



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

לפני כב' השופט ה' קירש

המערעות

אליטס בע"מ וקינג ג'ורג' אינק.
ע"י ב"כ עוה"ד זיו שרון, עמית גליק ורפאל גורן

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף ומס קניה תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. בשנת 1994 חברת אליטס בע"מ ("אליטס") רכשה זכויות במקרקעין המצויים ברחוב המלך ג'ורג' בתל אביב. בשנת 1998 אליטס מכרה מחצית מזכויותיה לחברה אחרת בשם קינג ג'ורג' אינק. ("קינג ג'ורג'"). כפי שסופר בהמשך, כוונתן של אליטס וקינג ג'ורג' ("החברות" או "המערעות") הייתה להרוס בניין קיים שעמד על חלקת הקרקע, לבנות בניין חדש תחתיו ולמכור יחידות בבניין החדש.

תוכנית זו לא יצאה אל הפועל ובמשך שנים רבות התנהלה התדיינות משפטית בין אליטס ובעלי הזכויות המקוריים.
2. בשנת 2012 מכרו אליטס וקינג ג'ורג' את זכויותיהן במקרקעין לצדדים שלישיים ("הרוכשים הסופיים").
3. בחלק מהתקופה בין הרכישה המקורית (1994) ובין המכירה הסופית (2012) הבניין הישן הושכר ושימש את השוכרים להפעלת מרכול.
4. התעוררה מחלוקת בקשר לחיוב במס ערך מוסף בגין מכירת הזכויות בשנת 2012. אם אכן יוטל מע"מ על המכירה, אזי לפי הסכם המכר בין החברות ובין הרוכשים הסופיים, המס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

יתווסף למחיר הזכויות והרוכשים ישאו בו. הרוכשים, כגורמים פרטיים, לא יהיו זכאים לנכות את המס כמס תשומות.

5. המשיב, מנהל מס ערך מוסף, סבור כי הזכויות במקרקעין נמכרו על ידי אליטס וקינג ג'ורג' **במהלך עסק** שהן ניהלו ועל כן נעשתה "עסקה" החייבת במס לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק").

החברות, לעומת זאת, מסבירות כי חרף הכוונה המקורית ליזום בנייה ולמכור יחידות, כוונה זו מזמן סוכלה לנוכח התמשכות ההתדיינות המשפטית מול בעלי הזכויות המקוריים ולמעשה לא נעשה דבר לקידום התוכנית. לתפיסתן אפוא, הזכויות לא נמכרו במהלך עסק או ככנס ששימש בעסק. זה היה עיקר המחלוקת בין הצדדים אם כי, כפי שיפורט להלן, לכל אחד מהם טענות נוספות.

6. המשיב חייב את החברות במס עסקאות בגין מכירת הזכויות (מס שאמורים לשאת בו הרוכשים הסופיים כאמור) בסכום כולל המגיע לכדי 1.43 מיליון ש"ח (קרן המס). על השומה הוגשה השגה. ההשגה נדחתה על ידי המשיב והמחלוקת מונחת לפני בית המשפט.

ב. הוראות החוק הנוגעות לעניין הנדון

7. כידוע, סעיף 2 לחוק מטיל מס ערך מוסף, בין היתר, "על עסקה בישראל".

המונח "עסקה" מוגדר בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

"עסקה" - כל אחת מאלה:

(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת

ציוד;

(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או

על יבואו בידי המוכר;

(3) עסקת אקראי."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

"עוסק" הוא "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי" (סעיף 1).

"ציוד", במובנו המיוחד בחוק, הוא "נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק."

אין מחלוקת כי הזכויות במקרקעין מושא הערעור הן בבחינת "נכס" כמשמעותו בחוק וכי הפעולה עליה הוסכם בין החברות ובין הרוכשים הסופיים בשנת 2012 הייתה "מכר".

ג. עיקרי טענות הצדדים

8. אקדים ואציג בקצרה את טיעוני הצדדים וזאת כדי שהשתלשלות העניינים שתואר בהמשך תובן על רקע עמדות הצדדים.

9. המשיב כאמור גורס כי החברות פעלו באופן עסקי בענף הבנייה והנדל"ן ולפיכך מכירת הזכויות בשנת 2012 עונה על החלופה הראשית של המושג "עסקה", קרי "מכירת נכס... בידי עוסק במהלך עסקו". הן אליטס והן קינג ג'ורג' היו רשומות אצל המשיב כ"עוסקים מורשים" (באיחוד עוסקים, כי פעלו בצוותא). אפשרות מכירת הזכויות לשם הפקת רווח תמיד עמדה על הפרק כחלופה לפיתוח החלקה והקמת בניין חדש עליה.

10. בהקשר זה המשיב מדגיש את אופן הדיווח של החברות לרשויות המס במרוצת השנים, הן כלפי שלטונות המע"מ, הן כלפי מנהל מיסוי מקרקעין והן כלפי פקידי השומה האחראים ליישום הוראות פקודת מס הכנסה. המשיב מצביע בין השאר על אופן הצגת הפעילות בפני רשויות המס, כמתואר להלן, ועל הוצאת חשבוניות מס ועל ניכוי מס תשומות כעוסקים מורשים. לדעת המשיב, מושתקות החברות מלטעון היום שמכירת הזכויות לא נעשתה במהלך עסק שהן עסקו בו.

11. לחלופין, טוען המשיב כי השכרת הבניין הקיים לשימוש כסופרמרקט עלתה לכדי פעילות עסקית בידי החברות (כמשכירות הנכס) ועל כן מכירת הזכויות בשנת 2012 תיחשב מכירת "ציוד", כמשמעות מונח זה בחוק.

כאמור, גם מכירת "ציוד" היא סוג של עסקה החייבת במס ערך מוסף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

12. בנוסף ולחלופין, טוען המשיב כי חלה על המקרה דן החלופה השנייה להגדרת "עסקה", דהיינו, "מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר". המשיב סבור כי קיימות ראיות המוכיחות כי מס תשומות אכן נוכה בעת רכישת הזכויות, כך שדין מכירת הזכויות להתחייב במס, בין אם החברות ניהלו עסק ומכרו את הזכויות במהלכו, ובין אם לאו.

13. כפי שכבר צויין, החברות המערערות מסבירות כי התוכניות העסקיות שהיו קיימות תחילה לגבי המקרקעין נזנחו מכורח המציאות והזכויות הפכו לנכס השקעתי לכל היותר. הסכסוך המשפטי עם בעלי הזכויות המקוריים מנע כל אפשרות לקדם את הפרויקט ואכן בפועל לא ננקטו צעדים של ממש כדי לקדמו. לטענת החברות נעדרים כאן כמעט כל הסממנים המקובלים למציאת קיומו של עסק פעיל. מכירת הזכויות בסוף, כאשר הדבר התאפשר בתום ההתדיינות בערכאות, נערכה במישור ההשקעתי והפרטי, ולא במהלך עסק.

14. המערערות מצביעות על פסיקת בתי המשפט בנושא זכות העוסק לנכות מס תשומות (ובייחוד ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן, ניתן ביום 4.5.2010) והן מבקשות לאמץ את המבחנים לקיומו של עסק אשר התפתחו בפסיקה זו וליישם בהקשר הנוכחי:

"... צידו השני של המטבע של המבחנים השונים לקיזוז תשומות הינו ביחס לחיוב במס עסקאות, שכן ממילא ככל והמבחנים לקיזוז התשומות שוללים את קיזוז התשומות בהיעדר 'עסק' הרי שאותם המבחנים שוללים את קיומו של העסק גם לצורך בחינת החבות במס עסקאות."

(סעיף 96 לסיכומי המערערות)

לדעת המערערות בנסיבות דן התשומות שהוצאו בקשר לנכס לא היו עוברות את מבחני הפסיקה האמורים וזאת בשל העדר "תוכנית עסקית ריאלית" ובהעדר "התקדמות העסקה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

15. לדברי החברות, הדיווחים השונים לרשות המסים והרישום בדוחות הכספיים של השתיים נעשו מתוך שגרה וללא תשומת לב לשינוי הנסיבות אשר התרחש הלכה למעשה. יתרה מזאת, החברות לא הפיקו הנאה פסקאלית ממשית מאופן הדיווח האמור.

16. ממשיכות החברות ושוללות את הקביעה כי השכרת הבניין הישן בתקופת הביניים היוותה פעילות עסקית בידיהן. לדעתן ההשכרה הייתה פסיבית בלבד ומכיוון שכך, מכירת הזכויות במקרקעין איננה עונה על הגדרת מכירת "ציוד".

17. לבסוף החברות אינן מסכימות כי נוכח מס תשומות בעת רכישת הזכויות, אולם אף אם הדבר נכון, בפיהן טיעונים מדוע בנסיבות המקרה הנוכחי אין הצדקה להחלת החלופה השנייה להגדרת "עסקה", הכל כמפורט בהמשך.

18. מטעם החברות העיד מר אביחי הרפז, מייסד ומנהל אליטס. מטעם המשיב העיד מר יוסי הרשברג.

ד. השתלשלות המקרה

19. נפתח עם המקרקעין עצמם. הנכס הידוע כגוש 6911, חלקה 133 נמצא ברחוב המלך ג'ורג' 39, בלבה של תל אביב, קרוב מאד לגן מאיר ("הנכס" או "החלקה"). שטח החלקה 358 מ"ר. על החלקה נבנה בשנות השלושים בניין חד-קומתי ששטחו כ-100 מ"ר. המקרקעין היו בבעלות הקרן הקיימת לישראל והם הוחכרו לבני משפחת הרמתי.

20. חברת אליטס נוסדה בישראל בשנת 1993. בעלת המניות באליטס הייתה גב' חנה הרפז ואילו בן זוגה, מר אביחי הרפז היה מנהל החברה ומי שפעל בשם החברה באופן בלעדי. לפי דברי מר הרפז, הוא התגורר מחוץ לישראל באופן רציף משנת 2000.

21. אליטס הייתה רשומה אצל המשיב כ"עוסק מורשה" מתחילת חודש מאי 1994 (סעיף 13 לתצהירו של מר הרשברג ("תצהיר המשיב")).

22. בחודש אפריל 1994 נחתמה סדרה של שלושה חוזים בין אליטס ובין בני משפחת הרמתי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטם בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

בחוזה אחד, אליטם רכשה 50% מכלל זכויות החכירה בנכס מידיהן של אסתר, ענת וגלית הרמתי וזאת בתמורה ל-\$ 295,000.

בחוזה שני, אליטם רכשה 25% נוספים מידיו של מר אמנון הרמתי. התמורה החוזית בגין חלק זה הייתה \$ 175,000.

במסגרת החוזה השלישי נערכה עסקת קומבינציה (מסוג מכר חלקי) בין אליטם ובין מר עוזי הרמתי אשר החזיק קודם לכן 25% מכלל הנכס. על פי עסקה זו, מכר עוזי הרמתי מחצית מזכויותיו (דהיינו 12.5% מכלל זכויות החכירה) לידי אליטם כנגד התחייבותה של אליטם לבנות על החלק שנותר בידי עוזי (12.5%).

סדרה זו של שלושה חוזים שנכרתו בשנת 1994 תכונה להלן "הרכישה המקורית"; חמשת בני משפחת רמתי יכוננו יחד "בני משפחת הרמתי" או "הרמתי".

23. בשנת 1994, ובעקבות כריתת החוזים הנ"ל, שילמה אליטם לבני משפחת הרמתי סכומים שונים המסתכמים בכ-711 אלף ש"ח (אז \$ 237,500) על חשבון רכישת הזכויות (נספח כ"ד לתצהיר מר אביחי הרפז, מטעם המערערות).

24. לאחר חתימת חוזי הרכישה המקורית, התגלעה מחלוקת בין הרמתי ובין אליטם באשר לפירוש החוזים. במוקד המחלוקת היו שתי סוגיות: האחריות לשאת בתשלום היטל השבחה (ולגבי איזו תוכניות משביחות) וכן האחריות לשאת בתשלום דמי היוון אשר יידרשו על ידי מינהל מקרקעי ישראל בגין חידוש חוזה החכירה, אשר היה טעון חידוש (חוזה חכירה חדש נחתם בשנת 2000). לנוכח המחלוקת אליטם לא שילמה במועד את מלוא סכומי התמורה הנדרשים על פי חוזי הרכישה, ומאידך בני משפחת הרמתי טענו כי החוזים בטלים.

בשנת 1995 הגישה אליטם בבית משפט זה המרצת פתיחה נגד חמשת בני משפחת הרמתי והחלה מסכת התדיינות בערכאות שנמשכה כשבע עשרה שנים.

25. הריסת הבניין הישן ובניית בניין חדש תחתיו לא התממשו ולמעשה עד שנת 2004 אליטם אף לא תפסה חזקה בנכס (כך על פי המוצהר בהסכמי הפשרה שנכרתו עם הרמתי בשנת 2012, נספחים י"ד ו-ט"ו לתצהיר הרפז).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

26. בחודש ינואר 1998 ניתן פסק דין בהמרצת הפתיחה ונקבע על ידי בית המשפט המחוזי כי חוזי הרכישה המקורית אכן תקפים, כי אליטס חייבת בתשלום היטל השבחה בגין התוכניות המפורטות בפסק הדין, וכי בני משפחת הרמתי אינם אחראים לתשלום דמי היוון למינהל.

27. בחודש יולי 1998 אליטס מכרה מחצית מזכויותיה בנכס לחברת קינג ג'ורג' אינק., חברה שהתאגדה בארה"ב ונרשמה בישראל כחברת חוץ.

תמורת מחצית הזכויות נדרשה קינג ג'ורג' לשלם לאליטס \$ 500,000 בתוספת מע"מ, ולשאת יחד איתה בהתחייבויות כלפי משפחת הרמתי.

בהמשך, ככל הנראה בחודש אוגוסט 1998, נחתם הסכם מיזם משותף (Joint Venture Agreement) בין אליטס וקינג ג'ורג', ואף נרשמה שותפות ביניהן.

28. קינג ג'ורג' עצמה נרשמה אצל המשיב כ"עוסק מורשה" וככל הנראה כבר בשנת 1998 היא ואליטס נרשמו ב"איחוד עוסקים" לצורך חוק מס הערך מוסף (ראו סעיף 56 לחוק – "רישום מספר עוסקים כאחד" וכן תקנה 10 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976 – "עוסקים שביקשו להירשם כאחד").

29. על פסיקתו של בית המשפט המחוזי בהמרצת הפתיחה הנ"ל הוגשו ערעורים לבית המשפט העליון על ידי שני הצדדים. בפסק דין מחודש יוני 1999 אישר בית המשפט העליון כי חוזי הרכישה תקפים וכי אליטס אחראית לתשלום היטל השבחה (כמפורט שם), אולם הפעם נפסק כי בני משפחת הרמתי הם האחראים לתשלום דמי היוון למינהל.

30. כפי שיתואר בהמשך, בהזדמנויות מספר נערכו בירורים מטעם החברות אצל עיריית תל אביב בקשר לאפשרויות הבנייה על המקרקעין (מבלי שהבנייה החלה בפועל).

על פי חומר הראיות, ניתן היה לבנות על החלקה הנדונה בניין מגורים חדש בן חמש קומות, כאשר בקומת הקרקע מותר שימוש מסחרי (ראו "דוח 0" שהוכן לבקשת אליטס בפברואר 1995, נספח 15 לתצהיר המשיב; סעיף 58 להמרצת הפתיחה שהוגשה על ידי אליטס נגד הרמתי, נספח 17א לתצהיר המשיב; וכן חוות דעת השמאי נחום אלוני רוכברגר, נספח י"ז



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטם בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

לתצהיר הרפז, בעמוד 7 – "חוות דעת השמאי רוכברגר". בנייה כאמור הייתה מותרת על פי תוכנית מפורטת מס' 2363 אשר אישורה פורסם בסמוך מאוד למועד הרכישה המקורית; **עד למועד זה** זכויות הבנייה היו מצומצמות יותר וניתן היה לבנות רק שלוש קומות למגורים, קומת ביניים וקומת יציאה לגג (חוות דעת השמאי רוכברגר הנ"ל, עמוד 6; המרצת הפתיחה, שם).

על פי האמור בחוות דעת השמאי רוכברגר, תוכנית נוספת, מס' 2720 משנת 1998, איפשרה בנייה של בניין מגורים בן שש קומות, במקום חמש.

31. ואכן בהסכם הקומבינציה עם עוזי הרמתי משנת 1994 הוצהר על כוונה לבנות "בנין משולב למגורים ולמסחר" ואילו בהסכם ההלוואה עם חברת אלדור בניה, (ראו סעיף 57 להלן) דובר על "הקמת בניין מגורים... או בניין משרדים או שילוב של הנ"ל."

יש לציין כי על פי חוות דעת השמאי רוכברגר (בעמודים 9 ו-19):

"... על החלקה שבנדון קיימות זכויות בנייה למימוש בהיקף נרחב ולכן השימוש הטוב והיעיל של הנכס הינו הריסת המבנה הקיים והקמת בניין מגורים ומסחר תחתיו..."

...

בהתחשב בגילו הוותיק של המבנה, במצבו הפיזי ובזכויות הבנייה הניתנות למימוש, עולה כי שוויו המיטבי של הנכס מתבטא ע"י הריסת המבנה הקיים והקמת בניין מגורים ומסחר תחתיו."

ברי כי ההבנה שהשימוש "הטוב והיעיל" בנכס הוא הריסה ובנייה מחדש, היא זו שהניעה את אליטם מלכתחילה להיכנס לפרויקט כמיזם עסקי.

32. בסוף שנת 2001 שולמו סכומים נוספים לידי אמנון הרמתי בסך 166,000 ש"ח על חשבון הרכישה המקורית (נספח כ"ד לתצהיר הרפז).

33. עוד נמצא כי בשנת 2001 נרשמו הערות אזהרה על זכויות החכירה של בני משפחת הרמתי לטובת אליטם (נספח י"ב לתצהיר הרפז).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

34. לימים הרמתי שילמו דמי היוון למינהל מקרקעי ישראל בקשר לחידוש חוזה החכירה, אולם לטעמן של החברות התשלום האמור נעשה בחסר (כי הוא היה מבוסס על ערך המבנה הקיים בלבד) והתשלום כאמור השאיר את החברות (לטענתן) חשופות לדרישה מצד המינהל לתשלום **דמי היתר** בגין מימוש זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות. עניין זה הביא את אליטס להגיש תביעה נוספת בבית משפט זה בשנת 2006 ("**התביעה השנייה**").

35. על רקע העיכוב המתמשך במימוש התוכנית המקורית להקמת בניין חדש על המקרקעין, המבנה הישן המשיך להיות מושכר לצדדים שלישיים אשר ניהלו בו סופרמרקט (מרכול). החל משנת 2004 דמי השכירות בגין השכרת הבניין הקיים הגיעו לידי החברות.

36. בעוד ההתדיינות בתביעה השנייה מתנהלת, בשנת 2009 חתמו החברות על חוזה למכירת זכויותיהן לידי שוכרת הבניין הקיים, חברת סופר זול בן גוריון בע"מ ("**הסכם סופרזול**"). התמורה החוזית על פי הסכם זה הייתה \$ 1,725,000. אולם מכירת הזכויות לסופרזול הותנתה בתנאי מתלה הדורש, בין היתר, "**סיום הליכי התביעה כנגד החוכרים הרשומים**" עד למועד הנקוב בהסכם (נספח י"ג לתצהיר הרפז).

37. התנאי המתלה בהסכם סופרזול לא התקיים ומכירה זו לעולם לא השתכללה.

38. בשלהי שנת 2012 הושגה פשרה בין החברות ובין בני משפחת הרמתי. לפי הסכם הפשרה אשר נחתם עם אמנון, ענת, גלית ומנהל העזבון של אסתר ז"ל, על מנת לאפשר למלוא הזכויות לעבור לידי החברות, עליהן לשלם סכום כולל נוסף בסך 1,850,000 ש"ח.¹ כמו כן בהסכם פשרה נוסף, החוזה עם עוזי הרמתי הומר מהסכם קומבינציה (אשר בתחילה הביא למכירת מחצית מזכויותיו של עוזי כנגד מתן שירותי בנייה) להסכם מכר רגיל לפיו עוזי מוכר את כל זכויותיו במקרקעין (25%) תמורת תשלום בסך 2,850,000 ש"ח.

39. הסכם הפשרה בין הצדדים קיבל תוקף של פסק דין ביום 28.11.2012 (סעיף 26 לתצהיר הרפז).

40. ביום 20.11.2012, כלומר בסמוך לפני מתן התוקף להסכמי הפשרה הנ"ל, נחתם הסכם המכירה מושא ערעור זה. על פי ההסכם, החברות מכרו את כל זכויותיהן בנכס לידי

¹ הסכם פשרה זה נכרת משום מה רק עם אליטס ולא עם קינג ג'ורג'.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

חמישה אנשים פרטיים שהם הרוכשים הסופיים ("המכירה הסופית"). הרוכשים הסופיים לא נחשבו כ"קבוצת רכישה" על ידי מנהל מיסוי מקרקעין (נספח 44 לתצהיר המשיב). יושם אל לב כי לאור ההסכמות בין החברות ובין עוזי הרמתי לא נותרה עוד עסקת קומבינציה לביצוע, כך שהמכירה לידי הרוכשים הסופיים לא הייתה כרוכה בהמחאת התחייבות לבנות.

בתמורה למכירת זכויותיהן במסגרת המכירה הסופית, החברות היו זכאיות לקבל 9,350,000 ש"ח (אשר באותה עת היו שווי ערך לכ-2.384 מיליון דולר), וזאת "בתוספת מע"מ כדין".

41. אם נסכם את **הצד הכספי** של השתלשלות העניינים מתקבלת תמונה זו:

(א) אליטס סיכמה עם הרמתי לרכוש שלושה רבעים מן הזכויות כנגד תשלום במזומן של 470 אלף דולר, ואילו הרבע הרביעי אמור היה להירכש באמצעות עסקת קומבינציה. משתקף אפוא שווי כולל למלוא הזכויות בסך 627 אלף דולר בעת כריתת הרכישה המקורית.

(ב) כעבור כארבע שנים אליטס מכרה מחצית מן הזכויות לקינג ג'ורג' תמורת 500 אלף דולר כך ששווי מלוא הזכויות היה 1.0 מיליון דולר.

(ג) כעבור עוד אחת עשרה שנים שתי החברות מכרו את מלוא הזכויות לסופרזול תמורת 1.725 מיליון דולר (במכר שבוטל).

(ד) כעבור עוד שלוש שנים מכרו שתי החברות את מלוא הזכויות לרוכשים הסופיים כנגד 2.383 מיליון דולר.

(ה) עד לסוף שנת 2001 שולם להרמתי בסך הכל 278 אלף דולר על חשבון הרכישה.

(ו) בשנים 2012 ו-2013 שולם להרמתי 4,700,000 ש"ח נוספים להשלמת הרכישה. סכום זה היה שווה ערך לכ-1.216 מיליון דולר בעת מתן התוקף להסכמי הפשרה (לפי שער חליפין של 3.865).

42. על פי חוות דעת משפטית שניתנה לחברות על ידי משרד עורכי הדין זיו שרון ושות' (באי כוחן בהליך דנן), עסקת המכירה הסופית הייתה חייבת במס ערך מוסף רק לגבי מרכיב התמורה ששולם **עבור הבניין הישן**, וזאת מפני שהבניין הושכר במרוצת השנים על ידי החברות המוכרות בעסקה החייבת במס עסקאות ולכן מכירתו הייתה בבחינת מכירת "ציוד" כמשמעות מונח זה בחוק (ראו סעיף 5.3 לחוות הדעת, נספח י"ח לתצהיר הרפז).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

לעומת זאת, על פי חוות הדעת, מרכיב התמורה שהתייחס לזכויות הבנייה הגלומות בנכס לא היה חייב במע"מ, בהעדר "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף. לצורך הפיצול בין שני מרכיבי התמורה, יושם האמור בחוות דעת השמאי רוכברגר, אשר קבעה כי יש ליחס 24.8% מהשווי הכולל של הנכס לבניין הקיים, ואילו 76.2% יש ליחס ליתר הזכויות. אי לכך, ועל סמך חוות הדעת המשפטית שולם על ידי החברות מס עסקאות בסך 417,600 ש"ח, סכום המהווה 18% (כשיעור המס אז) מתוך 2,320,000 ש"ח.

43. כמוסבר, בערעור דנן טוענות החברות כי לא היה מקום לתשלום מס ערך מוסף על כלל התמורה ששולמה במכירה הסופית והן ויתרו על טענתן לפיצול התמורה בין חלק המיוחס לבניין הקיים וחלק המיוחס לזכויות הבנייה (סעיף 40 לסיכומי המערערות). במרכז המחולקת, כפי שעוצבה על ידי הצדדים, עומדת אפוא סוגיית קיומו של עסק, אשר במסגרתו יכלו הזכויות להימכר. כאמור, לטענת החברות, בעת מכירת הזכויות לא נוהל על ידיהן כל עסק פעיל. נפנה עתה לנושא זה.

ה. קיום מאפיני עסק

44. המבחנים השונים לבחינת קיום "עסק" בתחום הפיסקאלי מוכרים היטב ואין צורך להאריך כאן את הדיבור בנושא. בין היתר ניתן להביא בחשבון קביעות ורציפות הפעילות, תדירות העסקאות, ההיקף הכספי של העסקאות, סוג הנכס מושא הפעילות, קיום מנגנון תפעולי, בקיאות בענף, מעשי השבחה, מעשי שיווק, נטילת מימון זר, ייעוד התמורות ומבחן גג המביט על כלל הנסיבות (ראו, בין היתר, ע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה, ניתן ביום 2.2.2005; וכן ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, ניתן ביום 16.3.2009). בפסיקה מאוחרת יותר מודגש במיוחד "מבחן העל" או "מבחן הגג" המביא בחשבון את מכלול הנסיבות, מבלי לבכר סממן מסחרי זה או אחר (ראו למשל, ע"א 4377/17 חנניה גיבשטיין נ' מע"מ רחובות, ניתן ביום 2.6.2019). הקושי, כרגיל, נעוץ ביישום המבחנים ובמתן משקל לסממנים השונים במקרה קונקרטי.

45. במקרה דנן, אין באמת מחלוקת כי תחילה עניינה של אליטס בנכס הנדון היה עסקי וכוונתה הייתה להשיא רווח עסקי ממיזם בנייה, לרבות מכירת יחידות בנויות חדשות. תוכנית זו קיבלה ביטוי הן בדוחות הכספיים של אליטס והן בדברי מנהלה, מר הרפז:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

"חשבנו לתומנו, שנוכל לצאת לבניה והכול יהיה טוב ויפה, זה יהיה נכס מהיר, נוכל למכור אותו ולהרוויח כסף. זה לא יצא, מה לעשות?"
(פרוטוקול הדיון, עמוד 38, שורות 12-13; ראו גם בעמוד 22, שורה 19 עד שורה 21, ועמוד 24, שורות 30-31).

46. ניתן למצוא סימנים מובהקים לכוונה עסקית בהסכם המיזם המשותף שנערך בין אליטס וקינג ג'ורג' בשנת 1998, וזאת חרף פרוץ הסכסוך עם בעלי הזכויות המקוריים, בני משפחת הרמתי, קודם לכן. והנה בהסכם המיזם המשותף הוצהר כי:

"WHEREAS AL [אליטס] and KG [קינג ג'ורג'] both want to either sell, or develop and sell the Property ('Project')"

47. אלא מאי? מיזם הבנייה לא קרם עור וגידים כמקווה.

אמנם פעמיים לפחות נערכו פניות לעירייה ב"בקשה לקבלת מידע להיתר" אך לא הוגשה בקשה קונקרטית לקבלת היתר בנייה. בקשת מידע ראשונה הוגשה באוקטובר 1999 (נספח 16 לתצהיר המשיב) והמבנה החדש המבוקש מתואר שם ככולל שש קומות מגורים וקומה אחת למסחר. בקשת מידע שנייה הוגשה בנובמבר 2004 בקשר לבניית בניין חדש. דומה כי בכל התקופה הנוגעת לעניין, החל משנת 1994 וכלה בשנת 2012, לא הוצא היתר הריסה או בנייה על מנת לממש את תוכניות החברות.

48. סכום ההוצאות שהוצאו על ידי החברות עבור "תכנון אדריכלי והנדסי" הסתכם בכ-47 אלף ש"ח, סכום לא מהותי במיוחד (מאזן אליטס - קינג ג'ורג' ליום 31.12.2009, נספח 23 לתצהיר המשיב, באור 2(א)). נראה כי הוצאות אלו הוצאו בשנים 2000 ו-2001 (שם).

49. המשיב מדגיש את ההתמדה של אליטס (ובהמשך, אליטס וקינג ג'ורג') בניהול ההתדיינות המשפטיות מול בני משפחת הרמתי והמשיב מוצא בו פעילות עסקית ממשית:

"... מעל לכל - המערערת ניהלה את ההליכים המשפטיים באופן עקבי ונמשך, ובכך השביחה את הנכס בידיה - לא במובן הפיסי, אלא במובן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

ששיפרה את מצב זכויותיה המשפטיות כך שתוכל למכור אותו לצד שלישי ללא מגבלות משפטיות, עבור תמורה יותר גבוהה. יצוין, כי ניהול הליכים משפטיים, שמטרתם להסיר מגבלות מנכס מקרקעין על מנת לאפשר מכירתו ברווח גדול יותר - מהווה פעילות עסקית נמשכת לכל דבר ועניין. כעולה מעדותו של מר הרפז, ניהול ההליכים תרם ל'ערך המוסף' שנוצר אצל המערערת בקשר עם הנכס, מטעם זה מדובר בחלק מפעילותה העסקית של המערערת... בדיוק כמו תכנון אדריכלי או בניה של מבנה. זו גם זו פעילות שנועדה לקדם את העסק להשגת מטרותיו."

(מתוך סעיף 61(ט) לסיכומי המשיב)

לטעמי, טיעון זה איננו משכנע. קיום המאבק המשפטי על תוקף רכישת הזכויות יכול לעלות בקנה אחד, במידה דומה, עם החזקה פסיבית/השקעתית של נכס המריבה. אדם המעוניין לקבל תשואה על נכס הון (בין בדרך הכנסה שוטפת כגון דמי שכירות ובין בדרך הפקת רווח הון מעליית ערכו של הנכס בחלוף זמן, או שניהם יחד) עשוי לתבוע את זכויותיו בערכאות (או להתגונן בפני תביעות) על מנת להיות זכאי, בעיני המשפט, להמשיך ולהחזיק בנכס ולעשות בו שימוש. דהיינו, עצם העשייה המשפטית – לרבות נקיטת הליכים ושכירת שירותיהם של יועצים ועורכי דין לשם הייצוג בהליכים אלה – איננה מעידה בהכרח על כך כי מושא ההתדיינות הוא עסק. לדעתי העיסוק המאומץ (ככל שיוכח) בהליכים המשפטיים איננו מהווה, כשלעצמו, עסק (וטולו, לדוגמה, מאבק משפטי ארוך ומסועף בעניין ירושה - הנאמר כי היורשים הטוענים לחלק בעזבונו מנהלים עסק בגלל דבקותם במטרה המשפטית?) כמובן ניהול מאבק משפטי עשוי להיות חלק מעיסוק בעסק ונלווה לו, והוא אף עשוי להסביר מדוע הפעילות העסקית העיקרית איננה מתנהלת כמתוכנן, אולם הדבר עשוי לקרות גם בקשר לנכס השקעתי אשר לגביו ניטשת מחלוקת משפטית כלשהי.

50. מאידך, אין בהכרח לקבל את קביעתן הנחרצת של החברות כי עם הזמן המיזם היה ל"אבן שאין לה הופכין" – ביטוי שמופיע שוב ושוב בכתבי הטענות ובסיכומים מטעם החברות.

אכן בנסיבות מסויימות מיזם עסקי עלול להיות מסוכל בשל מכשול חיצוני ואובייקטיבי, המונע כליל את ניהול העסק כמתוכנן או, למצער, המונע את ניהולו באופן כדאי מבחינה כלכלית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

כאן החברות המערערות מצביעות על ההתדיינות הממושכת מול בני משפחת הרמתי כגורם מכריע אשר מנע את קידום העסק וסיכל את הוצאת המיזם אל הפועל.

אולם, לפי המסופר, התדיינות זו הייתה כספית במהותה – מחלוקת על נשיאה בתשלומי חובה – ודומה כי הסכסוך יכול היה להיפתר במישור הכספי מבלי להביא להשבתת כל תוכניות הבנייה (כפי שהסכסוך אכן נפתר בסופו של דבר). סירובן של החברות להסכים לפרשנותם של בני משפחת הרמתי לחוזי הרכישה וסירובן להשלים עם פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין הביאו להליכים ממושכים. ייתכן שסירוב זה היה מוצדק, לפחות בעיני החברות, ואינני נדרש לצדקת עמדתן. אולם החלטת החברות שלא לקבל על עצמן את נטל היטל ההשבחה ודמי ההיוון כנדרש על ידי הרמתי לא היוותה גורם חיצוני – כלומר, גורם שהוא מחוץ לשליטתן של החברות – אשר סיכל את קידום המיזם. ל"אבן" לא היו "הופכין", מפני שהחברות לא היו מוכנות להופכה במחיר כספי גבוה מדי לגישתן, מחיר שלא תאם את המוסכם בחוזי הרכישה כהבנתן.

51. ובכל זאת, יש להכיר בעובדה שכמעט ולא נעשה דבר בשטח (לעומת בבתי המשפט) כדי להביא להקמת פרויקט בנייה. לא נוצר כל מנגנון עסקי קבוע לצורך ביצוע הפרויקט, לא גובשה כל תוכנית מסויימת ומפורטת לפיה ייבנה הבניין החדש, וממילא לא ניתן כל היתר מטעם העירייה לצורך ביצוע העבודות הדרושות.

הזכויות נמכרו בחלוף כשמונה עשרה שנים ממועד רכישתן – פרק זה ארוך לכל הדעות. על כן, במבט ראשון אין זה מופרך לגרוס כי המכירה הסופית לא אירעה ב"מהלך עסק" וכי עסק במובן המקובל מזמן חדל להתקיים לגבי הנכס הנדון. בהמשך נבחן שורה של עובדות ונסיבות אשר לדעת המשיב עשויות לתמוך במסקנה כי **חרף העדר הבנייה בשטח**, העסק מעולם לא הופסק.

52. כאן יש לציין כי קשה לקבל את טיעוני המשיב לגבי עיסוק בעסק של **השכרת המבנה הישן**. הבניין הישן הושכר לאותו גורם במשך שנים רבות, ובעדות שלא נסתרה אמר מנהל אליטס, מר הרפז, כי ככלל תחזוקת המושכר טופלה על ידי השוכרת ולא על ידי החברות (עמוד 68, שורה 24 עד שורה 29). אף גביית דמי השכירות לא הייתה כרוכה במאמץ של ממש. מצטיירת תמונה של השכרה פסיבית למדי (ובמהלך הדיון התקשה מר הרשברג מטעם המשיב לחלוק על מסקנה זו: עמוד 99, שורה 15 עד שורה 23). דומה אפוא כי עצם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

המשך ההשכרה באה בשל העיכובים בקידום מיזם הבנייה, ולא כמהלך כלכלי בפני עצמו. הנסיבות אלו אין בסיס לקבלת טענת המשיב בדבר חבות במס בשל מכירת "צידוד".

53. כאמור, המערערות מסתמכות בין היתר על הפסיקה בעניין צביון על מנת להמחיש את הרף הגבוה למציאת עסק, ובפרט בקשר לעסק שיוקם בעתיד. בפסק דין צביון, שעניינו ניכוי מס תשומות בהתאם להוראות 41 לחוק, כבוד השופט פוגלמן הטעים כי:

"... יכול שהמבחן הראוי למתן ניכוי בגין תשומות העשויות לשמש בעסקה עתידית הוא המבחן אשר החיל בית המשפט קמא, והוא קיומו של הסתברות גבוהה להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס. עם זאת אינני רואה לקבוע מסמרות בנושא זה, שכן המערערת לא הציגה ראיות מספיקות גם לקיומו של המבחן שלו היא טוענת, הבוחן קיומו של סיכוי סביר לקיומה של עסקה עתידית."
(סעיף 18 לפסק הדין)

בהמשך מנה כבוד השופט פוגלמן שורה של מבחני עזר שניתן להשתמש בהם כדי לקבוע אם קיימת הסתברות גבוהה מספיק להתממשותה של עסקה (תוך דגש כי "אין מדובר ברשימה סגורה").²

בית המשפט העליון הגיע למסקנה כי "לא הונח סיכוי סביר לקיומה של עסקה עתידית" (סעיף 20 לפסק הדין) ותוך כדי כך סמך את ידיו על ממצאיו של בית המשפט המחוזי (כבוד השופטת קרת-מאיר) אשר פסק כי:

"הערפול רב על הנגלה. מדובר בקונספט בלתי ברור במקום גיאוגרפי לא ידוע הנע בין יוון לאיטליה דרך ספרד. המידע שניתן באשר לאותו קונספט או מיזם או פרוייקט, הינו... היולי לחלוטין."

² אלה המבחנים: (א) קיומה של תוכנית עסקית סבירה שאיננה ספקולטיבית בעיקרה להבדיל מרעיונות היוליים וערטילאיים; (ב) מהות העסק או אופי העיסוק ("אין דין פרויקט בנייה כדין חברת הזנק"); (ג) מרכיב הזמן, עד למועד המשוער להתממשות העסקה החייבת; (ד) מקצועיות ובקיאיות; (ה) יכולת תזרימית; (ו) מידת ההתקדמות הקיימת; (ז) מבחן על של מכלול הנסיבות (סעיף 19 לפסק הדין).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

54. אכן אופן הניתוח בסוגיית קיומו של עסק אמור להיות דומה בין אם מדובר בבחינת החלופה הראשית של הגדרת עסקה לפי סעיף 1 לחוק ובין אם מדובר ביישום סעיף 41 לחוק לעניין התרת מס תשומות.

אולם לגבי המקרה הנוכחי וזיקתו לנפסק בעניין **צביון**, אין המשל דומה לנמשל. כאן מדובר בפרויקט בנייה לא יוצא דופן, שיכול היה להתבצע על פי תוכניות בניין עיר קיימות, כאשר העיכוב בו נבע מסכסוך כספי ולא מגורם חיצוני כלשהו מחוץ לשליטתן של המערערות.

55. כאמור, המשיב מפנה לנסיבות ועובדות נוספות שעשויות להטות את הכף לכיוון קיומו של עסק (וזאת בנוסף לנושא ה**דיווחים** שהגישו החברות, לו יוקדש חלק נפרד בהמשך). בין היתר מצביע המשיב על בקיאותו של מר הרפז, מנהל אליטס; המימון הזר שניתן לצורך רכישת הזכויות בשנת 1994; ההתחייבות הנמשכת לפי עסקת הקומבינציה, ועיסוקיה הנוספים של אליטס מעבר למיזם הנדון.

56. מר הרפז העיד על עצמו כפעיל "**בכמה ענפים. בעיקר נדל"ן, היה לי גם הייטק מבחינה מסוימת, היה לי מסחר, הייתי מעורה בהרבה מאד דברים**" (עמוד 24, שורות 5-6). הוא הוסיף כי היו בבעלותו, בניהולו או בשיתופו "**בערך 100 תאגידי שונים**" בעיקר בארה"ב אשר פעלו בין השאר בענף הנדל"ן (עמוד 23, שורה 32). בין היתר הוא עסק בתחום המקרקעין במסגרת חברה בשם "אטלנטיק הומס" אשר פעלה בישראל משנת 1991 ולגביה המשיב צירף נתונים בנספח 30 לתצהירו; לדברי מר הרפז, חברה זו "**קנתה מגרשים ומיד מכרה אותם, בהוד השרון**" (עמוד 25, שורות 31-32). עם זאת, מר הרפז הוסיף כי "**לא היה מה לנהל**" (עמוד 26, שורה 19; שורה 24).

יש להוסיף ולציין כי על פי ההסכם עם קינג ג'ורג', מר הרפז היה זכאי, באופן אישי ומעבר לחלקה של אליטס במיזם המשותף, לדמי ניהול בגובה 10% מרווחי המיזם, וזאת "in return for managing the operations of the Project" (סעיף 4א).

דומה אפוא כבקיאות כן נמצאה כאן, והדבר איננו מפתיע כי הרי אליטס לא הכחישה כי כוונתה המקורית הייתה לבצע מיזם בנייה אשר יצמיח רווח עסקי.

57. כך גם בנושא המימון הזר. נמצא כי בינואר 1995 (תשעה חודשים לאחר עריכת חוזה הרכישה עם בני משפחת הרמת), נחתם חוזה בין אליטס ובין אלדור בניה בע"מ "**לצורך מימון חלקי של רכישת המגרש**" (ה"הואיל" הרביעי במבוא לחוזה; להלן – "**חוזה**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

המימון", נספח 8 לתצהיר המשיב). אליטס מתוארת בחוזה המימון כ"יזם העוסק בין היתר בנדל"ן קבלנות בניה וכיו"ב" (ההואיל הראשון). עוד מוצהר שם כי אליטס תבנה על המגרש הנרכש "בניין מגורים, חנויות, קומת מרתף, וחנויות או בנין משרדים או שילוב של הנ"ל" (סעיף 1 לחוזה). אלדור בניה מתחייבת להלוות לאליטס סך של \$ 350,000 (סעיף 3). באשר לתשואה על ההלוואה המוענקת, סעיפים 5 ו-6 לחוזה המימון קובעים כדלקמן:

5. בתמורה להלוואה יקבל צד א' [אלדור בניה] ריבית בסכום שלא

יהיה גבוה מ-25% מהרווח מבנית הפרוייקט.

6. א. הבנין יקרא 'בית אלדור' ובכניסה לחדר המדרגות ו/או במקום

שיוסכם ע"י הצדדים יונח שלט מתאים בשם זה.

ב. בתמורה לאמור בסעיף 6(א) הנ"ל מסכים צד א' לוותר על קבלת

ריבית על הלוואתו אם הפרוייקט יסתיים ללא רווח. ואם

יסתיים בהפסד - יממן מהסכומים שהלווה עד 25% מהפסדי

הפרוייקט."

הוראות אלו עשויות להעלות תהייה שמא אלדור בניה עצמה נעשתה שותפה למיזם; שאלה זו איננה נדונה בערעור הנוכחי אולם תנאי חוזה המימון אכן מצביעים על האופי העסקי של הפרוייקט ואינם מאפיינים מימון רכישת נכס השקעתי/פרטי. יצויין כי סכום ההלוואה, \$ 350,000, היווה חלק הארי של סך המזומנים שנדרש לאליטס לשם רכישת הזכויות ממשפחת הרמת.

58. בחקירתו מר הרפז נשאל על פרעון ההלוואה לחברת אלדור בניה:

"כב' הש' קירש: מתי נפרעה ההלוואה לאלדור?

מר הרפז: לא נפרעה אף פעם.

כב' הש' קירש: אף פעם?

מר הרפז: אף פעם.

כב' הש' קירש: עד היום?

מר הרפז: עד היום.

כב' הש' קירש: גם אחרי מכירת הנכס?

מר הרפז: נכון, לא קיבל. כי היה הפסד... הוא הבין שהוא לא

יקבל."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

(עמוד 67, שורה 20 עד שורה 27)

59. כאמור המשיב מצביע גם על המשך קיומם של חיובי אליטס וקינג ג'ורג' לפי הסכם הקומבינציה שנכרת עם עוזי הרמתי (ראו סעיפים 22 ו-31 לעיל) כהוכחה לכך שעסק חייב היה להתקיים במהלך כל התקופה הנדונה. הסכם זה הטיל חיובים למתן שירותי בניית דירת מגורים – עד להמרת החיובים בשנת 2012 לתשלום כספי במסגרת הפשרה עם בני משפחת הרמתי.

אכן עסקת הקומבינציה מאפיינת מיזם עסקי ובמסגרתה התחייב אליטס "לבנות [לעוזי] ולמסור לחזקתו דירה אחת לפחות..." (סעיף 4(א) להסכם הקומבינציה).

על פי טיעון המשיב, אליטס וקינג ג'ורג' כלל לא היו חופשיים לזנוח את כובעם הקבלני והעסקי בקשר למיזם הנדון מפני שהם נותרו מחוייבים כלפי עוזי לביצוע שירותי בניה. לדעתי לנסיבה זו אין משקל רב מדי בהקשר הפיסקאלי, כאשר החיוב החוזי לא קוים הלכה למעשה במשך כשמונה עשרה שנים. אם יתר הנסיבות היו מלמדות על הפסקת פעילות עסקית במובן דיני המס, המשך קיום החיוב החוזי לא היה מביא, מן הסתם, להסקת מסקנה אחרת.

60. המשיב אף מציין כי המיזם בתל אביב לא היה פרויקט הנדל"ן היחיד של אליטס והיא הייתה שותפה במיזם נדל"ן גם בארה"ב. כך מתואר הפרויקט בארה"ב בביאור 3(ב) למאזנה ליום 31.12.2012:

"בשנת 1998 שילמה החברה \$ 500,000 תמורת רכישת מקרקעין בארה"ב למטרת פיתוח ובניה. העסקה בוצעה עפ"י היתר שנתקבל מבנק ישראל בשנת 1997. בשנת 2003 הוחל בפיתוח תשתיות ובניה באתר...

...

לאור הערכת הנהלת החברה ולאור הדוחות הכספיים של העסקה המשותפת בחו"ל, הוחלט על מחיקת ההשקעה בדוחות הכספיים של אליטס נכון ל-31.12.2011 בשל הפסדי העסקה המשותפת. כמו כן, התקבלה הצהרה... על פיה ההשקעה בשותפות בסך \$ 500,000 ירדה לטימיון. הפסדים אלו גם דווחו לרשויות המס בארה"ב."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

קשה לדלות ממידע זה מה הייתה מידת מעורבותה של אליטס בפרויקט בארה"ב, אולם גם אם היא הייתה שותפה לעסק שם (וכך נראה), עובדה זו איננה בהכרח שוללת מסקנה כי מיזם בישראל הפך את עורו מעסקי להשקעתי. נזכיר כי פרט לפועלו האישי של מר הרפז, לאליטס לא היה כל מנגנון עסקי בישראל לביצוע מיזמי מקרקעין ובנייה.

61. נטען כי עסק לא יכול היה להתנהל כאן מפני שמר הרפז שהה רוב הזמן מחוץ לישראל בשנות האלפיים. אכן לפי הטבלה המופיעה בסעיף 67 לתצהירו, בין השנים 2000-2012 הוא נכח בישראל בממוצע כ-35 ימים בלבד מדי שנה. לפי הטיעון מציאות זו ממילא לא איפשרה ניהול עסקים פעיל בישראל. טענה זו איננה חסרת משקל, אולם מר הרפז לא העיד כי הוא היה שוהה זמן רב יותר בישראל אילו הבנייה המיוחלת הייתה מתחילה להתבצע (ואף לא נטען כי פיקוח על הנעשה בישראל היה בלתי אפשרי כאשר מר הרפז שהה מחוץ למדינה). מכל מקום אין חולק שהתקדמות ממשית בתכנון ובנייה לא אירעה ואין צורך בעיון בטבלת ימי השהייה הנ"ל כדי להיווכח שכך היה.

62. כסיכום ביניים, ניתן לומר כי במבט על המעשים בשטח אין לפנינו תמונה מובהקת של פעילות עסקית רצופה או מאומצת, אולם בהחלט קיימים סממנים עסקיים (לרבות בקיאות ומימון זר). כמו כן לא הובאה כל ראיה חותכת המעידה על הפסקת המיזם המסחרי שהוחל בו.

על פני הדברים המקרה הוא גבולי למדי. אולם מתקיימות כאן נסיבות נוספות שמקשות מאוד על המערערות לטעון היום כי לא היה עסק, ביחוד כאשר נטל השכנוע מוטל עליהן. נפנה לדברים אלה עתה.

1. המצגים והדיווחים של המערערות

63. על פי פסיקת בתי המשפט, מצגיו ודיווחיו הקודמים של נישום או עוסק, ביחוד כלפי שלטונות המס אך גם כלפי צדדים שלישיים ככלל, עלולים ליצור מניעות או השתק באשר לאופן הצגתם של פעילות כלכלית, נכסים, והתחייבויות בעתיד: ראו בסעיפים 64-65 לפסק הדין בע"מ 14-09-447 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים, שניתן על ידי ביום 5.5.2016, והאסמכתאות המרוכזות שם. לדגש זה, המושם על דיווחי העבר, מספר הצדקות ותכליות: במישור הראייתי, מצגי העבר עשויים להיות הראיה הטובה ביותר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

לדרך בה נתפסה המציאות הכלכלית בעת התרחשותה ולכוונותיו של האזרח; במישור המערכתי, הקמת ההשתק מונעת פתיחתם מחדש של נושאים מוסדרים ותורמת ליציבות וודאות ומגנה על אינטרס ההסתמכות; במישור האנטי-תכנוני, השתק כאמור עשוי למנוע שינויים מכוונים ומתוכננים מראש בסיווגם של דברים כחלק מתוכנית להפחתת מס; ובמישור הערכי והמוסרי, הקמת ההשתק מונעת הצגה אופורטוניסטית של דברים, המשתנה עם הזמן בהתאם לתועלת שעשויה לצמוח משינוי המצג.

64. עוצמת ההשתק תושפע, בין השאר, מהיקף וחשיבות הדיווחים והמצגים שנמסרו בעבר; משך התקופה על פניה ניתנו המצגים והדיווחים הקודמים; מידת העקביות שהייתה בהצגת הדברים בעבר; מידת התועלת שהופקה בעבר מאופן הצגת הדברים בצורה הקודמת; מידת שיקול הדעת שהיה בידי אזרח בבחירת אופן הצגת הדברים בעבר; ומידת ההסתמכות של הזולת על מצגי העבר.

מקרה פרטי של העקרון האמור הוא נפקות רישומו של אדם כעוסק לצורך חוק מס ערך מוסף ובאיזו נסיבות יוכל הוא לטעון כי על אף הרשום, אין הוא ממשיך לעסוק בעסק או שפעולה מסויימת לא נעשתה במסגרת עסקו; ראו למשל, את האמור בע"א 267/86 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת ראובן פליצה בע"מ, ניתן ביום 19.10.1989; בפסק דיני בעניין נבוק אליהו בסעיפים 60 עד 63; ולאחרונה, בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין גיבשטיין בסעיף 27.

65. לעתים הראיות יצביעו על כך כי דיווחי ומצגי העבר אינם תואמים את המציאות הכלכלית (או מפני שהם היו שגויים מלכתחילה או בשל שינוי הנסיבות על פני הזמן) וכי מן הצדק ליישם את חוק המס בהתאם למציאות מוכחת זו על אף תוכנם של דיווחי העבר ובהתחשב בכל הגורמים המנויים לעיל. למותר לציין כי שקילת הדברים חייבת להיעשות בכל מקרה ומקרה לפי נסיבותיו.

66. אומר כבר כאן כי במקרה דנן, היקף המצגים, עקביותם, ונפקותם אינם מאפשרים התעלמות מהם, בייחוד כאשר מידת ה"עסקיות" של המיזם הנדון (מבחינת אינטנסיביות הפעילות) איננה מובהקת לכאן או לכאן (וראו בהקשר זה את הדברים שכתבתי בעניין חנוך: "אילו המקרה היה 'גבולי' יותר, מובהק פחות, ייתכן שהיה מקום לייחס משקל רב יותר לרישום המערערים כעוסקים וזאת כגילוי דעתם באשר לאופי הפעילות המנוהלת בידיהם").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

67. במקרה הנדון, ניתן לחלק את נושא המצגים והדיווחים לעניינים אלה:

- (א) התיאורים הכלולים במסמכי ההתאגדות ו**בדוחות הכספיים** של החברות.
- (ב) מצגים כלפי רשות המסים בעת **פתיחת תיקים ורישום כעוסקים**.
- (ג) **יישום סעיף 50** לחוק מיסוי מקרקעין.
- (ד) החבות **במס עסקאות** לפי חוק מס ערך מוסף.
- (ה) **ניכוי מס תשומות** לפי חוק מס ערך מוסף.
- (ו) הצגת תוצאות המיזם לעניין **פקודת מס הכנסה**.
- (ז) מצגים בתובענות המשפטיות שהגישה אליטס.

להלן נתאר את הדיווחים והמצגים השונים בהתאם לחלוקה הנ"ל.

מסמכי ההתאגדות והדוחות הכספיים

68. בתזכיר ההתאגדות של אליטס מחודש דצמבר 1993 צויין כי "**המטרות שלשמן נוסדה החברה**" הן "**עיסוק בנכסי נדל"ן**" וכן "**ייזום השקעות וייזום פרויקטים**" (בגרסה מאוחרת יותר של התזכיר, משנת 1994, הוסף "**כל מטרה חוקית אחרת**") (נספח 1 לתצהיר המשיב).

69. בביאור 2 למאזן אליטס ליום 31.12.1999 (נספח 4 לתצהיר המשיב), פעילות החברה מתוארת כ"**יעוץ ושירותים כלכליים, ארגון ייבוא ושיווק, יזום עסקות בינלאומיות ובניה**".

באותו מאזן המקרקעין הנדונים מופיעים **כרוש שוטף ("מקרקעין לבניה")**. בביאור 3(ב) למאזן נכתב:

"(1) **החברה רכשה בשנת 1994 זכויות במגרש (חכירת מינהל) בתל אביב. חלק מהאתר נרכש ב'עסקת קומבינציה'...**

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 12491-02-17 אליטם בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

(3) החברה קיבלה מחברה אחרת הלוואה בסך 1,050,290 ש"ח כעזרה לרכישת המגרש. פרעון ההלוואה קשור לסיום הבניה ולתוצאותיה.

...

(5) בשנת 1998 מכרה החברה לחברה אחרת מחצית מזכויותיה במקרקעין בתל-אביב במטרה לפתח ולבנות על המגרש במשותף.

(6) בדעת החברה להקים על המגרש בתל-אביב שטח מסחרי ובית מלון ועתה מטפלים ברישוי הדרוש אצל הרשויות העירוניות והממשלתיות.

כאמור, אליטם איננה מכחישה כי תחילה, בעת הרכישה המקורית, כוונתה הייתה לעסוק באופן פעיל במיזם בנייה ושיווק, אולם לפי גישתה כוונה זו סוכלה בגלל ההתדיינות המשפטית וההחזקה בזכויות הפכה להשקעתית באופיה.

70. למרות זאת, במאזן אליטם לתום שנת 2009 (נספח 23 לתצהיר המשיב), זמן רב לאחר שהתגלע הסכסוך המשפטי עם הרמתי, המקרקעין עדיין מסווגים כרכוש שוטף ולא נאמר בביאורים כי התוכנית העסקית המקורית בוטלה או נזנחה. באותו אופן, במאזן השותפות לתום שנת 2007 נכתב בבאור 1 כי החברות "מחזיקות במשותף מקרקעין בתל-אביב במטרה לפתח ולבנות על המגרש. המקרקעין הושכרו עד שיתאפשר להתחיל בפיתוח ובנייה".

עולה בבירור כי השכרת המבנה הישן לא הייתה מטרת הרכישה אלא פתרון ביניים בלבד.

והנה, במאזן אליטם לסוף שנת 2012, אשר נחתם בחודש אפריל 2014 (נספח 23 לתצהיר המשיב), כשנה וחצי לאחר המכירה הסופית, נאמר בין היתר כי "החברה עוסקת ביזום בתחום המקרקעין, ייעוץ ושרותים כלכליים, יזום עסקאות בינלאומיות ובניה".

71. בהליך דנן מנסה אליטם להסביר כי הכתוב במאזניה נותר ללא שינוי על פני השנים, למשל בעניין סיווג המקרקעין כרכוש שוטף, מתוך שגרה ואינרציה, ללא בחינה מחודשת של הנסיבות כמתחייב. אולם בהקשר זה יוער כי בתיאור פעילות החברה, המילים "יזום בתחום המקרקעין", המופיעות במאזן 2012, לא הופיעו במאזן 2009 (ולא ניתן לתלות את השינוי בקיום הפרויקט בארה"ב, כי הרי לפי מאזן 2012, פרויקט זה נמחק בדוחות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטם בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

הכספיים לסוף שנת 2011 "בשל הפסדי העסקה המשותפת" שם – ביאור 3(ב)(4) למאזן 2012). דהיינו, בין 2009 ו-2012 מאן דהוא נתן את דעתו לתוכן המילולי של הדוחות הכספיים ומצא לנכון לערוך שינוי, לפיו העיסוק במקרקעין אף הודגש. עוד יצויין כי על פי חומר הראיות, הדוחות הכספיים של אליטם בוקרו על ידי משרד רואי חשבון אחד עד שנת 2009, ועל ידי משרד רואי חשבון אחר משנת 2011 ואילך (דוחות כספיים לשנת 2010 לא צורפו). משמע, המאזן כן נבחן "בעיניים חדשות" ואף ניכר כי המתכונת הצורנית של הדוחות הכספיים אכן השתנתה.

72. בדוחות הכספיים של קינג ג'ורג' לסוף שנת 2011 (נספח 23 לתצהיר המשיב) חלקה בזכויות במקרקעין הנדונות נרשם כ"רכוש שוטף - מלאי מקרקעין לבנייה".

בדוחות הכספיים לסוף שנת 2009 של השותפות אשר נתכוננה בין אליטם ובין קינג ג'ורג' בשנת 1998 (נספח 23 לתצהיר המשיב, באור 1(א)), נאמר:

"החברות 'אליטם בע"מ' ו-'קינג ג'ורג' אינק.' (חברה רשומה בפלורידה, ארה"ב) מחזיקות במשותף מקרקעין בתל-אביב במטרה לפתח ולבנות על המגרש במשותף. המקרקעין הושכרו עד שיתאפשר להתחיל בפיתוח ובניה."

השוו ניסוח זה לאמור במאזן השותפות לתום שנת 2012, אשר הוכן באפריל 2014 (נספח 23 לתצהיר המשיב) – לאחר מתן חוות הדעת של משרד עורכי הדין שרון בנושא המיסוי:

"בשנת 1998 אליטם בע"מ מכרה לחברת 'קינג ג'ורג' אינק.'... חצי מהזכויות במגרש במטרה לפתח ולבנות עליו במשותף... שתי החברות התחילו בהכנות לבניה (תכנון אדריכלי ראשוני וכו'). עלויות אלה... נעצרו כשהסתבר שהמחלוקת המשפטית בין 'המוכרים הראשונים' ל'אליטם בע"מ' לא מאפשרת התקדמות."

73. עולה מן המקובץ כי הזכויות מושא הערעור סווגו על ידי החברות כרכוש שוטף ומלאי לעניין ההצגה בדו"חות הכספיים, וזאת לאורך כל התקופה הרלבנטית.

פתיחת תיקי המס ורישום כעוסקים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטם בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

74. בחודש מאי 1994 הגישה אליטם לפקיד שומה כפר סבא טופס "בקשת פרטים על מפעל, עסק או מוסד" (נספח 2 לתצהיר המשיב). בטופס צויין כי "העיסוק המדוייק" של אליטם הוא "מקרקעין, בניה ומסחר בינלאומי".

75. בטופס "פתיחת תיק לתאגיד" מטעם חברת קינג ג'ורג' אשר הוגש לרשות המסים בשנת 1999 (נספח 12 לתצהיר המשיב), במקום המיועד לפרטים על "סוג העסק" נרשם:

"בניה על מגרש שנרכש בת"א ברח' המלך ג'ורג' 39. עדיין אין כל פעילות עד שתתחיל בנייה על המקרקעין בינתיים לא נעשה מאומה פרט לרכישת המגרש".

(כך פוענח כתב היד בסעיף 88 לסיכומי המערערות)

בשדה בטופס לרישום כתובת העסק נכתב "עדיין אין פעילות".

ב"כ המערערות הדגישו מאוד את המלל המופיע בטופס זה של קינג ג'ורג' על מנת לתמוך את המסקנה, לגבי קינג ג'ורג' לפחות, שהיא מעולם לא החלה בעשייה עסקית.

76. אין מחלוקת כי אליטם נרשמה אצל מנהל מס ערך מוסף כ"עוסק מורשה" בחודש מאי 1994, לבקשת החברה עצמה. כמו כן, אין מחלוקת כי גם קינג ג'ורג' נרשמה ביוזמתה כעוסק מורשה אצל מנהל מע"מ.

כאמור, המונח "עוסק" מוגדר בחוק כ"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקו..." (סעיף 1 לחוק).

בהמשך, אליטם וקינג ג'ורג' ביקשו להיכלל ב"איחוד עוסקים" לצרכי חוק מס ערך מוסף. תנאי לרישום כאחד לפי סעיף 56 לחוק הוא שכל המבקשים הינם בבחינת "עוסקים". לא הועלתה כל טענה שהחברות ביקשו לאחר מכן, בשלב כלשהו, לשנות את סיווגן כ"עוסקים" (והשוו הוראות סעיף 58 לחוק בעניין "רישום מסוג שונה").

77. כאמור, אין ברישום אצל המשיב כ"עוסק", כשלעצמו, לקבוע באופן מוחלט כי אדם פלוני אכן עונה על ההגדרה המהותית של המונח "עוסק" וייתכנו נסיבות בהן המציאות מלמדת כי יסודות ההגדרה אינם מתקיימים אצל אותו אדם, על אף סוג רישומו. מנגד הרישום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

הנמשך כעוסק הוא ללא ספק נסיבה שיש להביאה בחשבון בקביעת מעמדו של האדם לצורך יישום הוראות החוק.

טופסי סעיף 50

78. בארבע הזדמנויות שונות, בארבעה מועדים שונים, מכירתן של הזכויות הנדונות הוצגה בפני רשות המסים כמכירה עליה חל חלק ב' לפקודת מס הכנסה ולא חוק מיסוי מקרקעין.

ההזדמנות הראשונה אירעה בשנת 1994, בדיווחה של אליטס למשרד מס שבח על הרכישה המקורית מידי הרמתי; בהצהרת הקונה סומן כי "הנכס ישמש אצלי מלאי עסקי לעניין מס הכנסה" (נספח 5 לתצהיר המשיב). שוב, אין למעשה מחלוקת כי זו הייתה הכוונה המקורית.

79. הפעם השנייה הייתה בשנת 1998, לאחר פרוץ הסכסוך עם הרמתי, כאשר אליטס מכרה מחצית מזכויותיה לקינג ג'ורג'. על פי האמור בשלושה מכתבים שנכתבו מטעם אליטס למשרד מס שבח תל אביב בחודשים פברואר, אפריל ומאי 1999, "כבר בעת הגשת ההצהרה לכבודו בגין מכירת חלקים במקרקעין ע"י מרשתי שהינם נשוא השומה ציינה מרשתי בפני כבודו כי השומה נתונה לשומ[ה] ע"י סעיף 50 לפקודת מס הכנסה וכפועל יוצא מכך בקשה מרשתי לבטל החיוב, כשמרשתי פועלת להוצאת אישור לפי סעיף 50." (נספח 21 לתצהיר המשיב).

כידוע, סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין קובע לאמור:

- "(א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס.
- (ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתקבע בתקנות, כי הריווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה..."

80. משמעות הדברים היא שאליטס שיכנעה את פקיד שומה כפר סבא כי הזכויות הנמכרות היו מלאי עסקי בידיה וכי מכירתן מחציתן לקינג ג'ורג' תמוסה כאירוע מס פירותי לפי חלק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

ב' לפקודת מס הכנסה (הרי חלק ה' לפקודת מס הכנסה, הדן במס רווח הון, איננו חל על מכירת "זכויות במקרקעין... שעל מכירתם מוטל מס שבח..." – סעיף 88 לפקודה).

81. הפעם השלישית התרחשה בשנת 2009, בעת מכירת מכלול הזכויות של החברות לידי סופרזול (מכירה אשר לימים בוטלה בשל אי קיום תנאי מתלה). גם לגבי עסקה זו התבקש אישור לפי סעיף 50 – הן על ידי אליטס והן על ידי קינג ג'ורג' ונמצא כי בקשה זו אושרה על ידי רשות המסים (נספחים 34, 35, 36 ו-47 לתצהיר המשיב).

82. ההזדמנות הרביעית קרתה עם עריכת המכירה הסופית בשנת 2012. גם הפעם החברות ביקשו את החלתו של פטור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין והדבר אושר (נספחים 40, 45, 46, 47 ו-48 לתצהיר המשיב; סעיף 50 לתצהיר המשיב).

83. דהיינו, מתחילת התקופה הרלבנטית לערעור ועד סופה הציגו החברות מצג כלפי מנהל מיסוי מקרקעין כי הזכויות הנדונות יימכרו כמלאי עסקי וכי הרווח ממכירתן ימוסה כהכנסה פירותית לפי חלק ב' לפקודת מס הכנסה. מצג זה לא השתנה גם לאחר שהתחוויר לחברות כי מימוש תוכניותיהן העסקיות לגבי הנכס יתעכב בשל הסכסוך המשפטי המתמשך עם הרמתי.

חבות במס עסקאות

84. באשר למס ערך מוסף, החברות דיווחו על חבות במס עסקאות לאורך התקופה.

ראשית, אין חולק כי בגין השכרת המבנה הישן התחייבו החברות במס עסקאות כעוסקים מורשים, הוציאו חשבוניות מס והטילו את נטל המס על השוכרים (אשר מן הסתם היו רשאים לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות בשל אופי הנכס כבית עסק מסוג מרכול) (סעיף 18 לתצהיר המשיב).

שנית, החברות אינן חולקות כי בעת מכירת מחצית זכויותיה של אליטס לקינג ג'ורג' בשנת 1998 הסיבה לאי חיוב במס עסקאות הייתה קיום איחוד העוסקים בין השתיים, ולא מפני שאליטס לא הייתה חייבת, באופן כללי, בתשלום מס עסקאות (סעיף 2.9 לחוות דעת עו"ד שרון). יצויין כי בסעיף 5 להסכם המכר בין השתיים מחודש יולי 1998 (נספח י' לתצהיר הרפז), נקבע כי תמורת הממכר הנקובה שם תשולם "בתוספת מס ערך מוסף בשיעורו בחוק... תוך שלושה ימים ממועד חתימת הסכם זה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 12491-02-17 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

שלישית, בהסכם מכירת הזכויות על ידי החברות לידי סופרזול מחודש פברואר 2009 (אשר, כאמור, בוטל לימים) מובהר בסעיף 7.7 כי "לכל אחד מהתשלומים החלים על הקונה על פי הסכם זה יתווסף מס ערך מוסף שיחול על הקונה בשיעור הקבוע בחוק במועד בו יבוצע התשלום הרלבנטי." כמו כן הוסכם כי "בכל מקרה מע"מ ישולם רק כנגד המצאת חשבונית מס. כן תוצא קבלה עבור כל תשלום תוך 7 ימים מיום ביצוע התשלום. מובהר ומוצהר על ידי המוכר, כי יחידי המוכר מדווחים במע"מ כאיחוד עוסקים." (נספח י"ג לתצהיר הרפז).

רביעית, בשנת 2013 בעת ביצוע התשלומים הנוספים המגיעים להרמתי על פי הסכמי הפשרה, איחוד העוסקים של החברות הוציא חשבוניות מס, הכוללות מע"מ, אחת לעוזי הרמתי והשנייה ליתר בני משפחת הרמתי (נספח 41 לתצהיר המשיב). בחשבוניות אלו נרשם "חשבונית עצמית" (ראו סעיף 107 להלן).

85. כמוסבר, בקשר למכירה הסופית הוציא איחוד העוסקים של החברות חשבונית מס בגין מרכיב שווי הבניין הקיים בלבד (בהתאם לשווי שחושב בחוות דעת השמאי רוכברגר; ראו סעיף 42 לעיל); יצויין כי חשבונית זו (נספח 49 לתצהיר המשיב) הוצאה כשלושה חודשים לפני הוצאת שתי החשבוניות האחרונות בגין התשלומים למשפחת הרמתי כאמור לעיל (בהן היה חיוב מלא במע"מ). כאמור, כיום טוענות המערערות כי כלל לא היה מקום לחבות במס ערך מוסף בשל המכירה הסופית וחשבונית המס שכן הוצאה, על חלק מן התמורה, הוצאה מתוך זהירות יתרה ולמעלה מן הנדרש על פי דין.

86. יצויין כי בסעיף 7.1 להסכם המכר עם הרוכשים הסופיים, מחודש נובמבר 2012 (נספח ט"ז לתצהיר הרפז), נקבעת התמורה "בתוספת מע"מ כדין כנגד חשבונית מס" ואילו בסעיף 7.6 הוסכם כי "לכל אחד מהתשלומים החלים על הקונה על פי הסכם זה יתווסף מס ערך מוסף שיחול על הקונה בשיעור הקבוע בחוק במועד בו יבוצע התשלום הרלבנטי."

מובן כי השימוש בחוזה בביטוי "בתוספת מע"מ כדין" איננו מהווה "הודאה" בכך כי העסקה המוסדרת בחוזה אכן חייבת במס ערך מוסף ובוודאי איננו יכול ליצור חבות במע"מ היכן שהחוק עצמו איננו מחייב. הדברים מובאים מתוך ההסכם הנ"ל אך להראות כי ציפיית הצדדים הייתה, ככל הנראה, שהמכירה אכן תביא לחיוב במע"מ.

ניכוי מס תשומות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטם בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

87. נעבור עתה לצד מס התשומות (בנושא ניכוי מס תשומות בעת הרכישה המקורית ובעת רכישת מחצית הזכויות על ידי קינג ג'ורג' נדון בהמשך בחלק י להלן).

88. מחומר הראיות עולה כי במהלך השנים נוכח מס תשומות על בסיס שוטף הן על ידי אליטם והן על ידי איחוד העוסקים בין אליטם וקינג ג'ורג'. סכומי הניכוי נעו בין מאות לבין אלפי שקלים מדי חודשיים (כך לגבי התקופה מיוולי 1994 עד ינואר 2000 לפי נספח 6 לתצהיר המשיב וכן לגבי התקופה מאוגוסט 2003 עד דצמבר 2011 לפי נספח 28 לתצהיר המשיב). היות והצגת הנתונים איננה רציפה ושלמה, קשה לסכום את ההיקף הכולל של ניכוי התשומות לאורך כל השנים. לשם ההמחשה, נמצא כי בשנת 2006 – בעיצומו של הסכסוך המתמשך מול הרמתי – אליטם ניכתה מס תשומות בסך של כ-52 אלפי ש"ח, על פי שישה דיווחים דו-חודשיים. לא ניתן לדעת איזו תשומות היו קשורות להשכרת הבניין הקיים, איזו לניהול ההליכים המשפטיים ואיזו לנסיונות המוגבלים להניע את תוכניות הבנייה.

89. במסגרת הדיווח למשרד מיסוי המקרקעין על מכירת מחצית הזכויות לידי קינג ג'ורג' בשנת 1998 (נספח 22 לתצהיר המשיב), בחלק טופס הדיווח בו יש לפרט את שווי המכירה, וליד המקום לציון סכום מס הערך המוסף בו נשא הרוכש, נרשם לגבי קינג ג'ורג' כי היא "עוסק מורשה המקיז מס תשומה". ואכן, בהצהרת הרוכש שם, מחושב מס הרכישה לתשלום על בסיס התמורה החוזית ללא תוספת מס ערך מוסף. דהיינו, ציון העובדה שהרוכשת קינג ג'ורג' הייתה בבחינת עוסק מורשה הזכאי לנכות מס תשומות הביא לחסכון מסויים במס הרכישה המוטל.

דבר דומה היה במסגרת הדיווח למשרד מיסוי מקרקעין על אודות עסקת המכר לסופרזול (נספח 33 לתצהיר המשיב): בפירוט שווי המכירה, במקום המיועד לרישום סכום המע"מ, הוסף "הצדדים [אליטם, קינג ג'ורג' וסופרזול] הינם עוסקים מורשים" ושוב סכום מס הרכישה לתשלום חושב על בסיס התמורה החוזית ללא מרכיב המע"מ (החסכון במס רכישה כאן בשל כך היה כ-56 אלפי ש"ח).

90. עוד יש מקום לציין כי החברות עצמן ייחסו חשיבות לאפשרות ניכוי מס תשומות. בשנת 1999 עורך דינה של אליטם פנה פעמיים למשרד מיסוי מקרקעין על מנת לבקש ביטול הליכי גבייה שננקטו על פי פקודת המסים (גבייה) בעקבות שומות מס שבח ורכישה בקשר לזכויות הנדונות (נספח 21 לתצהיר המשיב). עולה ממכתבי הבקשה כי רשות המסים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

הטילה קודם לכן עיקולים ועל כן נכתב: "אנו פונים לכבודו... לבטל... את העיקולים שמוטלים על מרשתי [אליטס] בעיקר אצל רשויות מע"מ ולהודיעני על כך בחוזר" (סעיף 7 למכתב מיום 16.2.1999 וסעיף 5 למכתב מיום 27.4.1999). כלומר מה שבעיקר "כאב" לאליטס בשל פעולות הגבייה שנקט מנהל מיסוי מקרקעין, הייתה מניעת היכולת לקבל החזרי מס תשומות ממנהל מס ערך מוסף (אכן בנספח 6 לתצהיר המשיב ניתן לראות את הסכומים מתוך החזרי המע"מ המעוקלים לטובת מיסוי מקרקעין מחודש נובמבר 1998 עד דצמבר 1999).

הפסדים עסקיים לצורך מס חברות

91. בדו"חות מס ההכנסה השנתיים לפקיד השומה רשמה אליטס הפסדים עסקיים מפעילותה. אמנם חלק מן ההפסדים נבע מעסקת הבנייה בארה"ב אך לא כולם ונמצא כי לצרכי מס הכנסה רשמה אליטס את הוצאותיה כהפסד מעסק.

הדבר כבר משתקף מדו"ח ההתאמה למסים לשנת המס 1999 (נספח 4 לתצהיר המשיב) ונמשך עד לשנת המכירה הסופית, 2012.

לתום שנת המס 2011 אליטס דיווחה על הפסד צבור מעסק בסך כ-6.1 מיליון ש"ח (נספח 23 לתצהיר המשיב). בשנת 2012, קוזז חלק מן ההפסד העסקי (בהיקף של כ-3.7 מיליון ש"ח) כנגד ההכנסה ממכירת הזכויות במקרקעין מושא ערעור זה, כך שההפסד העסקי המועבר לשנת 2013 היה כ-2.4 מיליון ש"ח (נספח 23 לתצהיר המשיב, טופס "הפסדים מועברים" המצורף לדו"ח השנתי).

92. אצל חברת קינג ג'ורג' (אשר לה לא היו מקורות הכנסה נוספים מחוץ לישראל) המצב דומה: לתום שנת המס 2011 היא הציגה בדו"ח לפקיד השומה הפסדים עסקיים צבורים על סך 4.36 מיליון ש"ח (נספח 24 לתצהיר המשיב). לפי דו"ח ההתאמה למסים לשנת 2012, בה נמכרו הזכויות, מרבית ההפסדים העסקיים הנ"ל קוזזו כנגד ההכנסה מן המכירה ולסוף שנת 2012 נותר הפסד מותאם לצרכי מס הכנסה על סך כ-2.1 מיליון ש"ח (נספח 24 לתצהיר המשיב; ראו גם נספח 47 לתצהיר המשיב, מכתב שנכתב בשם החברות אל פקיד השומה בו מוסבר, בין השאר, כי לקינג ג'ורג' הפסד מהמכירה הסופית כתוצאה מקיזוז "הפסד מעסק להעברה" – והדבר נכתב שם כנימוק להנפקת אישור לצורך סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

93. כאן המקום להזכיר כי לפי סעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסה, ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר, בין היתר, כנגד רווח הון (לרבות שבת), אולם זאת אך ורק אם רווח ההון נוצר "בעסק". אם כלל לא מתקיים עסק, אין בסיס ליישום סעיף 28(ב) לפקודה לשם קיזוז הפסד עסקי מועבר כנגד רווח הון או שבח.

התובענות המשפטיות

94. בהמרצת הפתיחה שהוגשה על ידי אליטס בשנת 1995 נכתב בסעיף 1 כי אליטס "... עוסקת, בין היתר, בייזום ופיתוח מקרקעין ובבניה". בתביעה האזרחית שהוגשה על ידי אליטס בשנת 2006, אחת עשרה שנים לאחר מכן, אותו תיאור החברה מופיע בסעיף 5 לכתב התביעה, ולא צויין כי חל כל שינוי בפעילות אליטס.

מכלול המצגים והדיווחים

95. מצטיירת אפוא תמונה לפיה החברות נותרו רשומות כעוסקים מורשים לצרכי מע"מ לאורך כל התקופה, דיווחו על חבות במס עסקאות וניכו מס תשומות. כלפי מנהל מיסוי מקרקעין הציגו החברות את עצמן כמי שחייבות במס לפי פקודת מס הכנסה על הכנסה פרותית ממכירת מלאי מקרקעין. וכלפי פקידי השומה החברות הציגו הפסדים מעסק שהצטברו משנה לשנה ולבסוף קוזזו (בחלקם) כנגד הרווח ממכירת הזכויות הנדונות.

גם לפי הגישה המקלה ביותר בנושא הנפקות שיש לייחס לדיווחים כלפי שלטונות המס, כאשר קיים פער בין הדיווחים לבין המציאות המסחרית, הרי במקרה הנוכחי חייב להינתן משקל של ממש למכלול המצגים הנ"ל אשר ניתנו באופן עקבי על פני שנים רבות.

ז. מכירה במהלך עסק - סיכום ביניים

96. לצורך ההכרעה בסוגיית קיום עסק, הייתי מסכם את הדברים כדלקמן:

- (א) הייתה בהחלט כוונה להוציא לפועל מיזם עסקי וכוונה זו לוותה בסממנים כגון מימון זר, בקיאות והכנסת שותפה עסקית.
- (ב) הבנייה המתוכננת לא התממשה, ככל הנראה בשל ההתדיינות המשפטית הממושכת.
- (ג) אליטס בחרה מרצון שלא להסכים לדרישות הרמתי אלא לעמוד על טענותיה ולהמשיך בהתדיינות עד תומה.
- (ד) לא הובאה כל ראיה לנקודת מפנה המסמנת מעבר ממיזם מסחרי להשקעה פסיבית המוחזקת לטווח הארוך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

- (ה) השכרת הנכס, כשלעצמה, לא היוותה פעילות עסקית נפרדת והיא הייתה תוצאת לוואי של העיכוב בהתקדמות. אופי ההשכרה פסיבי למדי.
- (ו) הדיווחים והמצגים, מתחילת התקופה ועד סופה, כנסקר לעיל, מעידים על מיזם בעל אופי עסקי ובאופן עקבי כך הוא הוצג כלפי רשות המסים, על כל המשתמע מכך.
- (ז) על כן, וחרף חוסר ההתקדמות בביצוע הפרויקט, לא השכילו המערערות להרים את נטל השכנוע ולהראות כי הזכויות נמכרו שלא "במהלך עסק".

ח. האם נבדלת קינג ג'ורג' מאליטס לעניין הנדון?

97. אינני יכול לקבל את טענתה של קינג ג'ורג' לפיה מעמדה היה פסיבי בלבד, ולפיכך אף אם ייקבע כי אליטס ניהלה פעילות עסקית, אין להשליך קביעה זו גם על קינג ג'ורג' כ"שותף שקט" במיזם.

אמנם מר הרפז היה הרוח החיה בכל הקשור לפרויקט ולא נמצאים בחומר הראיות סימנים למעורבות אישית ישירה של הבעלים האמריקאים בחברת קינג ג'ורג' (משפחת סטריליץ – נספח 11 לתצהיר המשיב).

אולם משלא הורם הנטל להוכיח כי המיזם איבד את צביונו העסקי הכללי, אזי כל המעורבים בו מוחזקים כמנהלים עסק, ואין צורך למדוד לגבי כל אחד מהם את מידת ההשתתפות בנעשה. קינג ג'ורג' חתמה על הסכם Joint Venture שהוא הסדר בעל אופי מסחרי והיא הייתה שותפה בשותפות (אשר ייעודה היה "לפתח ולבנות על [המגרש] במשותף" (ביאור 1 למאזן השותפות לתום שנת 2011, נספח 23 לתצהיר המשיב; במאזן זה הזכויות הנדונות מופיעות כ"רכוש שוטף"). עוד יצויין כי על פי עדותו של מר הרפז, קינג ג'ורג' "עשו תכנון מס מאוד יפה... החברה [קינג ג'ורג'] לוותה הלוואות מבנק בארצות הברית"; "... יכול להיות שהיו לה [לקינג ג'ורג'] גם הפסדי ריבית גבוהים." (עמוד 62, שורות 25; 28-29).

98. יוער כי על פי סעיף 1 לפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975, "קשרי שותפות מוגדרים כ"קשרים שבין בני אדם המנהלים יחד עסק לשם הפקת רווחים...".

דהיינו, מעבר למשקלם המצטבר של כל דיווחיה השונים של קינג ג'ורג' ורישומה כל העת כעוסק מורשה, כמפורט בחלק ו' לעיל, דינה של קינג ג'ורג' צריך להיות כדין אליטס בכל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

הקשור לפרויקט הנדון והפסיביות שלה בניהול העסק איננה מובילה למסקנה כי לגביה בלבד העסק כלל לא היה קיים (וראו את עמדתי בע"מ 14-01-15676 קרגד חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, שניתן על ידי ביום 16.11.2016, בסעיף 44).

ט. הערה לגבי סעיף 137א לחוק

99. המשיב סבר כי החברות מכרו את הזכויות במקרקעין במהלך עסקן וכי עיסוק זה מעולם לא הופסק. כתוצאה מכך, לא העלה המשיב כל טיעון המבוסס על הוראות סעיף 137א לחוק. סעיף זה קובע לאמור:

"(א) הוכח להנחת דעתו של המנהל כי עוסק הפסיק כליל את עסקיו או העביר את הבעלות על עסקו לאחר ונשאר ברשותו נכס, יהא דינו של אותו נכס בתום שנתיים מיום ההפסקה או ההעברה כדין נכס שנעשה בו שימוש לצורך עצמי.

...

(ג) נשאר ברשות עוסק כאמור בסעיף קטן (א) נכס שהוא מקרקעין, רשאי המנהל, לבקשת העוסק, על אף האמור באותו סעיף קטן, לדחות את מועד החיוב במס עד למועד העברתו של נכס המקרקעין לאחר או עד למועד אחר שיורה ובתנאים שיורה; דחה המנהל את מועד החיוב במס כאמור, ישולם המס אף אם העוסק כאמור לא יהיה חייב במס בעת המכירה."

לדעתי אין מקום לספק כי אליטס החלה את הפעילות כמיזם עסקי. לפיכך, אף אם היה מקום לקבל את טיעון החברות כי בהמשך הפכו הזכויות ל"אבן שאין לה הופכין" ונפסק העסק, אזי בפנינו מצב עובדתי כנדון בסעיף 137א לחוק.

משמעות הדבר היא כי על פי חוק, לאחר מועד הפסקת העיסוק (בשל התמשכות ההתדיינות המשפטית לפי הטיעון) דינן של הזכויות כדין "נכס שנעשה בו שימוש לצורך עצמי".

על פי הגדרתו בסעיף 1 לחוק, "מכר" כולל בין השאר "שימוש [בנכס] לצורך עצמי".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

סעיף 25 לחוק קובע את מועד החיוב במס במקרה של מכר מסוג שימוש לצורך עצמי:

"בשימוש לצורך עצמי חל החיוב במס -

...

(2) לענין מקרקעין - עם קבלת ההחזקה בהם לשימוש כאמור, עם

תחילת השימוש או עם הרישום בפנקס המקרקעין, הכל לפי המוקדם."

על רקע זה בא סעיף 137א(ג) לחוק ומאפשר דחייה של מועד החיוב "עד למועד העברתו של נכס המקרקעין לאחר", אולם באותה הוראה מובהר כי אם נדחה מועד החיוב כאמור, "ישולם המס אף אם העוסק... לא יהיה חייב במס בעת המכירה", כלומר אף אם בעת החיוב הנדחה המחזיק בנכס חדל להיות עוסק כלל.

100. כפי שצויין, נושא סעיף 137א לא לובן במשפט זה (הסעיף הוזכר רק במסגרת חקירתו של מר הרשברג), אולם הצגתו חשובה לדעתי לשם השלמת התמונה בייחוד לאור נסיון המערערות לטעון כי התוכניות העסקיות המקוריות סוכלו והזכויות הפכו לנכס השקעתי גרידא.

י. החלופה השנייה להגדרת "עסקה"

101. כמפורט לעיל, תתקיים "עסקה" לענין חוק מס ערך מוסף במכירת נכס "אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר".

חלופה זו נועדה להגשים את עקרון ההקבלה – אחת מאבני היסוד של חוק מס ערך מוסף – ולמנוע חוסר סימטריה בין פן העסקאות ופן התשומות.

למשל, ייתכנו מקרים בהם מלאי עסקי ייצא מן העסק בדרך שאומנם נתפסת כ"מכר" לפי ההגדרה הרחבה של מונח זה בסעיף 1 לחוק, אולם בנסיבות הקונקרטיות יציאת המלאי כאמור לא הייתה "במהלך" אותו עסק. במקרים אלה לא תחול החלופה הראשונה להגדרת "עסקה" (והרי מלאי לא יכול להיחשב "ציוד"). חיוב במס עשוי להיווצר בשל תחולת החלופה השנייה – כי מן הסתם מס תשומות נוכה בעת רכישת המלאי, אם הכוונה אז הייתה למוכרו במהלך העסקים הרגיל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

102. לפיכך, אם יימצא שהמערערות ניכו את מס התשומות שהוטל על מכירת הזכויות הנדונות **לידיהן**, אזי הן יהיו חייבות במס בגין מכירת הזכויות לרוכשים הסופיים **אף אם מכירה זו לא התרחשה במהלך עיסוק בעסק**. דהיינו מדובר בבסיס מיסוי **חלופי ועצמאי** שדי בקיומו כדי להוביל לדחיית הערעור דנן.

103. לגישת המערערות, כאן לא תחול החלופה השנייה וזאת ממספר סיבות (כמפורט בהרחבה בסעיפים 136 עד 150 לסיכומי המערערות):

- (א) אין הוכחה ישירה לניכוי מס תשומות בעת הרכישה המקורית ולכל היותר ניתן להסיק כי נוכח מס תשומות רק בגין מיעוט התמורה החוזית;
- (ב) מכל מקום לא נוכח מס תשומות על ידי קינג ג'ורג' בעת רכישת מחצית הזכויות של אליטס, וזאת בשל קיום איחוד העוסקים בין השתיים;
- (ג) ממילא החלופה השנייה איננה חלה (כך לטענת המערערות) כאשר מס התשומות נוכח **שלא כדין**. כך היה במקרה דנן כי לא התקיים בידי המערערות עסק ולא הייתה **"הסתברות ריאלית ואובייקטיבית להתממשות עסקה חייבת במס"** בה ישמשו התשומות, כנדרש על פי סעיף 41 לחוק;
- (ד) מאותה סיבה אף לא הייתה עילה מלכתחילה להוציא חשבוניות מס וליצור חבות לכאורה במס עסקאות כנגדו ינוכה מס תשומות, ובמובן זה המערערות **"כרו לעצמן בור"** על ידי הוצאת חשבוניות באופן מיותר.

104. לדעתי, חומר הראיות המונח בפני בית המשפט מצדיק את המסקנה כי מס תשומות אכן הוטל ונוכה בעת רכישת הזכויות. אפרט.

105. כאמור, לפחות בראשית הדרך אליטס התכוונה לפתח את הנכס הנדון כמיזם עסקי לכל דבר ועניין; אליטס הייתה רשומה עוסק מורשה (מאז 1994) והנכס נרשם כמלאי עסקי בספריה.

הזכויות נרכשו על ידיה מאנשים פרטיים – בני משפחת הרמתי. מכירה כזו נתפסת על פי החוק כעסקה מסוג **"עסקת אקראי"**. על פי תקנה 66 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, במקרה כגון זה, בו המוכרים לא היו עוסקים, **"יהיה הקונה חייב בתשלום המס"** (תקנה 66(א)). בהמשך נקבע כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 12491-02-17 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

"החייב בתשלום המס לפי תקנת משנה (א) -

(1) אם הוא עוסק, יוציא במקום המוכר חשבונית ערוכה על שמו הוא, וידווח על המכירה בדו"ח שעליו להגיש לפי תקנה 23 בשל עסקאותיו;..." (תקנה 6ב(ב))

הנה כי כן, בעסקה בין אליטס והרמתי באפריל 1994, אליטס היא האחראית לתשלום המס.

106. ואכן בדיווחה הראשון למשיב, לחודש מאי 1994, דיווחה אליטס על עסקאות חייבות במס בסך 658,380 ש"ח. על פי נספח כ"ד לתצהיר הרפז (מסמך שהוכן על ידי רואה החשבון של החברות בשנת 2009), בחודשים אפריל ומאי 1994 שילמה אליטס לבני משפחת הרמתי סכום כולל של 658,380 ש"ח בדיוק.³

באותו דיווח למנהל מס ערך מוסף לחודש מאי 1994 נתבע בניכוי מס תשומות בסך 111,925 ש"ח. סכום זה שווה בדיוק למס העסקאות שחל על העסקאות המדווחות בסך 658,380 ש"ח, בהתאם לשיעור המע"מ שחל אז – 17% (כמו היום).

עולה אם כן כי בדיווח לחודש מאי 1994, אליטס כללה את מס העסקאות בגין רכישת הזכויות (בהתאם לתשלומים בפועל עד לאותו מועד) וניכתה אותו סכום מס בתור מס תשומות, כך שבפועל היא לא נדרשה להעביר תשלום מס לידי המשיב – וכך אכן נלמד ממצב החשבון (נספח 6 לתצהיר המשיב).⁴

107. כאמור, על פי הסכמי הפשרה מחודש נובמבר 2012 עם בני משפחת הרמתי, נדרשו החברות לשלם להם סכומים המסתכמים בסך 4,700,000 ש"ח. בהסכמי הפשרה הותנה כי "התמורה לא כוללת מע"מ ואליטס ו/או הקונה [אליטס וקינג ג'ורג' יחד] בהתאמה יוציאו חשבונית מס עצמית" (סעיף 7.4 להסכם הפשרה עם עוזי הרמתי; הוראה דומה נמצאת בסעיף 3.14 להסכם הפשרה עם יתר בני משפחת הרמתי).

והנה לפי מצב חשבון איחוד העוסקים (נספח 42 לתצהיר), לחודש דצמבר 2013 דיווחו החברות על עסקאות חייבות במע"מ בסך 4,700,000 ש"ח (דהיינו, התמורה ששולמה

³ 448,650 ש"ח + 89,730 ש"ח + 120,000 ש"ח.

⁴ לפי נספח כ"ד לתצהיר הרפז, בסוף שנת 2001 אליטס שילמה לבני משפחת הרמתי עוד 166,000 ש"ח, אך לא ניתן לדעת אם גם לגבי סכום זה פעלה אליטס באותו אופן וזאת מפני שאין בחומר הראיות תדפיס מצב חשבון לאותו מועד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

למשפחת הרמתי כאשר החברות חייבות בתשלום המס מכוח תקנה 66 הנ"ל) ואילו לאותו חודש דווח גם על ניכוי מס תשומות בסכום 847,510 ש"ח, סכום המכיל בעיקר את מס התשומות בסך 846,000 ש"ח בגין השלמת עסקת הרכישה מהרמתי לפי הפרשה (4,700,000 X 18% = 846,000, בהתאם לשיעור המע"מ שחל באותה תקופה). שוב, ניכוי מס התשומות גרם לכך כי לא שולם מס בפועל לאוצר המדינה בקשר להוצאת החשבונית העצמית.

108. בסיכומיהן (סעיף 139) טענו המערערות כי:

"כאמור לעיל, התשלום בגין רכישת המקרקעין שנקבע בהסכם המכר הינו בסך \$ 470,000. שער הדולר במועד הרכישה (11.4.1994), עמד על כ-3 ש"ח לדולר (2.99). בהתאם לכך סך התמורה שנקבעה בגין רכישת המקרקעין הינה כ-1,410,000 ש"ח. משכך, לכל היותר במועד הרכישה הוציאה אליטס חשבונית עצמית בהיקף של כ-46.6% מהתמורה שנקבעה למקרקעין, ולא ביחס לכל המקרקעין."

לדעתי אין זו הצגה שלמה של הדברים. אליטס היא זו שמצאה לנכון לדווח בשנת 1994 רק לגבי סכומי התמורה ששולמו בפועל (אולי על סמך האמור בסעיפים 28(א) ו-29(1) לחוק), וכך היא וקינג ג'ורג' עשו בעת השלמת התשלומים להרמתי בשנים 2012 ו-2013 (וזאת חרף העובדה שהמקרקעין ככל הנראה הועמדו לרשותן קודם לכן – והשוו סעיף 28(א) לחוק). במצב זה לא תישמע טענה כי יש מקום להחלה **חלקית** של החלופה השנייה (אם בכלל), בהתאם ליחס בין היקף הדיווח בשנת 1994 להיקף העסקה בכללותה.

109. בשתי "פעילות" הרכישה מבני משפחת הרמתי – בשנת 1994 ובשנים 2012-2013 - דיווחן של החברות למשיב היה **מאופס** – לא שולם דבר לאוצר ולא התקבל דבר ממנו. תוצאה זו מתקבלת בזכות ניכוי של מס תשומות. ובהקשר זה חשוב להפריד בין פן העסקאות ובין פן התשומות. תקנה 66 אמנם מחייבת את הקונה בתשלום **מס העסקאות** בגין עסקת האקראי, אולם אותה תקנה איננה מבטיחה כי מס התשומות הגלום בחשבונית העצמית בהכרח יהיה בר ניכוי אצל העוסק הרוכש. בכל מקרה מס התשומות חייב לעמוד הן במבחן סעיף 41 לחוק ("אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס") והן בהגדרת המונח "מס תשומות" שבסעיף 1 לחוק ("מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק... הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו"). ייתכנו אפוא מקרים בהם תקום חבות בתשלום מס לפי תקנה 66 אולם העוסק הרוכש לא יהיה זכאי לנכות את מס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

התשומות שבחשבונית העצמית, למשל כאשר הנכס הנרכש לא ישמש כלל לעשיית עסקאות או ישמש לעשיית עסקאות פטורות ממס.

במקרה הנוכחי, היות והזכויות נרכשו כמלאי עסקי ולשם עשיית עסקאות **חייבות במס**, החברות היו רשאיות לנכות את מס התשומות הכרוך ברכישה ואכן **כך פעלו**.

110. אמת נכון הדבר כי בשנת 1998, עת מכירת מחצית הזכויות מידי אליטס לידי קינג ג'ורג', לא דווח דבר למשיב, לא בצד העסקאות ולא בצד התשומות. דומה כי הסיבה לכך הייתה נעוצה בקיום **איחוד העוסקים** בין השתיים כך שהן לא דיווחו כלל על עסקה שנערכה בין לבין עצמן. להסבר זה שותפות גם המערערות (סעיפים 140 ו-141 לסיכומיהן). בצדק מציינות המערערות כי **"בהתאם לתקנה 23ב(ב) לתקנות מע"מ אין לכלול בדו"ח התקופתי עסקאות שהעוסקים [באיחוד עוסקים] ביצעו בינם לבין עצמם"**.

הנה המערערות ממשיכות וגורסות כי בשל איחוד העוסקים **"קינג ג'ורג' כלל לא ניכתה תשומות בגין רכישת המקרקעין מאליטס"** (סעיף 142 לסיכומים). האמנם החלופה השנייה לא מתקיימת בקשר לקינג ג'ורג' כי לא **"נוכה מס תשומות שהוטל על מכירת [מחצית הזכויות]"** לידיה? סבורני שלא. קיום איחוד העוסקים הביא ל"קיצור דרך" (העדר דיווח) שמהותו היא חיוב במס עסקאות מחד (אצל אליטס) וניכוי מס תשומות מאידך (אצל קינג ג'ורג'). ודוק: זכאותה של קינג ג'ורג' לנכות (למעשה) את מס התשומות בשנת 1998 הייתה תלויה בשימוש בנכס הנרכש לעשיית עסקאות **חייבת במס**, בהתאם לסעיף 41 לחוק וכמוסבר לעיל. ואכן תקנה 23ב(ג) לתקנות מבהירה כי:

"הוראות תקנת משנה (ב) לא יחולו על עסקה אשר הקונה לא רשאי על

פי דין לנכות מס התשומות הכלול בחשבונית המס שהוצאה בגינה."

יתרה מזו, כל תקנה 23ב עניינה איננו אלא דיווח (וכך כותרתה: **"רישום כעוסק אחד - דיווח"**) ואין בה כדי לשלול את קיומן של עסקאות במישור המהותי. אדרבא, תקנת משנה (ב), אשר צוטטה על ידי המערערות, קובעת כי הדו"ח **"לא יכלול עסקאות וכו'"**.

111. אשר על כן, נכון לומר כי הן בשנת 1994 (הרכישה המקורית) והן בשנת 1998 (המכירה לקינג ג'ורג') **"נוכה מס התשומות"** שהוטל על מכירת הזכויות, כאמור בחלופה השנייה להגדרת "עסקה", פעם אגב קיזוז מס העסקאות על אותה רכישה בסכום זהה ופעם תוך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

דילוג על ציון מס עסקאות ומס תשומות בסכומים זהים בשל איחוד העוסקים וכמצוות תקנה 23ב. יתרה מזו, בשנת 2013 כאשר שולמו סכומים נוספים מהותיים בקשר להשלמת רכישת הזכויות מבני משפחת הרמתי בהתאם לפשרה, שוב נוכה מס תשומות כנגד מס העסקאות הכלול בחשבוניות העצמיות.

112. אפנה עתה לטיעון כי החלופה השנייה איננה חלה כי ניכוי מס התשומות, ככל שהיה, נעשה בניגוד לדין.

עם כל הכבוד, הטיעון האמור איננו נכון משתי סיבות: אחת, מפני שעל פי הנסיבות ניכוי מס התשומות בעת הרכישה לא היה בניגוד לדין אלא סביר בהחלט לאור כוונתה המסחרית של אליטס, שלא הייתה אך "ספקולציה" או "רעיון היוליי" באותו שלב (בפסק הדין של בית המשפט המחוזי בתביעה הראשונה אף צויין כי "... המבקשת [אליטס] טענה כי נזקה מביטול החוזה יהא רב, הן בשל הוצאות מימון שבהן נשאה, והן בשל אובדן הזדמנויות חלופיות שנקרו בדרכה" (סעיף 9 לפסק הדין; קו ההדגשה אינו במקור).

שתיים, החלופה השנייה להגדרת המונח עסקה מבוססת על עצם ניכוי מס התשומות שהוטל בעת רכישת נכס – וזאת, כמוסבר, על מנת להגשים את עקרון ההקבלה כאשר יימכר אותו נכס לאחר מכן. דומה אפוא כי בהקשר זה, תקינות ניכוי מס התשומות, בין אם מותר היה ובין אם לאו, איננה מעלה או מורידה: ראו, נמדר, מס ערך מוסף, מהדורה חמישית, עמודים 76-77; פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה, מהדורה שלישית, עמוד 165.⁵

ובאשר ל"בור" אשר כאילו "נכרה" על ידי המערערות בגלל הוצאת חשבוניות עסקה, הרי מאותם טעמים שפורטו לעיל ולאורך פסק הדין, אינני סבור כי הוצאתן של החשבוניות הייתה מיותרת אלא מחוייבת, כפי שהחברות עצמן סברו "בזמן אמת".

⁵ המחבר פוטשבוצקי ז"ל היה באותה דעה באופן כללי: "מצב דברים זה [כמתואר בחלופה השנייה להגדרת "עסקה"] יכול להתרחש גם כאשר מס תשומות בגין הרכישה או היבוא נוכה שלא כדין" (חוק מס ערך מוסף, מהדורה שישית, עמוד 76). אולם הוא מוסיף ומטעים כי "אך הסכום שנוכה צריך להיות מס תשומות כהגדרתו של מונח זה ולא למשל מס שנוכה על רכישה שלא לצרכי העסק". כזכור הגדרת המונח "מס תשומות" מסתיימת במילים "הכל לצרכי עסקן או לשימוש בעסקו". לדעתי פרשנות זו של פוטשבוצקי היא מצמצמת מדי ויש בה להצר עד מאד את תחולתה של החלופה השנייה. ובכן פרופ' נמדר איננו מקבל את דעתו של פוטשבוצקי בסוגייה זו: ראו נמדר, שם, עמוד 77, הערת שוליים 101. גישתו של נמדר נראית לי יותר. ההכרעה בסוגייה למעשה איננה נדרשת כאן מפני שעל פי כל הסימנים, ניכוי מס תשומות בעת רכישת הזכויות היה כדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

113. לדעתי אין באמור בע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ (ניתן ביום 1.2.2010) כדי לסייע למערערות בהקשר זה, כפי שהן ניסו לטעון. שם נפסק כי על עסקאות ההשכרה הנדונות ממילא חל סעיף 31(1) לחוק (בנושא השכרה למגורים). לפיכך אף אם היה מקום למצוא "עסקה" מכוח החלופה השנייה, בשל ניכוי מס תשומות בעבר, הרי עסקה זו פטורה ממס בהיותה "השכרה למגורים": "... עסקה המקיימת את ההגדרה שבסעיף 1 אך באה בגדר אחת מהוראות הפטור שבסעיף 31, לא תקים חיוב במס עסקאות" (סעיף 11 לחוות דעתו המשנה לנשיאה כבוד השופט ריבלין; הערעור האמור נדחה פה אחד אך נימוקי הדחייה ניתנו בדעת הרוב, כבוד השופט גרוניס (כתוארו אז) וכבוד השופט דנציגר). רק באמרת אגב המשיך וציין המשנה לנשיאה כי "איני משוכנע שאין מקום לפרש את החלופה [השנייה] להגדרת עסקה בסעיף 1 לחוק כך שהיא עוסקת רק במקרים שבהם ניכוי מס התשומות נעשה כדין. אולם... אין צורך להכריע בשאלה זו כעת" (סעיף 11, שם). גם כאן למעשה אין צורך להכריע בשאלה זו לנוכח המסקנה המתבקשת שניכוי התשומות אכן נעשה כדין (ואודה כי לא בנקל ניתן ליישב את אמרת האגב האמורה עם הנאמר בסעיף הקודם לאותו פסק דין, לפיו "עקרון ההקבלה הוא עקרון מרכזי בחוק מס ערך מוסף").

114. הגעתי אם כן למסקנה כי במקרה דנן החלופה השנייה אכן מתקיימת. אילו לא ניכוי מס התשומות בעת הרכישות היה צריך להיות משולם לאוצר המדינה מס עסקאות בשלוש הזדמנויות שונות: במועד הרכישה המקורית, שהייתה בבחינת "עסקת אקראי"; במועד רכישת מחצית הזכויות על ידי קינג ג'ורג' שהייתה עסקה בין עוסקים; ובמועד ביצוע התשלומים הנוספים להרמתי על פי הפרשה, כאשר בפירוש הוצאו חשבונות מס הכוללות מס עסקאות. היות ומס עסקאות כאמור לא הועבר בפועל לקופה הציבורית בשל ניכוי מס תשומות, יש הצדקה להחלת החלופה השנייה.

כמוסבר, תחולת החלופה השנייה היא עילה עצמאית ומספקת להטלת חבות במס בגין המכירה הסופית הנדונה, אף אם היה נקבע כי מכירה זו לא נערכה במהלך העסקים של החברות.

יא. עוללות

115. לפני סיום אתייחס בקיצור נמרץ לשלוש טענות נוספות אשר הועלו על ידי המערערות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

116. החברות סבורות כי המכירה הסופית פטורה מכוח סעיף 31(4) לחוק. הוראה זו פוטרת ממס "מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו, ובלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס התשומות - ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק שמותר לנכותו לכלל מס התשומות."

סעיף 31(4) הוא למעשה "תמונת הראי" של החלופה השנייה להגדרת "עסקה": כשם שהחלופה השנייה מחייבת במס בשל ניכוי מס תשומות בעבר, הרי סעיף 31(4) פוטרת ממס בשל מניעת ניכוי מס תשומות קודם לכן.

117. כבר נדרשנו לנושא ניכוי מס התשומות בגין הרכישה, אגב הדיון בחלופה השנייה של הגדרת המונח "עסקה". במקרה דנן, לנוכח המיזם העסקי שהיה בכוונת המערערות להוציא אל הפועל, כן "ניתן היה בעת הרכישה" לנכות את מס התשומות. יתרה מזו, נמצא כי הלכה למעשה מס התשומות אכן נוכה. אין תחולה אפוא להוראות סעיף 31(4).

118. הטיעון השני מבוסס כביכול על האמור בעניין ע"מ 14-07-10304 אי.פי.אף. יזמות והשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1 (ניתן על ידי ביום 16.1.2017). לטענת החברות, אף אם תחילה הייתה כוונה לבצע פעילות עסקית, התוכנית הופסקה לאור הסכסוך המשפטי, ומשלב מסויים ואילך לא היה עסק. לפי הטיעון, בנסיבות אלו יש להסתפק בחיוב חלקי במס עסקאות בגין המכירה הסופית - חיוב חלקי ומצומצם אשר ישקף את העובדה (לפי גרסת המערערות) כי במרבית התקופה הרלבנטית הזכויות היוו נכס השקעתי ולא מלאי עסקי. לשם כך מבקשות המערערות להקיש מהוראות תקנה 18 לתקנות ("תשומות לעסק לצרכים אחרים"). דא עקא, הדיון בעניין אי.פי.אף נסוב סביב ניכוי מס תשומות ואפשרויות הפרשנות לתקנה 18 במצב של "שימושים מתחלפים" בתשומות (לעומת שימושים מקבילים). אף שם הדיון נותר עיוני בלבד כי הצדדים שם לא נדרשו לתקנה 18 בטענותיהם וכלל לא הונחה תשתית ראייתית ליישום התקנה על פני ציר הזמן. כאן לעומת זאת אנו עוסקים בחבות במס עסקאות (לגביו אין לתקנה 18 כל נגיעה) ומשמעות הטענה כאן היא יצירה, בחקיקה שיפוטית, של מנגנון לחיוב חלקי במס כאשר ה"עסקיות" של פעילות פלונית איננה מובהקת או שהיא משתנה על פני הזמן. אין אפשרות להיעתר לבקשה זו לפי הדין המצוי.

119. לפי הטיעון הנוסף השלישי, מכירת הנכס לרוכשים הסופיים בשנת 2012 הייתה לא יותר מאשר עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי במובן הכללי של מונח זה וכפי שהוא משמש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 17-02-12491 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

בסעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה (ראו סעיפים 127 עד 135 לסיכומי המערערות). כלומר, המכירה לא אירעה "במהלך עסק" ולכל היותר היא הייתה עסקה חד פעמית והזדמנותית בעלת גוון מסחרי (ואף זה מוכחש על ידי המערערות). היות והגדרת המונח "עסקת אקראי" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף איננה כוללת חלופה החלה על מכירת מקרקעין לידי אדם פרטי, אזי משמעות אפיון המכירה כעסקת אקראי **במובן הכללי** היא אי חבות במס ערך מוסף, בהעדר הוראה מחייבת מתאימה.

120. הדיון בטענה זו, למעשה מתייטר לנוכח המסקנות שפורטו לעיל – כי לא הורם נטל השכנוע להוכיח כי עסקן של המערערות הופסק או נזנח, וכי ממילא המכירה חייבת במס לפי החלופה השנייה להגדרת עסקה.

למעלה מן הנדרש אזכיר את דבריו של מר הרפז בחקירתו הנגדית אשר נשאל אם במהלך כל התקופה הנדונה הוא חיפש רוכש לנכס, והשיב "תמיד, תמיד אני מחפש" (עמוד 38, שורה 7). דהיינו המכירה הסופית לא הייתה הזדמנות שנקרתה באקראי לדרכן של המערערות, אלא תוצאה של מאמץ נמשך, או לפתח את הנכס או למוכרו.

י.ב. סיכום

121. הגעתי אפוא למסקנות כי :

- (א) המערערות לא עמדו בנטל השכנוע כי בנסיבות המקרה לא התקיימה החלופה הראשית של הגדרת המונח "עסקה"; הדברים אף יפים לגבי קינג ג'ורג', כשותפה מלאה למיזם.
- (ב) ללא קשר לקיומו של עסק בעת מכירת הזכויות, חלה החלופה השנייה להגדרת "עסקה" לנוכח ניכוי מס התשומות בעת הרכישה.
- (ג) אין מקום להחלתו של הפטור לפי סעיף 31(4) לחוק.
- (ד) אין להשתית את החיוב במס על חלופת ה"ציוד" שבהגדרת "עסקה" כאשר הבסיס לטיעון הוא קיום עסק של השכרת המבנה הישן.
- (ה) אין בסיס לחיוב חלקי במס עסקאות מתוך היקש מהוראות תקנה 18.

122. כתוצאה מכך, הערעור נדחה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2020

ע"מ 12491-02-17 אליטס בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב

123. המערערות ישאו יחד ולחוד בהוצאות משפט בסך כולל של 25,000 ש"ח. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים ממועד מתן פסק הדין.

ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, י"ח בטבת תש"פ, 15 בינואר 2020, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט