

עסקאות מכר מקרקעין והמבחנים לעסק – הלכת עמיאל לוי

הכותבת: רו"ח רונית בר-ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 2.1.2023 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 1533/20 עמיאל לוי ("המערער") בערעור על פסק דין של המחוזי אשר קבע כי, עסקאות במקרקעין, שביצע המערער בשנים הנדונות, מהוות "עסקה" כהגדרתה בסעיף 2(1) לחוק מע"מ, בהיותן מכירת נכסים בידי עוסק במהלך עסקו, ולפיכך קבע כי, יש לחייבן במע"מ עסקאות. נציין כי כיוון שהמערער לא דרש תשומות ברכישת הנכסים (וכפי שהודה מנהל מע"מ אף אם היה דורש, תשומות לא היו מותרות לו), המערער חויב במע"מ על סכום הרווח שנצמח לו במכירת הנכסים. נזכיר כי במבזק מס מס' 814 מיום 16.1.2020 כתבנו אודות פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ולפיכך, במבזק זה לא נפרט את העובדות.

בית המשפט העליון קבע בדעת רוב כי פעילותו של המערער במקרקעין הינה עסקית פירותית וחייבת במע"מ כפעילות עוסק במהלך עסקו.

כמקובל, בית המשפט העליון בוחן את פעילותו של המערער ונכסי המקרקעין שלו בהתאם למבחנים המקובלים לאבחנה שבין פעילות עסקית פירותית לבין פעילות השקעה הונית במישור הפרטי תוך התייחסות להלכות גיבשטיין (ע"א 4377/17), איזי שרצקי (ע"א 8942/15), מגיד (ע"א 9187/06) ורבות נוספות.

במבזק זה נתמקד בנושאים שהיו במחלוקת בין שופטי העליון ובהחלטה שהתקבלה בדעת הרוב. עיקר המחלוקת בין השופטים הייתה באשר לאופן יישום מבחני העזר, במיוחד לגבי שניים מהם: "טיב הנכס ואופיו" ו"תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי" ולמשקל שיש לתת למבחנים השונים בעיקר ביחס ל"מבחן הגג". **באשר למבחן טיב הנכס**, הייתה מחלוקת עקרונית באשר לנקודת המוצא באשר להתייחסות לעסקאות במקרקעין:

לדעת המיעוט, כאשר מדובר במקרקעין או ניירות ערך, נקודת המוצא הינה כי מדובר בנכסים הוניים באופיים (פסקה 31): "לגבי סוג נכס זה – ובדומה לנכסים אחרים, דוגמת ניירות ערך – לשיטתי יש לקבוע, כי נקודת המוצא היא שמדובר בנכסים הוניים באופיים..... בענייננו, לא שוכנעתי כי יש לסטות מנקודת מוצא זו. " ובהמשך, "החזקה במגוון רחב של נכסי מקרקעין ורכישת נכסים שהשקעה בהם נושאת אופי "ספקולטיבי" אינם מהווים אינדיקציה חותכת לפעילות עסקית. בדומה לאדם המחזיק בתיק מניות מגוון במטרה לפזר את הסיכונים בהשקעותיו..."

מנגד קובעת דעת הרוב, כי ככלל, אין לקבוע נקודת מוצא, ויש לבחון כל מקרה לגופו לפי נסיבותיו, ואם הייתה נקודת מוצא, במקרה הנדון-ספק אם יש לראות בהם נכסים הוניים באופיים. חלק מהמקרקעין שנרכשו הן עסקאות ספקולטיביות באופיין, נדרשו חלוקות עתידיות, ושינוי יעוד, ומעבר לאופיים של המקרקעין כספקולטיביים כאמור, גיוון הנכסים, חלוקתם ומכירתם בחלקים, הפעילות עם שותפים וכו' מטילים את הכף לאפיונם כפירותיים.

עוד היא קובעת כי יש להיזהר מהשוואת נכסי מקרקעין לתיקי ניירות ערך, שכן המסחר בניירות ערך פשוט יותר לתפעול וכי במידה ו"תיק" מקרקעין יהיה מגוון כמו תיק ניירות ערך, הרי שיש ללמוד מכך על פעילות בעלת אופי עסקי פירותי.

באשר למבחן תדירות העסקאות, סברה דעת המיעוט, כי אומנם המערער ביצע עשרות עסקאות במקרקעין על פני עשרות שנים, אולם לדעתה, מבחן זה שלוב עם מבחן משך ההחזקה בנכסים וכיוון שחלק גדול מהנכסים הוחזק שנים רבות, הרי מבחן זה אינו קובע חד משמעית, והוא נוטה מעט לכיוון ההוני פרטי ("על חוט השערה"). עם זאת הוא קובע כי יש לייחס למשך זמן ההחזקה משקל מועט (פסקה 32).

מנגד דעת הרוב קבעה כי מבחן התדירות ומשך ההחזקה בנכסים הינם 2 מבחנים נפרדים, שאין לערב ביניהם. לעמדתם, מבחן תדירות העסקאות (ב- 25 שנה: 13 עסקאות רכש, 16 עסקאות מכירה, 2 עסקאות קומבינציה ו- 2 מתנות) תומך בסיווג הפעילות כעסקית פירותית.

בעניין משך ההחזקה, אין להתייחס למשך ההחזקה הארוך, בשל כך שמדובר בנכסי מקרקעין שמטבעם מוחזקים לפרק זמן ארוך, עם זאת, משך החזקה קצר עשוי ללמד על עסקה פירותית.

מחלוקת עקרונית נוספת שנתגלתה בין דעת הרוב ודעת המיעוט הייתה ביחס לחשיבות "**מבחן הגג**" **ביחס למבחנים האחרים**:

לדעת המיעוט השפעתו ההפוכה של מבחן הגג במקרים בהם תוצאת שיקלול המבחנים האחרים מביאה לתוצאה אחרת הינה מוגבלת והיא יכולה לשנות את התוצאה רק במקום שיש חשד למניפולציה של דיני המס או חוסר תום לב.

לדעת אחד משופטי הרוב – מבחן הגג הינו הקובע והוא יכול לשנות את התוצאה כולה.

ועמדה נוספת של שופטי הרוב קבעה:

"ככל שהתוצאה המבוססת על מבחני העזר מובהקת יותר, כך המשקל שיש לתת למבחן הגג הולך ופוחת, וכן להיפך, משל היו מאזניים.... בענייננו, כאמור, אני מסכימה עם חברי, השופט סולברג, כי מבחני העזר מטילים את הכף לסיווג הכנסות המערער מעסקאות המכר כהכנסות מעסק, ובהתאם, נדמה לי כי משקלו של מבחן הגג – פוחת."

נסיים במספר קביעות בית המשפט נוספות בעלות חשיבות שהועלו בפסק:

חשיבותו של מבחן קיומו של מנגנון עסקי מאורגן הינה בעיקר כאשר הוא קיים. מנגד, אין ללמוד בהכרח מהיעדר מנגנון כי מדובר בעסקה בעלת אופי הוני – פרטי.

מבחן הבקיאות הינו מבחן בעל משקל, כיוון שהכנסה המופקת מניצול כישוריו של הנישום והידע שלו מצביעה על הכנסה פירותית.

עם זאת נקבע, כי יש להתייחס לבקיאות שילוחית בזהירות יתר, כיוון שלא מן הנמנע כי גם בעסקאות "פרטיות" יקבל הנישום ייעוץ מקצועי וזה עשוי ללמד דווקא על חוסר בקיאות!