



## לשכת רואי חשבון בישראל כנס ים המלח

# מיסוי עסקאות במקרקעין הלכת גיבשטיין – סיווג עוסק במקרקעין לעניין חוק מע"מ

מנחה ומרצה: יובל אבוחצירה, רו"ח ומשפטן

17 פברואר, 2020

# הלכת גיבשטיין

ביום 2.6.2019 דחה ביהמ"ש העליון את ערעורם של האחים גיבשטיין (להלן: **גיבשטיין**) וקבע כי עסקת מכירת מקרקעין שנרכשו לפני כשישים שנה (!!!), במשולב עם עסקאות מכירה משמעותיות נוספות (לגביהן דיווחו גיבשטיין מע"מ עסקאות) נחשבת כמכירה במישור העסקי ועל כן תחויב במע"מ.

## תמצית רקע עובדתי

בשנות ה-30 של המאה הקודמת רכשה חברה שהוקמה לצורך כך, בשליטת דודיהם של גיבשטיין, קרקעות באזור באר טוביה וקריית מלאכי (להלן: "קרקעות הדרום") וכן חלקה בתל אביב (להלן: "הקרקע בתל אביב"). בין היתר ממניעים ציוניים של גאולת הארץ. בשנות ה-50 הועברו מניות החברה לגיבשטיין, בשנות ה-70 נרכשה בחברה קרקע נוספת בת"א, ובהמשך הועברו המקרקעין לגיבשטיין, בעסקה ללא תמורה.

# הלכת גיבשטיין

הקרקע בתל אביב, המצויה במתחם בו הוקם לימים פרויקט "פארק צמרת" בתל אביב ועליה נבנו מגדלי YOO ומגדל W, היא נשוא פסק דינו של ביהמ"ש העליון.

✓ בשנת 1979 רשמו האחים גיבשטיין במע"מ **שותפות לא רשומה** שלהם, כעוסק מורשה בקשר לפעילותם בנכסי המקרקעין שבבעלותם ובשנת 2003 שונה תחום פעילותה מפרדסנות לפעילות נדל"ן.

✓ בשנים 1993 עד 2008 ביצעו גיבשטיין **עשר עסקאות** בקרקעות שבבעלותם בשווי כולל של כ- 250 מיליון ש"ח,

✓ **שתיים מהן בלבד** בקרקע בתל אביב, בשנת 2005:  
**האחת** – מכירה לקבוצת רכישה בתמורה של כ-106 מיליון ₪. **עסקה זו היא נשוא הערעור.**

**השנייה** – מכירת יתרת הזכויות במגרש בתל אביב לחברה ציבורית בתמורה של יותר מ-33 מיליון ₪. העסקה השנייה דווחה למע"מ ע"י הרוכשת, בחשבונית מס עצמית.

# הלכת גיבשטיין

העסקה עם קבוצת הרכישה לא דווחה כלל למע"מ, בטענה כי מדובר בעסקה פרטית, טענה שנדחתה ע"י מנהל מע"מ. סכום המע"מ השנוי במחלוקת - כ- 16 מיליון ₪. [נעיר, כי מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה, ע"י מי שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, הוספה כ"עסקת אקראיי" (החייבת במע"מ בכל אופן) רק בתיקון חוק מע"מ בשנת 2011 ולפיכך לא הייתה קיימת בתקופה נשוא פס"ד].

**ביהמ"ש המחוזי בחן האם המערערים ניהלו עסק של מכר במקרקעין, שמא, מדובר בעסקה פרטית שאינה חייבת במע"מ וקבע ע"פ המבחנים לקיום עסק, כי האחים גיבשטיין ניהלו עסק של מסחר במקרקעין וכי מכירת הקרקע בתל אביב לקבוצת הרכישה בוצעה במהלך פעילותם העסקית, מהווה "עסקה" כמשמעותה בסעיף 1 לחוק מע"מ וחייבת במע"מ עסקאות.**

# הלכת גיבשטיין

**בערעור לעליון טענו גיבשטיין כי מדובר בעסקה הונית (פרטית במישור מע"מ) ע"פ המבחנים ל"עסק" שבפסיקה: המקרקעין נתקבלו במתנה, לפני עשרות שנים, ונמכרו אותם כמקשה אחת, ובלי למצות את פוטנציאל הרווח בחלוקת המכירה ל"פרוסות".** המגרש עמד ריק ולא הניב הכנסות, המקרקעין נרכשו ללא מימון חיצוני, המערערים לא העסיקו עובדים ולא נקטו פעולות ושיווק וכו'.

**לחילופין טענו, כי גם אם ייקבע כי יש להם עסק לנדל"ן, הרי שעסק זה חולש רק על הקרקעות בדרום וכי הקרקע בתל אביב הוחזקה על ידם כנכס פרטי.**

**בנוסף טענו כי רשויות המס ראו לאורך השנים את הקרקע בתל אביב כקרקע פרטית, הן לצורך מס רכוש (שילמו מס מוגדל בשיעור 2.5% כרכוש קבוע ולא 1.2% כמלאי) והן לצורך מס שבח, במיסוי העסקאות במס שבח כעסקה הונית.**

# הלכת גיבשטיין

- ביהמ"ש העליון קובע כי: ".....ואף שאיני משוכנע כי המקרה שלפנינו הוא אמנם כה מובהק כפי שהתרשם בית המשפט המחוזי... מכלול הנסיבות אכן מלמדות כי פעילותם של המערערים לגבי הקרקעות השונות עולה כדי "עסק" לצרכי חוק מע"מ".
- וכך: "משום שהמערערים לא עמדו בנטל להראות מדוע יש להתייחס למגרש בתל אביב כאל נכס "פרטי" במובחן מיתר הקרקעות שבבעלותם".

# הלכת גיבשטיין

כאמור, **ביהמ"ש העליון** בוחן את פעילות המערערים במקרקעין בכללותה בהתאם למבחנים השונים לאבחנה בין פעילות המגיעה כדי עסק ובין פעילות הונית ומסיק כי:

- חלק מהמבחנים (אופן המימון ומשך ההחזקה) מצביעים על אופי הוני ואילו,
- מבחנים אחרים (מבחן ההשבחה ומבחן הבקיאות בעיקר) מצביעים על פעילות בעלת אופי של עסק.
- במבחן הגג של מכלול הנסיבות מגיע **ביהמ"ש העליון למסקנה** כי האחים פעלו באופן עסקי ביחס לקרקעות שקיבלו מדודיהם וזאת, לא רק בהסתכלות אובייקטיבית על פעילותם על פי המבחנים השונים, אלא גם בהסתכלות הסובייקטיבית שלהם: **"הקימו שותפות, נרשמו בספרי מע"מ, הוציאו חשבוניות מטעם השותפות בגין רוב עסקאות המכר וניכזו מס תשומות- באופן המעיד על תפישתם שלהם כי הם פועלים במסגרת עסקית..."**

**עם זאת קובע ביהמ"ש** כי עצם הקביעה כי המערערים ניהלו "עסק" בתחום הנדל"ן אינה מחייבת את המסקנה כי כל מכירת נכס נדל"ן ע"י המערערים היא מסחרית במסגרת העסק, **אולם, המערערים לא הרימו את הנטל לאבחן את הקרקע בתל אביב כקרקע שהוחזקה במישור הפרטי בשונה מהקרקעות בדרום.**

ביהמ"ש אינו מוצא כל שוני בין העסקה בתל אביב לבין עסקאות הדרום, למעט השוני הגיאוגרפי. **הערעור נדחה !!!**

# הלכת גיבשטיין

- לטעמנו, חשוב לאבחן מקרה זה ממקרים אחרים בהם הנישום בעל הקרקע, החזיק בה במשך שנים והחליט להשביחה, השקיע זמן ומשאבים לשינוי תב"ע ו/ או להגדלת זכויות בה, ואז מכר אותה (במקשה אחת ולא תוך חלוקתה למס' רב של חלקות ומכירתן למס' רוכשים) תוך ניצול עליית ערכה.  
**לדעתנו, במקרה כזה, ובהנחה כי אין עיסוקו של הנישום במקרקעין, גם אם הוא רשום כעוסק מורשה בתחום אחר, יתכן בהחלט כי ביהמ"ש לא היה רואה במכירה זו "עסקה" הנעשית ע"י עוסק במהלך עסקו.**
- בדומה, ניתן לדעתנו להעריך ולטעון כי גם במקרה הנדון, לו הקרקע בתל אביב הייתה **הקרקע היחידה של גיבשטיין**, תוצאות הפסק בביהמ"ש העליון היו אולי אחרות.



# פסי"ד עמיאל לוי - מחוזי

- ביום 28.11.2019 ניתן פסי"ד בעניין **עמיאל לוי** (להלן – **המערער**) (ע"מ 24147-02-17), אשר קיבל את עמדת מנהל מע"מ, אשר חייב את המערער במס עסקאות בגין **חמש עסקאות** מכר מקרקעין שעשה בין השנים 2010 ל-2013. **השאלה** – האם אלו עסקאות שעשה המערער בסיווגו כ"עוסק" במקרקעין אשר בוצעו "במהלך עסקיו", או לאו?

## • רקע:

המערער, בעלים של חברה פרטית **בתחום הבשר**, לטענתו ערב אישית לחובותיה, ומשנכנסה לקשיים, נאלץ למכור מספר נכסי מקרקעין שהיו בבעלותו האישית. חמש העסקאות המדוברות מתרכזות בשני נכסים שונים:

- **האחד**, קרקע בהוד השרון אותה רכש המערער בשנת 1995 כקרקע חקלאית (בשנת 2007 שונה ייעודה למגורים) ממנה מכר המערער 4 חלקות שונות בשנים הנ"ל תמורת סך כולל של כ- 4.25 מיליון ש"ח.

# פסי"ד עמיאל לוי - מחוזי

**השני**, מכירת מניות תמורת סך של כ-1.1 מיליון ש"ח בחברה פרטית שהינה איגוד מקרקעין (אשר החזיקה בקרקע ביו"ש אותה קנתה עוד בשנת 1999), אותה החזיק יחד עם עוד 2 שותפים וביניהם עו"ד צברי, עו"ד וחבר שליווה אותו לאורך עשרות שנים.

נציין כי ביהמ"ש סקר **ממעוף הציפור**, את ה"עבר הנדל"ני" של המערער בראייה של 25 שנה לאחור (החל משנת 1998) ומצא כי המערער היה מעורב בכ- 36 פעולות של מכירה/רכישה/עסקאות קומבינציה/שינויי יעוד וכיו"ב של זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין לרבות בקשר לדירות מגורים.

**המערער טען**, בין היתר, כי: אין לו עסק של מקרקעין ואינו עוסק במקרקעין (ואינו רשום במע"מ ככזה) כי אם בעסקי הבשר בלבד, השקיע במקרקעין למטרות פנסיה, החזיק במקרקעין שנים רבות, לא ניכה מע"מ תשומות בעת הרכישה, המכירות המדוברות נעשו כדי לסייע לחברה שלו שנכנסה לקשיים כאמור, ושומותיו שדווחו למסמ"ק כעסקאות הוניות, אושרו על ידי המנהל (וישנו השתק שיפוטי).

# פסייד עמיאל לוי - מחוזי

ביהמ"ש נשען על הלכת גיבשטיין הטרייה (ע"א 4377/17) וקובע כי יש לפרש את המונח "עסק" שבחוק מע"מ בהתאם למבחנים שנקבעו לאותו עניין בדיני מס הכנסה – מבחני העסק הידועים לכולנו (שנקבעו בהלכות חיים קרן ורפאל מגיד).

בעת יישום מבחני העסק ביהמ"ש מגיע לאיזון כוחות, כך שמבחני משך ההחזקה, קיום המנגנון ומבחן ההשבחה תומכים דווקא בטענות המערער לפיהן פעילותו בנדל"ן לא מגיעה לכדי "עסק".

לעומת זאת, מבחני טיב הנכסים, תדירות העסקאות והיקפן ובקיאות וידע המערער (או לפחות בקיאות שילוחית) מעידים ההיפך.

לפיכך, ביהמ"ש נותן משקל עודף ורב, כפי שקבעה הפסיקה כמפורט לעיל, ל"מבחן הגג" (או בשמו הנוסף, מבחן הנסיבות) " ... לפיו יש להשקיף על הנסיבות בכללותן, בבחינת מבט "ממעוף הציפור", ובהתאם לכך להכריע האם מדובר בפעילות במישור ההוני (או הפרטי) או בפעילות במישור העסקי. ... מבט "ממעוף הציפור" משמעו כי יש להביט על מכלול הנסיבות האופפות את העסקה או העסקאות הספציפיות, אך גם על יתר נכסיו ועסקאותיו של העוסק, הן בשנות השומה והן בשנים שקדמו לה או בשנים שלאחריה."

# פסייד עמיאל לוי - מחוזי

וכך מגיע ביהמ"ש למסקנה כי אדם שבמשך 25 שנה ביצע עסקאות מרובות בנכסים מגוונים ובהיקף כספי שאינו מבוטל, תוך שיתוף פעולה עם אחרים (לרבות עו"ד המתמחה בתחום), וכתוספת לכך אף רשום ברשויות מע"מ כ"עוסק" (אומנם, לעניין שכירויות של חנויות בלבד) – **הינו "עוסק" במקרקעין שביצע את 5 (!!!) העסקאות הנ"ל במשך 4 שנים (!!!) ב"מהלך עסקיו".**

ביהמ"ש מוסיף כי המערער כלל לא הוכיח כי אכן מכר המקרקעין לצורך עזרה לחברת הבשר אשר נקלעה לקשיים, ואף אם היה עושה כן, הרי שהדבר לא היה עוזר לו ואף אולי להיפך.

חשוב לציין כי למרות שהמערער לא הגיש בקשה להארכת מועד (בהתאם לסעיף 116(א) לחוק מע"מ) לניכוי מס תשומות שנשא בהן בעת רכישת המקרקעין הנמכרים (אותו היה ניתן לנכות עפ"י דין בכובעו כ"עוסק"), חישב מנהל מע"מ, בהתאם לגישת ביהמ"ש העליון בפרשת גיבשטיין, את המס רק על הריווח שנבע למערער ממכירת המקרקעין ולא על מלוא התמורה, ע"מ לגבות מס אמת.

# מסקנות ותובנות

- ✓ פרשנות המונח "עסק" בחוק מע"מ – זהה לפרשנות המונח לעניין פ.מ.ה. (הלכות חיים קרן ורפאל מגיד).
- ✓ מבחני העסק - טיב הנכס, תדירות והיקף העסקאות, משל ההחזקה, ידע ובקיאות, קיום מנגנון עסקי, מבחן ההשבחה, מבחן המימון, מבחן הסיכון העסקי.
- ✓ שובר שיוויון – מבחן הגג/הנסיבות (מבחן סובייקטיבי) – סקירת האקלים והרקע הנדלנ"י של הנישום "ממעוף הציפור" (גם לתקופות נוספות מתקופות השומה).
- ✓ דווקא שיעבוד מקרקעין "פרטי" לטובת לקיחת הלוואה עסקית "צובעת" את הנכס בגוון עסקי.
- ✓ לא כל מכירת מקרקעין שהתקבלו בירושה / במתנה – מהווה, בדיעבד, מכירה הונית/פרטית.
- ✓ מידת ההסתמכות על אישור "שומה עצמית" של רשויות שבח - בערבון מוגבל.
- ✓ רישום "עוסק מורשה" במקרקעין (גם אן רק לעניין שכירות) בתחנות מע"מ - אומנם דקלרטיבי אבל מעביר את נטל הראייה (לטעון אחרת) על הנישום.
- ✓ החיוב במע"מ הינו רק על מרכיב הרווח – גישת ביהמ"ש.

# תודה על ההקשבה!

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ

רמת גן : טלפון 03-6134111, פקס 03-6133113

חיפה : 04-9118181, פקס : 04-9118188

[www.ahec-tax.co.il](http://www.ahec-tax.co.il)