקת יהודה המכבי** – ביום 22.7.2007 רכש המערער בניין בן שתי קומות ברח' יהודה
16 המכבי 83 בת"א (גוש 6212, חלקה 772) (להלן: "**הבניין**"), הכולל דירת מגורים, שלוש



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15616-07-20 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 חנויות ומחסן, תמורת \$ 925,000. ביום 17.12.2007 מכר המערער 25% מהזכויות בבניין
2 לאליסר לוי (להלן: "אליסר") תמורת 1,556,300 ₪. ביום 23.1.2018 מכרו המערער ואליסר
3 את מלוא זכויותיהם בבניין, כל אחד לפי חלקו, תמורת 15,903,000 ₪. חלקו של המערער
4 בתמורה הינו בסך של 11,927,250 ₪ (75%).
5
6 5. בהחלטה בהשגה חויב המערער בתשלום מס ערך מוסף בסך של 1,733,019 ₪, המגלם את
7 רכיב המע"מ בתמורה שיוחסה לו בגין מכירת הבניין. במסגרת ניהול ההליך, הגיעו הצדדים
8 להסכמה לפיה יופחת החיוב שנקבע בשומה, כך שיועמד אך ורק בגין החלק המסחרי של
9 הנכס (החנויות והמחסן). בהתאם לכך, עומד סכום החיוב המעודכן על סך של 450,585 ₪.
10
11 6. עסקת חדרה – ביום 10.2.2014 נחתם הסכם אופציה בין שיליאן רובן (להלן: "שיליאן"),
12 הבעלים של מקרקעין חקלאיים בחדרה בשטח של 4,542 מ"ר (גוש 10004 חלקה 54), לבין
13 חברת ג'י או נדל"ן בע"מ (להלן: "ג'י או נדל"ן"), לרכישת המקרקעין. ביום 4.3.2014 רכש
14 המערער מג'י או נדל"ן את האופציה לרכישת הקרקע משיליאן תמורת 100,000 ₪ בתוספת
15 מע"מ ולמימוש עד ליום 1.6.2014.
16
17 7. בתקופת האופציה חתם המערער על 31 הסכמי סיחור אופציה במקרקעין ביחס לרכישת
18 4209/4542 חלקים במקרקעין, עם 44 הרוכשים שונים (חלקם בני זוג), ואת החלק באופציה
19 ביחס ל4209/4542 חלקים במקרקעין הותיר בידו ובידי אשתו, שירלי עגיב (להלן: "שירלי").
20
21 8. ביום 26.5.2014 הודיע המערער לשיליאן על מימוש האופציה וביום 1.6.2014 חתם עם
22 שיליאן על הסכם לרכישת המקרקעין בעצמו ובנאמנות עבור כל יתר 44 הרוכשים. ביום
23 25.6.2014 דיווח המערער למנהל מסמ"ק על סיחור האופציה לרכישת 4209/4542 חלקים
24 מהמקרקעין ל-44 הרוכשים הנ"ל, ועל רכישת המקרקעין על ידם תמורת 7,434,180 ₪.
25 מנהל מסמ"ק לא קיבל את הדיווח של המערער וקבע שמהותה הכלכלית של העסקה היא
26 מימוש האופציה על ידי המערער, רכישת המקרקעין על ידו במלואם, ומכירתה לרוכשים
27 כל אחד לפי חלקו היחסי. על החלטה זו של מנהל מסמ"ק, הגיש המערער ערר (ו"ע - 72567-
28 01-18), שהתקבל בהסכמת הצדדים. הרווח שנוצר למערער בגין סיחור האופציה עמד על
29 סך של 5,593,120 ₪. במסגרת ההחלטה בהשגה, חויב המערער במע"מ בסך 1,126,239 ₪,
30 הגלום במלוא מחיר התמורה שקיבל מהרוכשים בעבור סיחור האופציה. במסגרת
31 ההסכמות במהלך ניהול הערעור, אף הוסכם כי סכום החיוב בגין עסקה זו יופחת לסך של
32 757,949 ₪.
33



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-07-15616 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

9. עסקת פרדס חנה – ביום 18.8.2014 רכשה חברת מלכה יקיר השקעות ונכסים בע"מ (להלן: "מלכה יקיר"), אופציה לרכישת הזכויות במקרקעין חקלאיים בשטח של 22,003 מ"ר בפרדס חנה-כרכור (גוש 10094 חלקה 1), מהבעלים ניר ראביד. ביום 24.8.2014 חתם המערער על הסכם נאמנות עם תל אביב החדשה, על פיו ירכוש בנאמנות עבורה את האופציה הנ"ל. בהתאם, ביום 25.8.2014 רכש המערער את האופציה ממלכה יקיר.
10. המערער חתם על 39 הסכמים לסיחור האופציה בתמורה כוללת של 11,986,750 ₪. מנהל מסמ"ק קיבל את טענת הנאמנות של המערער למעט 'המנה' האחרונה שמומשה ונמכרה על ידי המערער עצמו ביום 26.1.2016 תמורת 2,737,000 ₪, לגביה נקבע, כי לפי המהות הכלכלית מדובר בעסקה שביצע המערער עצמו ולא בנאמנות עבור תל אביב החדשה, במסגרתה מימש את האופציה, רכש את המקרקעין, ומכר אותם לרוכשים שונים (מדובר ב-12 עסקאות). השגה שהגיש המערער על החלטה זו נדחתה. המערער לא הגיש ערר על ההחלטה בהשגה, שילם את השומה ואף לא הגיש בקשה לתיקון השומה. סכום החיוב הנ"ל הינו 350,000 ₪.
11. מלבד העסקאות נשוא השומה, התייחס המשיב לעסקאות נדל"ן נוספות בהן היה מעורב המערער בין בעצמו ובין באמצעות חברות שבשליטתו בשנים שקדמו לתקופת השומה (סי' 17-29 לתצהיר המשיב):
- 1993 – רכישת 1/4 ממקרקעין (בניין ישן) ברחוב הס בת"א (גוש 6910, חלקה 54) תמורת 859,161 ₪. הבניין נהרס ונבנה במקומו בניין חדש בן 5 קומות ו-9 דירות באמצעות תל אביב החדשה. בניית הבניין הסתיימה בשנת 2002 והמערער קיבל 3 דירות בבניין. העסקאות שביצע המערער בבניין הן כדלקמן: ביום 18.6.2003 רכש דירה (תת חלקה 6) תמורת 2,304,000 ₪, וביום 7.12.2010 מכר אותה תמורת 2,575,000 ₪; ביום 10.9.2006 מכר דירת מגורים תמורת 2,302,650 ₪ (תת חלקה 9); ביום 16.5.2007 מכר דירת מגורים תמורת 1,320,000 ₪ (תת חלקה 7); ביום 4.6.2007 מכר דירת מגורים תמורת 771,170 ₪ (תת חלקה 2); ביום 5.6.2007 רכש דירת מגורים תמורת 2,234,650 ₪ (תת חלקה 3) אותה מכר ביום 28.2.2011 תמורת 2,655,500 ₪; ביום 26.6.2007 רכש דירת מגורים תמורת 1,491,700 ₪ (תת חלקה 4) אותה מכר ביום 23.1.2008 תמורת 1,420,000 ₪ (הפסד).
- 1994 – רכישת באמצעות חברת רפדר נכסים ואחזקות בע"מ (להלן: "רפדר") שבעלותו, נכס מקרקעין בפרויקט נאות גולף בקיסריה (דירת נופש) אשר נמכר בחלוף כשנתיים וחצי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-07-15616 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 - בשנים 2004 ו-2006 רכש המערער חלקים בקרקע ברחוב הלח"י 15-21 ברמה"ש (גוש
- 2 6599 חלקה 659) אותם מכר בסוף שנת 2006 עד מרץ 2007.
- 3 - ינואר 2005 ומאי 2007 – רכישה ומכירה (לטענת המערער בנאמנות עבור חברת גינדי
- 4 עגיב ייזום בע"מ) יחד עם חן ואיתי גינדי, של קרקע ברחוב הלח"י 43-45 ברמה"ש (גוש
- 5 6599, חלקה 666).
- 6 - 7.11.2006 – רכישת קרקע ברחוב האצל 14 ברמה"ש (גוש 6599, חלקה 698) תמורת
- 7 1,896,579 ₪, עליה בנה המערער בית מגורים ומכר אותו ביום 13.8.2008 תמורת
- 8 5,075,000 ₪.
- 9 - 29.11.2006 – רכישה באמצעות רפדר של נכס ברח' הירקון בת"א בעבור 7,134,960 ₪,
- 10 אשר נמכר ביום 17.1.2008 תמורת 9,935,800 ₪.
- 11 - 3.5.2007 – רכישת דירת מגורים ברחוב האלונים 12 ר"ג (גוש 6109 חלקה 109) אותה
- 12 מכר ביום 2.5.2010.
- 13 - 27.8.2007 רכישת קרקע ברחוב שער הים 23 בהרצליה (גוש 6669 חלקה 285) עליה בנה
- 14 בית מגורים פרטי אותו מכר ביום 22.10.2009.
- 15 - 8.10.2007 רכישת דירת מגורים (בית פרטי ישן) ברחוב קהילת יאסי 23 – פנחס רוזן
- 16 31 ת"א (גוש 6636 חלקה 106), אותו העביר המערער לשירלי ללא תמורה ביום
- 17 14.12.2009.

טענות המערער

המערער לא היה רשום כעוסק

12. המערער אינו רשום כעוסק במע"מ החל משנת 2012, עת נסגר תיקו במע"מ, ומאז ועד
- למועד הרלוונטי לא הגיש דו"חות תקופתיים, כמתחייב מעוסק פעיל. בדיעבד התברר
- למערער כי המשיב רשם, ביוזמתו וללא כל הודעה למערער או בקשה מצדו, את המערער
- במחשבי מע"מ כ"תיק 21" – תיק שאינו פעיל, המשמש כרישום ייעודי לצורכי מעקב אחר
- מי שמשכיר נכסים מניבים. המערער מעולם לא ביקש לפתוח תיק עוסק נוסף, מעבר לתיק
- העוסק שנוהל על ידו במסגרת פעילותו כרואה חשבון. מסקנה זו אף נתמכת בהודאת נציג
- המשיב במהלך דיון ההוכחות, לפיה לא ידוע לו על כל בקשה מטעם המערער לפתיחת תיק
- כאמור.
13. עצם רישומו של המערער כבעל "תיק 21" ברישומיו הפנימיים של המשיב מלמד, כי
- המערער אינו רשום במע"מ כעוסק פעיל. זאת בשים לב למהותו של "תיק 21", שהינו סיווג
- פנימי לצורכי מעקב בלבד, בין היתר ביחס למי שמשכיר נכס שלגביו מוצאת חשבונית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-07-15616 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

עצמית על ידי השוכר בהתאם לסעיף 21 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מס ערך מוסף**"). אילו היה מדובר ברישום של עוסק פעיל, הייתה מוטלת על המערער חובה לדווח דיווחים תקופתיים, והמשיב היה פועל, כעניין שבשגרה, למשלוח דרישות והודעות להשלמת דיווחים, ואף להטלת קנסות בגין אי-דיווח במועד - דבר שלא אירע בענייננו. אם כן, עצם הסיווג כ"תיק 21" על ידי המשיב מוכיח כי המשיב ראה במערער כ"אדם פרטי" שאין עיסוקו במקרקעין.

14. בהתאם לתקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן: "**תקנות מע"מ**"), בעסקה של מכירת מקרקעין או השכרתם מאדם פרטי לעוסק, החיוב במס מוטל על הרוכש או השוכר, לפי העניין, והוא אשר נדרש להוציא חשבונית עצמית. כך אף אירע בענייננו, שעה ששוכרי החנויות נדרשו להוציא חשבוניות עצמיות בגין דמי השכירות. בהלימה לכך, המערער מעולם לא נדרש על ידי המשיב להוציא חשבוניות מס בגין פעילות ההשכרה. יתרה מכך, לו היה המערער רשום כעוסק פעיל במע"מ, הייתה עומדת לו האפשרות לנכות מס תשומות בגין הוצאות שנשא בהן בגין הבניין ברחוב יהודה מכבי, כגון שכר טרחת עורכי דין בעסקאות הרכישה והמכירה. המערער לא ניכה תשומות כאמור, מן הטעם הפשוט שלא נוהל על שמו תיק עוסק פעיל במע"מ.

15. אף אם היה המערער רשום כעוסק במע"מ, אין ברישום זה כשלעצמו כדי לקבוע חבות במס, בהיותו דקלרטיבי בלבד; בפסיקה נקבע כי החבות במס נבחנת לפי מהות הפעילות בפועל ולא לפי הרישום הטכני.

עסקת יהודה המכבי – השכרה פסיבית

16. בשנת 2007 רכש המערער בניין בן שתי קומות ברח' יהודה המכבי 83 בת"א ובהמשך רכש אליסר מהמערער 25% מהבניין. חלקו של המערער בבניין כלל דירת גג שהושכרה למגורים וקומת מסחר בקומת הקרקע שחולקה לשתי חנויות. המשיב החליט שלא למסות את מכירת הדירה. בתחילת שנת 2018, לאחר שהמערער החזיק בנכס למעלה מעשור, ובשל דרישת השותף לפירוק השיתוף, נמכר הבניין לרוכשים פרטיים.

17. כלל הפעילות של המערער ביחס לבניין התמצתה בהשכרה פסיבית של דירה ושתי חנויות לשוכרים קבועים, בדמי שכירות קבועים ומקובלים, במשך למעלה מעשור. במהלך תקופה זו לא ננקטו פעולות לאיתור שוכרים חלופיים, למעט החלפת שוכר אחד כשנתיים טרם המכירה; המערער לא טיפל בניהול או בתחזוקה השוטפת של הנכסים, לא העסיק גורמים לשם כך, ולא ביצע פעולות להשבחת הנכסים או לשינוי מערך ההשכרה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15616-07-20 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1
- 2 18. בהתאם לפסיקה, החזקה פאסיבית של נכס מניב במשך שנים רבות, כפי שהוא מצב
- 3 הדברים באופן מובהק ביחס לבניין ביהודה המכבי, אינה מקימה חבות במס. בע"מ 447-
- 4 09-14 נבוק אליהו ואח' נ' רשות המיסים (5.5.2016) (להלן: "עניין נבוק"), עמד בית
- 5 המשפט על מספר פרמטרים אשר יכולים להוות ראיה לכך שעל אף הרישום כ"עוסק", אין
- 6 מדובר בפעילות של עסק להשכרת נכסי מקרקעין, ובין היתר: החזקה במספר מועט של
- 7 נכסים, ללא כוונה להרחבת מצבת הנכסים; החזקה לתקופות ארוכות יחד עם התעסקות
- 8 מועטה בחילופי שוכרים ובחידוש חוזי השכירות וכדומה; המשכיר אינו עוסק רבות בטיפול
- 9 השוטף ובתחזוקת המושכר, אינו מעסיק אנשים לשם טיפול בנכסיו ואינו נוקט בפעולות
- 10 השבחת נכסיו; המשכיר אינו נוטל על עצמו סיכון מסחרי מיוחד.
- 11
- 12 19. יישום המבחנים שנקבעו בעניין נבוק, מוכיח כי לא ניתן לחייב במע"מ את מכירת החנויות
- 13 וכי מדובר באחזקה פסיבית מובהקת. שכן בענייננו מדובר בשתי חנויות בלבד אשר הושכרו
- 14 ללא תחלופה שנים רבות, וללא הגדלת מספר הנכסים המושכרים; הנכסים הוחזקו זמן רב
- 15 ונמכרו רק בשל רצונו של השותף בפירוק השיתוף; המערער כלל לא עסק בטיפול
- 16 ובתחזוקת הנכס; למערער לא היה כל סיכון מסחרי ביחס לנכס. ענייננו אף קל יותר, שכן
- 17 בעניין נבוק הנישומים היו רשומים כעוסקים בעוד המערער בענייננו אינו רשום כעוסק.
- 18
- 19 20. לא בכדי ויתר המשיב על חיוב המס בגין מכירת הדירה. אין כל הבדל מהותי בין הדירה
- 20 לבין החנויות, שכן הן אלה והן אלה לא שימשו את המערער במסגרת "עסקית". השוכרים
- 21 הוציאו חשבוניות עצמיות בגין ההשכרה, מה שאף מוכיח כי אין המדובר בהשכרה עסקית.
- 22
- 23 21. אף גישת המשיב, כפי שבאה לידי ביטוי בדיון ההוכחות מחייבת את קבלת הערעור ביחס
- 24 למכירת שתי החנויות. המשיב עצמו קיבל את עמדת המערער לגבי מכירת החלק למגורים
- 25 בנכס, ואין להבדיל בין חלקי אותו נכס שנרכש ונמכר בעסקה אחת.
- 26
- 27 22. חיזוק משמעותי נוסף לעמדת המערער ניתן ללמוד אף מסעיף 65.421 להוראות התאמ"ו,
- 28 לפיהן כאשר למשכיר יש פעילות מינורית של השכרה פסיבית של נכסים מסחריים בודדים,
- 29 על השוכר להוציא חשבונית עצמית מבלי להכניס את המשכיר למעגל החייבים במע"מ,
- 30 ובמכירת המושכר לא יחול מע"מ ככל והמכירה היא לאדם פרטי. המשיב בסיכומיו לא
- 31 התייחס להפנייתו של המערער להוראות התאמ"ו ולעובדה כי השוכרים הוציאו חשבוניות
- 32 עצמיות בגין השכרת הנכס.
- 33
- 34



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-07-15616 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

23. בכל מקרה פעילות השכרת הבניין היא פעילות נפרדת שלא קשורה לשאר הפעילות של המערער, ולפיכך יש לבחון פעילות זו בנפרד. בנוסף, ככל וגישת המשיב נכונה, אזי קביעה זו יפה גם ביחס לרוכשי הבניין, ויש לסווגם כעוסקים. פעולה זו תביא לידי כך כי כל חיוב שיושג על המערער בגין מכירת החנויות, יקוזז על ידי הרוכשים, וכפועל יוצא - לא תהיה חבות אפקטיבית במס.

6

7 עסקאות חדרה ופרדס חנה – לא מתקיימים מבחני העסק

8

24. יש להפריד בין פעילותו האישית של המערער לבין פעילות החברות שבבעלותו, ובפרט מפעילות חברת "רמדש". כך גם נקבע זה מכבר בפסיקה, כי יש להפריד בין סוגי עסקאות המבוצעות על ידי אותו עוסק בין בכובעו הפרטי ובין בכובעו העסקי, ועל כן ההפרדה בין יחיד לחברותיו נכונה ביתר שאת. לפיכך, יש לבחון את עסקאות חדרה ופרדס חנה כשלעצמן, ללא קשר לפעילות המערער במסגרת החברות שבבעלותו.

14

25. בנוגע למיסוי המימוש האחרון בעסקת פרדס חנה, הרי שהחיוב שהוצא למערער באופן אישי שגוי מיסודו, וזאת לאור הלכת בית המשפט העליון בע"א 2670/19 **מנהל מסמ"ק חדרה ואח' נ' אי.אס.אל אשל נדלן בע"מ ואח'** (26.8.2020) (להלן: "**עניין אשל נדלן**"). פסק דין זה דחה את התזה המשפטית עליה התבססה שומת מנהל מיסוי מקרקעין, ועל כן יש לבטל את החיוב על המערער. למעשה, אין כל הבדל בין המימוש האחרון לשאר המימושים שבוצעו על ידי תל אביב החדשה, אשר המשיב קיבל את הטענה לגביהם וביטל את החיוב. העובדה כי המערער החליט לא לערער על השומה בשל שיקולי עלות-תועלת, אינה יכולה להוות בסיס לחיוב במע"מ כלפיו, שכן ההכרעה לפיה המימוש בוצע על ידי המערער, נדחתה עקרונית על ידי בית המשפט העליון. תשלום השומה או אי-הגשת בקשה לתיקון שומה אינם יוצרים השתק כנגד המערער, שכן שומת המשיב מנוגדת לדין ולהלכה.

25

26. על פי מבחני הפסיקה, כפי שנקבעו בע"א 9187/06 **מגיד נ' פ"ש פ"ת** (16.3.2009) (להלן: "**עניין מגיד**"), עסקאות חדרה ופרדס חנה אינן מהוות פעילות עסקית:

27

28 תדירות והיקף העסקאות - מדובר בשתי עסקאות בודדות בלבד, כאשר עסקת פרדס חנה בוצעה בנאמנות עבור חברה ולא על ידי המערער באופן אישי והיא סווגה בטעות על ידי מנהל מסמ"ק כעסקה של המערער עצמו. עסקת חדרה הינה העסקה היחידה שעשה המערער באופן אישי הקשורה לסיחור אופציה. עסקאות קודמות שתוארו על ידי המשיב קדמו שנים רבות לעסקאות הנדונות ונעשו עקב קשיים כלכליים, ולא מתוך כוונה עסקית.

34



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-07-15616 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

מנגנון, השבחה ותקופת ההחזקה - המערער לא ביצע כל פעולות השבחה בנכסים בעסקאות חדרה ופרדס חנה, כאשר אופציה מטבעה הינה נכס שאינו ניתן להשבחה ולא נעשו שינויי ייעוד. תקופת ההחזקה באופציות הייתה אמנם קצרה, ובמיוחד בעסקת חדרה, פחות משלושה חודשים, אך זה בהתאם לאופי הנכס. לא התקיים מנגנון ארגוני המעיד על פעילות עסקית קבועה, ופעולות השיווק, ככל והיו כאלה, בוצעו על ידי חברות אחרות, בעוד המערער נותר פסיבי. אף שבקאותו של הנישום בתחום אינה שנויה במחלוקת, הדבר אינו שולל פעילות פרטית, במיוחד כשמדובר בפעילות חד פעמית.

מבחן "הגג" - נסיבות העסקה בחדרה מצביעות על היעדר פעילות עסקית או השבחה ממשית בסיחור האופציה, כאשר כל פעילות השיווק בוצעה על ידי חברת רמדש. עמדת המשיב סותרת את עמדת פקיד השומה, אשר קיבל את דיווחי המערער לפיהם מדובר ברווח הון (ע"א 9412/03 חזן נ' פ"ש נתניה (2.2.2005)). בנוסף, הטענה לייחוס המימוש האחרון בפרדס חנה למערער נדחתה באופן מוחלט על ידי בית המשפט העליון בעניין **אשל נדלן**. כלל הנסיבות ושקלול המבחנים מוכיחים כי פעולות המערער בעסקאות אלו אינן במישור העסקי.

עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי

27. לחלופין, גם אם פעילותו של המערער בעסקאות חדרה ופרדס חנה תוגדר כבעלת מאפיינים עסקיים, הרי שלכל היותר מדובר ב"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי". אולם, חוק מס ערך מוסף אינו מטיל חבות במס ערך מוסף על פעילות מעין זו במקרקעין.

28. פסק הדין בע"מ 26719-09-12 **רעי משעל נ' פ"ש כ"ס** (להלן: "**עניין משעל**"), אמנם קבע כי יש למסות הכנסה מסיחור אופציה כהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי כהגדרתה בפקודה, ולפיכך, יש לראות בעסקאות חדרה ופרדס חנה, לכל היותר, כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", אך היא אינה חייבת במס מכוח חוק מס ערך מוסף.

טענות המשיב

29. הפסיקה קבעה שהמונח "עוסק" לצורך חוק מע"מ יפורש על פי אותם מבחני עזר שנקבעו לצורך הבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית במס הכנסה (ע"א 4377/17 **גיבשטיין נ' מע"מ רחובות** (2.6.2019) (להלן: "**עניין גיבשטיין**"). עוד נקבע, כי בחינת מבחני העזר צריכה להיעשות באופן אובייקטיבי, ולא מנקודת מבטו הסובייקטיבית של הנישום (ר"ע"א



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15616-07-20 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני :

1533/20 עמיאל לוי נ' אגף המכס והמע"מ פ"ת (פורסם בנבו 2.1.2023) (להלן: "הערעור בעניין לוי"). בנוסף, ניתן ללמוד על טיב העסקאות ואופיו של הנישום בתקופת השומה גם מעסקאות שבוצעו בתקופות אחרות.

30. בהתאם למבחני הפסיקה, המערער הינו 'עוסק' במקרקעין :

תדירות העסקאות והיקפן - המערער ביצע מגוון רחב של עסקאות במקרקעין במהלך השנים, בין בעצמו ובין באמצעות חברות שבשליטתו. העסקאות כללו נכסים ספקולטיביים וקרקעות חקלאיות, מה שמלמד על פעילות עסקית (הערעור בעניין לוי). גיוון זה, הכולל רכישת אופציות לפרקי זמן קצרים עם סיכון ממשי, מצביע על גוון עסקי בפעילות המערער. המערער ביצע מספר גבוה של עסקאות במקרקעין, בהיקף כספי גדול מאוד של עשרות מיליוני שקלים. תדירות והיקף אלו, במיוחד בתחום הנדל"ן, מעידים על פעילות עסקית ואינם מאפיינים אדם מן היישוב. בנוסף, רוב הנכסים נמכרו בפרקי זמן קצרים של מספר שנים, ואף חודשים בודדים במקרה של עסקאות חדרה ופרדס חנה. גם עוסק יכול להחזיק מקרקעין לפרק זמן ארוך, אך ברוב המקרים תקופות ההחזקה הקצרות יחסית מצביעות על פעילות עסקית.

31. אופן המימון - המערער נעזר במקורות מימון חיצוניים להשלמת עסקאות רבות, כולל אלו שחויבו בשומה, דבר המעיד על אופי עסקי של פעילותו. ככלל, מימון בעזרת הון זר נחשב אינדיקציה לפעילות עסקית, בעוד שמימון מהון עצמי מרמז על אופי הוני של העסקה. המערער לא הציג מסמכים המעידים על כך שהשתמש בהון עצמי למימון העסקאות נשוא הערעור, ויש לראות בכך ראיה לחובתו. מנגד, מהראיות עולה כי בעסקאות רבות, ובכלל זה גם בעסקאות נשוא הערעור, נעזר המערער במקורות מימון חיצוניים כגון הלוואות, משכנתאות ומימון של שותפים.

32. מנגנון והשבחה - המערער ניהל מנגנון עסקי מתקדם ומאורגן, אשר כלל בנייה והשבחת נכסים, יזמות והתקשרות עם בעלי מקצוע שונים. המערער רכש מספר קרקעות פנויות, בנה עליהן בעצמו, ולאחר מכן מכר את הנכסים שנבנו. בנוסף, באמצעות תל אביב החדשה, סיפק המערער שירותי ייזום, בנייה ומימון בפרויקט הבניין ברחוב הס בתל אביב.

33. כמו כן, פיתח המערער מנגנון מסודר לרכישה ומכירה של קרקעות חקלאיות ואופציות, שכלל שימוש בחברת שיווק וצוות מכירות ייעודי. לגבי עסקאות קרקעות חקלאיות (עסקאות חדרה ופרדס חנה), מדובר בעסקאות מורכבות שכללו שרשרת אופציות ושורת הסכמים הנוגעים לאלפי דונמים. לצורך איתור הרוכשים נעזר המערער במערכת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15616-07-20 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

שיווקית (CRM) של רמדש, הפועלת באמצעות 'לידים', אליהם פנו אנשי המכירות של החברה. בנוסף, פיתח המערער מנגנון ייחודי למכירת חלקים קטנים במקרקעין.

34. בקאות - המערער הוא רואה חשבון ובעל הכשרה בשמאות וניהול נכסים, והעיד על עצמו כאיש נדל"ן הבקיא במטריה התכנונית. כמו כן, רכישה ומכירה של אופציות במקרקעין חקלאיים מצריכה התמחות נרחבת, ומדובר בעסקאות מורכבות שיש לפעול בהן בהתאם לתקן ייחודי. בנוסף, המערער יחד עם שירלי העידו כי הם עוסקים בנדל"ן ובשיווק קרקעות חקלאיות באמצעות מדיה דיגיטלית. בקאותו ומומחיותו המעמיקה בתחום, לצד ריבוי עסקאותיו לאורך עשרות שנים, מהוות משקל מהותי בקביעת אופי פעילותו העסקית.

35. מבחן ה"גג" - בבחינת מכלול הנסיבות ומבחני העזר כדי לקבוע אם הפעילות המדוברת היא עסקית או פרטית. בהתאם למבחן זה, עולה כי המערער מהווה "עוסק במקרקעין".

36. חיזוק נוסף לאופי העסקי של פעילותו נמצא בכך שהמערער פנה בעצמו לקבלת חוות דעת משפטית, אשר מעידה על חששו להיחשב כ"עוסק". בנוסף, המערער רשום במרשמי מע"מ כ"עוסק בהשכרת נכסים" החל מיום 28.2.12, ורישום זה מהווה ראיה קונקלוסיבית לכך שהוא עוסק בתחום.

37. זאת ועוד, מעבר לחברות הפועלות בתחום הנדל"ן, אותן הקים המערער אשר צוינו לעיל (תל אביב החדשה, רמדש ואחרות), בהן שימש המערער כמנהל ומקבל ההחלטות הבלעדי, הקים המערער גם את חברת "שיראל עגיב השקעות ואחזקות בע"מ" ואת חברת "גינדי עגיב אחזקות בע"מ", אשר נועדו לקדם מיזמים בתחום הנדל"ן בשיתוף האחים חן ואיתי גינדי, אולם ניסיונות אלה לא נשאו פרי.

38. טענות המערער בסיכומיו בדבר הפרדה בין עסקאותיו השונות, הינן מלאכותיות ומנוגדות לדין. כמו כן, טענותיו בדבר מכירת נכסים בשל חובות או עקב דרישה לפירוק שיתוף לא הוכחו ואינן משנות את עובדת היותו עוסק במקרקעין. לפיכך, ובהתאם למבחני הפסיקה, נקבע כי המערער הוא "עוסק במקרקעין" וכי עסקאותיו בוצעו "במהלך עסקיו".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-07-15616 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

39. השאלה המרכזית בה נחלקו הצדדים שלפניי היא האם שלוש עסקאות מכר המקרקעין שביצע המערער, בוצעו על ידו כ"עוסק במהלך עסקיו", כך שיש להטיל עליו בגין מס עסקאות – כטענת המשיב, או שמא אין מדובר ב"עוסק" במקרקעין – כטענת המערער.

40. על פי סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, המס מוטל על "עסקה בישראל", כאשר "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כך:

"עסקה" – כל אחת מאלה:

- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
- (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
- (3) עסקת אקראי.

בנוסף, הסעיף מגדיר "עוסק" כך:

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

41. החלופה הראשונה שבחוק, הרלוונטית בענייננו, טעונה אפוא הוכחת שני תנאים: האחד, מכירה בידי עוסק, דהיינו בידי מי שיש לו עסק, והשני, שהמכירה נעשתה במהלך עסקו.

42. בעניין גיבשטיין קבע בית המשפט העליון כי ההגדרות של המונחים "עסקה" ו-"עוסק" לוקות במידה מסוימת במעגליות: "העוסק" הוא מי שמוכר נכס במהלך עסקו, ואילו "העסקה" היא מכירת הנכס על ידי עוסק זה במסגרת עסקו. לפיכך, נקבע כי יש לפרש את המונח "עסק" שבחוק מס ערך מוסף בהתאם לפירוש שניתן למונח זה בדיני מס הכנסה, ולהחיל לצורך כך את המבחנים המבדילים בין הכנסה שבהן לבין הכנסה שבפירות.

43. מבחנים אלו, שפורטו בעניין מגיד, מיושמים על פי נסיבותיו של המקרה הספציפי ומהווים אינדיקציות שמטרתן לסייע בהבחנה, שבמקרים רבים אינה פשוטה כלל ועיקר, בין עסקה במישור ההוני (או הפרטי) לבין עסקה במישור הפירותי. בנוסף, בחינתם של המבחנים צריכה להיות אובייקטיבית ולא מנקודת מבטו הסובייקטיבית של הנישום (ר' פסקה 4



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-07-15616 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

לפסק דינו של כב' השופט סולברג בערעור בעניין לוי; ע"א 7204/15 פקיד שומה תל
אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל, פסקאות 36-43 לפסק דינו של כב' השופט
מינץ (2.1.2018).

מבחן טיב הנכס ואופיו – האם מדובר בנכס השקעתי לטווח ארוך או בנכס למסחר שוטף;
מבחן תקופת ההחזקה בנכס – ככל שתקופת ההחזקה בין רכישת הנכס לבין מכירתו קצרה
יותר, הדבר מצביע על אופי פירותי של הפעולה, ואילו החזקה ממושכת יותר מצביעה על
אופי הוני;

מבחן אופן מימון העסקה – מימון העסקה באמצעות הון עצמי מרמז על אופי הוני, ואילו
מימון באמצעות הון זר מעיד על אופי עסקי;

מבחן תדירות העסקאות והיקפן – ככל שתדירות הפעילות רבה יותר וההיקף גדול יותר,
הדבר מצביע על פעילות עסקית;

מבחן בקיאות הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה – ככל שבקיאותו של הנישום
בתחום העסקה רבה יותר, כך ניטה לראות בה פעילות עסקית או פירותית. בקיאות זו אינה
חייבת להיות עילאית או אישית, ויכולה להיות גם בקיאות שילוחית;

קיומו של מנגנון ומבחן ההשבחה – אחד המאפיינים של פעילות עסקית הינו קיומו של
מנגנון שיאפשר את הפעולות הרלוונטיות. במסגרת מבחן זה תיתכנה פעולות השבחה בנכס
לקראת מכירתו, אשר עשויות ללמד על פעילות מסחרית.

מבחן ה"גג" – בבחינת מכלול הנסיבות ומבחני העזר כדי לקבוע אם הפעילות המדוברת
היא עסקית או פרטית.

יש להדגיש, כי אף לא אחד מהמבחנים הנזכרים אינו מהווה קריטריון יחיד או הכרחי.
בסופו של יום, הקביעה האם פעולה כלכלית היא עסקית או הונית נעשית בכל מקרה לגופו,
תוך בחינת נסיבות העניין ומכלול מרכיבי הפעולה. לפיכך, יש לתת את הדעת לכלל
הנסיבות הרלוונטיות המסייעות להבחנה בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית. ראית
התמונה הכוללת מהותית במיוחד, כאשר לעיתים חלק מהמבחנים מצביעים על אופי עסקי
וחלקם על אופי הוני.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15616-07-20 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

יישום מבחני העזר על נסיבות המקרה שלפנינו

1

2

3 44. אקדים ואומר, כי יישום מבחני העסק, ובראש ובראשונה מבחני טיב הנכס ומשך החזקתו

4 בכל הנוגע לנכס ביהודה המכבי, מובילים למסקנה שאין לראות בעסקת יהודה המכבי

5 כחייבת במס. על פניו ברור שלא התנהל בנכס "עסק" להשכרת נכסים, אלא עסק פסיבי של

6 השכרה, ודומה כי אף המשיב אינו טוען אחרת. כך עולה מהפסיקה, ובפרט מהניתוח שנערך

7 בעניין **נבוק**, וזאת אף ביתר שאת, נוכח העבודה כי בעניין **נבוק** נרשמה השותפות שמכרה

8 את הנכס כ"עוסק", מה שאין כן במקרה שלפנינו. מכל מקום, בעניין **נבוק** נקבע כי ההכרעה

9 בשאלת קיומו של "עסק" אינה נגזרת מנתון כמותי יחיד, אלא מבחינה כוללת של מאפייני

10 הפעילות, ובראשם מידת האקטיביות, ההשקעה והסיכון הכרוכים בה. סבורני, כי בעניינינו,

11 מכלול הנסיבות כפי שתואר לעיל – החזקה ממושכת בנכס, היעדר תחלופה מהותית של

12 שוכרים, היעדר מנגנון ניהולי, היעדר השקעה שוטפת או פעולות השבחה, והיעדר סיכון

13 מסחרי – מוביל למסקנה ברורה כי מדובר בהשכרה פסיבית מובהקת, אשר אינה עולה כדי

14 "עסק".

15

16 45. הוראת תאמ"ו 65.421 דנה בהשכרה פסיבית של נכס שלא למגורים. היא קובעת כי אם

17 השוכר הוא עוסק, העסקה חייבת במס כ"עסקת אקראי במקרקעין", אך החייב במס בגין

18 ההשכרה הוא השוכר, ועליו להוציא חשבונית עצמית. כמו כן, המשכיר אינו רשאי לנכות

19 מס תשומות, ואילו מכירת הנכס בתום תקופת השכירות אינה חייבת במס. ואכן, נכס שלא

20 שימש במסגרת עסק (השכרה) אינו בגדר "צידד", ולפיכך אין לראות במכירתו כעסקה

21 חייבת במס. מכאן, כי מכירת הנכס בבניין ביהודה המכבי אינה בגדר "עסקה" החייבת

22 במע"מ.

23

24 46. זאת ועוד, ספק רב בעיניי אם קיימת הצדקה כלשהי להבחנה שנעשתה בסופו של יום על

25 ידי המשיב בין דירת המגורים לבין החנויות בבניין ביהודה המכבי, שעה שמדובר בחלקים

26 מאותו נכס אשר נרכשו והוחזקו כמקשה אחת, וביחס אליהם התקיימו מאפיינים זהים

27 של החזקה פסיבית, שאינה עולה כדי פעילות עסקית. משהחליט המשיב כי מכירת דירת

28 המגורים באותו בניין אינה חייבת במע"מ, ומתוך הנחה כי החלטה זו נעשתה לאחר שקילה

29 ובדיקה ותוך יישום מבחני העסק, נראה כי גם מטעם זה יש להחיל דין זהה על יתר חלקי

30 הנכס, בהיעדר כל שוני מהותי באופן השימוש, ההחזקה או טיב הפעילות. דומה כי לעניין

31 זה יפים הדברים שנכתב על ידי כב' השופט קירש בעניין **נבוק**:

32

33 "אין קשר הכרחי או מחייב בין "אופי" הנכס המושכר לבין סיווג ההכנסה

34 המופקת ממנו. כשם שאדם יכול לנהל פעילות עסקית מובהקת המורכבת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15616-07-20 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

מהשכרת נכסים בעלי אופי "פרטי" (דירות מגורים למשל), כך אדם יכול להשכיר
בהשכרה פסיבית לחלוטין נכס בעל אופי מסחרי מובהק (למשל, חנות או מבנה
מפעל). במקרה האחרון כל עוד המשכיר איננו שותף לניהול הפעילות העסקית
הנערכת במושכר על ידי השוכר, אזי עסקיו של השוכר אינם מכתימים את טיב
ההכנסה בידי המשכיר".

47. אשר לעסקת חדרה ועסקת פרדס חנה - מסקנתי אחרת. מבחינת טיב הנכס ומשך ההחזקה,
כמו גם מבחינת תדירות העסקאות והיקפן, יש להביא בחשבון את העובדה כי מדובר
במקרקעין חקלאיים ובעסקאות רבות לסיחור אופציות. רכישת ומכירת אופציות
במקרקעין חקלאיים – ובפרט כאשר מדובר בנכסים הטעונים חלוקה עתידית או שינוי
ייעוד – נתפסת כפעילות בעלת אופי ספקולטיבי. פעילות מעין זו, אשר תכליתה הפקת רווח
מעליית ערך עתידית, הנובעת משינוי ייעוד או מהליכי פיתוח, ראויה דרך כלל להיות
מסווגת כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" (במקרה של עסקה בודדת) או כפעילות
עסקית כשמדובר בכמה עסקאות (ראו הערעור בעניין לוי). לעניין זה יש להביא בחשבון
את מספרם המשמעותי של מקבלי האופציות, את היקפן הכספי של העסקאות, ואת זמן
ההחזקה הקצר יחסית, שבו הוחזקו הזכויות על ידי המערער עד למכירתן או סיחורן של
האופציות.

48. יתר על כן, סבורני כי מקום שבו מדובר בעסקה בעלת מאפיינים ספקולטיביים, גם אם היא
עצמה אינה בהיקף נרחב או שהיא מתבצעת בפרק זמן קצר, יש להביא בחשבון גם עסקאות
אחרות שנעשו על ידי המוכר, לרבות חברות בשליטתו, גם אם אינן חלק מהשומה
הרלוונטית. פעילות אחרת זו, ככל שהיא נעשית בנכסים כדוגמת אלו נשוא השומה,
ובמקרה זה – נכסי מקרקעין, וככל שהיא ענפה, בעלת היקף כספי משמעותי, הנעשית
בתדירות רבה ונמשכת על פני תקופה ארוכה, ובמיוחד אם היא נעשית על ידי מי שהוא
מומחה בתחום הנדל"ן, "צובעת" את העסקה הספקולטיבית בצבעים מובהקים יותר של
פעילות עסקית.

49. במקרה שלפנינו, כעולה מסקירת פעילותו של המערער בשוק הנדל"ן, מדובר בעסקאות
שנערכו על ידו, או חברות בבעלותו, במגוון נכסים מסוגים שונים, לרבות דירות מגורים,
קרקעות חקלאיות, מקרקעין ובנייה עליהם וכן רכישת בנאמנות לחברות שבבעלותו. אף
אם בחינת נכס אחד או אחר בפני עצמו, עשויה הייתה להוביל למסקנה כי מדובר בנכס הוני
או פרטי, דוגמת דירת מגורים, סבורני כי המגוון וההיקף המשמעותי של נכסי המקרקעין
שנרכשו, הוחזקו ונמכרו על ידי המערער, הן בשנות השומה, והן בתקופה שקדמה להן,
מצביעים על האופי העסקי של העסקה הספקולטיבית שביצע. הוא הדין בהיקף הכספי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15616-07-20 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

ובתדירותן של אותן עסקאות נוספות שביצע המערער. במקרה שלפנינו מדובר בעסקאות רבות שביצע המערער, בתדירות רבה ובהיקף משמעותי, המגיע כדי עשרות מיליוני שקלים, כאשר לא אחת מדובר בעסקאות של מכירת נכס זמן קצר יחסית לאחר רכישתו. ברי, כי מדובר בעסקאות בהיקף משמעותי, החורגות מאלו המתבצעות על ידי אדם מן היישוב, ואף הן מצביעות על פעילות שיטתית ומאורגנת בעלת אופי עסקי.

50. על זאת יש להוסיף, כי אופיין העסקי של עסקאות חדרה ופרדס חנה עולה אף נוכח יישומו של מבחן המנגנון וההשבחה. - מן הראיות עולה, כי המערער לא הסתפק בהחזקה פסיבית של נכסים, אלא פעל במשך שנים באופן יזמי ושיטתי להשבחתם, לרבות רכישת קרקעות פנויות, בנייה עליהן ומכירת הנכסים המוגמרים (ר' ס' 24 וס' 29 לתצהיר המשיב). בנוסף, באמצעות תל אביב החדשה, סיפק המערער שירותי ייזום, מימון ובנייה לפרויקט ברחוב הס בת"א, שהיה פרויקט מורכב לפי עדותו של המערער עצמו (ראו בפרוטוקול עמ' 5, ש' 9-16). המערער אף היה בעצמו הבעלים של 25% מהבניין שנבנה בפרויקט (ר' בפרוטוקול עמ' 5 ש' 7-8) ולאחר מכן מכר 6 דירות בבניין שנבנה, כפי שצוין לעיל.

51. לכך מתווסף השימוש במערכי השיווק של רמדש שבבעלותו של המערער אשר מיועדים לאיתור רוכשים, לרבות שימוש בצוותי מכירות העובדים בחברה (ר' בפרוטוקול עמ' 14 ש' 31-34, עמ' 15 ש' 3-4). מכלול פעולות אלה, שננקטו באופן עקבי לאורך השנים וביחס למספר רב של עסקאות, מחזק את המסקנה כי אין מדובר בפעילות הונית גרידא, אלא בפעילות עסקית של ממש בתחום המקרקעין.

52. אופיין העסקי של עסקאות חדרה ופרדס חנה נגזר במידה מרובה גם מיישום מבחן הבקאות. – המערער הינו רואה חשבון בהשכלתו ובעל רישיון, וכן בעל תואר בשמאות מקרקעין וניהול נכסים (ר' בפרוטוקול עמ' 3 ש' 23), אשר העיד על עצמו כאיש נדל"ן הבקיא בתחום התכנוני וכי כל קרקע שרכש הוא בודק בעצמו (ר' פרוטוקול, עמ' 6 ש' 26-30; עמ' 16 ש' 12-7). זאת ועוד, המערער ניהל באמצעות תל אביב החדשה שבשליטתו ובבעלותו, פרויקט מורכב, כך לפי עדותו, של בניית בניין חדש ברחוב הס בתל אביב (ר' בפרוטוקול עמ' 5 ש' 12-19; ש' 24-36; עמ' 6 ש' 1). באשר לעסקאות בשנות השומה, עסקת חדרה ועסקת פרדס חנה, מדובר בעסקאות מורכבות של רכישה ומכירה של אופציות במקרקעין לעשרות רוכשים (ר' נספח 10 לתצהיר המערער).

53. גם יישומו של מבחן אופן המימון, מוביל למסקנה כי יש לראות בעסקאות חדרה ופרדס חנה כעסקאות בעלות אופי עסקי. אין חולק, כי העסקאות שביצע המערער לאורך השנים, ובפרט העסקאות נשוא הערעור, מומנו על ידי גורמים חיצוניים ולא באמצעות הון עצמי. המערער העיד בעצמו, כי הוא נעזר ביקיר מלכה למימון האופציה בעסקת פרדס חנה (ר'



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-07-15616 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 בפרוטוקול עמ' 14 ש' 33) ובעסקאות נוספות (ר' בפרוטוקול עמ' 6 ש' 33-36; עמ' 7 ש' 10-
2 (11).
- 3
- 4 54. גם יישומו של מבחן הגג מוביל לאותה מסקנה. ממבט על, ותוך מתן הדעת למכלול הנסיבות
5 הרלוונטיות למבחני העסק, ובפרט טיב הנכסים, תדירות העסקאות והיקפן, בקיאותו
6 המקצועית של המערער וקיומו של מנגנון עסקי ופעולות השבחה - הן בכל הקשור
7 והמתייחס לעסקאות בחדרה ובפרדס חנה, והן על רקע כלל עסקאות הנדל"ן שביצע
8 המערער, בעצמו או באמצעות חברות בשליטתו, במרוצת השנים - מצביעים באופן עקבי
9 על אופי פעילות עסקי מובהק. בנסיבות אלה, אין מדובר בהשקעה הונית גרידא, אלא
10 בפעילות שיטתית, מאורגנת ובעלת מאפיינים מסחריים ברורים, המצדיקה סיווג המערער
11 כעוסק בתחום הנדל"ן בכל הנוגע לעסקאות אלו.
- 12
- 13 55. אין בידי לקבל את טענת המערער, לפיה יש לסווג את העסקאות כ"עסקת אקראי בעלת
14 אופי מסחרי" שאינה חייבת במס ערך מוסף. בנסיבות העניין, ובהינתן מכלול מאפייני
15 פעילותו של המערער כפי שפורטו לעיל, לא ניתן לראות בעסקאות האמורות כפעילות
16 אקראית בלבד. משכך, אין בפסיקה אליה הפנה המערער כדי לשנות מן המסקנה, ודין
17 הטענה להידחות. יתרה מכך, בעניין **משעל**, אליו הפנה המערער, ההכרעה נסמכה על נסיבה
18 מרכזית שונה מהותית מענייננו, והיא כי שם דובר בעסקה יחידה בלבד.
- 19
- 20 56. אף אין בידי לקבל את טענת המערער בכל הנוגע לטעות שנפלה במיסוי עסקת פרדס חנה.
21 ראשית, ההלכה שנקבעה בעניין **אשל נדלן** עוסקת בסוגיית מס רכישה ובפטור ממנו ביחס
22 ליזמים הסוחרים באופציות במקרקעין, ואינה נוגעת לסוגיה שבפנינו. משכך, טענת
23 המערער כי שילם "מס רכישה לחינם" אינה רלוונטית להליך דנן, ואף לא הוכח כי עמד
24 בתנאים המצטברים הקבועים בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין לצורך קבלת הפטור. שנית,
25 המשיב הציג נימוקים ענייניים ומפורטים ביחס למיסוי אותו חלק בעסקה שלגביו לא
26 התקבלה טענת הנאמנות. (ר' סעיף 78 לתצהיר המשיב). שלישית, ועיקר, המערער מיצה
27 את זכותו להגיש השגה על השומה, השגה שנדחתה, ובחר - לשיטתו, מטעמי עלות-תועלת
28 - שלא להגיש עליה ערר. החלטה זו היא פרי שיקוליו האישיים של המערער, ואין הוא רשאי
29 לעקוף את תוצאותיה בדיעבד באמצעות העלאת הטענות בעניין זה במסגרת ההליך דנן.
30 קבלת טענותיו כעת משמעה מתן אפשרות להגיש ערר "בדלת האחורית", דבר שאין
31 להתירו, ומשכך מושתק המערער מלהעלות טענות ביחס לשומה האמורה.
- 32
- 33



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-07-15616 עגיב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

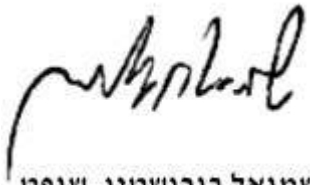
57. טענת המערער באשר לאופיו הדקלרטיבי של הרישום היא, הלכה למעשה, חרב פיפיות בידו. אכן, אף אם היה המערער רשום כעוסק במע"מ, אין ברישום זה כשלעצמו כדי להקים חבות במס, שכן בפסיקה נקבע כי החבות נגזרת ממהות הפעילות הכלכלית בפועל ולא מן הרישום הטכני. ואולם, מטעם זה ממש אין גם בטענת המערער כי לא היה רשום כעוסק כדי לסייע לו: משעה שבחינת נסיבות העניין מלמדת כי פעילותו נשאה מאפיינים מובהקים של פעילות עסקית בתחום הנדל"ן, הרי שיש לראותו כ"עוסק" לצורכי מע"מ, ללא תלות בשאלת רישומו הפורמלי. לפיכך, אין בטענה זו כדי לשלול את חבותו במס, אלא דווקא לחזק את המסקנה כי יש לבחון את פעילותו לגופה – וממנה עולה כי מדובר בפעילות עסקית החייבת במע"מ. זאת ועוד, כפי שכבר נקבע לעיל ביחס לעסקת יהודה מכבי, אין לראות בה כ"עסק" של השכרת נכסים; משכך, כלל טענות המערער המבקשות לשלול את רישומו כעוסק, בהתבסס על מאפייני השכרת הנכס באותה עסקה אינן רלוונטיות לענייננו, ואין מקום להידרש להן.

58. סוף דבר – הערעור, ככל שהוא נודע לעסקת יהודה המכבי, מתקבל. הערעור ככל שהוא נוגע לעסקאות חדרה ופרדס חנה, נדחה.

59. מאחר שמרבית ערעורו של המערער נדחה, הרי שראוי להטיל עליו הוצאות, אם כי בסכום מתון באופן יחסי. לפיכך, המערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 18,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום שאם לא כן יתווספו אליהם הפרשי הצמדה וריבית, החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, י' סיוון תשפ"ו, 26 מאי 2026, בהעדר הצדדים.


שמואל בורנשטיין, שופט