

הרחבת ה"פעילות העסקית" במקרקעין

הכותב: רו"ח (משפטן) בועז כהן - ארצי, חיבה, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

בשנים האחרונות מסתמנת מגמה עקבית של רשויות המס לנסות ולצמצם את תחום ההכנסות והפעילויות המסווגות כפסיביות, ולהרחיב את גבולות ה"פעילות העסקית" (כל עוד הנישום אינו נכה 100%, ראה מבזק מס 1084 בעניין פסק דין וייס). מגמה זו באה לידי ביטוי הן בדיני מס הכנסה (בהבחנה בין הוני לפירותי ובין פירותי פסיבי לפירותי עסקי), והן לצורכי מע"מ, בשאלת הגדרת "עוסק" המבצע פעילות במהלך עסקו. על רקע מגמה זו, ביום 10.2.26 ניתן פסק דין בבית המשפט המחוזי בעניין חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ (ע"מ 22-11-21734), שבו נדונה סוגיית רישום החברה כ"עוסק" בגין ביצוע 15 עסקאות למכירת חלקים ממקרקעין שהוחזקו בבעלותה במשך עשרות שנים.

השאלה המרכזית:

האם העסקאות מהוות פעילות עסקית המצדיקה רישום כ"עוסק" (וממילא חבות במע"מ), או שמא מדובר במכירות הוניות של מקרקעין היסטוריים, שאינן מקימות חובת רישום?

רקע עובדתי

בשנות ה-40 וה-50 רכשה הגב' ציפורה חבס ז"ל מקרקעין בגוש 7650 ברעננה, אשר יועדו לחקלאות. בשנת 1962 הועברו המקרקעין ללא תמורה לחברת נוף נאה, שהוקמה באותה שנה. מאז, מניות החברה מוחזקות על ידי בני משפחת חבס, דמויות בעלות ניסיון רב ופעילות בתחום המקרקעין. בשנת 2016 שונה ייעוד הקרקע מחקלאות למגורים (במסגרת תוכנית מתאר כוללנית לרעננה). החברה עצמה לא יזמה את שינוי הייעוד ולא ביצעה פעולות פיתוח אקטיביות בקרקע. אגב שינוי הייעוד, התקשרה החברה עם יזם שארגן עבודה קבוצת רוכשים. בתוך פרק זמן קצר של כ-13 חודשים (בשנים 2016-2017), מכרה החברה את המקרקעין ב-15 עסקאות שונות ל-80 רוכשים שונים. התמורה המוצהרת בעסקאות עמדה על כ-17.7 מיליון ש"ח. אולם, מאחר שהרוכשים נטלו על עצמם את חבות היטל ההשבחה, קבע מנהל מיסוי מקרקעין (אשר סיווג את העסקה כהונית) כי התמורה הכוללת לצורכי המס הינה בתוספת היטל ההשבחה עומדת על כ-29.2 מיליון ש"ח.

המסגרת הנורמטיבית

החייב במס ערך מוסף קבוע בסעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975, ולפיו: "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף..."

המונח "עסקה" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד". "נכס" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"טובין או מקרקעין". "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ -"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".

לפיכך, מכירת מקרקעין תחייב במע"מ אם היא מהווה מכירת נכס בידי עוסק במהלך עסקו, כמשמעות מונחים אלה בחוק.

עיקרי טענות הצדדים

המערערת טוענת כי החלטת המשיב לרשום אותה כעוסק עומדת בסתירה לשומות מנהל מיסוי מקרקעין, אשר סיווג את העסקאות כהוניות.

הנכס הוחזק באופן פסיבי עשרות שנים, והרווח נבע מעליית ערך נסיבתית (שינוי תוכנית עירונית) ולא מפעילות יזמית.

עוד נטען כי יש לבחון את החברה כאישיות משפטית נפרדת, ללא קשר למומחיות של בעלי מניותיה במיזמים אחרים של חברות קשורות.

המשיב טוען כי מדובר בפעילות עסקית מובהקת. ביצוע 15 עסקאות ל-80 רוכשים בפרק זמן כה קצר, בצירוף מנגנון מכירה משומן ומומחיות מקצועית של מנהלי החברה, מעיד על "עסק" לכל דבר.

פסק הדין

על אף ביקורת השופט על התנהלות הרשויות (מיסוי מקרקעין / מע"מ) וחוסר התיאום ביניהן, בית המשפט הבהיר כי השומה ההונית שהוצאה על ידי מיסוי מקרקעין אינה מגבילה את חבות המע"מ. מדובר בשני סוגי מיסוי שונים המשרתים תכליות שונות, ובפועל לא הוגש דיווח למשיב (מנהל מע"מ) בזמן אמת. בפסק דינו, ניתח בית המשפט את המבחנים שנקבעו בפסיקה ובדיני מס הכנסה לצורך הבחנה בין הכנסה הונית לפירוטית, וקבע כי אותם מבחנים רלוונטיים גם לעניין מע"מ (עוד בעניין זה ראה מבזק 786 - הלכת גיבשטיין). יש ליתן הדעת גם למסקנה הפוכה בנסיבות אחרות של פסק דין דניאל חצב - ראו מבזק 875. בית המשפט ציין כי קיימים מבחנים המטים לכיוון פעילות פסיבית או הונית - דוגמת משך ההחזקה הארוך מאוד של הנכס (עשרות שנים) וסוגיית המימון - בעוד שמבחנים אחרים נמצאו כניטרליים, כגון טיב הנכס וקיומו של מנגנון ייעודי.

יחד עם זאת, השופט הדגיש את השיקולים הדומיננטיים שהטו את הכף בבירור לכיוון פעילות עסקית מבחינתו, ריבוי העסקאות והיקפן, הקצב האינטנסיבי שבו בוצעו (15 עסקאות ל-80 רוכשים בתוך 13 חודשים בלבד), והאופן המקצועי והמוסדר של המכירות - אשר כלל שימוש בנוסחי חוזים אחידים, ליווי משפטי צמוד והעלאת מחירים מבוקרת.

לכך התווספה המומחיות והבקיאות המובהקת של מנהלי החברה ובעלי המניות (משפחת חבס) בתחום הנדל"ן. מכלול זה, כך קבע בית המשפט, מצביע על פעילות עסקית מתמשכת ומסודרת. לפיכך, המערערת מחויבת ברישום כ"עוסק" רטרואקטיבית ובתשלום מע"מ בגין העסקאות שבוצעו.

הערה והתייחסותנו

בית המשפט העניק משקל מכריע לתדירות, להיקף ולאופן המוסדר של המכירות. נקודה למחשבה: אילו המקרקעין היו נמכרים כחטיבה אחת ליזם בודד, ייתכן מאוד שהסיווג ההוני היה נשמר. בנסיבות אלו, החברה בחרה למכור ל-80 רוכשים כדי להשיא את הרווח ("מכירה בקמעונאות"), אך הניסיון למקסם את מחיר המכירה על ידי פיצול לרוכשים רבים הוביל לשינוי סיווג העסקה ולחבות מע"מ משמעותית (17% מהתמורה המגולמת).

מכאן, המסר למתכנני עסקאות בעת ביצוע מכירות נדל"ן מורכבות הוא חיוני: יש לבחון את המבנה האופטימלי של העסקה מראש, שכן לעיתים "הנחת הכמות" שהייתה ניתנת ליזם בודד נמוכה משמעותית מעלויות המע"מ ומס ההכנסה שעשויות להיות מוטלות בדיעבד, אשר גורמות לשחיקה דרמטית בנטו הכלכלי של העסקה. לדעתנו בנסיבות מקרה כגון זה בו לא היה מדובר במכירות בכמות ובתדירות גבוהה אצל מי שאינו בקיא ומומחה בתחום לא היה מגיע בית המשפט למסקנה מסוג זה.

כן חובה עלינו להתייחס לכך שמבחן הבקיאות והמומחיות אינו של ישות משפטית מסוימת כמו במקרה הנדון החברה, הוא ניזון מכלל הפעילות בתחום מסוים של קבוצת חברות קשורות ובעלי השליטה בהן.