

## עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי

מנחם כהן, עו"ד (רו"ח), כלכלן ומוסמך למינהל עסקים - איל רן, עו"ד ומוסמך למשפטים

69	1. כללי
73	2. המבחנים לקיומה של פעילות מסחרית
73	2.1 מבחן כללי
75	2.2 מבחן טיב הנכס
76	2.3 מבחן הידע והבקיאות
77	2.4 מבחן תדירות העסקאות
78	2.5 מבחן מטרת הרכישה והמכירה
80	2.6 מבחן מקורות מימון העסקה
81	2.7 מבחן הארגון
83	2.8 מבחן ההבשלה וההשבחה
83	2.9 מבחן ההיקף הכספי של העסקה
84	2.10 מבחן ייעוד התמורה
85	2.11 מבחן משך ההחזקה
86	2.12 מבחן מטרת החברה בתקנונה
87	2.13 מבחן צורת הרישום במאזן החברה
87	2.14 מבחן הגג - נסיבות הרכישה והמכירה
91	3. יישום המבחנים השונים בעסקאות מקרקעין
91	3.1 מכירת דירתו הפרטית של קבלן שאינה בעלת אופי מסחרי
92	3.2 מכירת קרקע על ידי מי שיש לו זיקה לעסקי קבלנות בנין
95	3.3 מכירת דירות התמורה שקיבל בעל קרקע בעסקת קומבינציה
97	4. עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לענין חוק מס ערך מוסף
99	5. סיכום ומסקנות

## 1. כללי

עסקת אקראי הינה עסקה חריגה לפעילות העסקית הרגילה, אולם מאפייניה המסחריים משייכים אותה לרובד העסקי פירותי של הפעילות, לצדה של הפעילות העסקית ופעילות משלח היד, ולא לאפיק ההוני, ולכן אל לו לנישום לחשוב, כי מכירה שכזו מהווה תמיד מכירה של נכס הון החייבת במס רווחי הון או במס שבח, אפילו מדובר בהכנסה חד-פעמית, ובתנאי שהיא מגלה פוטנציאל להיות מחזורית<sup>1</sup>. תחולתה של עסקת אקראי רחבה ויכולה אף לחול במכירת נכסים שהיו, לכאורה, רכוש פרטי<sup>2</sup>. כמו כן, עסקת אקראי יכולה להיעשות גם על ידי מי שאינו בעל עסק כלל, כגון שכיר. הצורך בזיהויה של עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי עולה עם הפקת הכנסה ממקור **אקטיבי** (להבדיל מהכנסה ממקורות פסיביים) החייבת במס, שאינה הכנסה ממשלח יד או מעבודה.

סעיף 12(א) לפקודת מס הכנסה קובע מקורות הכנסה שונים: הכנסה מעסק, הכנסה ממשלח יד והכנסה מעסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי. אמנם, כל אחת מההכנסות תחויב בהתאם לשיעור המס הפירותי החל על הנישום, אולם האבחנה בין "עסק" ל"עסקת אקראי" חשובה לצורך קיזוז הפסדים. סעיף 28(א) לפקודה, קובע הוראות בדבר קיזוז הפסדים מעסק או ממשלח יד. כדי שהפסד יהיה בר קיזוז צריך הוא לנבוע מעסק או ממשלח יד ולא מעסקת אקראי. ברם, יכול מקורו להיות **בעסק** אקראי בעל אופי מסחרי (להבדיל מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי), כפי שנקבע בהלכת **א.ח.א. גולדשטיין**<sup>3</sup>, שאז יתאפשר הקיזוז, וזאת להבדיל מהפסד מעסקת אקראי.

ההבחנה בין הכנסה מ"עסק" לבין הכנסה מ"עסקה בעלת אופי מסחרי" הינה קשה ואינה חד משמעית. פקודת מס הכנסה איננה מספקת לנו הגדרה למונח "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי". נראה, שהמחוקק העדיף שלא לקבוע הגדרה חד משמעית ובחר לאפשר לבתי המשפט לפתח מערכת מבחנים גמישה, לפיה יהיה ניתן לבחון כל מקרה לגופו באמצעות מבחנים אובייקטיביים ובהתאם לנסיבות המיוחדות של כל עסקה. זאת, משום שכל הגדרה, ותהיה רחבה ככל שתהיה, לא תוכל לכלול את כל סוגי העסקאות, וכן, מתוך כוונה למנוע תכנוני מס שהיו נוצרים בהתבסס על הגדרה כזו.

<sup>1</sup> בפסק דין חיים קרן [ע"א 1834/07 חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן, אתר **מסנטקס**] אשר דן בסיווג הכנסת "גמול מיוחד" שצמחה למערער מהיותו תובע מיצג בתובענה ייצוגית, בהתאם לחוק תובענות ייצוגיות, קבע בית המשפט כי על מנת שסכום כלשהו יחייב את המקבל במס הכנסה צריך שיתקיימו 2 תנאים, האחד שיהיה מדובר **בהכנסה פירותית** השני, **שייצוצא מקור** המנוי בפקודה שאליו ניתן יהיה לייחס את ההכנסה. לעניין התנאי הראשון קבע בית המשפט כי המובן המקובל של תקבול פירותי הוא תקבול שטמון בו **פוטנציאל מחזורי**, קרי שקיים פוטנציאל להפקה חוזרת ונשנית של התקבול. עם זאת, בית המשפט הדגיש כי הואיל והדרישה היא לקיומו של פוטנציאל בלבד, הרי **שגם הכנסה חד-פעמית יכולה להיחשב לפירותית**, כל עוד קיים פוטנציאל מחזורי כאמור. על יסוד תשתית זו קבע בית המשפט כי גמול מיוחד עשוי להישנות ולהצמיח תקבולים נוספים, למשל כאשר התובע הייצוגי הופך לתובע "סדרתי" או "מקצועי" ובכך מתקיים תנאי קיום הפוטנציאל להפקת תקבולים נשנים, ולפיכך יש לראותו כהכנסה פירותית, אשר המקור המתאים לו ביותר הוא המקור הקבוע בסעיף 12(א) לפקודה, עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

<sup>2</sup> ראו: ע"א 9412/03, ע"א 10398/03 **עמי חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה**, מיסים יט/2 (4/05) ה-104, שם דובר על מכירת דירות שהתחייבה במס הכנסה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

<sup>3</sup> בע"א 615/85 **פ"ש נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ**, פ"ד יח 424 ניהלה המשיבה חברה אחרת ורצתה להימנע מקיזוז הפסדים שצברה בשנים קודמות כנגד הכנסתה מהניהול. בית המשפט סקר את המבחנים השונים לקיומה של עסקה מסחרית וקבע כי פעולת הניהול נשאה אופי מסחרי. במקרה כזה, אף אם הניהול אינו בגדר עיסוקה הרגיל של המשיבה ולכן ההכנסה ממנו אינה הכנסה מ"עסק", הרי שבשל האופי המסחרי נופלת הכנסה זו בגדר "עסק אקראי בעל אופי מסחרי", שגם כנגדו ניתן לקזז הפסדים משנים עבר, על פי סעיף 28(ב) לפקודה.

בבואנו לקבוע אם הכנסה מקורה מעסק או מעסקת אקראי יש להבחין בין עסקאות או פעילות של מכר לבין עסקאות או פעילות של מתן שירות. כאשר מדובר בפעילות מכר וסחר, יש לקיים בדיקה בשני שלבים, ואילו כאשר מדובר בפעילות של מתן שירות, ניתן לגשת במישורין (בשלב אחד) להבחנה בין פעילות עסקית לעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

כאשר מדובר בפעילות של מכר או סחר, יש לבחון תחילה, בשלב הראשון, את **טיבה של העסקה** - האם מדובר בעסקה פירותית או בעסקה הונית. בהיעדר הגדרות ברורות בפקודה התוחמות בין המישור הפירותי למישור ההוני, ולצורך עריכת ההבחנה בין עסקה או פעילות פירותית לעסקה הונית, פותחו בפסיקה מבחנים רבים, שכינויים מעיד על תוכנם, ובהם: המבחן הכללי להבחנה בין הון (ה"עץ" שהוא מקור ההכנסה) לפירות המופקים ממנו, מבחן טיב הנכס, מבחן הידע והבקיאות, מבחן תדירות העסקאות, מבחן מטרת הרכישה והמכירה, מבחן מקורות מימון העסקה, מבחן הארגון, ההבשלה וההשבחה, מבחן פרסום ושיווק הנכס, מבחן ההיקף הכספי של העסקה, מבחן ייעוד התמורה, מבחן משך ההחזקה, מבחן מטרת החברה בתקנונה, מבחן צורת הרישום במאזן החברה ומבחן הגג, מבחן הנסיבות הכלליות של הרכישה והמכירה. ככל שיישום המבחנים האמורים מביא לתוצאה לפיה מדובר בעסקה הונית, הרי שההכנסות ממנה ייחשבו לרווחי הון ויחויבו במס לפי חלק ה' לפקודה או לפי חוק מיסוי מקרקעין, ואין צורך להמשיך לשלב השני.

לעומת זאת, אם נמצא בעקבות יישום המבחנים כי מדובר בעסקה פירותית, או שמלכתחילה דובר בפעילות של מתן שירות שמטבעה אינה יכולה להיות מסווגת כהונית, יש לבחון האם מדובר בפעולה עסקית או שמדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. עסקת אקראי היא פעולה מסחרית שאינה מתבצעת במסגרת פעילות קבועה, מחזורית ומתמדת באמצעות ארגון עסקי תומך. זוהי עסקה שיש לה אופי מסחרי, אך לא ניתן לומר שהיא חלק **מעסקו** של הנישום, והיא אף אינה עולה כדי עסק אקראי<sup>1</sup>. לפיכך, ההבחנה העיקרית בין פעילות עסקית לעסקת אקראי יסודה במינון הפעילות, בתדירותה, ובאופי המערכת הארגונית הסובבת אותה. לפיכך, במסגרת השלב השני יש לערוך **בדיקה כמותית** ולבחון את מספר העסקאות הדומות שנוהלו במסגרת מקור הכנסתו של הנישום. ריבוי עסקאות דומות מצביע על מקור הכנסה המהווה "עסק" בעוד שמיעוט עסקאות כאמור, יעיד על "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי"<sup>2</sup>. כמו כן, קיומו של ארגון יציב ובשל התומך בפעילות יחזק את המסקנה כי מדובר בפעילות עסקית, ואילו היעדרה של תשתית ארגונית קבועה ועריכת העסקה באמצעים ספוראדיים תתמוך במסקנה לפיה מדובר בעסקת אקראי.

<sup>1</sup> ראו עמ"ה 1109/04 קרן חיים נ' פקיד שומה גוש דן, אתר **מסמקס** (19.11.06) ו-ת"מ 111/06 עו"ד נפתלי גרוס נ' פקיד שומה כפר-סבא ואח', אתר **מסמקס** (2.5.07). בהם נקבע, כי תגמול לתובע ייצוגי בתובענה ייצוגית, מעבר לפיצוי הניתן לכל אחד מחברי הקבוצה, מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, הגם שמדובר בפעולה חד פעמית.

<sup>2</sup> על חשיבות האבחנה בין עסקת אקראי לעסק אקראי ראו ע"א 615/85 פ"ש נ' א.ת.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א יח 424. באותו עניין ניהלה המשיבה חברה אחרת ורצתה לקזז הפסדים שצברה בשנים קודמות כנגד הכנסתה מהניהול. קיזוז כאמור, של הפסד משנים קודמות, מחויב כנגד הכנסה ממשלח יד או **מעסק**, אך לא כנגד הכנסות מעסקת אקראי. בית המשפט סקר את המבחנים השונים לקיומה של עסקה מסחרית וקבע כי פעולת הניהול נשאה אופי מסחרי. במקרה כזה, אף אם הניהול אינו בגדר עיסוקה הרגיל של המשיבה ולכן ההכנסה ממנו אינה הכנסה מ"עסק", הרי שבשל האופי המסחרי נופלת הכנסה זו בגדר "עסק אקראי בעל אופי מסחרי", שגם כנגדו ניתן לקזז הפסדים משנים עברו, על פי סעיף 28(ב) לפקודה. עניינו הרואות, כי הקיזוז לפי סעיף 28 לפקודה יתאפשר כנגד **עסק אקראי בעל אופי מסחרי**, ולא כנגד **עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי**.

פועל יוצא מכך הוא, כי אם נמצא במסגרת יישום המבחנים דלעיל כי הפעילות היא פירונית, הרי שההבחנה בין פעילות פירונית שהיא פעילות עסקית לבין פעילות פירונית המהווה אך עסקת אקראי, תתמצה בעיקר בתוצאות שיעלו מיישום מבחן התדירות ומבחן הארגון. כלומר, לאור מבחני התדירות והארגון, ככל שהפעילות חסרת מחזוריות ואינה מאורגנת וככל שמספר העסקאות הדומות קטן ופרק הזמן בין עסקה לעסקה ארוך יותר, תהיה נטייה לראות בעסקה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ולא פעילות המגיעה לכדי "עסקי"<sup>1</sup>. בעניין זה ראוי לציין כי מבחן התדירות הוא מבחן גמיש, אשר תלוי באופי הנכס ובמגזר העסקי בו נעשית העסקה. לדוגמא, שלוש, ארבע עסקאות במקרקעין בשנה יכולות להיחשב לפעילות עסקית במסגרת סעיף 12(א) לפקודה, בעוד שמספר זהה של עסקאות בנכסי מיטלטלין יכולות להיחשב כעסקת אקראי בלבד, או אף כמכירה הונית<sup>2</sup>. כאשר הבחינה נעשית לגבי פעילות של מכר או סחר, אזי במסגרת יישום מבחן הארגון ישנה חשיבות לזהות הממכר. כאשר מדובר במכר של "מלאי עסקי", כהגדרתו בסעיף 85 לפקודה, יתמוך הדבר בסיווג הפעילות כפעילות עסקית, וכאשר מדובר במכר החריג לפעילות העסקית או במכר אחר, בהיעדר פעילות עסקית, יחזק הדבר את סיווג הפעילות כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

עם זאת, לא מן הנמנע כי גם יישום המבחנים האחרים יסייע להבחנה שבין פעילות עסקית לבין עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. כך למשל, מבחן צורת הרישום במאזן החברה של הנכס הנמכר (כמלאי, כרכוש קבוע או אי רישומו כלל) יכולים לסייע בהבחנה כאמור במקרים מסוימים. כמו כן, שליטה מלאה בידע הקשור לתחום פעילות מסוים, ובקיאיות מלאה לגבי תצביע לכיוון פעילות עסקית, להבדיל מידע ובקיאיות מצומצמים, המספיקים לסיווג פעילות כעסקת אקראי. גם בחינת מטרות הרכישה והמכירה יכולה לסייע בעריכת ההבחנה, וכך גם מבחן מטרות החברה כפי שצוינו בתקנון.

בהקשר זה, ראוי להדגיש עוד, כי כאשר ענייננו במקרקעין יש לתת שימת לב מיוחדת למאפייני העסקה כדי לקבוע אם היא כפופה לסדרי המס ולפטורים שבחוק מיסוי מקרקעין או שהינה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, הכפופה לפקודת מס הכנסה ולהוראותיו<sup>3</sup>. אולם, יש להבהיר כי רק מי שהחל לעסוק במקרקעין או לחילופין, עסק במקרקעין בעבר, וחדל מפעילותו זו, יכול למצוא עצמו חשוף לטענת עסקת אקראי מצד רשויות המס בישראל, שכן פעילות קבועה במקרקעין תיחשב בדרך כלל לפעילות עסקית, ולכן, לנישום שיש לו פעילות במקרקעין כאמור, חשוב במיוחד להכיר את הכללים שנקבעו בפסיקה בנוגע לסיווג עסקה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

יש לזכור, כי סיווג עסקה כעסקת אקראי תביא לחיוב במס הכנסה, ואף לחיוב במס ערך מוסף, להבדיל ממצבים בהם העסקה תיחשב כעסקה הונית, שאז יחול משטר מס שונה.

<sup>1</sup> ראו עמ"ה 321/66 זיס נ' פ"ש ת"א, פד"א ב 421.

<sup>2</sup> בעמ"ה 868/68 פרומין נ' פשמי"ג, פד"א ב 240 קנתה המערערת, יצרנית בייקוויטים, 80 ניירות ערך בסכומים גבוהים אך ביצעה רק 9-10 מכירות. בית המשפט הסיק מחוסר הפרופורציה בין הקניות למכירות כי השקעת המערערת בניירות ערך היתה השקעה הונית ולא מסחרית. לפיכך לא קיבל טענתה שהפסדיה מניירות ערך הינם מעסק ולא התירם בקיוו.

<sup>3</sup> ראו, לדוגמא ע"א 4071/02 קיבוץ מפלסים ואח' נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין באר שבע, מיסים כ/5 (10/06) ה-63. באותו עניין נקבע, שסמכויות נרחבות שניתנו לקבלן, מאת מושב, לשם הרחבתו, לא היוו מכירה של זכות במקרקעין כאמור בחוק מיסוי מקרקעין. אולם, באמרת אגב, אמר בית המשפט, כי עסקה שכזו מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי; ראו גם עמ"ה 63/97 פריץ נאוה נ' פקיד שומה תל אביב-3, פד"א ל 292. באותו עניין ביצעה המערערת שתי רכישות של דירות מגורים לעצמה, אותן מכרה בזו אחר זו. המערערת הצהירה על המכירות כפטורות ממס לפי חלק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין.

**זיהוי עסקה בעלת אופי מסחרי**



## 2. המבחנים לקיומה של פעילות מסחרית

### 2.1 כללי

על טיבה של הכנסה מסחרית (פירותית) ניתן ללמוד מן האבחנה המפורסמת שבין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית. הכנסה הונית הינה הכנסה ממכירת מקור ההכנסה, או ה"עץ" מניב ההכנסה עצמו, לעומת הכנסה פירותית, הנובעת ממכירת פירות העץ. במשך הזמן, התפתחו בפסיקה מבחני עזר שונים, שאינם מהווים רשימה סגורה, אשר תכליתם לעמוד על אופיה של העסקה כעסקה הונית או כעסקה פירותית (הן זו המתבצעת במסגרת המקור "עסק" והן זו המתבצעת במסגרת המקור "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי"). במסגרת זו קבעה הפסיקה את המבחנים הבאים: המבחן הכללי להבחנה בין הון (ה"עץ" שהוא מקור ההכנסה) לפירות המופקים ממנו, מבחן טיב הנכס, מבחן הידע והבקיאות, מבחן תדירות העסקאות, מבחן מטרות הרכישה והמכירה, מבחן מקורות מימון העסקה, מבחן הארגון, ההבשלה וההשבה, מבחן פרסום ושיווק הנכס, מבחן ההיקף הכספי של העסקה, מבחן ייעוד התמורה, מבחן משך ההחזקה, מבחן מטרת החברה בתקוננה, מבחן צורת הרישום במאזן החברה ומבחן הגג, מבחן הנסיבות הכלליות של הרכישה והמכירה.

ודוק, אף לא אחד מהמבחנים שפותחו על ידי בתי המשפט בישראל אינו עומד בפני עצמו ואינו יכול להצביע, כשלעצמו, על טיבה של העסקה. רק משקלם המצטבר של המבחנים, כשלכל מבחן יש משקל שונה בהתאם לנסיבות של כל מקרה ומקרה, יכול לקבוע את גורלה.<sup>1</sup>

אמנם, בפסק הדין בעניין **פרלוב**<sup>2</sup> נקבע, כי די שבדיקה לפי אחד המבחנים תהיה חיובית על מנת לקבוע כי עסקה היא מסחרית, אולם, בפסק הדין **עמי חזן**<sup>3</sup>, נקבע, כי המבחנים כולם הם מבחני עזר המצטרפים למבחן הנסיבות, אשר בוחן את נסיבותיו של כל מקרה ומקרה. את המבחנים יש לשקול במצטבר, כאשר ככל שמתקיימים יותר מבחנים, יש בכך להצביע על היות העסקה מסחרית.

בפסק דין **רפאל מגיד**<sup>4</sup>, התייחס בית המשפט העליון ליחס שבין המבחנים השונים, ולעדיפות שיש ליתן למבחן נסיבות הרכישה והמכירה ככלל, ובמקרים שבהם לא מביא יישומם של שאר המבחנים לתוצאה מובהקת, בקובעו כך:

"כל אחד מהמבחנים דלעיל, כשלעצמו, אינו מספיק ואף אינו הכרחי על מנת לסווג את העסקה כהונית או כפירותית. בסופו של דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה הוא מבחן 'גג' שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין

<sup>1</sup> בע"א 615/85 פ"ש נ' א.ה.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א י"ח 424 ניהלה המשיבה חברה אחרת ורצתה לקזז הפסדים שצברה בשנים קודמות כנגד הכנסתה מהניהול. בית המשפט סקר את המבחנים השונים לקיומה של עסקה מסחרית וקבע כי פעולה הניהול נשאה אופי מסחרי. במקרה כזה, אף אם הניהול אינו בגדר עיסוקה הרגיל של המשיבה ולכן ההכנסה ממנו אינה הכנסה מ"עסק", הרי שבשל האופי המסחרי נופלת הכנסה זו בגדר "עסק אקראי בעל אופי מסחרי", שגם כנגדו ניתן לקזז הפסדים משנים עבר, על פי סעיף 28 לפקודה.

<sup>2</sup> עמ"ה 587/69 פרלוב נ' פ"ש, פד"א ד 35; ראו גם עמ"ה 608/75 אליסן נ' פ"ש גוש דן, פד"א ה 244.

<sup>3</sup> ע"א 9412/03, ע"א 10398/03 עמי חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה, מיסים יט/2 (4/05) ה-104; ראו גם ע"א 4/63 אנצלבירן נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד יז 1302.

<sup>4</sup> ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פ"ת, אתר מסטקס.

הון ופירות. כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינהן, הכרוכות בעסקה הנבדקת והמאפילות בחשיבותן על המבחנים האחרים. אף אם לכאורה על פי המבחנים האחרים התגבשה תוצאה מסוימת, יכול מבחן גג זה לשנות את התוצאה. במסגרת מבחן זה ניתן לבחון את כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב. ראיית התמונה הכוללת חשובה במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של עסק וחלק מעידים ההיפך.

יישום נוסף של המבחנים האמורים לשם זיהוי עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, נעשה בפסק דין **חיים קרן**<sup>1</sup> אשר דן בסיווג הכנסת "גמול מיוחד" שצמחה למערער מהיותו תובע מיצג בתובענה ייצוגית, בהתאם לחוק תובענות ייצוגיות. לגבי מקור ההכנסה קבע בית המשפט כי המקור המתאים ביותר לגמול מיוחד הוא המקור הקבוע בסעיף (12) לפקודה ומכונה שם עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. בית המשפט קבע כי מקור זה פורש כמתייחס לעסקה מסחרית בודדת שאיננה בתחום עיסוקו הקבוע והסדיר של הנישום. בית המשפט הבהיר כי השאלה האם פעולה כלשהי מהווה "עסקה" נבחנת בהתאם לשורת מבחני עזר שנקבעו במקור לשם הבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית ונמצאו מתאימים לשמש גם לעניין קיומה של עסקת אקראי, ובהם מבחן טיב הנכס ואופיו, מבחן תדירות העסקאות, שאלת קיומם של סיכונים עסקיים, אופן מימון העסקה, קיומו של מנגנון כלכלי, היינו מנגנון המסוגל לפעולות פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק, מידת בקיאותו של מבצע הפעולה בתחום, ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה. בית המשפט ציין כי מבחנים אלו פותחו בקשר לעסקאות מקרקעין ולכן יישומם של חלק מהמבחנים לגבי תחומים אחרים עשוי להיות מוקשה לעיתים. על כן, קבע בית המשפט כי יש ליתן משקל מיוחד למבחן ה"על" של הנסיבות האופפות את העסקה.

בית המשפט קבע כי נסיבות העסקה קשורות בקשר הדוק עם טבעה של התובענה הייצוגית ועם טיב תפקידו של התובע הייצוגי בה. בית המשפט הטעים כי **תפקידו המעין יזמי של התובע הייצוגי, הציפייה הלגיטימית לגמול מיוחד** בגין פעולותיו, **הסיכון שהוא נוטל על עצמו והשירות שהוא נותן** לשאר חברי קבוצת הנפגעים, מעלים כי יש לראות בהחלטה לממש את עילת התביעה שקמה לו, באמצעות הפיכתו לתובע ייצוגי, **כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי**.

המבחנים המשמשים לקביעת טיבה של העסקה הם ככלל מבחנים אובייקטיביים, ועל כן אין לסווגה על פי מניעיו של הנישום. עם זאת, יש לזכור כי השימוש במבחן האובייקטיבי אינו פוסל את מבחן הגג לאורו נבדקים כל המבחנים האחרים, הלא הוא מבחן הנסיבות המיוחדות של כל עסקה ועסקה שבמסגרתו ניתן להביא בחשבון גם גורמים סובייקטיביים.

כמו כן, בפסק דין **קרלוס בגס**<sup>2</sup> דן בית המשפט המחוזי בסיווג עסקת מכירת מניות חברת "קו מנחה" שנרכשו על ידי החברות המוכרות רק 4 חודשים קודם לכן. החברות המוכרות, כמו גם חברות נוספות שבבעלות בעלי המניות שלהן, עסקו בתחומי שיווק מאגרי המידע שבבעלותן, ובתחום זה עסקה גם חברת "קו מנחה" שמניותיה נרכשו. החברות המוכרות רכשו 66% ממניות "קו מנחה" תמורת סך של 4.2 מיליון דולר, ולאחר 4 חודשים מכרו כמחצית מהון המניות של "קו מנחה" שבבעלותם, תמורת סכום דומה.

<sup>1</sup> ע"א 1834/07 חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן, אתר מסטקס.

<sup>2</sup> ע"מ 1166/04, 1339/04 קרלוס בגס בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1 ואח', אתר מסטקס.

בית המשפט קבע באותו מקרה כי מדובר בעסקה הונית, וכן קבע, כי במקרה זה אין לוותר על ההתחקות אחר **הכוונה הסובייקטיבית** של המערערות, נוכח המסכת הראייתית הרחבה שנפרשה בפני בית המשפט, המאפשרת לעשות כן בקלות יחסית.

נסקור להלן את מבחני העזר שזוהו בפסיקה, לרבות מבחן הגג - מבחן נסיבות הרכישה והמכירה.

## 2.2 מבחן טיב הנכס

אופי הנכס נקבע בכפוף לפעילות העסק. יש נכסים שנהוג לראותם מעצם טבעם כנכסים להשקעה: למשל נכסי מקרקעין<sup>1</sup>, מניות סולידיות ואגרות-חוב ממשלתיות הנסחרות בבורסה. מאידך, ישנם נכסים המעידים על אופי מסחרי כמו אופציות<sup>2</sup>, מטילי זהב, מתכות, מצרכי יסוד, סחורות ומוצרים בני קיימא בכמויות גדולות. אולם, רוב הנכסים אין להם, כשלעצמם, אופי מיוחד, והם עשויים להיות מוחזקים אצל נישום אחד לצורכי מסחר שוטף ואילו אצל נישום אחר לצורכי השקעה לטווח ארוך. טלו, למשל, קבלן שברשותו מלאי דירות מגורים, לעומת אדם שבבעלותו שתי דירות מגורים בלבד.

מבחן עזר זה, כשלעצמו, אינו מכריע. זאת, כיוון שלעיתים נרכשים נכסים בעלי אופי הוני לשם מסחר<sup>3</sup> ולעיתים נרכשים נכסים בעלי אופי מסחרי לצורכי השקעה<sup>4</sup>. כך למשל, בפסק הדין **אמיד**<sup>5</sup> דובר בעולים חדשים מפרס, שהגיעו לארץ עם מבחר שטיחים ומכרו אותם. בית המשפט קיבל את הטענה, כי הסבת רכוש המשפחה לשטיחים נעשתה בשל חוסר יכולתם להוציא את כספם מפרס. בהתאם לכך נקבע, כי מכירת השטיחים היא מכירה הונית ולא עסקה בעלת אופי מסחרי.

באותה רוח, נפסק בעניין **אליסון**<sup>6</sup>, כי רכישת שני חצאי מגרש שונים ומכירתם מעידים על האופי המסחרי של העסקה. אדם המתכוון להשקיע את כספו לתקופה ארוכה, יחפש לו, בדרך כלל, מגרש נפרד, שהבעלות בו כולה שלו. קרקעות מחולקות הן בדרך כלל נחלתם של יוזמי תוכניות פיתוח, סוחרי מקרקעין ומשקיעים לצורך ספקולציה.

מבחן טיב הנכס אוצל על המבחנים האחרים. כך למשל, תידרש מידה שונה של יישום מבחן התדירות בעסקאות מקרקעין מאשר בעסקות אחרות, וזאת, על מנת להצביע על האופי המסחרי שבעסקה<sup>7</sup>. בדומה, כשבאים ליישם את מבחן תקופת

<sup>1</sup> באופן כללי, כל נכסי המקרקעין נושאים אופי השקעתי. אולם, גם בין נכסי המקרקעין יש נכסים שנושאים אופי השקעתי מובהק יותר כדוגמת דירת מגורים או מבנה עסקי ויש נכסים שנושאים אופי פחות השקעתי ויותר מסחרי, כמו למשל, מגרש שאינו מיועד לבניה.

<sup>2</sup> ראו עמ"ה 35/82 **מזרחי יצחק נ' פ"ה**, פ"מ תשמ"ד (ב) 338.

<sup>3</sup> ראו עמ"ה 361/70 **מושקוביץ נ' פ"ה**, פד"א ד 246, שבו נרכשו קרקעות בבת-ים על ידי שני מתוכי דירות, כאשר העובדות האובייקטיביות הצביעו על כך שמדובר בקרקעות ספקולטיביות; ראו גם: ע"א 9412/03, ע"א 10398/03 **עמי חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה**, מיסים יט/2 (4/05) ה-104.

<sup>4</sup> ראו עמ"ה 149/75 **הבורסה לניירות ערך נ' פ"ש**, פד"א ח 169, בו ציין בית המשפט, כי ניירות ערך הנסחרות בבורסה מעידים מעצם טיבם וטבעם על אופיה המסחרי של העסקה. עם זאת, במקרה הנדון, בשל תדירות העסקאות הנמוכה (20 עסקאות במשך 4 שנים), נקבע כי ההשקעה נושאת אופי הוני.

<sup>5</sup> עמ"ה 76/55 **אמיד נ' פ"ה**, קפ"ד ב 189.

<sup>6</sup> עמ"ה 608/75 **אליסון נ' פ"ש גוש דן**, פד"א ח 244.

<sup>7</sup> ראו, למשל ע"א 10251/05 **ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת**, אתר **מסטקס**, שם דובר על סיווג דמי שכירות מנדל"ן כהכנסות מעסק.



ההחזקה בנכס, גם אז אורך זמן ההחזקה, שיש בו כדי להצביע על מסחריות, יהיה שונה, בצורה משמעותית, אם הנכס הוא נכס מקרקעין, או אם הוא מיטלטלין.

### 2.3 מבחן הידע והבקיאות

מומחיות, ידע וקשר מקצועי לענף נשוא העסקה מעידים על אופי עסקי. ההנחה אשר עומדת מאחורי מבחן זה היא שאדם מנהל עסקיו מקום בו הוא מומחה. כך לדוגמא, שונה יהא הדין בין סוחר יומי במניות, לבין אדם שמחזיק בתיק ההשקעות שלו מניה כזו או אחרת.<sup>1</sup>

מבחן הבקיאות הוא מבחן מהותי, שהפסיקה ייחסה לו משמעות רבה, משום שהוא מתייחס לקיומו של פוטנציאל בעסקאות. בית המשפט קבע, כי מידת הבקיאות הנדרשת על מנת שהעסקה תיראה מסחרית איננה חייבת להתעלות למומחיות של ממש, אלא די בכך שעושה הפעולה מתמצא יפה בתחום העסקאות, מכיר את השוק, ומשכיל להעריך את סיכויי ההשקעה.<sup>2</sup> בעניין פמה<sup>3</sup> נקבע, כי רכישת מניות בעקבות ידיעה על מאבקי שליטה בחברה ומכירתן לאחר שערכן אכן עלה עקב המאבק, מעידה על בקיאות הנישום ועל האופי הפירותי של העסקה. גם רכישת מגרשים לצורך השקעה בתדירות גדולה, יכולה להקנות בקיאות מסוימת במסחר במקרקעין.<sup>4</sup>

לעומת זאת, בעניין הבורסה לניירות ערך<sup>5</sup> נקבע, כי אמנם הבורסה לניירות ערך מרכזת את העוסקים במסחר זה תחת קורת גג אחת ומספקת להם שירותים, אולם התעסקות זו אינה הופכת אותה בשל כך למומחית בתחום ההשקעה בניירות ערך. מנגד, בפרשת מגיד<sup>6</sup> סווגה פעילותו של המערער כתוצאה מפעילותו במניות כהכנסה מעסק, שכן המערער השקיע זמן ניכר תוך ניצול בקיאותו לצורך הפקת רווחים. היכרות טובה עם שוק ההון והגורמים והכוחות הפועלים בו, מעקב צמוד תוך השקעת מחשבה אמצעים וזמן, אפשרו למערער להשיג רווחים מהפעילות בניירות ערך.

כאשר קיימת קירבה בין אופי העסקה למקצועו של הנישום ייטו לראות בכך עסקה בעלת אופי מסחרי.<sup>7</sup> לפיכך, נישום המבצע עסקה הקרובה באופייה לעיסוקו, מוטל עליו נטל כבד יותר להוכיח כי מטרתה פרטית או הונית. נראה, כי מכירת מקרקעין על ידי מתווך דירות, קבלן שלד או עורך דין שעיסוקו בתחום המקרקעין תענה על דרישת הידע והבקיאות. עם זאת, יתכן שבעל מקצוע בעל ידע יבצע עסקה הונית בתחום עיסוקו והיא תוכר ככזו. כך נקבע, למשל, בעניין אסל<sup>8</sup>, כאשר קבלן מכר את דירתו

<sup>1</sup> ראו חוזר מ"ה 13/04 מ-30.6.04 - "סיווג הכנסות ממכירת ניירות ערך ומעסקאות עתידיות הנסחרים בבורסה כהכנסה פירותית או הונית", אתר מסטקס.

<sup>2</sup> ע"א 264/64 בן ציון ומירון נ' פ"ש, פד"י (1) 245.

<sup>3</sup> עמ"ה 26/85 פמה חברה להשקעות ונכסים בע"מ נ' פ"ש, פד"א ז' 419.

<sup>4</sup> עמ"ה 820/71 גליקמן נ' פ"ש פ"ת, פד"א ה' 220.

<sup>5</sup> עמ"ה 149/75 הבורסה לניירות ערך נ' פ"ש, פד"א ה' 169.

<sup>6</sup> עמ"ה 1061/01 מגיד רפאל נ' פקיד שומה פתח תקווה, אתר מסטקס; ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פ"ש פ"ת, אתר מסטקס.

<sup>7</sup> ראו עמ"ה 248/85 וינבך שאול נ' פ"ש, פד"א טו 360 (מתווך דירות); ראו גם ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פ"ש פ"ת, אתר מסטקס (אחראי מחלקת השקעות בחברה); ראו גם חוזר מ"ה 13/04 - "סיווג הכנסות ממכירת ניירות ערך, מעסקאות עתידיות הנסחרים בבורסה כהכנסה פירותית או הונית", מיום 30.6.04, אתר מסטקס.

<sup>8</sup> ע"א 504/65 אסל ואח' נ' פ"ש נתניה, אתר מסטקס.

הפרטית. באותו אופן נקבע בעניין **טלגם**<sup>1</sup>, כי עורך דין שמכר מספר מגרשים על מנת לרכוש דירה פרטית למגורים, ביצע עסקאות הוניות.

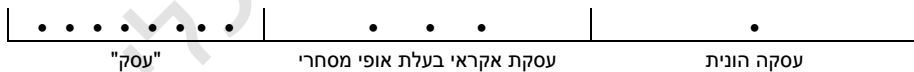
בעניין **אלמור**<sup>2</sup> נקבע, כי הידע והמומחיות לא חייבים להיות של הנישום עצמו ודי בכך שהוא מקבל ייעוץ ממי שבקיא בענף נשוא העסקה<sup>3</sup>. לצורך זה אין די בייעוץ בעלמא או בעצה חד פעמית, אלא דרוש כי הידע והמומחיות, שאינם מצויים במוכר עצמו, יהיו זמינים וקבועים<sup>4</sup>. כך למשל בעניין **אליסן**<sup>5</sup> המערער רכש חצאי מגרשים בשותפות עם קבלן. בית המשפט ייחס את בקיאות הקבלן למערער עצמו, אשר פעל על פי עצת הקבלן. לעומת זאת, בעניין **איתן הראל**<sup>6</sup> קבע בית המשפט, כי התייעצות חד פעמית עם יועץ מס, הנערכת מספר שנים לפני המכירה, אינה מעידה על בקיאות ואינה הופכת את העסקה ל"מסחרית", שכן זה הגיוני, כי כל מוכר יבקש לדעת את תוצאות המס הצפויים של מעשיו.

## 2.4 מבחן תדירות העסקאות

ביצוע מספר רב של עסקאות דומות, באותו סוג של נכס, כאשר פרקי הזמן בין עסקה לעסקה קצרים, מצביע על פעילות מסחרית<sup>7</sup>. לא כן אם הנישום מצליח להצביע על נימוקים סבירים לתדירות הפעילות.

מבחן התדירות משמש הן לעניין קביעת אופיין המסחרי של הפעולות והן לעניין האבחנה בין עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לבין פעילות המגיעה לכדי "עסק" כמשמעותם בסעיף 1(2) לפקודה. רוצה לומר: תחילה יש לקבוע האם קיימת תדירות כלשהי של פעולות דומות. היה והתשובה חיובית, עשוי הדבר להצביע על אופיה המסחרי של הפעילות. עתה, לאחר שידוע, כי הפעילות מסחרית, יש לבדוק האם מספר העסקאות רב, תדירותן גבוהה כל כך עד שיש לסווגן כ"עסק", או שמא הפעילות אומנם בעלת אופי מסחרי, אך אין היא בעלת מאפיינים של "עסק", אלא של "עסקת אקראי" בלבד.

ניתן להמחיש את האמור לעיל בתרשים הבא:



תדירות העסקאות הנדרשת משתנה בהתאם לאופי הנכס. מספר העסקאות במקרקעין, אשר נדרשות כדי להיתפס במסגרת העסקה המסחרית, הינו קטן ביחס למספר העסקאות הנדרש במכירת ניירות ערך, או ציוד. כך למשל, בעניין **הבורסה**

<sup>1</sup> עמ"ה 700/64 **טלגם נ' פ"ש**, פ"מ מז 141.

<sup>2</sup> ע"א 111/83 **אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מע"מ**, פד לט (4) 1.

<sup>3</sup> ראו גם ע"א 9412/03, ע"א 10398/03 **עמי חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה**, מיסים יט' 2/ (4/05) ה-104.

<sup>4</sup> ראו גם עמ"ה 119/71 **דקל נ' פ"ש חיפה**, פד"א ה' 32, שם דובר על אופטיקאי שכיר אשר נהג במשך שנים להתייעץ עם פקיד בבנק בעניין רכישה ומכירה של ניירות ערך זרים, חייב במס פירותי בשל הכנסותיו מניירות הערך.

<sup>5</sup> עמ"ה 608/75 **אליסן נ' פ"ש גוש דן**, פד"א ח' 244.

<sup>6</sup> עמ"ה 17/92 **איתן הראל נ' פקיד שומה עכו**, מיסים ז' 6/ (12/93) ה-190.

<sup>7</sup> ראו עמ"ה 609/68 **משולם נ' פ"ש**, פד"א ד' 30 בו דובר באדריכל שזכה בתחרות מקצועית. בין היתר, הסתמך בית המשפט, בקובעו, כי הכנסת האדריכל מהזוכיה חייבת במס כעסקה מסחרית, על העובדה, כי במשך שנתיים השתתף האדריכל בכמה וכמה תחרויות פומביות ובשתיים מהן אף זכה בפרס.

**לניירות ערך**<sup>1</sup> קבע בית המשפט, כי 20 מכירות של ניירות ערך במשך 4 שנים, אשר נדרשו כדי לעזור למערערת לסלק התחייבויות שוטפות והשקעות הוניות שהשתקפו במאזניה אינם מעידים על עסקת אקראי ובוודאי שלא על עסק מסחרי. לעומת זאת, בפסק דין **מזרחי**<sup>2</sup> נקבע, כי המערער ביצע במהלך השנה כ-500 פעולות בניירות ערך, ותדירות זו עולה כדי עסק.

בפסק הדין **עמי חזן**<sup>3</sup> רכש המערער 8 מגרשים, כאשר את חלקם הוא העביר במתנה לקרוביו בפטור ממס, ועל חלקם הוא בנה דירות מגורים, אותן מכר בפטור ממס. בית המשפט קבע, כי תדירות העסקאות הייתה גבוהה ביחס לשוק המקרקעין. בקביעתו זו, בחן בית המשפט את שרשרת הפעולות שביצע המערער על פני **מספר שנים מצומצם**, ולא הצטמצם בבחינתו לשנת מס מסוימת. יש לציין, כי בשנה בה גילה פקיד השומה את שרשרת המכירות וההעברות, נעשו רק שתי מכירות. בית המשפט התיר לפקיד השומה לפתוח את שומות העבר ולתקן בהתאם.

זאת ועוד, לגבי עסקה במקרקעין נאמר בפסק הדין בעניין **גריצרשטיין**<sup>4</sup>, כי גם מי שבונה בניין אחד, ובלבד שהבניין אינו מיועד לצורך מגוריו או לצורך ניהול עסקו, ולאחר מכן הוא מוכר אותו, ייחשב כמי שביצע עסקה מסחרית.

תדירות העסקאות הדומות מצביעה, כאמור, על אופייה המסחרי של הפעילות. יחד עם זאת, העדר תדירות אינו מעיד בהכרח על פעילות השקעתית. לעיתים, גם פעולה חד פעמית עשויה להיחשב כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי אם שאר נסיבות המקרה והמבחנים האחרים מצביעים על כך. כך למשל, בעניין **גבריאל**<sup>5</sup> עורך דין שאירגן קבוצת משקיעים לצורך עסקה בודדת נמצא כמי שביצע עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

באופן דומה נקבע בענין **ברעלי**<sup>6</sup>, כי עסקה בודדת, שביצעה קבוצת אדריכלים, נושאת אופי מסחרי. בעניין **פרץ נאוה**<sup>7</sup>, לעומת זאת, נקבע, כי רכישת 2 דירות מגורים קטנות, ומכירתן בסמוך לכך, אינה מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

## 2.5 מבחן מטרת הרכישה והמכירה

בתי המשפט, בבואם לקבוע את אופי העסקה, בוחנים את אופי העסקה בכללותה מיום רכישת הנכס ועד יום מכירתו.

לעיתים, מטרת הנישום בעת הרכישה והמכירה עשויה להעיד על אופי העסקה. כך, למשל, רכישה שנועדה לשם הגנה על כספים מפני פיחות, או להבטיח הכנסה לעת

<sup>1</sup> ראו עמ"ה 149/75 הבורסה לניירות ערך נ' פ"ש, פד"א ה' 169 בו ציין בית המשפט כי ניירות ערך הנסחרות בבורסה מעידים מצדם טיבם וטבעם על אופיה המסחרי של העסקה. עם זאת, במקרה הנדון, בשל תדירות העסקאות הנמוכה (20 עסקאות במשך 4 שנים), נקבע כי ההשקעה נושאת אופי הוני.

<sup>2</sup> עמ"ה 35/82 מזרחי יצחק נ' פקיד שומה ירושלים, פ"מ תשמ"ד (2) 382.

<sup>3</sup> ע"א 9412/03, ע"א 10398/03 עמי חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה, מיסים יט' 2 (4/05) ה-104.

<sup>4</sup> עמ"ה 596+372/75 גריצרשטיין נ' פ"ש ת"א, פד"א ט' 28.

<sup>5</sup> ע"א 6/70 גבריאל נ' פ"ש, פד"א ד' 65.

<sup>6</sup> ע"א 53/67 ברעלי נ' פ"ש, פד"א א' 199.

<sup>7</sup> עמ"ה 63/97 פרץ נאוה נ' פקיד שומה תל אביב-3, פד"א ל' 292.

זיקנה תיחשב כהשקעה. באופן זה נקבע בעניין **ברנר**<sup>1</sup>, כי החלפת דירה על ידי קבלן בשל מטרד שהיה קיים בה אינה בעלת אופי מסחרי. ברוח אותם דברים, נקבע בעניין **אמיד**<sup>2</sup>, כי רכישת שטיחים על ידי עולה חדש, במטרה לעקוף את האיסור על הוצאת מזומנים, שהיה קיים בארץ מוצאו, מעידה על אופייה ההוני של העסקה. מאידך, פעילות שבה הוכח בעליל שהמטרה הייתה מסחרית, תיחשב כהכנסה פירותית אף אם מדובר בפעילות שהיא בעלת אופי השקעתי<sup>3</sup>.

בדרך כלל, מטרת הרכישה מעידה גם על מטרת המכירה, אולם, אפשר ומטרת המכירה תשתנה ותצבע את כל העסקה בצבע אחר. כך למשל, בעניין **מתקן שטיחים**<sup>4</sup> נדון מקרה בו נסיבות הרכישה היו דומות מאוד לנסיבות הרכישה בעניין **אמיד** לעיל. אלא שבעניין הנדון מכר הנישום את השטיחים כחלק ממלאי עסקי שהחזיק בחנותו. בית המשפט קבע, שמיום הרכישה ועד יום המכירה השתנתה מטרת העסקה והפכה למסחרית.

לאחרונה נראה, כי חשיבותו של מבחן המטרה עולה, באופן שבית המשפט נוטה לעשות בו שימוש כמבחן "שובר שוויון" במקרים שבהם החלת המבחנים המקובלים אינה מביאה לתוצאה חד-משמעית. במסגרת זו ניתן לזהות מגמה מסוימת של בית המשפט שלפיה ניתן להתחשב במסגרת מבחן המטרה, גם על מטרתו הסובייקטיבית של הנישום, ולא רק על המטרה האובייקטיבית העולה מהראיות.

בפסק דין **קרלוס בגס**<sup>5</sup> דן בית המשפט המחוזי בסיווג עסקת מכירת מניות חברת "קו מנחה" שנרכשו על ידי החברות המוכרות רק 4 חודשים קודם לכן. החברות המוכרות, כמו גם חברות נוספות שבבעלות בעלי המניות שלהן, עסקו בתחומי שיווק מאגרי המידע שבבעלותן, ובתחום זה עסקה גם חברת "קו מנחה" שמנייתה נרכשו. החברות המוכרות רכשו 66% ממניות "קו מנחה" תמורת סך של 4.2 מיליון דולר, ולאחר 4 חודשים מכרו כמחצית מהון המניות של "קו מנחה" שבבעלותם, תמורת סכום דומה.

בית המשפט המחוזי קבע כי יש לפרש את המבחנים להבחנה בין עסקה פירותית להונית כמבחנים שתכליתם להתחקות אחר כוונתו של הנישום, באותם המקרים שבהם לא עולה כוונתו באופן ברור מן הנסיבות. לשיטתו של בית המשפט המחוזי, על בית המשפט לקבוע באם **התכוון** הנישום להשקיע סכום כסף באופן פסיבי כדי לצרוך אותו בעתיד, ולא היתה לו כל כוונה להפעיל גורמים פנימיים שבשליטתו על מנת להעלות את ערך השקעתו, שאז יהא מדובר בעסקה בעלת אופי הוני, או שמא **התכוון** הנישום לעשות שימוש בגורמי הייצור שלו, על מנת להשפיע על תזרימי ההכנסות הצפויים מן הנכס, שאז תיחשב העסקה לבעלת אופי פירותי.

בית המשפט יישם את האמור על עובדות המקרה ומצא כי המבחנים הרגילים אינם מספקים מענה חד-משמעי באשר לטיב העסקה, אולם מטים את הכף לטובת המערערת. משלא נמצאה הכרעה ברורה לפי המבחנים הרגילים, קובע בית המשפט כי יש לעמוד על **כוונת הנישום** באמצעות יישומו של מבחן הנסיבות הכלליות. ביישומו של מבחן זה, קובע בית המשפט כי בתחילה זיהתה קבוצת בגס את מניות קו מנחה כיעד

<sup>1</sup> עמ"ה 60/76 ברנר נ' פ"ש, פד"א ט 54.

<sup>2</sup> עמ"ה 76/55 אמיד נ' פ"ש, קפ"ד ב 189.

<sup>3</sup> ע"א 137/56 שור נ' פ"ש, פד"י יא 436.

<sup>4</sup> עמ"ה 752/59 מתקן שטיחים נ' פ"ש, קפ"ד ג 599.

<sup>5</sup> ע"מ 1166/04, 1339/04 קרלוס בגס בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1 ואח', אתר מסטקס.

מתאים לרכישה בהיות פעילות החברה מתאימה לליבת הפעילות של קבוצת החברות שבבעלותה. לאחר מכן החלו המערערות לרכוש את מניות חברת קו מנחה על מנת להשיג שליטה בניהול החברה. בית המשפט העיר עוד, כי במקרה זה אין לוותר על ההתחקות אחר **הכוונה הסובייקטיבית** של המערערות, נוכח המסכת הראייתית הרחבה שנפרשה בפני בית המשפט, המאפשרת לעשות כן בקלות יחסית. ראוי להפנות את שימת הלב לכך שבית המשפט יישם למעשה את מבחן מטרות הרכישה והמכירה, אולם נזקק למבחן הנסיבות הכלליות לשם מתן המעמד הבכיר למבחן זה. ברם, נראה, כי היזדקקות זו הינה רטורית בלבד ולא מהותית, כך שבפועל הושם הדגש על כוונותיו של הנישום לגבי מטרת הרכישה, ובמסגרת זו אף ניתן דגש מיוחד למטרותיו הסובייקטיביות.

פסיקה דומה ניתנה על ידי בית המשפט המחוזי בעניין **הדר מזרחי**<sup>1</sup>. באותו מקרה רכשה המערערת ממינהל מקרקעי ישראל, בהיותה בגיל 20, מגרש בסכום של 1 מיליון ₪ בקירוב ובנתה עליו וילה שעלותה הוערכה בסך 3.5 מיליון ₪ בקירוב. בפעולות אלה לוותה המערערת על ידי אביה אשר הינו קבלן בניין ובעל השליטה בחברות קבלניות. ליווי המערערת על ידי אביה נעשה הן מבחינת מימון הרכישה והבניה והן מבחינת ביצוע הבניה. ביום 21.7.00, מכרה המערערת את הנכס, תמורת 4.9 מיליון ₪ בקירוב. העסקה דווחה לשלטונות מס שבח כדין, והוצאה בגינה שומת מס שבח.

לאור היעדרה של מסקנה חותכת העולה מהמבחנים המקובלים, קובע בית המשפט המחוזי כי הוא מוצא לנכון להקנות חשיבות מיוחדת ולבסס את הכרעתו על **כוונותיה המקוריות של המערערת**, בדומה להכרעה שניתנה בפסיקת בית המשפט בעניין **קרלוס בגס**. בית המשפט קבע, כי במקרה דנן, יש לראות את המערערת כמי שהתכוונה ליצור לעצמה מקום מגורים בקרבת משפחתה, ובהיעדר ראיות חותכות העולות מיישום המבחנים האמורים המראות אחרת, יש להורות על ביטול שומת פקיד השומה ועל קביעת העסקה כהונית, על אף שלאחר מכן סטתה המערערת מכוונותיה המקוריות. ראוי להדגיש כי בפסק דין זה לא נצרך בית המשפט לבחינת כוונת המערערת באמצעות מבחן הנסיבות הכלליות, והסתפק בבחינת הכוונה כמבחן נפרד ועצמאי העומד בפני עצמו. על פניו, נראה שבית המשפט שגה בהחלטתו.

## 2.6 מבחן מקורות מימון העסקה

מנהג הסוחרים הוא לממן את פעילותם באמצעות אשראי והלוואות. לפיכך, אם הנישום נזקק למקורות מימון חיצוניים, הדבר מעיד על השתייכות העסקה לתחום המסחרי, אלא אם יוכיח הנישום ההיפך<sup>2</sup>. לעניין זה, גם הלוואה מחברה בת תיחשב למימון חיצוני בשל הישות המשפטית הנפרדת של כל אחת מהחברות<sup>3</sup>. לעומת זאת, כאשר מימון העסקה נעשה ממקורות פנימיים של הנישום מעיד הדבר על עסקה הונית<sup>4</sup>. כך למשל, בעניין **שפירא**<sup>1</sup> קבע בית המשפט העליון, כי השקעת מחצית סכום

<sup>1</sup> עמ"ה 26/09 הדר מזרחי נ' פקיד שומה ירושלים 2, אתר מסטקס.

<sup>2</sup> עמ"ה 868/68 פרומין נ' פשמי"ג, פד"א ב 240. תחילת עיסוקה של המערערת, חברת פרומין, בניירות ערך נבע בשל דרישה של הבנק. הבנק התנה מתן ערבות מצידו ברכישת ניירות הערך באשראי. אלא, שבמשך הזמן עברה המערערת לעיסוק סדיר ורציף בניירות הערך בהשפעת הבנק. נקבע, כי המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה בדבר הסיבה בשלה נזקקה למימון חיצוני, ואין להסיק מכך, אלא כי המימון החיצוני מעיד על היות העסקה עסקה מסחרית. ראוי לציין, שבסופו של דבר הגיע בית המשפט למסקנה כי השקעת החברה בניירות ערך היתה השקעה הונית.

<sup>3</sup> עמ"ה 608/75 אליסן נ' פ"ש גוש דן, פד"א ח 244.

<sup>4</sup> ע"א 163/65 פ"ש ת"א נ' נהום רוזנוסר, פד"י יט(3) 94.

הרכישה מכספו של הקונה מספיקה כדי לקבוע שהרכישה היא בבחינת השקעה הונית, וזאת למרות שהמחצית האחרת מומנה באמצעות הלוואות.

באותו אופן נקבע בעניין **גליקמן**<sup>2</sup>, כי תשלום מחיר הקניה בשיעורים, מתוך כספו של הקונה, לא שולל מהרכישה את אופיה ההשקעתי.

קיימות עסקאות הוניות, שבמימון נזקקים להלוואות, למשל, קניית דירת מגורים באמצעות משכנתא, אולם, הלוואות אלו נלקחות, בדרך כלל, **לטווח ארוך**, ויש להבדילן מהלוואות לצורך עסקה מסחרית<sup>3</sup>, הנלקחות **לפרקי זמן קצרים**.

בעניין **בן ציון**<sup>4</sup> נפסק, כי למבחן המימון אין ערך מכריע אלא מסייע בלבד. לכן, גם במבחן זה יש לנהוג בזהירות. קריטריון צורת המימון אינו מנותק משאר הקריטריונים המשמשים לבדיקת טיבה של עסקה, וודאי שאינו עומד בפני עצמו.

בפסק דין **קרלוס בגס**<sup>5</sup> דן בית המשפט המחוזי בסיווג עסקת מכירת מניות חברת "קו מנחה" שנרכשו על ידי החברות המוכרות רק 4 חודשים קודם לכן. החברות המוכרות, כמו גם חברות נוספות שבבעלות בעלי המניות שלהן, עסקו בתחומי שיווק מאגרי המידע שבבעלותן, ובתחום זה עסקה גם חברת "קו מנחה" שמניותיה נרכשו. החברות המוכרות רכשו 66% ממניות "קו מנחה" תמורת סך של 4.2 מיליון דולר, ולאחר 4 חודשים מכרו כמחצית מהן המניות של "קו מנחה" שבבעלותן, תמורת סכום דומה. בית המשפט המחוזי קבע כי יש לפרש את המבחנים להבחנה בין עסקה פירותית להונית כמבחנים שתכליתם להתחקות אחר כוונתו של הנישום, באותם המקרים שבהם לא עולה כוונתו באופן ברור מן הנסיבות. לשיטתו של בית המשפט המחוזי, על בית המשפט לקבוע אם הנישום **התכוון** להשקיע סכום כסף באופן פסיבי כדי לצרוך אותו בעתיד, ולא היתה לו כל כוונה להפעיל גורמים פנימיים שבשליטתו על מנת להעלות את ערך השקעתו, שאז יהא מדובר בעסקה בעלת אופי הוני, או שמא **התכוון** הנישום לעשות שימוש בגורמי הייצור שלו, על מנת להשפיע על תזרימי ההכנסות הצפויים מן הנכס, שאז תיחשב העסקה לבעלת אופי פירותי.

במסגרת זו קבע בית המשפט, כי בעידן הכלכלי שבו אנו נתונים השימוש במימון זר אינו יכול לשמש עוד כאמת מידה כבדת משקל כבעבר בכל הנוגע לזיהוי עסקה פירותית לעומת הונית, ולהבחנה בין פעילות עסקית לעסקאות אקראי, הואיל והשימוש בהון זר מקובל כיום בכל אחד מאלה, ללא הבחנה מהותית ביניהם.

## 2.7 מבחן הארגון

פעולות ארגון שונות, שנעשות לצורך העסקה, כגון שכירת משרד, העסקת צוות הנהלת חשבונות, צוות שיווק וכיו"ב, הקמת שותפות, או חברה, וכן פעולות

<sup>1</sup> ע"א 76/65 שפירא נ' פ"ש ת"א, פד"י יט(3) 331.

<sup>2</sup> עמ"ה 820/71 גליקמן נ' פ"ש פ"ת פד"א ה 270.

<sup>3</sup> ראו ע"א 202/65 חיימובסקי נ' פ"ש, פד"א ט 28; ע"א 4/63 אנלביץ נ' פ"ש חדרה, פד"י יז 1302. בעמ"ה 361/70 מושקוביץ נ' פ"ש ת"א 2, פד"א ד 246 אמר בית המשפט: "כאשר אדם נזקק להלוואות קצרות מועד ודרכי מימון מסובכות, מצביע הדבר על אופי מסחרי לעסקה".

<sup>4</sup> ע"א 264/64 בן ציון ומירון נ' פ"ש ת"א, פד"י יט(1) 245.

<sup>5</sup> ע"מ 1166/04, 1339/04, קרלוס בגס בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1 ואח', אתר מסטקס.

הגורמות להבשלתו ולהשבחתו של הנכס כמו ביצוע פרצלציה על מגרש<sup>1</sup>, שכירת מהנדס והגשת תכניות לבניה יעידו על אופייה המסחרי של עסקה. לעומת זאת, כאשר הנישום אינו נוקט ביוזמות מיוחדות לשם ארגון העסקה, או להעלאת ערכו של הנכס על ידי השבחתו, ייטו שלא לראות בעסקה עסקה מסחרית.

פעילות קבועה ונמשכת הדרושת מנגנון, מעידה על פעילות מסחרית ולא על הכנסה הונית. בענין א. ח. א. גולדשטיין<sup>2</sup>, קיבלו מנהלי החברה תשלום משכורות על פני תקופה ארוכה. הדבר הצביע על פעילות ממושכת ומאורגנת, דהיינו, פעילות בעלת אופי מסחרי.

בענין להוביץ<sup>3</sup> נקבע, כי הכשרת מגרש לבניה על ידי הריסת צריף שהיה על אותו מגרש, יכול ותיחשב לפעולת ארגון. אולם, במקרה דנן, המגרש היה בבעלותם של שלושה שותפים. המערער לא עשתה כל פעולה כדי להביא להסרת הצריף, מה עוד שהיא מכרה את חלקה, על מנת לא להפריע לשותפים האחרים בבניית הבנין. לכן, בית המשפט סירב לראות בהסכמתה להסרת הצריף טרם המכירה "פעולת התארגנות והשבחה" מצדה.

מבחן הארגון וההשבחה הינו בעל חשיבות גדולה. בתי המשפט נטו לקבלו לא רק בעת שבוצעה השבחה בפועל, אלא גם כאשר התכוון הנישום להשביח ומסיבות אלו ואחרות לא יצאה ההשבחה לפועל. זאת ועוד, פעולת ארגון, אשר מעידה על האופי המסחרי של העסקה, אינה חייבת להיות דווקא בעת המכירה. גם ידיעה בעת הרכישה על כוונת ההשבחה יש בה כדי להצביע על אופייה המסחרי של העסקה<sup>4</sup>.

עמד על כך השופט לוי בפקד הדין בעניין אלמור<sup>5</sup>:

"הארגון המלמד על עסקיות יכול לבוא לידי ביטוי בצורות שונות: בפעולות משפטיות כגון הקמת חברות לרכישת מקרקעין - סממן מובהק של ארגון לצורך מסחרי; בארגון קבוצה של רוכשים לביצוע עסקה משותפת וכן בפיקוח ובשליטה פעילים בין במישרין על ידי העוסק ובין באמצעות מנגנון שהוקם לצורך זה. אלה הם תנאים לפעילות קבועה ואקטיבית".

יש להתבונן, אם כן, על העסקה בכללותה מיום רכישת הנכס ועד מכירתו. גם התארגנות בעת רכישת הנכס, כגון ארגון קבוצת רוכשים בשותפות, יכולה לרמז על עסקה מסחרית. כך למשל, בעניין גבריאל<sup>6</sup> המערער טען, שהשקעתו במקרקעין נבעה מרצונו להשקיע את כספו בהשקעות יציבות על מנת להגן עליו מפני הפיחות הצפוי. כיוון שלא היה בידי כל הסכום הדרוש לרכישת המקרקעין, ניהל המערער מגעים עם גופים שונים ושכנעם להצטרף כשותפים לרכישה. בית המשפט קבע, כי המבחן לאופיה של העסקה אינו מצטמצם לעניין השמירה על ערך הכסף, אפילו נאמר שזאת היתה המטרה לא רק בזמן רכישת הנכס אלא גם בזמן מכירתו. מבחן המטרה הינו מבחן טפל. מה ששווה לעסקה דנן את אופיה המסחרי היה הצורך לארגן קבוצה של רוכשים משותפים ולהבטיח שעוד בטרם נרכשה הקרקע יימצא קונה שבכספו, מימן בעצם את הרכישה.

<sup>1</sup> ע"א 639/70 רימר נ' פ"ש, פד"א ד 183. פעולת פרצלציה על המגרש טרם מכירתו העידה על אופיה המסחרי של המכירה.

<sup>2</sup> ע"א 615/85 פ"ש חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א יח 424.

<sup>3</sup> עמ"ה 223/73 להוביץ נ' פ"ש ת"א, פד"א ז 154.

<sup>4</sup> ע"א 53/67 ברעלי נ' פ"ש ת"א, פד"א א 19.

<sup>5</sup> ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מע"מ, פד לט (4) 1.

<sup>6</sup> ע"א 6/70 גבריאל נ' פ"ש חיפה, פד"א ד 65; ראו גם עמ"ה 820/71 גליקמן נ' פ"ש פ"ת, פד"א ה 220.

בפסק דין **ברשף**<sup>1</sup> הקימה חברה משפחתית תחנת דלק והתקשרה עם חברת "דלק", כדי למסור לה חזקה בלעדית במקום, ללא קשר לתוצאות העסקיות, תמורת סכום חודשי של \$44,000. החברה טענה שזו הכנסה לפי סעיף 2(1), דבר שהיה מזכה את הנישום המייצג בהטבות מס לפי סעיף 11 לחוק אזור סחר חופשי באילת. פקיד השומה טען לעומתה, שזו הכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה. בית המשפט אימץ את עמדת פקיד השומה וקבע שאי מעורבות המנהלים בניהול התחנה, פיטורי העובדים ערב ההתקשרות עם "דלק", אי נשיאה בהוצאות ובאחריות, מביאים למסקנה שמדובר בהכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה, בשל אי קיום מבחן הארגון.

בעניין **חיימובסקי**<sup>2</sup> קשר בית המשפט את מבחן הארגון עם מבחן המימון באומרו, כי גיוס אמצעי מימון ממקור אחר מצביע על התארגנות מסחרית ולא על השקעת כספים בתום לב.

## 2.8 מבחן ההבשלה וההשבחה

מבחן ההבשלה וההשבחה מתייחס לפעולות הכנה, לפני מכירת הנכס על ידי השבחתו, הבשלתו והכשרתו למכירה, על ידי הפיכתו מנכס גולמי לנכס בשל ומוכן יותר למכירה. הדבר שכוח בנושא המקרקעין. פיצול מקרקעין, איחודם, השגת רשיונות בניה, בניה על מגרש לפני מכירתו כדירה, נושאים אופי מסחרי.

גם פעולות שיווקיות, כגון: פרסום ופעולות שיווק אחרות, שמטרתן לקדם את מכירת הנכס מעידות, בדרך כלל, על אופייה המסחרי של העסקה<sup>3</sup>. לעומת זאת, כאשר הנישום פסיבי ונמנע מפעילות שיווק ומסחר תסווג, על פי רוב, העסקה כעסקה הונית<sup>4</sup>.

בעניין **מרכז העיר השקעות**<sup>5</sup> קבע בית המשפט, כי פיצול עלויות הרכישה של קולנוע ושל שאר חלקי הבניין, שונה, באופן קיצוני, מהפיצול המקביל של התמורה בין שני חלקי הבניין בעת המכירה. פיצול זה נעשה על מנת להקטין את השבח, ויש לראות בכך הבשלת הנכס. גם בענין **חיים הס**<sup>6</sup> פעולות להגדלת אחוזי הבניה נחשבו כפעולה להשבחת הנכס וההכנסה נקבעה כנושאת אופי מסחרי. לעומת זאת, בענין **נאוה פריץ**<sup>7</sup> נמכרו 2 דירות בזו אחר זו. האחת במסגרת קבוצה של 7 רוכשים שרכשו בנין שלם. בית המשפט לא ראה בפעולה זו פעולת התארגנות, המעידה על סממנים עסקיים.

בעניין **עמי חזן**<sup>8</sup> קבע בית המשפט, כי "ארגון" כולל גם קיום הליכים לשם שינוי יעוד של קרקע חקלאית לקרקע עירונית, ובהכנות לקראת שיווק הקרקע ו/או מכירתה, כולה או חלקה.

<sup>1</sup> ע"א 10251/05 ברשף אילת וחר' נ' פ"ש אילת (19.12.07), אתר מסטקס.

<sup>2</sup> ע"א 202/65 חיימובסקי נ' פ"ש ת"א, פד"י יט(3) 315, 317.

<sup>3</sup> עמ"ה 587/69 פרלוב נ' פ"ש, פד"א ד, 35. פתיחת משרד מכירות הייתה עדות לפעילות מאורגנת.

<sup>4</sup> ראו עמ"ה 62/85 קרית יהודית פרק תעשייתי בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א יד 24.

<sup>5</sup> ע"א 6809/01 מרכז העיר השקעות טרנס גלובליות בע"מ נ' פקיד שומה (23.2.03), אתר מסטקס.

<sup>6</sup> עמ"ה 319/99 עו"ד חיים הס נ' פ"ש י"ב, אתר מסטקס.

<sup>7</sup> עמ"ה 63/07 פריץ נאוה נ' פ"ש ת"א 3, מיסים טז/5 ה-82.

<sup>8</sup> ע"א 9412/03, ע"א 10398/03 עמי חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה, מיסים יט/2 (4/05) ה-104.



## 2.9 מבחן ההיקף הכספי של העסקה

כאשר היקפה הכספי של עסקה גדול יותר מהמקובל במקרים דומים, יהווה הדבר אינדיקציה להיות העסקה מסחרית.<sup>1</sup> היקף העסקה ייקבע ביחס לכל משאביו של הנישום ולכל פעילויותיו האחרות. יחד עם זאת, ישנם מקרים, בהם דווקא היקפה הכספי הגדול של עסקה מצביע על אופייה ההשקעתי. למשל, מכירת דירת מגורים על ידי יחיד היא עסקה בהיקף גדול יותר מרוב העסקאות המסחריות, ועדיין אין היא נחשבת לעסקה מסחרית.

מבחן ההיקף הכספי של העסקה, למרות היותו חלק רלוונטי מיסודות העסקה, אינו עומד בפני עצמו, ואין הוא, כשלעצמו, מעיד על אופייה המסחרי של עסקה אלא כשמתלווים אליו סממנים אחרים, המעידים על טיבה המסחרי של העסקה.<sup>2</sup> ההיקף הכספי של העסקה, כמו מבחן טיב הנכס, משפיע על יישום המבחנים האחרים ואינו עומד בפני עצמו.

בפסק דין **קרלוס בגס**<sup>3</sup> דן בית המשפט המחוזי בסיווג עסקת מכירת מניות חברת "קו מנחה" שנרכשו על ידי החברות המוכרות רק 4 חודשים קודם לכן. החברות המוכרות, כמו גם חברות נוספות שבבעלות בעלי המניות שלהן, עסקו בתחומי שיווק מאגרי המידע שבבעלותן, ובתחום זה עסקה גם חברת "קו מנחה" שמניותיה נרכשו. החברות המוכרות רכשו 66% ממניות "קו מנחה" תמורת סך של 4.2 מיליון דולר, ולאחר 4 חודשים מכרו כמחצית מהון המניות של "קו מנחה" שבבעלותם, תמורת סכום דומה. בית המשפט המחוזי קבע כי אין לראות במבחן ההיקף כמבחן עצמאי, אלא כמבחן עזר בלבד שיש לייחס לו משמעות בנסיבות העסקה רק בצירוף למבחנים אחרים.

## 2.10 מבחן ייעוד התמורה

השימוש שעשה הנישום בתמורה יכול להעיד **כמבחן עזר** (ולא כמבחן עצמאי) על אופי העסקה. כך למשל, ראה בית המשפט בעניין **תדמור**<sup>4</sup> בהחלפת השקעה בהשקעה עדות לאופייה ההוני של העסקה. אולם, בעניין **ויקטור נחמני**<sup>5</sup> עשה בית המשפט שימוש שונה בייעוד התמורה, כאשר ראה בהחזרת תמורה ממכירת דירות להשקעה במגרשים חדשים לבניה כנושאת אופי של עסקה מסחרית, לעומת שימוש בתמורה לפעולות מחוץ לעסק, שאז הפעולה אינה מסחרית.

בעניין **אנילביץ**<sup>6</sup> נתן בית המשפט משקל רב למבחן זה. במקרה זה מכירת המגרש באה לשם מימון רכישת מגרש שנרשם על שם חברה שבבעלות המערער ואשתו. לא היה ספק שהמגרש שנרכש נועד לצרכים עסקיים, ולכן גם מכירת המגרש "המממן" תיחשב בעלת אופי מסחרי.

<sup>1</sup> ע"א 9413/03 עמי חזן נ' פ"ש נתניה, פ"ד נט(5) 538, 562-563; ע"א 76/65 שפירא נ' פ"ש, פ"ד יט 331; עמ"ה 321/66 זיס נ' פ"ש, פ"ד א ב 421.

<sup>2</sup> ע"ש 5081-06 קיבוץ רמת רחל נ' מנהל המכס ומע"מ ירושלים, אתר מסטקס.

<sup>3</sup> ע"מ 1166/04, 1339/04 קרלוס בגס בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1 ואח', אתר מסטקס.

<sup>4</sup> עמ"ה 1016/69 תדמור נ' פ"ה, פ"ד א ג 244.

<sup>5</sup> ע"א 714/95 ויקטור נחמני נ' מנהל מע"מ, אתר מסטקס. המערער, קבלן בנין, העסיק את בנו כעובד והם בנו במשותף 2 קוטג'ים - אחד לעסק ואחר לבן. לאחר שהבן מכר הקוטג' שלו בפטור ממס שבח וממע"מ והשקיע את הכספים מחדש בעסק, מנהל מע"מ טען שהעסקה מלאכותית. במקרה זה גם הועלתה השאלה של ייעוד התמורה.

<sup>6</sup> ע"א 4/63 אנלביץ נ' פ"ש חדרה, פ"ד יז 1963.

למרות עמדת בית המשפט העליון בפסק דין **אנצלבניץ** לעיל, נראה שיש להתייחס למבחן ייעוד התמורה בהסתייגות מה. העובדה, שהתמורה שימשה, למשל, לכיסוי הוצאות שוטפות, לא בהכרח מהווה אינדיקציה לעסקה מסחרית. בעניין **הרלינג**<sup>1</sup> העיר השופט, כי אין חשיבות לשימוש בכסף שנתקבל מהעסקה, היות וזה שימוש שנעשה בהכנסה לאחר שהופקה.

בעניין **בר יוחאי**<sup>2</sup> ייחס בית המשפט למבחן זה פן חיובי בלבד. כלומר, אם משתמשים בכספי התמורה לרכישת נכסים אחרים ומכירתם, אפשר ללמוד על עיסוק מסחרי. מאידך גיסא, אין הכרח ששימוש למטרות אחרות בכסף, כמו למשל, למחיה או לרכישת משרד, יעיד, כי הפעולה נעדרת אופי מסחרי.

## 2.11 מבחן משך ההחזקה

יש ומכירת נכס זמן קצר לאחר רכישתו מצביעה על כך, שמלכתחילה היתה כוונה לעשייה מסחרית בו, כי כך הם דרכי המסחר - לרכוש נכס כדי למכרו תוך תקופה קצרה.<sup>3</sup> בעניין זה אין לקבוע מסמרות בקשר לאורך התקופה, אלא יש לבחון את הנסיבות האחרות של העסקה ואת אופי הנכס נשוא העסקה. כך למשל, החזקה במקרקעין במשך שנה בלבד<sup>4</sup> תיחשב כתקופה קצרה בעוד שבנכסי מיטלטלין או בניירות ערך יראו בפרק זמן זה תקופה ארוכה.<sup>5</sup>

מבחן זה עשוי לסייע בסיווג העסקה כמסחרית או הונית, אך לא תמיד אפשר להסיק ממנו על אופייה של העסקה.<sup>6</sup> אם המוכר יכול להמציא הסבר סביר למימוש המהיר, ניטל העוקף מהמבחן.<sup>7</sup>

נראה, שבית המשפט אינו בודק את תקופת ההחזקה בלבד, אלא את הסיבה בגינה הוחזק הנכס תקופה ארוכה או קצרה, לפי העניין. כך למשל, בעניין **רימר**<sup>8</sup> עברו 21 חודשים בין יום הרכישה ליום המכירה של המקרקעין. תקופה ארוכה לכל הדעות. עם זאת, בית המשפט קבע שבנסיבות המקרה, בשל ביצוע פרצלציה על המגרש, עבודה שמצריכה הרבה זמן, זוהי תקופה קצרה. בין רישום הפרצלציה ובין מכירת החלקה עברו כחודשיים וחצי וזאת היא בוודאי תקופה קצרה.

באותו אופן בעניין **שמאלי**<sup>9</sup>, עברו למעלה מ-12 שנים מאז רכש המערער את המגרש ועד שהשתמש בו לבניה. בית המשפט לא הסתפק באורך הזמן, אלא בדק מה הניע את המערער להחזיק את המגרש זמן רב כל כך מבלי לעשות בו שימוש. כיוון שבמקרה דנן

<sup>1</sup> עמ"ה 1251/64 א. הרלינג נ' פ"ש פ"ת, רואה חשבון טו(143) 518.

<sup>2</sup> עמ"ה 672/67 בר יוחאי נ' פ"ש נתניה, פד"א א 276.

<sup>3</sup> ראו למשל עמ"ה 119/71 דקל נ' פ"ש חיפה, פד"א ה-32, שבו קבע השופט פרידמן שפרקי זמן קצרים בין הרכישה למכירה מחייבים שהמערער התכוון לבצע עסקאות בעלות אופי מסחרי.

<sup>4</sup> ראו עמ"ה 608/75 אלסין נ' פ"ש גוש דן, פד"א ח 244, שם נקבע כי תקופה של 7 חודשים במקרה אחד ושל 12.5 חודשים במקרה שני מעידות על האופי הספקולטיבי של העסקאות במקרקעין. ראו גם עמ"ה 1016/69 תדמור נ' פ"ש גוש דן, פד"א ג 244, שם נקבע, כי תקופת החזקה של שנתיים בנכס מקרקעין איננה קצרה כל כך.

<sup>5</sup> עמ"ה 686/68 פרומין נ' פשמי"ג, פד"א ב 240.

<sup>6</sup> ראו ע"א 163/65 פ"ש ת"א נ' רחנזור, פ"ד יט(3) 94, שם נקבע, כי פדיון אגרת חוב במועד הפרעון נחשב כעסקה הונית.

<sup>7</sup> ראו עמ"ה 321/66 זיס נ' פ"ד ת"א, פד"א ב 421.

<sup>8</sup> ע"א 369/70 רימר נ' פ"ש ת"א, פד"א ד 183.

<sup>9</sup> עמ"ה 1409, 797/65 שמאלי נ' פ"ש ת"א, פד"א א 313, 321.

המערער ניהל במשך כל אותן השנים מאבקים משפטיים שתכליתם להכשיר את המגרש לתעודתו - לבנין, נקבע, שאין לתת משקל רב למבחן משך האחזקה.

לעומת זאת, בענין **יחזקאל**<sup>1</sup>, שבו מכר המערער מגרשים שנה לאחר שקנה אותם, הוכח שהמערער נזקק לכסף מזומן לשם החזר חוב, ולכן האירוע הפתאומי האפיל על תקופת ההחזקה הקצרה.

מן הראוי שנישומים שמבקשים לבצע השקעות במישור הפרטי, מבלי שיחוייבו במס פירותי, ישקלו צעדיהם היטב ולא ייחפזו למכור נכס בסמוך לרכישתו. הדבר חשוב במיוחד, כאשר פלוני רוכש מגרש ובונה עליו בית ומייד לאחר מכן הוא עומד למכרו. במקרה זה חשוב לעשות שימוש בבית למגורים עצמיים או להשכרה למגורים לתקופה של שנה שנתיים, במיוחד לאור מבחן פרק הזמן בין הרכישה למכירה (תקופת ההחזקה) וכן מבחן ההשבחה.

## 2.12 מבחן מטרת החברה בתקונה

חברה כשירה לבצע אך ורק פעולות המוגדרות בתקונה<sup>2</sup>. מכאן עולה, שעסקה, שבוצעה במסגרת מטרת החברה תהיה בדרך כלל עסקה מסחרית, שכן בוצעה במהלך עסקי החברה<sup>3</sup>.

תקוניהם של רוב החברות מנוסחים בצורה רחבה וכוללנית, כך שכמעט כל פעולה יכולה להיכנס למסגרת מטרת החברה על פי התקנון<sup>4</sup>. יתר על כן, גם אם פעולה אינה נכנסת לגדר מטרת החברה בתקנון, אין הדבר מצביע בהכרח על אופייה ההוני של הפעולה<sup>5</sup>. לכן, כשבאים לקבוע טיבה של עסקה, יש לבדוק את טיב הפעולה לפי העובדות ואין ללמוד על כך אך ורק ממטרת החברה בתקנון ההתאגדות<sup>6</sup>.

ברוח דברים אלו, פסק בית המשפט בענין **החברה לפיתוח חוף התכלת**<sup>7</sup>, שם רכשה החברה שטחי קרקע גדולים. בין המטרות העיקריות בתזכיר ההתאגדות של החברה נרשמו פיתוח קרקע, לרבות תכנון השטח, בנייתו, והתקנת מתקני בידור לאורך החוף ועל פני המים. בית המשפט העליון קבע, כי תזכיר ההתאגדות לבדו, גם אם יש בדרך ניסוחו רמז לאופיה של החברה, אינו מהווה שיקול מכריע לאופייה. זאת, מהטעם שבתזכיר נהוג לכלול נושאים מגוונים, כך שלא כל מה שרשום בו מהווה בהכרח מטרה עיקרית של החברה.

<sup>1</sup> עמ"ה 888/67 יחזקאל נ' פ"ש ת"א, פד"א א 381.

<sup>2</sup> לפני כניסת חוק החברות, התשנ"ט-1999, היינו לפני 1.2.2000, חברות היו צריכות להגיש לרשם החברות שני מסמכי יסודי - תקנון ותזכיר.

ראו סעיף 18 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 המחייב חברות חדשות שהוקמו על פי חוק זה להגיש לרשם החברות תקנון, ובו תפורטנה הוראות החובה הבאות: שם החברה, מטרת החברה, הון המניות והגבלות אחריות של בעלי המניות.

<sup>3</sup> עמ"ה 429/72 חברת נוה שאנן בע"מ נ' פ"ש ת"א 1, פד"א ו 267.

<sup>4</sup> ראו ע"א 676/66 החברה לפיתוח חוף התכלת פה"מ נ' פ"ש, פד כא(1) 487; עמ"ה 868/68 פרוימן ובניו בע"מ נ' פש"מ ג, פד"א ב 240 בו מטרתה העיקרית של החברה היתה הכנת דברי מאפה. העיסוק בניירות הערך לא הוזכר בתזכיר החברה ולכן בית המשפט אמר שאין לראות בו אפילו מטרה משנית.

<sup>5</sup> ראו עמ"ה 586/69 אחוזת חנה בע"מ נ' פ"ש ת"א, פד"א ג 115; עמ"ה 149/75 הבורסה לניירות ערך בת"א נ' פ"ש גוש דן, פד"א ה 169.

<sup>6</sup> עמ"ה 76/65 עמל חיפה בע"מ נ' פ"ש, פד"א א 259; ע"ש 256/96 חיפה זמין בע"מ נ' מנהל מע"מ, מיסים יא/3-ה-265.

<sup>7</sup> ע"א 676/66 החברה לפיתוח חוף התכלת בע"מ נ' פ"ש ת"א, פד"א א 238.

## 2.13 מבחן צורת הרישום במאזן החברה

כידוע, במאזנה של חברה יש הבחנה בין רכוש/נכסים קבועים לרכוש/נכסים שוטפים, ומשכך יש בצורת הרישום מתן ביטוי לאופייה של העסקה כפי שנתכונה לה החברה. צורת הרישום אינה מהווה ראיה חותכת לאופי הפעולה, אלא יש בה סממן לאופי הפעולה בשעת עשייתה בלבד. ודוק, הגם שאין בכך קביעה פוזיטיבית מוחלטת, רישום נכס כרכוש קבוע מעיד על עסקה הונית בעוד שרישומו כרכוש שוטף מעיד על עסקה בעלת אופי מסחרי.

בענין **פרומין**<sup>1</sup> היתה השפעה לכך, שהחברה רשמה את ניירות הערך כרכוש קבוע במאזן ורק שנה לאחר מכן הועבר הרישום לרכוש השוטף. עם זאת, בית המשפט ציין, כי בדרך כלל הרישום במאזן איננו קובע את אופי הנכס עצמו, אלא הדבר תלוי בנסיבות.

בפסק דין **פאג**<sup>2</sup> החברה רשמה את הנכסים ברכוש השוטף במאזן. אף על פי כן, ראה בכך השופט רק אחד מהגורמים המשפיעים, אולם יש לשים לב לפער הזמן הגדול של 23 שנים לאחר הפסקת הפעילות ו-33 שנים בין הרכישה למכירה. בענין זה הביא השופט מדבריו של כבוד השופט הגין בענין **השקעות ותמלוגים בע"מ**:

"גם הרישום במאזן... אינו מוכיח ולא כל שכן איננו יוצר את המעשה האמור בו, היינו הפסקת העיסוק והעברה להון. עסק איננו נפסק בהצהרה בלבד, ומלאי עסקי איננו משנה את אופיו ברישום במאזן בלבד. הפסקת עיסוק היא ענין שבעובדה... רישום במאזן, ובאותה מידה בכל ספר או דו"ח כספי אחר, הינו בר השיבות לקביעת עובדה אם מאחריו פעולה שאליה הוא מתייחס. המעשה מצדיק את הרישום ולא הרישום עושה את המעשה."

הרישום במאזן במסגרת הרכוש השוטף בענין **פאג** היה כנראה מוטעה ובשנים שלאחר מכן נרשם הנכס כרכוש קבוע.

## 2.14 מבחן הגג - מבחן נסיבות הרכישה והמכירה

כפי שראינו לעיל, במשך השנים התגבשו מבחנים רבים, אשר בעזרתם ניתן לשבץ פעולה כלכלית מסוימת במסגרת עסקה מסחרית או הונית. יחד עם זאת, כל המבחנים כפופים לנסיבותיו הייחודיות של כל מקרה ומקרה והם שיעדו על אופייה

<sup>1</sup> ראו עמ"ה 868/68 **פרומין נ' פשמ"ג**, פד"א ב 240 בו קנתה המערערת, יצרנית בסקוויטים, 80 ניירות ערך בסכומים גבוהים אך ביצעה רק 9-10 מכירות. בית המשפט הסיק מחוסר הפרופורציה בין הקניות למכירות כי השקעת המערערת בניירות ערך היתה השקעה הונית ולא מסחרית. לפיכך לא קיבל טענתה שהפסדיה מניירות ערך הינם מעסק ולא התיירם בקיזוז.

<sup>2</sup> עמ"ה 61/86 **פאג בע"מ נ' פ"ש** ירושלים, פד"א כ 393. חברת **פאג** נוסדה בשנת 1941 ועסקה בבניה ובשנת 1956 מכרה את הציוד, פיטרה את העובדים והפסיקה את פעילותה. לאחר הפסקת הפעילות נותרה חלקת מקרקעין סמוך לטבריה שהחברה רכשה כדי לפתח שם אזור קיט. האזור פותח והוקמה תשתית אולם רשיונות הבניה לא חודשו והחברה נאלצה לשלם סכומים נכבדים ללקוחות על הפרת הסכמים. חלק מהקרקע הופקע וחלק נמכר לחברת הפצי בה בשנים 1979-1981. החברה שלמה מס שבח בגין המכירה.

**המחלוקת:** האם המכירה חייבת במס הכנסה או במס שבח? השופט השתכנע שהחברה הפסיקה את פעילותה בשנת 1956 ובמועד מאוחר יותר הגיעה החברה להסכם שבשל הפסקת פעילות לא תגיש דו"חות על הכנסה. פקיד שומה ביקש לחייבה במס הכנסה פירוטי משום שראו אותה כחברה להחזקת מקרקעין ומכירת מקרקעין הינה חלק מעיסוקה. אולם בית המשפט קיבל את הערעור וקבע שלא הוכחה כל מכירה אחרת. הוא התבסס על **פער הזמן הגדול** של 23 שנים לאחר הפסקת פעילות ושלושים ושלוש שנים לאחר רכישת המקרקעין עד למכירה. בית המשפט הסתמך על פסק דין בענין ברנר שהיה סוחר מקרקעין ונחשב כמי שהפסיק פעילותו משהחל לקנות קרקעות כבר **לאחר שש שנים**.

ההשקעתי או ההוני של העסקה. כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינן, הכרוכות בעסקה והמאפילות בחשיבותן על המבחנים האחרים. זאת ועוד, יש לזכור, כי אותם פרטים שכל אחד מהם לחוד עשוי לשמש סימן לפעולה הונית, אפשר שכולם יחד, ועל רקע התמונה הכללית, יצביעו על פעולה עסקית.<sup>1</sup>

פסיקת בית המשפט במשך כל השנים היתה עקבית וברוח דברים אלו. כך למשל, בעניין **אסל**<sup>2</sup> דובר בקבלן שהחליף דירות מגורים בפרקי זמן קצרים. בית המשפט אמר, כי, בדרך כלל, רכישת דירה אצל יחיד היא במישור ההוני. אין סיבה לשוני אם היחיד הינו קבלן דירות שעובר מדירה לדירה ויש לכך הסבר הגיוני (שאינו עסקי). זאת ועוד, כמו שעסקה בודדת יכולה להיות בעלת אופי מסחרי על אף היותה בודדה, כך יכולות מספר עסקאות על אף תדירותן להישאר הוניות. לכן, לא בהכרח התדירות, ההרגל והשיטתיות בלבד הם המאבחנים בין פעולה בעלת אופי מסחרי לבין פעולה שאינה נושאת אופי זה. בנוסף לתדירות ולמבחנים האחרים יש לבחון אף את המטרות והנסיבות שבהן בוצעו העסקאות.

בעניין אחר, דן בית המשפט בהכנסה מפרדס שנמסר לעיבוד, שקיבלה **אגודת ידדי האוניברסיטה**<sup>3</sup>, שהיא מוסד ציבורי, כתרומה. אגודת הידדים התכוונה למכור אותו, אך המכירה התעכבה ולכן בינתיים נתנה את הפרדס לאגודה שיתופית על מנת שתעבדו, תמכור את הפירות ותעביר לאגודת הידדים את הרווח. פקיד השומה טען, כי מדובר בהכנסה מעסק. בית המשפט קיבל את טענת פקיד השומה, וקבע, שמכיוון שהפרדס לא הוחזק אצל אגודת הידדים כהשקעה אלא למטרת רווח, בין אם לעצמה ובין אם למטרות ציבוריות, הרי שזו הכנסה מעסק אפילו שהחברה לא עיבדה את הפרדס בעצמה.

מבחן נסיבות המקרה הספציפי, שימש, מאז ומתמיד, את בתי המשפט, כמבחן הדגל לעניין קביעת אופייה המסחרי של עסקה.<sup>4</sup> בשנים האחרונות, מערכת המשפט עברה שינוי משמעותי על ידי כבוד נשיא בית המשפט העליון בדימוס, השופט אהרון ברק, בין היתר, בשל המעבר מפרשנות דווקנית לפרשנות תכליתית, תוך התווית מבחני סל ומילויים בתוכן בכל מקרה ומקרה בהתאם לנסיבותיו. לאור מגמה זו, נראה, כי בתי המשפט ימשיכו, אף ביתר שאת, לבחון את אופיין של עסקות פחות באמצעות מבחנים קוגנטיים וקבועים ויעזרו יותר במבחן הנסיבות.

יישום אחד של מבחן הגג לשם זיהוי עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, נעשה בפסק דין **חיים קרן**<sup>5</sup> אשר דן בסיווג הכנסת "גמול מיוחד" שצמחה למערער מהיותו תובע מיצג בתובענה ייצוגית, בהתאם לחוק תובענות ייצוגיות. לגבי מקור ההכנסה קבע בית המשפט כי המקור המתאים ביותר לגמול מיוחד הוא המקור הקבוע בסעיף 12(1) לפקודה ומכונה שם עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. בית המשפט קבע כי מקור זה פורש כמתייחס לעסקה מסחרית בודדת שאיננה בתחום עיסוקו הקבוע והסדיר של הנישום. בית המשפט הבהיר כי השאלה האם פעולה כלשהי מהווה "עסקה" נבחנת בהתאם לשורת מבחני עזר שנקבעו במקור לשם הבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית ונמצאו מתאימים לשמש גם לעניין קיומה של עסקת אקראי, ובהם מבחן טיב הנכס ואופיו, מבחן תדירות העסקאות, שאלת קיומם של סיכונים

<sup>1</sup> ראו ע"א 4/63 אנצלבין נ' פ"ש חדרה, פד"י יז 1302.

<sup>2</sup> ע"א 504/65 אסל ואח' נ' פ"ש, אתר מסטקס. במקרה זה ניתנו הסברים מתאימים לכל מכירות הדירות.

<sup>3</sup> ע"א 335/79 אגודת ידדי האוניברסיטה העברית בע"מ נ' פ"ש, פד"א יא 44; ראו גם: עמ"ה 83/77 פנסוס בע"מ נ' פקיד שומה, פד"א י 12.

<sup>4</sup> ראו למשל ע"א 134/58 משעל גורי נ' פ"ש ת"א, פ"ד יג 752; ע"א 111/83 אלמור בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד לט(4) 1; ע"א 615/85 פ"ש חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א יח 424.

<sup>5</sup> ע"א 1834/07 חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן, אתר מסטקס.

עסקיים, אופן מימון העסקה, קיומו של מנגנון כלכלי, היינו מנגנון המסוגל לפעולות פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק, מידת בקיאותו של מבצע הפעולה בתחום, ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה. בית המשפט ציין כי מבחנים אלו פותחו בקשר לעסקאות מקרקעין ולכן יישומם של חלק מהמבחנים לגבי תחומים אחרים עשוי להיות מוקשה לעיתים. על כן, קבע בית המשפט כי יש ליתן משקל מיוחד למבחן ה"על" של הנסיבות האופפות את העסקה. אף אם על פי יתר המבחנים מתגבשת דעה לגבי אופי העסקה, יש במבחן זה כדי לשנות את המסקנה<sup>1</sup>.

בפסק דין **קרלוס בגס**<sup>2</sup> דן בית המשפט המחוזי בסיווג עסקת מכירת מניות חברת "קו מנחה" שנרכשו על ידי החברות המוכרות רק 4 חודשים קודם לכן. החברות המוכרות, כמו גם חברות נוספות שבבעלות בעלי המניות שלהן, עסקו בתחומי שיווק מאגרי המידע שבבעלותן, ובתחום זה עסקה גם חברת "קו מנחה" שמניותיה נרכשו. החברות המוכרות רכשו 66% ממניות "קו מנחה" תמורת סך של 4.2 מיליון דולר, ולאחר 4 חודשים מכרו כמחצית מהן המניות של "קו מנחה" שבבעלותם, תמורת סכום דומה.

בית המשפט המחוזי קבע כי יש לפרש את המבחנים להבחנה בין עסקה פירותית להונית כמבחנים שתכליתם להתחקות אחר כוונתו של הנישום, באותם המקרים שבהם לא עולה כוונתו באופן ברור מן הנסיבות. לשיטתו של בית המשפט המחוזי, על בית המשפט לקבוע באם **התכוון** הנישום להשקיע סכום כסף באופן פסיבי כדי לצרוך אותו בעתיד, ולא היתה לו כל כוונה להפעיל גורמים פנימיים שבשליטתו על מנת להעלות את ערך השקעתו, שאז היא מדובר בעסקה בעלת אופי הוני, או שמא **התכוון** הנישום לעשות שימוש בגורמי הייצור שלו, על מנת להשפיע על תזרימי ההכנסות הצפויים מן הנכס, שאז תיחשב העסקה לבעלת אופי פירותי.

בית המשפט יישם את האמור על עובדות המקרה ומצא כי המבחנים הרגילים אינם מספקים מענה חד-משמעי באשר לטיב העסקה, אולם מטים את הכף לטובת המערערות. משלא נמצאה הכרעה ברורה לפי המבחנים הרגילים, קובע בית המשפט כי יש לעמוד על **כוונת הנישום** באמצעות יישומו של מבחן הנסיבות הכלליות. ביישומו של מבחן זה, קובע בית המשפט כי בתחילה זיהתה קבוצת בגס את מניות קו מנחה כיעד מתאים לרכישה בהיות פעילות החברה מתאימה לליבת הפעילות של קבוצת החברות שבבעלותה. לאחר מכן החלו המערערות לרכוש את מניות חברת קו מנחה על מנת להשיג שליטה בניהול החברה. בית המשפט העיר עוד, כי במקרה זה אין לוותר על ההתחקות אחר **הכוונה הסובייקטיבית** של המערערות, נוכח המסכת הראייתית הרחבה שנפרשה בפני בית המשפט, המאפשרת לעשות כן בקלות יחסית. ראוי להפנות את שימת הלב לכך שבית המשפט יישם למעשה את מבחן מטרות הרכישה והמכירה, אולם נזקק למבחן הנסיבות הכלליות לשם מתן המעמד הבכיר למבחן זה. ברם, נראה, כי היזדקקות זו הינה רטורית בלבד ולא מהותית, כך שבפועל הושם הדגש על כוונתו של הנישום לגבי מטרת הרכישה, ובמסגרת זו אף ניתן דגש מיוחד למטרותיו הסובייקטיביות, אולם עם זאת, השימוש שעשה בית המשפט המבחן הנסיבות הכלליות, אפשר לו את הגמישות שביקש לצרוך נימוק התוצאה שאליה הגיעה, ומכאן ניתן ללמוד, שמבחן זה מאפשר לבתי המשפט, לא אחת, אלסטיות ומתן משקל שיפוטי לנסיבות ספציפיות של נישומים.

בנוסף, מעניין לעמוד על האופן שבו בחר בית המשפט בעניין קרלוס בגס להגדיר את מהותו המשפטית של מבחן הגג. בית המשפט קבע כי מבחן הגג משמש לבחינת יחסי

<sup>1</sup> ע"ש 5081-06 קיבוץ רמת רחל נ' מנהל המכס ומע"מ, אתר מסטקס.

<sup>2</sup> ע"מ 1166/04, 1339/04, קרלוס בגס בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1 ואח', אתר מסטקס.

הגומלין שבין הנכס ואופני הפקת הרווח ממנו, אם באמצעות גורמים חיצוניים או פנימיים, ובלשונו של בית המשפט המחוזי:

"בעניין טריידינג פלייסט [עמ"ה 1276/01 ע.ש טריידינג פלייסט נ' פ"ש גוש דן, מיסים כג/2 (אפריל 2009) ה-23, עמ' 23] הצעתי להוסיף כמצפן וכמורה דרך למבחנים שנקבעו בפסיקה את אלה שניסח פרופ' אדרעי בחיבורו "אירועי מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני המס בישראל", (נבו, הוצאה לאור 2007). בקליפת אגוז, ביקש אדרעי לקבוע כי אם שינוי בצפי זרם הכנסות עתידיות נובע מגורמים חיצוניים, יש לראות בו נכס הון. אם השינוי מתרחש כתוצאה ממהלכים פנימיים יש לראות את הרווח ממכירת הנכס כהכנסה שוטפת. מעל לכל מבהיר פרופ' אדרעי, מרחף המבחן המשפטי של הכוונה:

"מהותו של מבחן העל: האם הנישום מבקש להשקיע סכום כסף באופן פסיבי כדי לצרוך אותו בעתיד, ועל כן אין הוא מפעיל גורמים פנימיים שיעלו את ערך השקעתו במהלך תקופת החיסכון או ההשקעה; הוא סומך על גורמים חיצוניים: השינויים בצפי זרם ההכנסות הנגרמים על ידי הגורמים החיצוניים; או שמא הוא מבקש להשתמש בגורמי הייצור שלו (גורמים פנימיים) כדי לשנות את זרם ההכנסות הצפוי מהנכס" (שם, עמ' 83).

משכך, כפי שכבר נפסק בעניין מגיד, הרי שאין נוסחה מתמטית שמאפשרת לשקול את המבחנים השונים ולהגיע לתוצאה מדויקת לגבי כל מקרה ומקרה ולאחר בחינת העסקה בקריטריונים השונים יש לצייר את התמונה בכללותה, לשקול את מירב המבחנים באופן מצטבר ולדלות מתוכה את מהותה האמיתית."

יחד עם זאת, תכליות, כגון: יעילות, ודאות, יציבות והרמוניה חקיקתית עדיין ניצבות ביסודם של דיני המיסים, וגם בנסיבות ספציפיות יתכנו מצבים, בהם בתי המשפט יעדיפו יישום כללים קוגנטיים הקבועים בחוק<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ראו ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, אתר מסטקס. שם נקבע, כי אין לסטות מנוסחת הלינאריות בחישוב מס השבח, וזאת גם אם הנישום הצליח להוכיח את מועדי צמיחת רווח ההון.

### 3. יישום המבחנים השונים בעסקאות מקרקעין

#### 3.1 מכירת דירתו הפרטית של קבלן אינה בעלת אופי מסחרי

ככל שהסימנים, המעידים על כך שהבניה היא עסקית, רבים יותר, קשה יהיה להגן על העמדה, לפיה הבניה היא פרטית ואינה בעלת אופי מסחרי כלכלי. סוגיית טיבן של עסקאות בהן מוכר קבלן את דירת המגורים הפרטית שלו נדונה בפסק הדין בעניין אליעזר אסל<sup>1</sup>.

בית המשפט קבע, כי רכישת דירת מגורים על ידי אדם למען עצמו היא, בדרך כלל, השקעה שבהן ומכירתה אינה אלא מימוש. הנחה זו אינה משתנה בהכרח כאשר המוכר הוא קבלן שעיסוקו הוא בניית דירות פנויות ומכירתן. החלפת דירה לאחר שלוש שנות מגורים בה, למשל, לגבי קבלן אשר מזדמנות לו בדרך הטבע זירות להחלפה, אינה מעוררת חשד סביר של עסקה מסחרית אפילו באה לאחר החלפות קודמות שלגביהן ייתכן והיו יכולים להתעורר ספקות. מקובל שקבלן בנין יכול למכור דירה בפטור ממס שבח מקרקעין, לאור הוראות הפטור ממס שבח, הקיימות בחוק מיסוי מקרקעין, ובהנחה שאין זו עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

פסיקה ברוח זו ניתנה על ידי בית המשפט המחוזי לגבי בתו של קבלן, בעניין הדר מזרחי<sup>2</sup>. באותו מקרה רכשה המערערת ממינהל מקרקעי ישראל, בהיותה בגיל 20, מגרש בסכום של 1 מיליון ₪ בקירוב ובנתה עליו וילה שעלותה הוערכה בסך 3.5 מיליון ₪ בקירוב. בפעולות אלה לוותה המערערת על ידי אביה אשר הינו קבלן בנין ובעל השליטה בחברות קבלניות. ליווי המערערת על ידי אביה נעשה הן מבחינת מימון הרכישה והבניה והן מבחינת ביצוע הבניה. ביום 21.7.00, מכרה המערערת את הנכס, תמורת 4.9 מיליון ₪ בקירוב. העסקה דווחה לשלטונות מס שבח כדין, והוצאה בגינה שומת מס שבח.

לאור היעדרה של מסקנה חותכת העולה מהמבחנים המקובלים, ביסס בית המשפט המחוזי את הכרעתו על **כוונותיה המקוריות של המערערת**, בדומה להכרעה שניתנה בעניין קרלוס בגס. בית המשפט קבע, כי במקרה דנן, יש לראות את המערערת כמי שהתכוונה ליצור לעצמה מקום מגורים בקרבת משפחתה, ובהיעדר ראיות חותכות העולות מיישום המבחנים האמורים המראות אחרת, יש להורות על ביטול שומת פקיד השומה ועל קביעת העסקה כהונית, על אף שלאחר מכן סתה המערערת מכוונותיה המקוריות. ראוי להדגיש כי בפסק דין זה לא נצרך בית המשפט לבחינת כוונת המערערת באמצעות מבחן הנסיבות הכלליות, והסתפק בבחינת הכוונה כמבחן נפרד ועצמאי העומד בפני עצמו.

<sup>1</sup> ע"א 504/65 אליעזר אסל נ' פ"ש נתניה, אתר מסטקס.

<sup>2</sup> עמ"ה 26/09 הדר מזרחי נ' פקיד שומה ירושלים 2, אתר מסטקס.



### 3.2 מכירת קרקע על ידי מי שיש לו זיקה לעסקי קבלנות בניין

בפסק הדין בעניין **החברה לפיתוח חוף התכלת**<sup>1</sup> דנו, בין השאר, בשאלת אופיה של עסקת מכר מקרקעין. החברה לפיתוח חוף התכלת רכשה שטחי קרקע גדולים. בין המטרות העיקריות בתזכיר ההתאגדות של החברה נרשמו פיתוח קרקע, לרבות תכנון השטח, בנייתו, והתקנת מתקני בידור לאורך החוף ועל פני המים. בשל מחסור באמצעי מימון ייסדה חוף התכלת יחד עם חברה נוספת, חברה שלישית, משותפת, ומכרה לחברה המשותפת חלק מהקרקע. תמורת המכירה לא שולמה במזומן אלא כנגד הון מניות והלוואות בעלים בחברה המשותפת. בית המשפט העליון קבע, כי לחברה העוסקת בפיתוח קרקע יש בקיאות, ידע וארגון. ממבחן הבקיאות ניתן ללמוד כי מימוש הקרקע על ידי מכירתה היווה חלק אינטגרלי מעסקיה של החברה. זאת ועוד, העובדה, כי התמורה בעד הקרקע לא שולמה בכסף, אין בה כדי לפגוע באופיה המסחרי של העסקה או לשוות לה אופי הוני.

בעניין **ציון אריזדה**<sup>2</sup> טען המערער, שהיה קבלן לעבודות ריצוף, כי מכירת מגרש, שרכש ביחד עם אחיו, קבלן בנין, נושאת אופי הוני ולא פירותי. בית המשפט העליון נטה לראות את המכר כחלק מעסקיו של המערער. גם אם אין לראות ברווח ממכירת המגרש הכנסה מעסק, הרי שיש לראות בעסקה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, היות והתקיימו לפחות ארבעה מבחנים שמשקלם המצטבר מצביע על האופי המסחרי, כדלקמן:

1. נסיבות הרכישה והעובדות הוכיחו שהמערער על אף שרכש את המגרש לפני שנהפך לקבלן, ביצע רכישה זו למטרות עסקיות.
2. תקופת הזמן הקצרה שעברה בין הרכישה למכירה - שנה אחת בלבד.
3. באותה שנה בה נמכר המגרש בוצעה עסקת מקרקעין נוספת על ידי המערער, בה הפיק הכנסה והצהיר עליה כהכנסה מעסק. כלומר, כאשר עסקינן במקרקעין די בשתי עסקאות בשנה כדי להפעיל את מבחן התדירות.
4. היות המערער קבלן ריצוף, זיקתו לעסקי הקבלנות ובעלותו המשותפת במגרש יחד עם אחיו הקבלן, מעידים על בקיאותו.

בפסק דין **קבלן בנין**<sup>3</sup> נסוב המקרה אודות קבלן שלד, אשר רכש דירה בבניין, שהשתתף בבנייתו. לאחר שהתגורר בדירה במשך שלוש שנים מכר אותה. משך זמן ההחזקה ועשיית השיפוצים בדירה לפני מכירתה שיכנעו את בית המשפט, כי מדובר במכירה עסקית. חיזוק לדעה זו נמצא בתדירות חילופי הדירות שביצע המערער. המערער החליף את דירת המגורים שלו לא פחות משבע פעמים. אחרי שיצא מהדירה הנדונה נכנס בזו אחר זו לדירות בבתים שהוא הקים. ברור היה, אם כן, שלמערער אין "בית קבוע", אלא הוא נכנס לדירה ויוצא ממנה כחלק מעיסוקו במכירת דירות.

פן אחר של סוגיה זו נבחן בענין **א. הרלינג**<sup>4</sup>. שם דובר בנישום, אשר בזמן רכישת המגרש לא היה קבלן בנין. לאחר מכן הפך לפועל בנין ולחבר בחברת הקמת שלדי

<sup>1</sup> ע"א 676/66 החברה לפיתוח חוף התכלת בע"מ נ' פ"ש ת"א, פד"א א' 238.

<sup>2</sup> עמ"ה 43/73 ציון אריזדה נ' פ"ש ירושלים, פד"א ח 378.

<sup>3</sup> עמ"ה 377/58 קבלן בנין נ' פ"ש צפון, קפ"ד ג(6) 300.

<sup>4</sup> עמ"ה 1251/64 א. הרלינג נ' פ"ש פ"ת, רואה חשבון טו(143) 518.

בנין ורק בתקופה מאוחרת יותר היה שותף בשותפות, שעסקה בקבלנות בניין וסחר בקרקעות. בהחלטתו קבע השופט את ההלכות הבאות:

1. קבלן שלד, למרות שיש לו זיקה לעבודות בניה אינו קבלן בנין מאחר ואינו בונה בנינים למכירה ולא רוכש מגרשים לצורך בניית בנינים.

2. כשבאים לבחון אם עסקה היא מסחרית או לא, יש לבחון את הנסיבות הן בנקודת הרכישה והן בנקודת המכירה<sup>1</sup>. במקרה דנן קבע השופט שהרכישה היתה בעלת אופי השקעתי מובהק. באשר למכירה, העובדה שבזמן מכירת המגרש הנישום היה קבלן ובעל ידע בקרקעות, אינה נוטלת מהעסקה את אופיה ההשקעתי. ראשית, כיוון שאין חשיבות לשימוש שנעשה בכסף שנתקבל מהמכירה, היות וזה שימוש שנעשה בהכנסה לאחר שהופקה. שנית, אין כל הוכחה שהמגרש הפך למלאי עסקי בידי המערער. במקרה בו משני צידי העסקה - הרכישה והמכירה - יש לנישום ידע ומומחיות בעסקאות מקרקעין, תשא כל העסקה אופי מסחרי.

בעניין **רימר**<sup>2</sup>, המערער רכש שני מגרשים בשטח כולל של 5 דונם יחד עם שותפים נוספים. חלקו ברכישה היה 60% והוא ביצע אותה באמצעות כספים שקיבל בירושה, פיצויים וחשכונות שהיו לו. לאחר מכן העביר את המגרשים לחברה שבשליטתו ופיצל אותם ל-8 חלקות. לאחר כחצי שנה נמכרה אחת החלקות, היא נשוא הערעור. בשנים מאוחרות יותר נמכרו יתר החלקות. למערער היו עסקאות נוספות במקרקעין ופקיד השומה הסכים שהן עסקאות הוניות. לפני שנעשו העסקאות הנייל המערער עבד במשך 3 שנים כמנהל חשבונות בחברה קבלנית, אשר עסקה בביצוע עבודות בנין ציבוריות. משם עבר לעבוד בחברה קבלנית אחרת, רכשה מגרשים והקימה עליהם בתים משותפים וביצעה עבודות בנייה עבור מוסדות. בחברה זו עבד המערער תחילה כשכיר ולאחר מכן השקיע בה כספים והפך למנהל החברה.

לאחר שחברה זו חוסלה עבד המערער בחברה קבלנית שלישית והיה אחד משלושת מנהליה. בית המשפט קבע, כי תפקידו של המערער כמנהל חשבונות נתן לו הזדמנות טובה לדעת וללמוד את כל פרטי העסקות. ייתכן שהוא אינו מומחה מיוחד לסחר במקרקעין, אך אין כל צורך במומחיות מיוחדת ומספיקה זיקה מיוחדת למקרקעין. זיקה כזו בוודאי היתה לו. בקביעתו כי העסקה מסחרית הסתייע בית המשפט בהתארגנות לקראת רכישה והבשלת הנכס לפעולת מכירה על ידי ביצוע פרצלציה על המגרש, אשר ללא ספק העלתה את ערכו, וכן פרק הזמן הקצר שעבר בין הרכישה למכירה.

בעניין **לבטוב**<sup>3</sup> המערער היה מורשה לעבודות טאבו, ועסק במילוי טפסים בדבר רישום עסקאות בנכסי דלא נידי והגשתם למשרד ספרי האחוזה. אשת המערער היתה בעלת מגרש ולפני מכירתו צרפה אל המגרש חלקים נוספים כתוצאה מתביעה, שמאחוריה היה המערער פעיל. כמחצית השנה לאחר שהפכה אשת המערער לבעלת החלקה כולה היא התקשרה עם קבלן בעסקת קומבינציה. לפי ההסכם העמידה אשת המערער לרשות הקבלן את המגרש לשם בנית בניין משותף בן שש דירות.

<sup>1</sup> ראו גם ע"א 134/58 משעל גורי נ' פ"ש ת"א, פד"י ג 752; ע"א 21/59 חבס נ' פשמי"ג, פד"י יד 2568; ע"ש 432/86 אפשטיין נ' מ"י (מע"מ), מיסים ב/3 (5/88) ה-107.

<sup>2</sup> ע"א 639/70 רימר נ' פ"ש ת"א, פד"א ד 183.

<sup>3</sup> עמ"ה 83/73 לבטוב נ' פ"ש י"ם, פד"א ח 161.

תמורת העברת שני שלישי מן המגרש לקבלנים קיבלה אשת המערער שתי דירות. ארבע הדירות האחרות בבניין נמכרו ואשת המערער קבלה את חלקה ברווח ממכירתן. בית המשפט חילק את העסקה לשנים וקבע, כי קבלת 2 הדירות תמורת העברת שני שלישי מהמגרש מהווים עסקה הונית. אמנם, ניכר, כי למערער בקיאות מסוימת בעסקאות מקרקעין, אך במשך 40 שנות עיסוקו במקצועו, לא ביצע אפילו עסקת מקרקעין אחת. לכן אין בבקיאות זו כדי להעיד על כוונה לניצול עסקי של המגרש. יתרה מזאת, כיוון שבין המועד שבו נקנה חלק מהמגרש ועד למועד השלמת הרכישה, עברו שלוש שנים בהן שקט המערער מבלי לנקוט אמצעים כלשהם לרכישת יתרת המגרש, לא ניתן ללמוד מהתביעה שניהל על שיטתיות וארגון. לעומת זאת מכירת 4 הדירות האחרות נושאת אופי מסחרי. המערער היה שותף פעיל במכירתן, התקשר עם הקונים וטיפל בהשלמת העסקאות איתם. לעניין זה הפך המערער לקבלן ממש.

בענין **בר יוחאי**<sup>1</sup> המערער גר בנתניה, עסק שם בתיווך דירות והיה חבר באגודה העוסקת בכך. הערעור התייחס לשאלה האם יש לראות קניה ומכירה של מגרש בודד אחד בכפר סבא, שקנה המערער ומכר תוך חצי שנה, כעסקה מסחרית. בנסיבות המקרה דן לא ייחס בית המשפט חשיבות מעשית רבה ל"בקיאות" המערער. המערער פעל כמתווך בנתניה בעוד שהמגרש נקנה בכפר סבא. המערער לא היה סוחר קרקעות אלא מתווך דירות, דבר המקנה בוודאי ידע בפרטים הפרוצדורליים של קניה, מכירה ורישום ואף במחירי דירות בנתניה, אך נקבע שאין ידע זה עולה עד כדי בקיאות עסקית בסחר במקרקעין.<sup>2</sup>

גישה מחמירה יותר ניתן למצוא בעמדת בית המשפט העליון בעניין **אנצלבין**<sup>3</sup>, שם נקבע, כי מהנדס בנין שעבר לנהל חברות קבלניות נהנה מידע ובקיאות בתחום, וזאת על אף שהחברות שניהל לא עסקו במסחר במקרקעין.

כאשר מכירת הדירה נעשתה בשל היזקקות לכסף, אין לראות בה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. זאת, אף אם המוכר הוא מי שעסק בעסקי תיווך וקבלנות בנין. כך נקבע בעניין **הראל**<sup>4</sup>. הראל היה הבעלים של שתי חברות בניה וחברת תיווך. בשנת 1989 מכר דירת גג בנהריה מבלי שיגור בה אפילו יום אחד, ובזמן שהיתה בבעלותו דירת מגורים אחרת. בית המשפט הבחין בין עסק לעסקת אקראי וקבע שבעסק מסגרת העסקאות היא סדירה וקבועה ואילו עסקת אקראי מסחרית איננה העיסוק הקבוע והסדיר של הנישום. לעניין מומחיות הנישום בית המשפט סבר שפניה למומחים אינה מצביעה על מומחיות מצד הפונה, אלא אולי להיפך, עצם העובדה, שהמערער ניצל את בקיאותו שלו ושל יועציו כדי לרכוש את דירת הגג בזול ולמוכרה ביוקר לאחר השגת כל ההיתרים הדרושים, לא היה די בה כדי לראות בעסקה משום עסקה מסחרית. אחרת, כל עסקה טובה, בה רוכש אדם נכס בזול ומוכרו ביוקר תוך ניצול מידע שיש בידו, תהפוך בשל כך בלבד לעסקה מסחרית.

<sup>1</sup> עמ"ה 672/67 **בר יוחאי נ' פ"ש נתניה**, פד"א א 276.

<sup>2</sup> ראו לעומת זאת עמ"ה 248/85 **וינברג נ' פ"ש**, פד"א טו 360. שם מכירת מקרקעין לאחר תקופת החזקה קצרה של 11 חודש ו-13 חודש על ידי מתווך מקרקעין חוייבה במס כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. הנכסים לא שימשו לכל מטרה פרטית ולא הושכרו בידי המערער. הוא היה מתווך נכסים וגילה **בקיאות** מבחינת מחירים, טיב הנכס וכו', והרווח שהפיק היה פי 3 ולכן חוייב במס בעסקת אקראי בעל אופי מסחרי. כן, אמר בית המשפט שהידע של מתווך בענייני מחיר וציפיות לעתיד, אינו נופל מזה של קבלן המוכר דירות.

<sup>3</sup> ע"א 4/63 **אנצלבין נ' פ"ש תדרה**, פד"י יז 1302.

<sup>4</sup> עמ"ה 17/92 **הראל נ' פ"ש עכו**, פד"א כא 411.

תוצאה שונה התקבלה בפסק דין אחר של אדם אחר בשם **הראל**<sup>1</sup>. המערער מכר שתי דירות במהלך התקופה בה עסק בתיווך דירות. במהלך התקופה הנדונה הוא גר בשכירות. ארבעה מבחנים הצביעו על אופיה המסחרי של העסקה:

1. הדירות לא שימשו כלל למגורי המערער ואו למשפחתו.
2. למערער היתה בקיאות במכירת דירות.
3. תדירות העסקאות.
4. הזמן הקצר יחסית של אחזקת הדירות. אחת הדירות הוחזקה במשך פחות משנתיים והשניה היתה ברשות המערער חודשיים בלבד.

### 3.3 מכירת דירות התמורה שקיבל בעל קרקע בעסקת קומבינציה

בעל קרקע אשר מבצע מכר חלקי ובתמורה מקבל דירות (להלן - **דירות התמורה**), עשוי לקבל פטור ממס שבח מקרקעין בעת מכירתן. כאשר התמורה היא בהיקפים גדולים, למשל, 15 מתוך 30 דירות שנבנו, עלולה התמונה להשתנות. זאת, במיוחד כאשר בעל הקרקע מבצע פעולות ייזום, ארגון, שיווק, וכיוצא באלה. ככל שמתרבים המבחנים המעידים על עסקה בעלת אופי מסחרי, כך עלולה פעולת מכירת הדירות ללוש אופי של עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ולהתחייב במס הכנסה ובמס ערך מוסף.

בפסק דין **ריטה הירשפלד**<sup>2</sup> נסב המקרה אודות עקרת בית שקיבלה במתנה מהוריה חלקת קרקע, עליה הוקם בית מגורים בו התגוררה המערערת מאז נישואיה, והשכירה אותו לסירוגין. לאחר שפינתה דייר מוגן שהיה בבית, ביצעה עסקת קומבינציה עם קבלן ובתמורה קיבלה 6 דירות מתוכן מכרה 4 דירות. מנהל מע"מ ראה במכירת ארבע הדירות עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. בית המשפט, אשר שאב מהעקרונות בפסיקת מס הכנסה לגבי עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, קבע שבמקרי גבול יש לנטות לטובת המוכר. הוא הושפע מכך שהיה מדובר בעקרת בית ומכך שהיא קבלה את המגרש במתנה מהוריה לפני 50 שנים. לפיכך, נקבע כי הדירות הן השקעה המחליפה את המגרש. הקבלן בנה את הדירות על חשבונו וגם נטל על עצמו סיכונים, ועל כן אין רכישה זו שונה מרכישת דירות מקבלן במזומן. בית המשפט ייחס את "ההבשלה" לקבלן ולא למערערת. על כן, ראה בית המשפט במכירת הדירות מכירת השקעה ולא עסקה מסחרית.

תוצאה שונה התקבלה בפסק דין **פוזאילוב**<sup>3</sup>. פוזאילוב וגלילי, המערערים, עסקו בסחר ביהלומים בארץ ובחוץ לארץ וכן רכשו מגרשים רבים ברחבי הארץ. גלילי רכש 27 מגרשים ופוזאילוב רכש 32 מגרשים. בתוכם רכשו מגרש בן 10 דונם בתוכנית "ל" בתל-אביב, ומסרו אותו בעסקת קומבינציה לחברה שבשליטתם. בתמורה קיבלו בנין בן 24 דירות מתוך שלושת הבניינים שנבנו על המגרש. כל הדירות נמכרו סמוך לאחר קבלת הבנין והשאלה שהתעוררה האם חייבים הם במע"מ במכירת הדירות. הפעם דחה בית המשפט את הערעור בהסתמך על נסיבות העסקה. זאת, משום היקף רכישות המקרקעין הניכר שביצעו המערערים, מורכבותה של עסקת הקומבינציה, מימוש

<sup>1</sup> עמ"ה 286/91 הראל נ' פ"ש נתניה, מיסים ט/3 (6/95), ה-106.

<sup>2</sup> ע"ש 3982/80 ריטה הירשפלד נ' מנהל מע"מ, רואה חשבון חוברת 326-324, 150.

<sup>3</sup> ע"ש 491/82 פוזאילוב ואח' נ' מנהל מע"מ, פד"א יז 7.

הדירות מיד לאחר קבלתן וקיום של סממנים של ארגון פעילות ושימוש בידע ומומחיות<sup>1</sup>.

בפרשת **מישאלי**<sup>2</sup> דובר בהכנסות המערער מהקמת בנין מגורים בן 16 דירות מתוכן נמכרו 9 דירות. בית המשפט בחן את המבחנים וקבע, כי מאחר שמדובר בבניית דירות לצורך מכירה מיידי (טיב הנכס), ומאחר שמדובר במכירת 9 דירות במחיר של למעלה משני מיליון ש"ח (היקף העסקאות), ומאחר שמדובר במימון הבניה באמצעות הלוואות (מבחן המימון) ומאחר והמערער היה בקיא בתחום הבניה (מבחן הבקאות), וקיומה של מערכת ההסכמים ענפה בין המערער, לקבלן ולרוכשים (מבחן הארגון), הרי שמדובר בפעילות עסקית.

<sup>1</sup> ראו גם עמ"ה 1016/69 תדמור נ' פ"ש גוש דן, פד"א ג 244. שם העיר השופט בהערת אגב כי עצם מהות עסקת הקומבינציה שמתלווה אליה מכירת דירות התמורה, נושאת אופי של עסק מסחרי ממש.

<sup>2</sup> ע"א 10911/03 אברהם מישאלי נ' פקיד שומה ירושלים, אתר מסטקס.

#### 4. עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לעניין חוק מס ערך מוסף

עסקת אקראי, בהיותה החלופה השלישית להגדרת "עסקה" בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן - **חוק מע"מ**), חייבת בתשלום מע"מ (בכפוף לתנאים האחרים בחוק מע"מ). עסקת אקראי, כמשמעותה בחוק מע"מ, כוללת שלוש חלופות:

1. מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי.
2. מכירת מקרקעין לעוסק על ידי מי שאינו עוסק בתחום המסחר במקרקעין, וכן מכירת קרקע מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספי.
3. מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו בתחום המסחר במקרקעין.

החלופה הראשונה להגדרת "עסקת אקראי" הקבועה בסעיף 1 לחוק מע"מ, דנה במכירת טובין או מתן שירותים בעלי אופי מסחרי באקראי. המונחים "באקראי" ו"בעלי אופי מסחרי" לא הוגדרו בחוק מע"מ ועל כן יש להעניק להם את המשמעות המקובלת לעניין מס הכנסה<sup>1</sup>. כלומר, אותם מבחנים, שנקבעו בפסיקה לצורך קביעת טיבה הפירוטי, מסחרי, של עסקה על מנת לחייבה בתשלום מס הכנסה, משמשים לאפיון עסקה כעסקת אקראי כמשמעותה בפסקה (1) בחוק מע"מ<sup>2</sup>.

יושם אל לב, כי החלופה הראשונה להגדרה עוסקת במכירת טובין ובמתן שירותים מבלי לאפייין את הקונה והמוכר. כלומר, כל מכירה של מיטלטלין או מתן שירות, הנושאים אופי מסחרי, אך אינם מגיעים לידי עסק, יהיו עסקת אקראי ויתחייבו במס. לעומת זאת, לפי החלופה השנייה להגדרה, במכירת מקרקעין, החבות במס תלויה בסיווג עסקו של המוכר (מי שאינו עוסק במכירת מקרקעין) ובסיווג מעמד הקונה לעניין מע"מ (עוסק וכן מלכ"ר או מוסד כספי שקנו מקרקעין שאינם דירת מגורים) ואין היא תלויה כלל באופי העסקה. זהו הדין גם לעניין החלופה השלישית, התלויה גם היא בסיווג עסקו של המוכר, ובוהות הקונה (קבוצת רכישה), ולא באופי העסקה.

לפיכך, פירוש דווקני של לשון החוק תוביל אל המסקנה, כי עסקת מקרקעין בין שני יחידים, שאינה מגיעה לידי עסק כמשמעותו בסעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה, לעולם לא תחויב בתשלום מע"מ, אף שהיא נושאת אופי מסחרי. במקרים אלו עולה השאלה: האם ניתן לעשות את קפיצת המדרגה ולסווג פעולה זו כ"עסקה" כמשמעותה בפסקה (1) להגדרה. גדר הספקות בעניין זה הוא האם יש לתת למונח "במהלך עסקיו" את המשמעות שיוחסה לו בסעיף 12(1) לפקודה, או שמא ניתן להעניק לו משמעות רחבה יותר כך שיכלול גם עסקאות הנופלות לגדר הפסקאות הקטנות האחרות שבסעיף 2 לפקודה למשל, עסקת אקראי ?

<sup>1</sup> ראו ע"ש 389/78 יעקב מייזין נ' מנהל המכס, אוגדני שפט 67 ע"ש 392/80 ריטה הירשפלד נ' מנהל מע"מ, רואה חשבון חוברת 324-326, 150; ע"ש 491/82 פוזאילוב וגלילי נ' מנהל המכס ומע"מ, פד"א יז 7.

<sup>2</sup> ראו ע"ש 449/98 הצלחת יחזקאל בע"מ (בפירוק מרצון) נ' מנהל מע"מ, מיסים יט/3 6/05 ה-43; ראו גם ע"ש 1235/04 יורשי המנחת לוי יחזקאל נ' מע"מ רחובות, מיסים כא/2 4/07 ה-191.

שאלה זו הועלתה בפסיקה בהקשרים שונים, אך תמיד הושארה בצריך עיון.

בפסק הדין בעניין **נווה אריאל**<sup>1</sup> עלתה השאלה בקשר להשכרת דירות. בית המשפט ציין שהוא לא נדרש לדון בשאלה, שכן במקרה הנדון השכרת הדירות לא היתה פסיבית (סעיף 6)2 לפקודה), אלא היוותה "עסק" כמשמעותו בסעיף 1)2 לפקודה. בהערת אגב, ציין בית המשפט, כי המגמה בחוק מע"מ, כפי שהיא עולה גם מדברי ההצעה לחוק<sup>2</sup>, הינה להרחיב את בסיס המס ולהטיל חובת תשלום מס ערך מוסף כמעט על כל עסקה. מגמה זו מתיישבת עם הדעה שמשמעותו של "עסק" לעניין חוק מע"מ רחבה יותר ממשמעותו לעניין פקודת מס הכנסה.

דעה דומה הביע השופט ד. לויין בפסק דין **פריצקר**<sup>3</sup>. בעניין זה עלתה השאלה האם יש לראות קבלת הכנסה מריבית כמשמעותה בסעיף 4)2 לפקודה "עסקה" לעניין חוק מע"מ. השופט ד. לויין גילה דעתו, כי בהיעדר הוראה מפורשת הקובעת אחרת, יש לחייב כל עסקה, החייבת במס הכנסה לפי סעיף 2 לפקודה אף במס ערך מוסף. עם זאת, גם הוא לא הביע דעה נחרצת אלא השאיר את השאלה בצריך עיון.

לאור המגמה שמסתמנת מפסקי הדין הני"ל, אפשר שעסקת מכר במקרקעין בין שני אנשים פרטים, אשר נושאת אופי מסחרי, תיחשב ל"עסקה" ומי שביצעה ייחשב לעוסק במובן של **עסקה רגילה** ולכן היא תתחייב במס ערך מוסף.

כוונת המחוקק בחוק מע"מ היתה להחיל את החוק על בסיס רחב<sup>4</sup>.

מכל מקום, כאשר בוחנים אם אירוע המס בו עסקינן הינו **עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי** או בגדר **עסק**, מפעילים אותם מבחנים (מבחן הארגון, מבחן הבקיאיות, מבחן תקופת האחזקה וכו'), אלא שהדבר נעשה בעוצמה שונה. כדי שהדבר ייחשב לעסק, עוצמת המבחנים צריכה להיות גבוהה יותר.

בפסק דין **קיבוץ רמת רחל**<sup>5</sup> נקבע שקבלת 192 דירות ומכירת עשרות מהן בתוך תקופה קצרה של שנתיים וחצי נחשבת להיקף כספי גדול ויצרה תדירות רבה. העוסקים במלאכה הוכשרו כמתווכים במקרקעין, הם יצרו תשתית ארגונית ומשפטית מתאימה ונקטו בפעולות שיווק ופרסום. כל אלו מעידים על פעילות של עסק, ובתור שכזה חייבת מכירת המקרקעין במע"מ.

<sup>1</sup> ע"א 44/85 נוה אריאל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים א/5 (9/87) ה-31.

<sup>2</sup> "בסיס המס לענין מיסים עקיפים משמעו תחום הפעילות הכלכלית החייב במס. ככל שהמס חל על שורה ארוכה יותר של פעילויות כלכליות כן בסיסו רחב יותר. מאחר שהמס המוצע יחול על כל עסקה במקרקעין או מטלטלין....". (ס"ח תשל"ה (236).

<sup>3</sup> ע"א 352/89 יעקב פריצקר ושות' נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים ח/2 (4/94) ה-51.

<sup>4</sup> ע"א 364/81 מנהל אגף המכס נ' "אתא" חברה לטקסטיל, פ"ד לז(2) 744.

<sup>5</sup> ע"ש 5081/06 קיבוץ רמת רחל נ' מנהל המכס ומע"מ, אתר מסטקס

## 5. סיכום ומסקנות

אין לך אמת מידה אחת, מוחלטת, אשר תאפשר, באופן חד משמעי, להכריע האם עסקה מסוימת היא בעלת אופי מסחרי אם לאו. זאת ועוד, במקרים רבים מצביעים המבחנים השונים לשני הכיוונים וקשה ההכרעה ביניהם. בסופו של דבר, בבואנו לסווג עסקאות, שדבקו בהם סממנים מסחריים והוניים גם יחד, אין מנוס מלהשתמש בחוש המומחיות של המשפטן, ולקבוע, בכל מקרה על פי נסיבותיו מהו אופי העסקה. בעניין זה, יש לציין, כי בעת האחרונה מרחיבים בתי המשפט את בסיס החיוב במס ונוטים לסווג כל הכנסה שהיא לאחד ממקורות החיוב שבפקודה.

בשורות הבאות יובא מקבץ של המלצות, ולכן פעולות מהן יש להימנע, כדי לא לשוות לעסקה אופי מסחרי:

1. ההנחה כי רכישת דירת מגורים מהווה השקעה הונית אינה נסתרת בהכרח בשל העובדה שבעל הדירה הוא קבלן. על מנת להגן על האופי הפרטי של העסקה מומלץ להימנע מלהשקיע את התמורה ממכירת הבית הפרטי בעסקי הקבלנות<sup>1</sup>. יחד עם זאת, יש לציין, כי יש הסבורים שאין לתת חשיבות לשימוש שנעשה בכסף שנתקבל היות ומדובר בשימוש שנעשה בהכנסה לאחר שהופקה<sup>2</sup>.

2. יש להימנע מלהרבות במכירת נכסים דומים בצורה מחזורית גם אם מספר בני משפחה נרתמים למשימה. בפסק הדין בעניין **ויקטור נחמני**<sup>3</sup> לא הסתפק בית המשפט בכך שהעסקאות בוצעו על ידי בני משפחה שונים, אלא בחן את כל העסקאות כחטיבה אחת.

3. נישום, אשר בונה מספר דירות על מנת למוכרן, מוטב שלא ימכרן מיד לאחר סיום הבניה, אלא ישכירן למשך תקופה מסוימת, מבלי לעשות בהן כל שינוי. במועד מאוחר יותר, כעבור שנה או שנתיים, יהיה קשה יותר לראות בבניה פעילות השבחה שמעידה על אופי מסחרי של העסקה. בנוסף, השכרת דירה למגורים פטורה ממע"מ, לפי סעיף 31(1) לחוק המע"מ.

4. מומלץ להחזיק בנכס תקופה ארוכה ככל שניתן ובמהלכה להשתמש בו לצרכים פרטיים. משך התקופה המומלץ משתנה בהתאם לאופי הנכס. די להחזיק בנכסי מיטלטלין במשך מספר חודשים עד שנה. לעומת זאת, נכסי דלא נידי מומלץ לא למכור עד שתחלופנה שנתיים, ואף שלוש שנים<sup>4</sup>, ממועד רכישתם. ניתן לחרוג מהמלצה זו כאשר ישנו הסבר סביר למימוש המהיר של הנכס<sup>5</sup>.

להלן טבלה המפרטת את המבחנים לעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, כעומדים בפני עצמם או כמבחנים נלווים:

<sup>1</sup> ע"א 714/95 ויקטור נחמני נ' מנהל מע"מ, אתר מסטקס.

<sup>2</sup> ראו עמ"ה 1251/64 א. הרלינג נ' פ"ש, רואה חשבון טו(143) 518.

<sup>3</sup> ע"א 714/95 ויקטור נחמני נ' מנהל מע"מ, אתר מסטקס.

<sup>4</sup> ראו עמ"ה 377/58 קבלן בניין נ' פ"ש, קפ"ד ג(6) 300.

<sup>5</sup> עמ"ה 17/92 איתן הראל נ' פקיד שומה עכו, מיסים ז/6 (12/93) ה-190.



המבחנים לעסקה בעלת אופי מסחרי - מבחנים עצמאיים או נלווים		
נלווה למבחנים אחרים	מבחן עצמאי	תיאור המבחן
	✓	הבקיאות
	✓	טיב הנכס
	✓	תדירות
	✓	תקופת אחזקה בנכס
	✓	מבחן הארגון
	✓	מבחן נסיבות הרכישה והמכירה
	✓	מבחן ההשבחה
✓		מבחן מטרת הרכישה והמכירה
✓		ההיקף הכספי
✓		מבחן המימון
✓		ייעוד התמורה
✓		מטרת החברה בתקונה
✓		צורת הרישום במאזן החברה