



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער: אברהם בן עמי
ע"י ב"כ עו"ד סלי אלון

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד חגי דוברמוביץ,
מפרקליטות מחוז ירושלים - אזרחי

2

3

פסק דין

1. לפניי ערעור על החלטת המשיב בגדרה נדחתה השגת המערער מיום 18.4.2021 על שומה שהוצאה לו בגין השכרת 6 דירות (אשר פוצלו ל-8 דירות) בתל אביב, המצויות בבעלותו.

6

7

תשתית עובדתית

2. החל משנת 1992, מחזיק המערער בבעלות חברת אל עמי ייזום השקעות ובניה בע"מ (להלן: "חברת אל עמי"), העוסקת בתחום שיפוץ מבנים ועבודות בניין. החל מחודש מאי 2010, מחזיק המערער בבעלותו חברה נוספת- חברת ה.י.ב. הגנה, ייזום ובנייה בע"מ (להלן: "חברת ה.י.ב."), אשר עוסקת בענף הבנייה והנדל"ן.

11

12

3. ביום 12.5.2010 רכשה חברת ה.י.ב. קרקע ברחוב רשף 10 בתל אביב (להלן: "הקרקע" או "המגרש") לצורך הקמת פרויקט בניה (להלן: "הפרויקט" או "פרויקט הבניה").

14

15

4. ביום 26.12.2026 חתם המערער עם חברת ה.י.ב. על חוזה מכר במסגרתו רכש המערער מחברת ה.י.ב. 36.18% מזכויות המגרש, אשר היוו זכויות יחסיות ל-6 דירות בפרויקט, עבור סכום של 1,248,000 ₪ בתוספת מע"מ. כמו כן, המערער רכש את הגגות של הבניין ואת זכויות הבנייה העתידיות.

18

19

5. ביום 4.1.2013 חתם המערער על הסכם שיתוף עם חברת ה.י.ב. לבניית פרויקט מגורים בן 18 יחידות דיור על הקרקע (להלן: "הסכם השיתוף"). במסגרת הסכם השיתוף, נקבע שהמערער יקבל 6 יחידות מתוך 18 הדירות שעתידות היו להיבנות על הקרקע; עוד הוסכם כי הצדדים יישאו במשותף בעלות הבניה בהתאם לחלקו של כל צד במקרקעין ויתקשרו עם קבלן מבצע אחד לטובת ביצוע הבניה במשותף, עד שלב קבלת המפתח.

21

22

23

24

25

26



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

- 1 הפרויקט הושלם בשנת 2017 ועם סיומו קיבל המערער לידי 6 דירות דופלקס, שערכן מוערך
2 בכ-13.2 מיליון ₪. המערער פיצל את 6 הדירות ל-8 דירות, והשכיר אותן למגורים לתקופה
3 העולה על 24 חודשים. יצוין כי בגין פעילות זו לא שילם המערער מע"מ.
4
5 7. בחודש יולי 2019 נרשם המערער במשרדי מע"מ ופתח תיק "עוסק" בענף יזמות ובנייה לצורך
6 חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ").
7
8 8. בין השנים 2019-2021, דווחו על ידי המערער דוחות אפס בלבד. בשל כך, באוגוסט 2021 נסגר
9 תיק העוסק של המערער על ידי המשיב באופן רטרואקטיבי מיום 1.1.2020.
10
11 9. ביום 2.3.2021 הוציא המשיב למערער שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לסעיף 77 לחוק.
12 במסגרת השומה נקבע, בין היתר, כי המערער עונה להגדרת "עוסק במקרקעין" וכי השכרת
13 הדירות למגורים נכנסת לגדר "שימוש לצורך עצמי במקרקעין" בהתאם לתקנה 1(2) לתקנות
14 מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "התקנות") ובהתאם להוראות תדריך אגף המכס
15 והמע"מ (להלן: "תאמ"י"). בשל כך, נקבע כי על המערער לשלם מס עסקאות, שהועמד על
16 1,920,000 ₪ (קרוני מס) (להלן: "השומה").
17
18 10. ביום 18.4.2021 הגיש המערער השגה על השומה, במסגרתה טען, בין היתר, כי אין לראות את
19 פועלו כעוסק ועל כן לא חלים עליו חוק מע"מ ותקנות מע"מ, וכי גם אם יוכר "כעוסק", הרי
20 מדובר בהשכרה הפטורה ממס לאור הוראת סעיף 31(1) לחוק.
21
22 11. ביום 27.4.21 נערך דיון בהשגת המערער וביום 12.10.2021 נדחתה השגת המערער (להלן:
23 "החלטת המשיב"). מכאן הערעור דנא.
24

טענות הצדדים בתמצית

- 25
26 12. לטענת המערער, המשיב מערב שלא כדין בין פעולות החברה שבבעלותו לפעולותיו הוא, ושוגה
27 במסקנותיו, שכן בעניינו של המערער לא מתקיימים המבחנים להגדרת עוסק. עוד טען, כי אף
28 אם היה עונה על הגדרות עסק, לפי תקנות הרישום הוא איננו חייב ברישום וחוק מע"מ לא
29 חל עליו, משעסק בהשכרת דירות למגורים.
30
31 13. לטענת המערער, מאחר שלא קיזז את מס התשומות ששולם בעת רכישת הקרקע ובעת ביצוע
32 הבנייה, יש לראות בו כמי שהתכוון מלכתחילה להשכיר דירות בשכירות פטורה ממס, ולפיכך
33 תקנה 1(2) לא חלה בעניינו.
34
35 14. לטענת המערער, במידה ויקבע כי יש לחייבו במס אזי מועד אירוע המס הוא ביום בו הדירות
36 יועדו למגורים, ויום זה הינו יום רכישת הקרקע. ועוד, אף אם יום אירוע המס נדחה ליום
37 סיום הבניה, אין לדחות אותו ב-24 חודשים נוספים, מקום בו ברור כבר בעת סיום הבניה



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

- 1 שהדירות מיועדות להשכרה. בהמשך לכך טען המערער, כי מחיר העסקה שקבע המשיב גבוה
2 ויש להפחיתו.
3
4 15. לבסוף, טען המערער, כי ככל ויקבע שתקנה 1(2) חלה לגביו, יש להתיר לו ניכוי מס תשומות
5 שלא ניכה לפי סעיף 40א לחוק.
6
7 16. לטענת המשיב, בהתאם למבחני העזר שנקבעו בפסיקה, פעולותיו של המערער ביחס
8 למקרקעין מושא הערעור הן בעלות אופי עסקי. זאת, בין היתר, בהתחשב בבקיאותו הרבה
9 של המערער בתחום הנדל"ן; שטחם הגדול של המקרקעין ושווים הכלכלי הגבוה; פיצול
10 הנכס, השכרת הדירות לשוכרים והמנגנון העסקי המקצועי באמצעותו פועל המערער.
11
12 17. לטענת המשיב, התנאים המצטברים הנדרשים בתקנה 1(2) לתקנות מס ערך מוסף לצורך
13 הכרה בהשכרת יחידות דיור כשימוש לצורך עצמי, מתקיימים בעניינו של המערער ולפיכך,
14 הוא חב במס עסקאות בגין "שימוש לצורך עצמי" במקרקעין.
15
16 18. לטענת המשיב, שווי הדירות שקבע מבוסס על חוות דעת שמאית שנערכה לבקשת המערער
17 לצורך קבלת משכנתא מהבנק, שם נקבע כי שווי הדירות עומד על סך 13 מליון ₪. כך לטענתו,
18 המערער לא הביא כל ראיה אחרת להוכחת טענותיו ביחס לשווי הדירות.
19
20 19. עוד טען המשיב, כי במהלך חקירתו של המערער, התגלו סתירות וחצאי אמיתות בגרסתו, מה
21 שמעורר ספקות קשים בדבר מהימנותו של המערער ומקשה ליתן אמון בדבריו.
22

דיון והכרעה

- 23
24 20. אפתח להלן בתיאור המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית לבחינת הסוגיות שלפנינו, ומשם אפנה
25 ליישום הדין והפסיקה על נסיבות המקרה דנן, תוך התייחסות לעיקר טענות הצדדים.
26

תשתית נורמטיבית

- 27
28 21. החיוב היסודי במס ערך מוסף מעוגן בסעיף 2 לחוק, הקובע כדלקמן:

29
30 "הטלת מס ערך מוסף ושיעורו
31 2. על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף
32 בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר
33 האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של
34 הכנסת." (ההדגשות אינן במקור).
35

- 36 22. סעיף 1 לחוק מגדיר את המונחים "עסקה" ו-"עסק" באופן הבא:

37
38 "עסקה" – כל אחת מאלה:



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות
 2 מכירת ציוד;
 3 (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו
 4 למוכר או על יבואו בידי המוכר;
 5 (3) עסקת אקראי.
 6 "עסקת אקראי" –

7 (1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה
 8 או השירות הם בעלי אופי מסחרי;
 9 (2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו
 10 במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם
 11 כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד
 12 כספי;
 13 (3) מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם
 14 שאין עיסוקו במכירת מקרקעין; לענין זה, "זכות
 15 במקרקעין" ו"קבוצת רכישה" – כהגדרתן בחוק מיסוי
 16 מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963;
 17 "עסק" – לרבות מקצוע ומשלח-יד; (ההדגשות אינן במקור).

18
19 23. הביטוי "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק, בזו הלשון:

20
21 "עוסק" – מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקו,
 22 ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת
 23 אקראי; (ההדגשות אינן במקור).

24 24. יצוין גם, כי סעיף 1 לחוק הרחיב את המונח "מכר" כך שהוא כולל גם השכרה ושימוש
 25 לצורך עצמי:

26
27
28 "מכר", לענין נכס – לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות,
 29 הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו
 30 לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן
 31 נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד, ולענין מקרקעין – גם לרבות
 32 פעולה באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין,
 33 תשכ"ג-1963 ורישומם בבורסה של ניירות ערך שהנפיק איגוד
 34 מקרקעין, כאמור בסעיף 8 לחוק האמור, אך למעט פעולה בנייר
 35 ערך הנסחר בבורסה; (ההדגשות אינן במקור).

36
37 25. הנה כי כן, לצורך סיווג השכרת הדירות כ"עסקה" לצורך חוק מע"מ, עלינו לקבוע כי
 38 המערער הינו בגדר "עוסק" שיש לו "עסק", וכי השכיר את הדירות "במהלך עסקו".
 39 לצורך הכרעה בעניין זה, עלינו להיעזר במבחנים שגובשו בפסיקה לטובת ההבחנה
 40 בין הכנסה הונית להכנסה פירותית שבדיני מס הכנסה (ע"א 111/83 אלמור לניהול
 41 ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, לט(4) 001 (1985) (להלן: "עניין אלמור"); ע"א
 42 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה (16.3.2009) (להלן: "עניין מגיד"); אבי
 43 פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 177-181 (מהדורה שלישית, 2018)).

44
45 26. לעניין זה, יפות קביעותיו של כבוד השופט (כתוארו אז) י. עמית בע"א 4377/17 חנניה
 46 גיבשטיין נ' מע"מ רחובות (2.6.2019) (להלן: "עניין גיבשטיין"):



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1
2 "19. הצורך ליצוק תוכן למונח "עסק", שקיומו הוא כאמור
3 תנאי לחיוב במע"מ, הוליד בעבר מחלוקות שונות, בפרט
4 בכל הנוגע לאפשרות לאמץ את הכללים וההבחנות
5 שהתגבשו לאורך השנים בדיני מס הכנסה ולהחילן על עולם
6 המע"מ [...]. בשורה התחתונה, הפסיקה קבעה כי יש לפרש
7 את המונח "עסק" שבחוק מע"מ לפי הפירוש שניתן לו
8 בדיני מס הכנסה, ולהחיל לשם כך את המבחנים המבדילים
9 בין הכנסה שבהון להכנסה שבפירות. [...]

10
11 20. [...] כפי שנזדמן לי להעיר באחת הפרשות, "מלאכת
12 סיווגן של הכנסות שונות - אם כהכנסה הונית או פירותית
13 - אינה תמיד מלאכה קלה, ולעתים הקביעה אם הכנסה
14 מסוימת היא מהסוג הראשון או השני אינה כה
15 אינטואיטיבית, ויש שאף תיארו אותה כ'בעיה המרכזית
16 בכל תורת מס הכנסה' [...]

17
18 21. ברבות השנים, במטרה לסייע במלאכת ההבחנה בין
19 הכנסה הונית להכנסה פירותית, פותחו בפסיקה שורה של
20 מבחנים ותתי-מבחנים. אלה סוכמו על ידי
21 השופט דנציגר בע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש
22 דן [פורסם בנבו] (12.8.2012) (להלן: עניין קרן) באופן הבא:

23
24 "בפסיקתו של בית משפט זה אוזכרו מבחני משנה רבים
25 באמצעותם תבחן השאלה האם הכנסה הינה 'עסקית-
26 מסחרית' אם לאו (או 'פירותית' או 'הונית', בהתאמה),
27 ובניהם: טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או הפעולות
28 המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי; אופן מימון העסקה;
29 קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושינוק; תקופת
30 ההחזקה בנכס; ידענותו ובקיאיות של הנישום בתחום אשר בו
31 מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי
32 נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה..." (שם בפס'
33 35, ההדגשות במקור – י"ע).



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 מבחנים אלה קנו שביתה בפסיקת בתי המשפט ועל
2 חשיבותם אין חולק. בד בבד, חשוב להזכיר כי מבחנים אלה
3 אינם אלא "מבחני עזר" שיש ליישם בגמישות ובהתאם
4 לנסיבות, תוך בחינת התמונה בכללותה:
5

6 "הנה כי כן, אין בידינו מבחן ממצה, ואף לא מספר מבחנים
7 ממצים. [...] מדובר במבחני עזר, ואלה לעולם יהיו כפופים
8 לצורך לבחון את 'מכלול מרכיביה של הפעולה המסוימת',
9 כל מקרה על פי נסיבותיו. כך מתחייב על פי שורת ההיגיון,
10 שכן אין הכנסה אחת זהה לחברתה, ומבחני עזר שונים
11 מתאימים על פי טיבם לסוגי נכסים מסוימים (כגון
12 למקרקעין או לניירות ערך – עניין מגיד, פסקה 19; וראו גם
13 בעניין קרן, פסקה 36). יש להישמר אפוא מפני החלה
14 'מכאנית' של מבחן כזה או אחר על תקבולים מסוגים
15 שונים, ויש לבחון את ההכנסה הנדונה על פי אמות המידה
16 המתאימות לה ובהתאם לנסיבותיה" (עניין ברנע בפס' 21,
17 ההדגשות במקור – י"ע).

18
19 זאת ועוד. ייתכנו מקרים – והמקרה שלפנינו נמנה עליהם –
20 בהם מבחני עזר שונים ימשכו לכיוונים מנוגדים. בנסיבות
21 אלו, ייחסה הפסיקה משקל רב ל"מבחן הגג" שמורנו
22 להשקיף מלמעלה על התמונה בשלמותה, וזאת "במיוחד
23 במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של 'עסק' וחלק
24 מעידים ההפך" [...] (ההדגשות אינן במקור).

25
26 27. כאמור, המבחנים שגובשו בפסיקה לטובת ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה
27 פירותית הינם:

- 28 א. טיב הנכס ואופיו;
- 29 ב. תדירות העסקאות או הפעולות המבוצעות בו;
- 30 ג. קיומו של סיכון עסקי;
- 31 ד. אופן מימון העסקה;
- 32 ה. קיומו של מנגנון כלכלי-פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק;
- 33 ו. תקופת החזקה בנכס;
- 34 ז. ידענותו ובקיאותו של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה;
- 35 ח. פעילות קבועה ומתמשכת;



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

ט. היקף כספי נרחב;

י. מבחן הנסיבות האופפות את העסקה- "מבחן הגג".

28. אגש עתה ליישום מבחנים אלו בעניינו של המערער, על מנת לבחון האם פעילותו ביחס לדירות מושא הערעור הינה פעילות עסקית מסחרית.

מבחן הידע והבקיאות

29. **מבחן הידע והבקיאות** מבוסס על ההנחה כי ככל שהנישום מחזיק ברמה גבוהה יותר של בקיאות בתחום שבו מבוצעת העסקה, כך גוברת הנטייה לראות את פעילותו כפירותרית או עסקית. יפים בהקשר זה קביעותיו של כבוד השופט ד. לוי בעניין **אלמור** בפסקה 14:

"**הכלל הנכון בשאלת המומחיות כמבחן מהות העסקה הוא, שאפשר כי תהיה זו מומחיותו ובקיאותו של המוכר עצמו, ואפשר שתהיה זו של יועצו. אך במקרה כזה לא די בייעוץ בעלמא או בעצה חד-פעמית, אלא דרוש, כי הידע והמומחיות, אם אינם מצויים במוכר עצמו, יהיו זמינים וקבועים. צריך שייראה, שהמוכר שאיננו בקי בתחום העסקות, מנהל את עסקיו תוך קיום נוהל קבוע ומאורגן של התייעצות או שהוא מחזיק "מנגנון", הממלא את התפקיד של סיפוק ידע בניהול עסקות, בהכרת השוק ובהערכת סיכויי ההצלחה. כל אלה הם מידות הבקיאות הנדרשות על-פי מבחנו של השופט ויתקון בע"א 264/64 [9] הנ"ל."**
(ההדגשות אינן במקור).

וכן דבריו של כבוד השופט א. ויתקון בע"א 264/64 יהושע בן ציון ואליהו מירון נ' פקיד השומה תל אביב 4, יט 246 (1965):

"**לפי המבחן הזה, אחד מסימני ההיכר של פעולה עסקית הוא שהעוסק בפעולה מתמצא יפה בתחום העסקאות הללו, יודע לטפל בהן, מכיר את השוק ומשכיל להעריך את סיכויי ההשקעה."**

30. במקרה דנן, המערער היה בתקופה הרלוונטית רשום במע"מ כעוסק בענף הבנייה, עובדה שיש בה כדי להעיד על המומחיות המצויה לו בתחום. זאת ועוד, המערער משמש כבעלים, מייסד ומנהל יחיד של החברות ה.י.ב. ואל עמי – שתיהן חברות וותיקות הפועלות בענף הבנייה וניהול פרויקטים למגורים. מחקירתו הנגדית של המערער עולה כי בעבר החזיק גם בחברות נוספות, ובהן "מעלה היובל" ו-"י.ס.א.ל ייזום והשקעות בניה בע"מ" (להלן: "**חברות**



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

- 1 י.ס.א.ל"י), אשר עסקו אף הן בתחומי הנדל"ן והבנייה (עמ' 6 לפרוטוקול, ש' 17-19; עמ' 9, ש'
2 (17-18).
- 3
- 4 31. ייסודן של החברות הללו על ידי המערער נועד, בין היתר, לשם הוצאתם לפועל של פרויקטים
5 נדל"ניים ביוזמתו. כך, לדוגמה, באמצעות חברת אל עמי הקים המערער פרויקט בנייה
6 בשכונת קריית יובל בירושלים, שכלל 124 יחידות דיור ו-2,000 מ"ר שטחי מסחר. המערער
7 עצמו הצהיר כי חברת "מעלה היובל" ניהלה את הבניין בפרויקט במשך שנים (שם, עמ' 6
8 לפרוטוקול, ש' 21-25). בנוסף, לאחרונה החל המערער לקדם תהליך תב"ע להוספת קומות
9 מגורים נוספות בפרויקט זה, גם כן באמצעות חברת אל עמי. לצד זאת, גם חברת ה.י.ב.
10 שימשה להקמת פרויקטים נוספים, ובהם הפרויקט הנדון, אשר כלל 18 יחידות דיור – מהן 6
11 יחידות דיור מושא הערעור.
- 12
- 13 32. יתר על כן, מחקירתו הנגדית של המערער עלה כי הוא פעל באופן דומה גם ברכישת קרקע
14 ברחוב בעז בתל אביב, תוך שותפות עם חברת י.ס.א.ל, שרכשה 50% מהנכס. באמצעות
15 החברה ובשותפות עמה, פעל המערער לקבלת היתרים נדרשים ולבניית בניין בן ארבע דירות
16 על הקרקע (עמ' 9 לפרוטוקול, ש' 17-34).
- 17
- 18 33. בסיכומיו, המשיב הפנה להודעת המערער בפניו מיום 23.12.2020, שם ציין המערער כי
19 עיסוקו ביזמות נדל"ן ומישכון הדירות מושא הערעור נעשה על מנת "לשלם חובות וכל מני
20 דברים". בהמשך דבריו אמר המערער כך:
- 21 **"היום יש לי שלושה פרויקטים, אחד בקריית יובל ברחוב אורוגאי**
22 **3א בניתי שם בניין עם 124 דיירים פלוס 200 מטר מסחר, ואני**
23 **מנסה להוסיף שם 6 קומות מגורים נוספות. זה תהליך של תב"ע.**
24 **פרויקט שני ברחוב הטייסים ושם אני עושה תמ"א 38/2 שזה**
25 **פינוי בינוי. להרוס 12 דירות ולבנות 25 דירות. פרויקט שלישי**
26 **רכשתי קרקע ודירות שבעתיד אני אחשוב מה לעשות שם. כל**
27 **הפרויקטים הם בהקמה ואין לי שום הכנסות מלבד הוצאות**
28 **להקמה, ולכן כל סכום זה חשוב לי. הצפי שאהיה הכנסות במקרה**
29 **הטוב בין שלוש לשש שנים. מישכון שש הדירות האלו משועבדות**
30 **לבנק בגין השראים [כך במקור] לקידום פרויקטים אלו ולכלל**
31 **התעסוקה שלי".**
- 32
- 33
- 34 34. מעבר לפעילותו במסגרת החברות שבעלותו, פועל המערער גם באופן עצמאי בשוק הנדל"ן-
35 כפי שיורחב במסגרת מבחן תדירות העסקאות להלן. כמו כן, בהתאם להסכם השיתוף, פעל



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 המערער להבטיח כי לדירות שבבעלותו בנכס בתל אביב יוצמדו כל זכויות הגג וזכויות הבנייה
2 העתידיות, מתוך תכנון עסקי לניצולן בעתיד.

3
4 35. בנסיבות אלו, **ברי כי מבחן הידע והבקיאות מתקיים בעניינו של המערער**, אשר מחזיק בידע
5 נרחב, ניסיון ומומחיות בתחום הנדל"ן. המערער בקיא בשוק הנדל"ן, בעל יכולת להערכת
6 עסקאות מקרקעין, וכפי שיפורט להלן – מפעיל מנגנון עסקי משוכלל לניהול עסקיו בתחום.

מבחן הארגון והניהול

7
8
9 36. **מבחן הארגון והניהול** הוכר בפסיקה כאחד המבחנים המרכזיים להערכת אופייה העסקי של
10 פעילות מסוימת. בהתאם למבחן, קיומו של מנגנון ארגוני מוסדר בתחום הפעילות הנבחנת
11 עשוי להוות אינדיקציה לפעילות עסקית. בעניין **אלמור**, הוגדר מבחן זה בפסקה 12:

12
13 **"הארגון המלמד על עסקיות יכול לבוא לידי ביטוי בצורות שונות:**
14 **בפעולות משפטיות כגון הקמת חברות לרכישת מקרקעין - סממן**
15 **מובהק של ארגון לצורך מסחרי [...]. וכן בפיקוח ובשליטה פעילים**
16 **בין במישרין על-ידי העוסק ובין באמצעות מנגנון שהוקם לצורך**
17 **זה. אלה הם תנאים לפעילות קבועה ואקטיבית."**

18
19 37. בעניינו, המערער ניהל את פעילותו בנוגע לדירות מושא הערעור באמצעות **חברת ה.י.ב-**
20 החברה היא שרכשה את המגרש, פעלה לקבלת היתר בנייה, להריסת הבניין הקיים, והקימה
21 בניין בן חמש קומות, מרתף, חניה ופתחים נוספים ליציאה בגג. המערער עצמו היה האחראי
22 על הוצאת היתר הבנייה וניהל את בניית 18 יחידות הדירור בפרויקט. בנוסף, באמצעות חברת
23 ה.י.ב., הופעלו שירותי הבנייה לכלל הדירות בפרויקט, נוצרו קשרים עם ספקים וקבלני
24 משנה, והפרויקט כולו, לרבות השכרת הדירות, נוהל ממשרדי החברה, שהמערער הוא בעליה
25 והוא המוציא והמביא בעסקיה.

26
27 38. יתרה מכך, **הסכם השיתוף** בין המערער לבין חברת ה.י.ב. מלמד כי לא הייתה הפרדה בפועל
28 בין שש הדירות מושא הערעור לבין יתר 12 הדירות בפרויקט, והן היוו חלק אינטגרלי
29 מהפרויקט הנדל"ני כולו. הדבר עולה, בין היתר, **מסעיף 3 להסכם השיתוף, הקובע:**
30 **"הצדדים להסכם זה יתקשרו עם קבלן מבצע אחד לשם ביצוע הבניה במשותף עד שלב**
31 **המפתח, לפי סטנדרט בניה וגימור קבועים ומוגדרים מראש אשר יקבעו בהחלטה משותפת**
32 **של הצדדים."**

33
34 39. המערער עצמו העיד על כך בדיון שנערך בפניי (עמ' 7-8 לפרוטוקול):

35
36 **"ש. היית מעורב בבניה?"**



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 ת. אני הייתי מנהל מטעם החברה והיה שם קבלן שעשה את
2 העבודה עד מפתח.

3 ש. הקבלן התייעץ אתך, שאל אותך שאלות מה לעשות גם תוך כדי
4 בניה?

5 ת. כן, הייתי מעורב בבניה ובכל מה שהחברה הייתה חייבת
6 מבחינתה לעזור לקבלן ועזרנו לו בכל מה שקשור – אם זה יועצים,
7 אדריכל, אם זה מימון. אני עשיתי. "

8
9 40. בדומה, העיד המערער גם על השימוש שעשה במשאבי החברה בכל הנוגע להתנהלות השוטפת
10 הנוגעת להשכרת הדירות (עמ' 9 לפרוטוקול, ש' 4-12):

11
12 "ש. ראיתי בתצהירך שצירפת בנספח ח' התכתבות ווטצאפים מול
13 השוכרים שיש בדירות היום?

14 ת. כן, מן הסתם.

15 ש. ומי זה אחמד שמטפל בבעיות שם בבניין?

16 ת. הוא עבד מטעם החברה ומן הסתם, הוא היה אחראי על כל מיני
17 תיקונים בבניין.

18 ש. ואם מישהו מתקשר אליך אתה מפעיל את אחמד? איך זה הולך?

19 ת. אם יש תקלות שאני יכול להתגבר עליהם, אז אני עושה את זה
20 באופן אישי ואם זה דברים שקשורים אולי לחברה, אז החברה
21 עושה את זה אם זה תיקוני נזילות וכולי. מה שאני עשיתי זה
22 התעסקתי עם כל התיקונים שהיה צריך, אם כל החוזים. אם היו
23 תיקונים שלא הייתי יכול לתקן, הייתי מביא בעל מקצוע. "

24
25 41. נסיבות אלו מצביעות בבירור על קיומו של מנגנון עסקי, מקצועי ומאורגן היטב, אשר שירת
26 את המערער בפעילותו בקשר להקמת הדירות והשכרתן. מנגנון זה אינו מאפיין פעילות
27 פרטית גרידא, בניגוד לטענת המערער.

28
29 42. בהתאם לכך, הניסיון של המערער להציג עצמו כנפרד מהחברה שבבעלותו אין בו ממש-
30 שכן הוא זה שעומד בפועל מאחורי פעילותה העסקית של החברה, תוך שימוש במנגנון החברה
31 גם לצרכים עסקיים אישיים. המערער עצמו אישר במסגרת הודעתו בפני המשיב כי הוא לווה
32 כספים באופן אישי כדי לממן את פרויקטי החברה, וכך אמר:

33
34 "נכון למצב שאני נמצא היום יש לי רק הוצאות תשלומי מיסים
35 בסך של 600,000 ₪ בשנה וכל זה מהון עצמי פרטי שלי. בינתיים



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 21-12-9172 בן עמי נ' רשות המיסים

1 אני מלווה מכיסי הפרטי לחברות שבבעלותי לכיסוי הוצאות אלו
2 הכספים האלו מתוך הלוואות מוכחות בסך של 18 מיליון ₪
3 שעליהם אני משלם את הריביות, העמלות והמיסים הנדרשים"
4 (עמ' 2, ש' 47-50 להודעה בפני המשיב).

5
6 43. המערער וחברת ה.י.ב פועלים במשותף, כאשר לעיתים המערער תומך ומסייע לפעילות
7 החברה, ולעיתים עושה שימוש במשאבי החברה גם לצרכיו האישיים. בכך, האבחנה בין
8 פעילותו העסקית של המערער לבין פעילות החברה הולכת ומיטשטשת- דבר המעיד על קיומו
9 של מנגנון עסקי המשרת אותו הן בפעילותו באמצעות חברה והן בכובעו הפרטי. המשיב עמד
10 על אינדיקציות נוספות לכך, בפסקאות 50-51 לסיכומי, אותן אני מקבל:

11
12 "50. כן העיד המערער בחקירתו הנגדית כי הוא משתתף
13 בפרויקטים של החברה באופן פרטי גם כמשקיע. כך העיד באשר
14 לעסקת רכישת הקרקע של השירות נשוא הערעור (עמ' 6
15 לפרוטוקול שורה 34 - עמ' 7 לפרוטוקול שורה 10):

16
17 "ש. ואתה בפן האישי, במאי 2012, שנה וחצי לאחר רכישת החברה,
18 החברה מוכרת לך 36% מהקרקע?

19 ת. נכון. החברה החליטה שאנחנו צריכים למצוא איזה לקוח
20 שיוכל להשתתף אתנו שם בפרויקט, והיות ושם זה בשכ' התקווה
21 שאין שם פרצלציה או רישום בטאבו ואי אפשר לקחת שם
22 משכנתאות ורצינו למצוא פתרונות אי אפשר היה למכור בשום
23 אופן לא על הנייר וגם כשזה היה בנוי, לא ניתן היה למכור את זה
24 והחברה החליטה שצריך למצוא משקיע כזה או אחר ונאלצתי
25 להיכנס בעצמי לעסקה באחוזים האלה. שום אפשרות אחרת לא
26 הייתה לנו ואז לקחתי הלוואות למשך 20 שנה ורכשתי את החלק
27 מהחברה. החברה החליטה שהיא צריכה למכור את זה.

28 ש.כ.ה כשאתה אומר החברה החליטה, מי החליט?

29 ת. החברה החליטה שחייב למצוא איזה שותף או משקיע, ומי
30 שהחליט על כך היה אני – מטעם החברה. אני זה לא החברה,
31 החברה היא גוף בפני עצמו נדמה לי. אני הייתי המנהל בחברה.
32 החלטתי בשם החברה כמנהל החברה."

33
34 51. בדומה, גם ביחס לעסקת רכישת קרקע ברחוב המעפילים בתל
35 אביב העיד המערער על מעורבותו הפרטית והיחלצותו לטובת



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 עסקיה של החברה (עמ' 10 לפרוטוקול, שורה 22 [רוצה לומר 24]-
2 עמ' 11 לפרוטוקול שורה 3):

3
4 "ש. רכשת בשנת 2018 קרקע ברח' המעפילים בת"א בפן האישי
5 שלך בלי אף חברה. עלות הפעילות הייתה 6.5 מיליון ₪. אתה
6 מכיר?
7 ת. כן.

8 ש. את העסקה הזאת של רכישת הקרקע ביצעת גם בהון זר?
9 ת. אני רוצה להסביר את השתלשלות העניינים. הקרקע הזאת
10 הייתה במכרז ובמכרז היה צריך לציין תוך 30 יום על שם מי זה
11 יירשם. היות והיו שם כונסים, זה לקח 3 שנים עד שהיה אפשר
12 לרשום את זה בטאבו ולשלם את יתרת התשלום. בינתיים רצינו
13 לעשות את זה בכוונה בשם החברה, אבל היות וזה היה בהליך
14 כזה, רשות המיסים אמרה לנו שאם אנחנו רוצים לרשום את זה
15 על שם החברה, אנחנו צריכים לשלם שוב מס רכישה. ואז קיבלתי
16 אשורים מהבנק ונאלצתי לקנות את זה בשמי ולא בשם אחת
17 מהחברות שבשמי."
18

19 44. לאור זאת, ברי כי מבחן הארגון והניהול מתקיים בעניינו של המערער. מנגנון עסקי משוכלל
20 עומד לרשותו, והוא מנצל אותו הן לצרכים עסקיים של החברות שבבעלותו והן לניהול עסקיו
21 הפרטיים, דבר המעיד על אופי עסקי מובהק של פעילותו ביחס לדירות נשוא הערעור.
22

מבחן תדירות העסקאות וההיקף הכספי

23
24 45. לפי מבחן תדירות העסקאות והיקפן מספר רב של עסקאות בתחום מסוים והיקף כספי
25 משמעותי עשויים להעיד על פעילות בעלת אופי מסחרי. בפסיקה נקבע כי יש להתאים את
26 רמת התדירות הנדרשת לאופי הנכס הרלוונטי. בהתאם, ביחס לנכסי מקרקעין, נקבע שניתן
27 יהיה להסתפק בתדירות נמוכה יותר (עניין מגיד, פסקה 20ב).
28

29 46. לעניין זה, יפים דברי בית המשפט העליון בעניין גיבשטיין, הקובעים כי:

30 "תדירות העסקאות אינה נבחנת בהכרח על פני כל עשרות
31 השנים בהן החזיק הנישום במקרקעין, וייתכנו מצבים
32 שבהם יש לבחון את התדירות על פני התקופה שבה בוצעו
33 העסקאות, או מהמועד שבו החלו פעולות ההשבחה, או



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 מהמועד שבו לבשה הפעילות צורה עסקית (כגון התאגדות
2 למטרות מסחר וכיו"ב). " (פסקה 25)

3
4 באותו הקשר, בעניין אלמור צוין כי:

5
6 "כך, למשל, תידרש מידה שונה של תדירות בעסקאות
7 מקרקעין מאשר בטובין מסוימים כדי להצביע על קיומו של
8 עסק". (פסקה 11)
9

10 47. בעניינו של המערער, שוויין של שש יחידות הדיור שקיבל לידיו עמד על 13.2 מיליון ₪, כאשר
11 מחיר רכישת הזכויות בקרקע, בדצמבר 2012, היה 1,128,000 ₪ בלבד. את שש הדירות הללו
12 פיצל המערער לשמונה דירות והשכירן למגורים. טיבן של יחידות הדיור האלו, כמו גם
13 הפעולות שביצע המערער בהן, מצביעים על פעילות בעלת אופי עסקי מובהק, כאשר פוטנציאל
14 כלכלי-עסקי נוסף קיים גם ביחס לאפשרות מכירתן בעתיד.

15
16 48. פעילותו רחבת ההיקף של המערער בתחום הנדל"ן, מתבטאת במספר רב של עסקאות שביצע
17 המערער בצורה פרטית גם ביחס לנכסים אחרים. כך, בשנת 1991 רכש המערער דירה אותה
18 מכר בשנת 1992 למר אילוז דוד. בשנת 2000 מכר המערער דירה לגברת וורון פרידה בסך
19 960,756 ₪. בשנת 2006 מכר המערער דירה לבאבאי ספיר.

20
21 49. בהמשך לכך, בשנת 2007 רכש המערער יחד עם חברת י.ס.א.ל, שהייתה בבעלותו, קרקע פנויה
22 ברחוב בעז בתל אביב בסך של 380,000 ₪. הוא ערך הסכם שיתוף עם חברת י.ס.א.ל לצורך
23 בניית דירות מגורים, פעל לקבלת היתרי בנייה, והקים יחד עם החברה בניין בן ארבע דירות
24 על הקרקע (עמ' 9 לפרוטוקול, ש' 15-34). בשנת 2010 מכר המערער את אחת הדירות בסך של
25 1,125,000 ₪, ובשנת 2016 מכר את הדירה השנייה בסך של 1,300,000 ₪ (עמ' 10 לפרוטוקול,
26 ש' 1-5; 17-19).

27
28 50. בדומה, בשנת 2007 רכש המערער שלוש דירות מחברת אל עמי, כל אחת בסך 380,000 ₪.
29 במענה לשאלה מה עלה בגורלן של דירות אלה, השיב המערער: "אני מניח שאני מכרתי אותן"
30 (עמ' 11 לפרוטוקול, ש' 27-28).

31
32 51. בשנת 2012 מכר המערער דירה בסך 960,000 ₪ למשפחת מידן, בשנת 2013 מכר המערער
33 למר אבידור שאול דירה בסך 1,000,000 ₪, ובשנת 2018 מכר המערער דירה למשפחת צרפתי
34 בסך של מיליון ו-1,235,000 ₪.
35



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 52. בשנת 2018 מכר המערער באופן פרטי קרקע ברחוב המעפילים בתל אביב בסך של 6,500,000
2 ש, כאשר הרכישה מומנה באמצעות נטילת הלוואות. בשנת 2022 מכר המערער את הקרקע
3 לחברת אמנון שאול ובניו, בסך של 10,400,000 ש (עמ' 10-11 לפרוטוקול, ש' 5-22 בהתאמה).
4
5 53. מכל האמור עולה כי בעניינו של המערער מתקיים מבחן תדירות העסקאות והיקפן הכספי,
6 דבר המבליט את האופי העסקי של פעילותו. עסקאותיו החוזרות ונשנות, בצירוף הפעולות
7 שביצע בנכסים שבבעלותו, מלמדות על כך שאין מדובר בפעילות פרטית אלא בהתנהלות
8 עסקית מובהקת.

מבחן ההשבחה

9
10
11 54. בפסיקה נקבע כי פעולות השבחה אקטיביות שמטרתן להפוך את הנכס לנכס סחיר יותר
12 ולהעלות את ערכו, מהוות אינדיקציה לאופי עסקי של פעילות. ביחס למבחן זה, נקבע בעניין
13 גיבשטיין כך:

14
15 "קביעות אלה של בית משפט קמא הן קביעות שבעובדה
16 שאיני רואה להתערב בהן, וכבית משפט קמא, אף אני סבור
17 כי יש בהן כדי להעניק לפעילותם של המערערים גוון
18 מסחרי. אכן –

19
20 "כאשר הנישום מפתח את המקרקעין שרכש על-ידי השגת
21 רשיונות בנייה מתאימים, על-ידי סלילת כבישים או
22 יישורם וכיוצא באלה שיפורים, נושאות פעולותיו אופי
23 מסחרי, אם אינן במסגרת 'עסק' של ממש. המבחן מתמקד
24 בשאלה פשוטה: כלום עסק הנישום בצורה אקטיבית
25 בפעילות, שמטרתה להפוך את הנכס לסחיר יותר ולהעלות
26 את ערכו? תשובה חיובית לשאלה זו מעידה על עסקה
27 המניבה הכנסה רגילה. לעומת זאת, כאשר הנישום פסיבי
28 ואינו נוקט יוזמה מיוחדת לשם העלאת מחיר הנכס על-ידי
29 השבחתו ונמנע מפעילות של שיווק מסחרי, חוסה עסקתו,
30 על-פי הרוב, בצל העסקאות ההוניות" (רפאל, עמ' 92).

31
32 מפעילויות ההשבחה שנקטו המערערים נקל להבחין כי
33 איננו עוסקים בבעל דירה ש"סגר מרפסת" או ששיפץ את
34 דירתו לקראת מכירתה, כפי שניסו המערערים להמשיל את
35 פעילותם. מדובר בפעילות יזומה ושיטתית, רחבת היקף,
36 שנועדה להפשיר קרקעות לבנייה, תוך השקעת משאבים
37 וכספים משמעותיים וכריתת הסכמים בעלי סממנים
38 מסחריים מובהקים, כלשון בית משפט קמא. מבחן זה
39 מצביע אפוא בבירור על אופייה העסקי של פעילות
40 המערערים."
41



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 55. עמדה זו קיבלה ביטוי גם בע"מ (מחוזי חיפה) 30850-07-18 יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו
2 (30.4.2020), שם נפסק כי:

3
4 **"סבורני כי דווקא העובדה שנרכשו דירות מגורים במקרקעין עם**
5 **זכויות 29 בניה נוספות והמערער פעל לניצול מלוא זכויות הבניה**
6 **הנוספות ולהקמתם של בניינים על 30 המקרקעין שרכש – יש בה**
7 **כדי להעיד על כיוון פעילות עסקי."**

8
9 56. יישום מבחן זה בענייניו של המערער מצביע על כך שהוא פעל באופן יזום, מתוכנן ושיטתי לשם
10 השבחת הנכס. המערער התקשר עם חברת ה.י.ב. שבבעלותו בהסכם שיתוף, במסגרתו רכש
11 חלק יחסי במקרקעין ופעילות זו כללה את הריסת המבנה הישן שהיה על הקרקע והשבחתו
12 לכדי נכס מניב, הכולל 18 יחידות דיור, הפרוסות על פני חמש קומות, מרתף, חנייה ועליית
13 גג בעלת מספר פתחים. המערער הוא זה שיזם את כלל פעולות ההשבחה, לרבות הגשת
14 בקשה להיתר בנייה לוועדה המקומית לתכנון בתל אביב-יפו, פנייה לקבלת הקלות בבנייה
15 והוצאת תוכניות הבנייה אל הפועל.

16
17 57. יתרה מכך, המערער **פיצל שתי יחידות דיור** (דופלקסים) לארבע יחידות, כך שבמקום שש
18 דירות יוכל להשכיר שמונה יחידות דיור, זאת בניגוד להיתר הבנייה שניתן. כך העיד המערער
19 בחקירתו הנגדית בדיון שהתקיים ביום 25.12.23 (עמ' 8 לפרוטוקול, ש' 14-27):

20
21 **"ש. אני מציג לך מסמך שאתה חתום עליו מאתר של עיריית ת"א**
22 **שהגשת במסגרת היתר הבניה, כתב התחייבות בדבר אי פיצול**
23 **דירה. זאת חתימתך?**

24 **ת. נכון.**

25 **ש. לפי המסמך הזה, התחייבת בפני העיריה לא לפצל את הדירות**
26 **בבניין החדש בת"א?**

27 **ת. כן, זה היה מ-2014.**

28 **ש. בפועל מה שקרה זה שאת 6 הדירות שרכשת באופן אישי**
29 **השבחת ופיצלת 2 דירות לעוד 2 דירות נוספות. סה"כ יש לך 8**
30 **דירות שאתה מחזיק בן האישי?**

31 **ת. זה 6 דירות ולא 8 דירות. מתוך ה-6 פיצלנו רק 2.**

32 **ש. ז"א לא הספיקו לך 6 דירות, רצית להשביח את הנכס עוד יותר**
33 **ופיצלת לעוד 2 דירות?**

34 **ת. נכון, זה מה שקרה אז."**

35



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 58. לאור האמור לעיל, סבורני כי בענייני של המערער מתקיים מבחן פעולות ההשבחה, אשר
2 מצביע על כך שהמערער פעל באופן יזום ואקטיבי להגדלת ערך המקרקעין ולהשאת רווחים,
3 באופן התואם פעילות עסקית מובהקת.
4

מבחן מקור המימון

5
6 59. מבחן מקור המימון נועד לבחון האם אופן מימון העסקה עשוי להעיד על אופייה כהונית או
7 עסקית. בפסיקה נקבע כי כאשר העסקה ממומנת מהון עצמי, היא עשויה להעיד על אפיק
8 השקעה הוני, בעוד ששימוש במימון לטווח קצר או בהון זר לצורך רכישה והשבחה מצביע
9 לרוב על פעילות עסקית-מסחרית. בעניין מגיד, נקבע כך:
10

11 "על פי מבחן זה, ככלל, כאשר הנישום מממן את העסקה
12 מתוך חסכוניותו ואינו נזקק לסיוע פיננסי, מעיד הדבר על
13 עסקה "הונית", לצרכי השקעה, משום שעסקה הונית
14 מאופיינת בעיקר על ידי מטרה למצוא אפיק השקעה לעודפי
15 מזומנים שבידי המשקיע; ואילו כאשר הנישום מנצל מימון
16 לטווח קצר לשם קניית נכס ומכירתו, מעיד אופיו של
17 המימון על השתייכותה של העסקה לתחום העסקי-מסחרי,
18 שכן פעילות עסקית מטרתה העיקרית היא יצירת הכנסה
19 ורווח בצדה, תוך לקיחת סיכונים הכרחיים, כאשר שימוש
20 בהון זר הינו מרכיב אינטגרלי בפעילות זו. לעומת זאת,
21 מימון בדמות אשראי לטווח ארוך מאפיין דווקא השקעה
22 הונית (כדוגמת משכנתא לדירת מגורים)".
23

24 60. במקרה דנן, במהלך דיוני השומה, המערער הציג בפני המשיב הערכת שמאות לשש הדירות
25 שבבעלותו, אשר הוכנה עבור הבנק הבינלאומי, ונקבע בה כי שווי הדירות עומד על 13.2 מיליון
26 שקלים (נספח 4 לכתב התשובה).
27

28 61. הערכת השווי נערכה לצורך קבלת מימון זר מהבנק, כפי שעולה גם מנסח הטאבו, שם צוין כי
29 הדירות מושכנו לטובת הבנק הבינלאומי, וכי המערער הוא זה שנטל את ההלוואות בגין
30 (נספח 5 לכתב התשובה).
31

32 62. כך אף העיד המערער בחקירתו הנגדית ביום 25.12.23 (עמ' 8 לפרוטוקול, ש' 6-5):
33

34 "ש. ולצורך הבניה של החלק שלך הפרטי, הכסף אל מול הבניה
35 נלקח מהלוואה?
36 ת. נכון."



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

- 1
2 63. מכל האמור עולה כי **מבחן מקור המימון מתקיים** בעניינו של המערער. השימוש במימון זר
3 ושעבוד הנכסים לטובת הבנק, במקום הסתמכות על הון עצמי, מצביעים על קיומם של
4 מאפיינים עסקיים-יזמיים בפעילותו, באופן המחזק את המסקנה כי מדובר בעסקה בעלת
5 אופי מסחרי.
6
7 מבחן הגג- מבחן הנסיבות האופפות את העסקה
8 64. אעבור כעת ל"**מבחן הגג**", הבוחן את התמונה, על מכלול נסיבותיה, במבט ממעוף
9 הציפור. כאמור, בסופו של דבר, ההכרעה בשאלה האם פעולה כלכלית מסוימת נחשבת
10 לפעילות עסקית או להשקעה הונית נעשית בכל מקרה בהתאם לנסיבותיו הייחודיות, תוך
11 שקלול מכלול המרכיבים הרלוונטיים. בחינה זו מובילה למסקנה כי פעילותו של המערער
12 עולה כדי "עסק".
13
14 65. כך ניתן לסכם את הדברים: אין ספק כי המערער הוא בעל מומחיות וידע רב בתחום
15 הנדל"ן, ובמקרה זה פעל להשבחת הנכס, הרחבת זכויות הבנייה, וניהול הנכס באופן שמעיד
16 על פעילות עסקית. המערער מחזיק בשתי חברות נדל"ן ותיקות, אשר מספקות שירותי בנייה
17 והיו אחראיות על ביצוע מספר פרויקטים. בפרויקט הבנייה נשוא ענייננו בוצעו פעולות הבניה
18 על ידי המערער ועל ידי החברה שבבעלותו ובניהולו. נוסף על כך, בעבר החזיק המערער גם
19 בחברות נוספות בתחום הנדל"ן, דבר המחזק את המסקנה כי מדובר בפעילות שיטתית
20 ומתמשכת. המערער עשה שימוש במנגנון הקיים של החברה לצורך פעילותו, הן בשלבי הבנייה
21 והן בתפעול השוטף של הבניין לאחר השכרת הדירות שבבעלותו. לכל האמור נוספת העובדה
22 שהמערער היה רשום כעוסק מורשה בתחום הנדל"ן.
23
24 66. ועוד, טענת המערער כי נסיבותיו דומות לאלו שנדונו בעניין **נבוק** אינה מבוססת (ע"מ 447-
25 09-14 (ת"א) **נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים** (30.4.2020) (להלן: "**עניין נבוק**")).
26 בפסק דין זה, בית המשפט הכיר בכך שהמערערים אמנם נרשמו כ"עוסקים" ודיווחו על
27 הכנסות מהשכרת נכסיהם, אך לא פעלו באופן אקטיבי לפיתוח הנכס, לניהולו העסקי או
28 להשבחתו, ומכירתו נתפסה כחלק מהתנהלות פרטית יותר מאשר מסחרית. מנגד, בעניינו של
29 המערער, לא מדובר בפעולה פסיבית של החזקת נכס והשכרתו לאורך שנים, אלא בהתנהלות
30 יזמית ואקטיבית לכל אורך הדרך. מעבר לכך שהמערער מחזיק בשתי חברות בנייה ונדל"ן
31 ותיקות, הוא גם היה שותף בפרויקט נשוא הערעור באמצעות חברה שבבעלותו, בה פעל כגורם
32 המרכזי והמוביל, ניהל את הפרויקט בפועל, היה אחראי על ההיבטים התכנוניים, קידם
33 תהליכים מול הרשויות, ואף פעל לפיצול יחידות הדיור לצורך השאת רווחים.
34
35 67. לאור זאת, הניסיון להקיש מעניין **נבוק** למקרה דנן אינו יכול לעמוד. בעוד שבעניין **נבוק** בית
36 המשפט מצא כי הפעילות לא הגיעה לכדי "עסק" על פי חוק מע"מ, הרי שבעניינו של המערער,



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

- 1 מכלול הנסיבות מצביע על פעילות עסקית מובהקת, החורגת מהתנהלות של משקיע פרטי
2 בנדל"ן.
3
4 68. בנוסף, המערער טען כי בעת רכישת המקרקעין הצהיר לרשויות מיסוי מקרקעין על כוונתו
5 להחזיק בנכס לטווח ארוך. ואולם, הראיות שהוצגו מצביעות בבירור על כך שהצהרה זו אינה
6 משקפת את מהות פעילותו בפועל. כפי שהוכח, בניית הבניין, פיצול הדירות והשכרתן, בשילוב
7 עם הנסיבות האובייקטיביות שנבחנו בהתאם למבחני הפסיקה, מצביעים בבירור על כך
8 שמדובר בפעילות בעלת אופי עסקי מובהק. לפיכך, הצהרתו של המערער בעת הרכישה, לפיה
9 הנכס לא ישמש כמלאי עסקי לצורך חוק מיסוי מקרקעין, אינה יכולה להוות שיקול מכריע
10 בעניינו. מעבר לכך, לעניין מס הרכישה, אין להצהרה זו נפקות משפטית, שכן שיעור המס
11 נגזר משווי העסקה עצמה ואינו מושפע מהגדרותיו הסובייקטיביות של המערער בנוגע
12 לשימוש העתידי בנכס.
13
14 69. לסיכומו של חלק זה, על אף ניסיונו של המערער להציג את פעילותו כפעילות פרטית, מכלול
15 הנסיבות מצביע באופן ברור על כך שמדובר בפעילות עסקית לכל דבר ועניין. יישום מבחני
16 הפסיקה על נסיבות המקרה מלמד כי המערער פעל ביחס לדירות שבבעלותו באופן עסקי.
17 בהתאם לכך, יש לראותו כ"עוסק", ואת השכרת הדירות כ"עסקה" לצורך חוק מס ערך מוסף.
18 טענותיו כי מדובר בפעילות פרטית אינן עולות בקנה אחד עם מכלול הנסיבות האובייקטיביות
19 והסובייקטיביות, שכן הן אופן התנהלותו בפועל והן תפיסתו האישית לגבי פעילותו מצביעים
20 על אופייה המסחרי של פעילותו.
21
22 70. הנה מצאנו, כי המערער הינו "עוסק" בתחום המקרקעין וכי השכרת הדירות מהווה פעילות
23 עסקית החייבת במע"מ. עתה אדרש לבחינת תחולת התקנה בעניין שימוש לצורך עצמי
24 בעניינו של המערער.
25
26 "שימוש לצורך עצמי"
27 71. כאמור לעיל, סעיף 1 לחוק הרחיב את המונח "מכר" כך שהוא כולל גם השכרה ושימוש
28 בו לצורך עצמי. המונח "שימוש לצורך עצמי" הוגדר בסעיף 1 לחוק כך:
29
30 "שימוש לצורך עצמי" –
31 (1) שימוש בנכס מנכסי עסק שלא לצרכי העסק, בידי אדם שיש
32 לו חלק בבעלות על העסק או בהנהלתו או שהוא מועסק בו;
33 (2) שימוש לצרכי עסק בנכסי העסק מסוג ששר האוצר קבע
34 ובתנאים שקבע;
35
36 72. תקנה 1 לתקנות מע"מ קובעת כך:
37



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 "יראו כשימוש לצורך עצמי גם שימוש לצרכי עסק בנכסי העסק
2 כמפורט להלן:

3 (1) שימוש לצרכי העסק ברכב פרטי:

4 [...]

5 (2) שימוש במקרקעין לשם השכרה הפטורה ממס על פי סעיף
6 131(1) או 131(2) לחוק, אם מי שהשכיר את המקרקעין עשה בהם
7 גם את עבודות הבניה. פסקה זו לא תחול בכל אחד מאלה:

8 (א) אם החלק המיועד להשכרה הוא בבניין שאושר כבניין
9 להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, ושמכירתו
10 פטורה ממס לפי סעיף 131(א1) לחוק, כל עוד מתמלאים תנאי
11 הפטור;

12 (ב) אם החלק המיועד להשכרה הוא בבניין להשכרה כהגדרתו
13 בחוק לעידוד בניית דירות להשכרה, התשס"ז-2007, ונתקיימו
14 התנאים שבסעיף 6 לחוק האמור, לפי העניין;

15 (ג) אם נעשה שימוש במקרקעין לשם השכרה פטורה ממס לפי
16 סעיף 131(1) לחוק, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

17 (1) תקופת ההשכרה המצטברת של המקרקעין, לאותו שוכר
18 או לכמה שוכרים, לא תעלה על 24 חודשים; עלתה תקופת
19 ההשכרה כאמור על עשרים וארבעה חודשים, יראו בשימוש
20 במקרקעין שימוש לצורך עצמי בתום עשרים וארבעה חודשים
21 מתחילת תקופת ההשכרה;

22 (2) דמי השכירות הם בסכום שיש לצפות לו מהשכרת אותם
23 מקרקעין על ידי משכיר מרצון לשוכר מרצון;

24 (3) לא הוקנתה לשוכר זכות אחרת במקרקעין בתמורה מלבד
25 זכות השכירות לתקופה כאמור."

26
27 73. המשמעות היא, כי ככל שמתקיימים שלושת התנאים הבאים (בכפוף לחריגים שאינם
28 מתקיימים בענייננו), תחשב פעילות הנישום כפעילות לצורך עצמי המחויבת במע"מ:

29 א. ההשכרה הינה לצרכי העסק;

30 ב. המקרקעין המושכרים הם מנכסי העסק;

31 ג. מי שמשכיר את המקרקעין עשה בהם גם את עבודות הבניה.

32 אבחן את עמידת המערער בתנאים אלו.

33
34 התנאי הראשון- השכרה לצרכי העסק

35 74. כאמור לעיל, המערער עוסק ומתמחה בנדל"ן, כאשר השכרת הדירות היא חלק בלתי נפרד
36 מפעילותו העסקית. מכלול הנסיבות מצביע על כך שמדובר בפעילות עסקית של השבחת
37 דירות, השכרתן וניהול פרויקטים, ולא בפעילות פרטית, כפי שטוען המערער. משכך, **השכרת**
38 **שמונה הדירות נעשתה לצרכי העסק והתנאי מתקיים.**



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 21-12-9172 בן עמי נ' רשות המיסים

התנאי השני- המקרקעין המושכרים הם מנכסי העסק

75. פעילותו של המערער ביחס למקרקעין הייתה בעלת אופי עסקי מובהק, שכן את הזכויות במקרקעין רכש המערער מחברת ה.י.ב, שבבעלותו, לצורך ביצוע פעילותו העסקית – השכרת דירות. נוכח קיומם של מבחני העסק כפי שפורטו לעיל, ניתן לראות בעסקו של המערער כעסק של השכרת דירות. לפיכך, **המקרקעין המושכרים הם מנכסי העסק ומתקיים התנאי.**

התנאי השלישי- ביצוע עבודות הבנייה על ידי המשכיר

76. המערער הוא הבעלים והמנהל של חברת ה.י.ב, אשר מכרה לו זכויות שוות ערך לשש מתוך 18 יחידות הדיור בפרויקט. במסגרת הסכם השיתוף בין הצדדים, סוכם כי כל צד יישא בעלויות הבנייה בהתאם לחלקו במקרקעין, וכן כי ייעשה שימוש בקבלן מבצע אחד לביצוע הבנייה המשותפת עד שלב קבלת המפתח. המערער עצמו קידם את הפרויקט, התקשר עם קבלני משנה, ופעל לבניית יחידות הדיור, לרבות שש היחידות שהיו בבעלותו, אשר פיצל לאחר מכן לשמונה דירות והשכירן למגורים. משכך, **המערער נחשב כמי שביצע את עבודות הבנייה בנכסיו, והתנאי מתקיים.**

77. לאור האמור, ניתן לקבוע כי כל שלושת התנאים הקבועים בתקנה 1(2) לתקנות מע"מ מתקיימים בעניינו של המערער. על כן, המערער חב בתשלום מע"מ בגין "שימוש עצמי" בהתאם להוראות התקנה.

78. לטענת המערער, אין להחיל עליו את תקנה 1(2) לתקנות מע"מ, משום שהדירות נשוא הערעור נועדו מלכתחילה למגורים. לביסוס טענתו הפנה המערער להוראת תאמ"ו 62.699.06 (סעיפים 3.4.7-3.4.8 לסיכומי המערער). אולם, טענה זו אינה מבוססת. המשיב הצביע נכונה על כך שהוראת תאמ"ו 62.699.06, אשר עוסקת ב"עסקאות במקרקעין", אינה ההוראה הרלוונטית למקרה הנדון. לעומת זאת, הוראת תאמ"ו 65.407, שכותרתה "שימוש לצורך עצמי במקרקעין", עוסקת במישרין בפרשנות תקנה 1(2) ולכן היא זו שיש להחיל בעניינו של המערער. ניתוח הוראות התאמ"ו מעלה כי יש להחיל את תקנה 1(2) במקרה זה, ולא להפך.

79. בהתאם לפרשנות המפורטת בהוראת תאמ"ו 65.407, מתחייב חיוב במע"מ במקרה דנא. בסעיף 407.1 לאותה הוראה נקבע במפורש:

"(א) על פי תקנה 1(2) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, יראו כשימוש לצורך עצמי -- שימוש במקרקעין לשם השכרה הפטורה ממס לפי סעיף 31(1) או 31(2) לחוק, אם מי שהשכיר את המקרקעין עשה בהם גם את עבודות הבנייה. לדוגמה: קבלן בנה בית דירות והשכיר אותן למגורים – ביום שבו החל להשכיר אותן,



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 יראו זאת כאילו מכר לעצמו את הדירות, והוא יחויב בתשלום מס
2 (במקרים בהם מדובר במספר דירות המושכרות במועדים שונים,
3 יחול החיוב במס לגבי כל דירה במועד השכרתה בפועל)."

4 80. יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה, לצד הוראות התקנות, מוביל למסקנה ברורה כי המערער
5 נדרש בתשלום מע"מ בגין "שימוש עצמי". בהתאם לתקנה (1)(2)(ג), השכרת הדירות על ידו
6 עונה להגדרה זו, והחיוב במס חל לאחר חלוף 24 חודשים של השכרה הפטורה ממס.

טענות נוספות שהעלו הצדדים

סתירות בגרסת המערער

7
8
9 81. ראוי לציין, כי במהלך חקירתו הנגדית של המערער, התגלו סתירות וחצאי אמיתות בגרסתו,
10 דבר המטיל צל כבד על גרסתו ועל מהימנותו.

11
12 82. כך, למשל, בתצהירו הצהיר המערער כי הוא מחזיק בשתי חברות- חברת אל עמי וחברת ה.י.ב.
13 (סעיף 2 לתצהיר המערער). כשנשאל על כך בחקירה נגדית, הודה כי החזיק בעבר בחברה
14 נוספת, חברת מעלה היובל (עמ' 6 ש' 19-16 לפרוטוקול):

15
16 "ש. חוץ משתי החברות האלה, יש לך עוד חברות?

17 ת. יש לי עוד חברה שהיא לא פעילה בנקודת זמן הזו.

18 ש. איך קוראים לה?

19 ת. מעלה היובל."

20
21 83. אף על פי כן, המערער לא ציין בתצהירו- ואף לא כאשר נשאל מפורשות על החברות
22 שבבעלותו, כי החזיק בעבר גם בחברה נוספת, חברת י.ס.א.ל. רק כאשר נשאל ישירות על
23 עסקה שביצע ברחוב בעז 25 בתל אביב, שבוצעה באמצעות חברת י.ס.א.ל, הודה כי גם חברה
24 זו הייתה בבעלותו (עמ' 9 לפרוטוקול, ש' 20-15):

25
26 "ש. אתה מכיר את הדירות בבניין ברח' בעז 25 בת"א?

27 ת. כן.

28 ש. נכון זה מגרש שאתה רכשת בפן האישי ב-2007 ביחד עם חב'

29 י.ס.א.ל שזאת החברה שלך?

30 ת. נכון.

31 ש. אתה רכשת את זה ב-2007 מאדון בשם הלברטל רפאל?

32 ת. כן, אני רכשתי את זה יחד עם החברה – 50% החברה ו-50%

33 אני."



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 .84. דפוס זה של מסירת מידע חלקי או מטעה בא לידי ביטוי גם בהתייחסותו לפעילותו הפרטית.
2 כאשר נשאל אם ביצע פרויקטים בכובעו האישי, השיב בשלילה (עמ' 9 לפרוטוקול, ש' 2-3):

3
4 "ש. יש לך עוד פרויקטים בכובע האישי שלך? לא בפן של החברות?

5
6 **ת. לא אין לי."**

7 .85. ואולם בהמשך החקירה, הודה המערער כי ביצע לא מעט פרויקטים ועסקאות, גם בכובעו
8 האישי. כך, לדוגמה, במענה לשאלות בחקירה הנגדית הודה המערער כי הקים פרויקט בקרקע
9 ברחוב בעז 25 בתל אביב יחד עם חברת י.ס.א.ל וכי את הדירות שלו בפרויקט מכר בשתי
10 עסקאות (עמ' 9, ש' 15-20, עמ' 10, ש' 1-9) ולאחר שנשאל שוב, בפירוש, האם יש עסקאות
11 נוספות שאותן לא הזכיר והשיב "**בוא נתקדם הלאה**", הודה המערער כי אכן ביצע עסקה
12 נוספת בפן הפרטי בקרקע ברחוב המעפילים בתל אביב (עמ' 10 לפרוטוקול, ש' 20-26):

13
14 "ש. יש לך עוד עסקאות בפן הפרטי? תשובה טובה כי ראינו שהיה לך

15 דברים שלא אמרת?

16 **ת. בוא נתקדם הלאה.**

17 ש. קרקע ברח' המעפילים בת"א אתה מכיר?

18 **ת. כן.**

19 ש. רכשת בשנת 2018 קרקע ברח' המעפילים בת"א בפן האישי שלך

20 בלי אף חברה. עלות הפעילות הייתה 6.5 מיליון ₪. אתה מכיר?

21 **ת. כן."**

22
23 .86. בהמשך החקירה הודה המערער כי ביצע מספר עסקאות נוספות בכובעו האישי: רכישת 3
24 דירות מחברת אל עמי ומכירתן (עמ' 11 לפרוטוקול ש' 18-28); מכירת דירה לדוד אילון (עמ'
25 11 לפרוטוקול, ש' 29-31); מכירת דירה למידן אליהו יהושע ואתי (עמ' 12 לפרוטוקול, ש' 2-
26 .4).

27
28 .87. חוסר מהימנותו של המערער עלה גם כאשר עומת המערער עם כתב ההתחייבות בדבר אי
29 פיצול דירה עליו חתם ובגדרו התחייב שלא לפצל את הדירות בנכס ברחוב רשף 10 (עמ' 8
30 לפרוטוקול, ש' 14-27):

31
32 "ש. אני מציג לך מסמך שאתה חתום עליו מאתר של עיריית ת"א

33 שהגשת במסגרת היתר הבניה, כתב התחייבות בדבר אי פיצול

34 דירה. זאת חתימתך?

35 **ת. נכון.**



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

- 1 ש. לפי המסמך הזה, התחייבת בפני העירייה לא לפצל את הדירות
2 בבניין החדש בת"א?
3 **ת. כן, זה היה מ-2014.**
- 4 ש. בפועל מה שקרה זה שאת 6 הדירות שרכשת באופן אישי
5 השבחת ופיצלת 2 דירות לעוד 2 דירות נוספות. סה"כ יש לך 8
6 דירות שאתה מחזיק בפן האישי?
7 **ת. זה 6 דירות ולא 8 דירות. מתוך ה-6 פיצלנו רק 2.**
- 8 ש. ז"א לא הספיקו לך 6 דירות, רצית להשביח את הנכס עוד יותר
9 ופיצלת לעוד 2 דירות?
10 **ת. נכון, זה מה שקרה אז.**
- 11
- 12 88. מכאן עולה כי המערער פיצל דירות בנכס בניגוד להתחייבותו המפורשת בפני עיריית תל אביב,
13 דבר המעיד על התנהלות שאינה מתיישבת עם הצהרותיו הקודמות. התנהלות זו מצטרפת
14 לכך שהמערער מסר גרסאות חלקיות וסלקטיביות ביחס לפעילותו העסקית, לעסקאות
15 שביצע ולחברות שבבעלותו. לנוכח הסתירות והעובדות שהתגלו במהלך חקירתו, יש קושי
16 בייחוס משקל מהותי לגרסתו ולהצהרותיו לאורך ההליך.
- 17
- 18 טענת המערער לעניין אי דרישת ניכוי מס תשומות
- 19 89. אחת מטענותיו העיקריות של המערער הייתה כי פעל בהתאם להוראות סעיפים 31(1) ו-41
20 לחוק מע"מ, הקובעים כי ניתן לנכות מס תשומות רק כאשר הן משמשות לעסקה החייבת
21 במס. מאחר שהשכרת דירות למגורים פטורה ממס, טען המערער כי הימנעותו מקיזוז מס
22 התשומות מעידה על כוונתו מלכתחילה לבצע השכרה הפטורה ממס. על כן, לשיטתו, תקנה
23 1(2) אינה חלה עליו.
- 24
- 25 90. יודגש כבר עתה, כי במסגרת הדיונים שנערכו בעניינו של המערער, הוצע לו להגיש חשבוניות
26 רלוונטיות ולנכות מס תשומות בגין שש הדירות מושא הערעור, אך הוא בחר שלא לעשות כן.
- 27
- 28 91. סעיף 407.3 להוראת תאמ"ו 65.407 לעיל קובע בהאי לי שנא :
- 29
- 30 **"(א) קבלן המבצע עבודות בנייה, רשאי לנכות את מס התשומות**
31 **בגין רכישת המגרש ועלויות הבניה, בין אם הדירות ישמשו**
32 **לעסקה פטורה ממס, ובין אם לאו. ביום בו יחל הקבלן להשכיר**
33 **דירה שנבנתה כאמור (השכרה למגורים הפטורה ממש לפי סעיף**
34 **31(1) או (2) לחוק)- הוא יחויב במס בגין שימוש לצורך עצמי על**
35 **פי תקנה 1(2) לתקנות (בין אם ניכה תשומות ובין אם לאו).**
36 **במקרה זה על הקבלן להוציא חשבונית עצמית, כאמור בתקנה 17**



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, ומחיר העסקה ייקבע על
2 פי הכללים שבסעיף 10 לחוק (מחיר שוק).

3 הקבלן לא יוכל לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית זו.
4 הואיל והתשומות ישמשו לעסקה הפטורה ממס (סעיף 41 לחוק).
5 מכירת הדירה על ידי הקבלן בשלב מאוחר יותר תהיה פטורה
6 ממס, וזאת על פי סעיף 31(4) לחוק.

7 (ב) יודגש, כי האמור בתת פסקה (א) לעיל חל גם על קבלן אשר
8 מייעד מראש את הדירות שייבנו להשכרה פטורה ממס לפי סעיף
9 131(1) או (2) לחוק.

10 (ג) קבלן, אשר לא ניכה את מס התשומות וחייב במס בגין שימוש
11 לצורך עצמי- יוחזר לו מס התשומות שלא נוכה על ידו, וזאת
12 במסגרת הארכת מועדים לפי סעיף 116 לחוק."

13
14 92. אי-ניכוי מס תשומות על ידי המערער לא פוטר אותו מחובת תשלום מס כאשר ברי כי המערער
15 לא יכול היה לבחור את תוצאת המס הרצויה בדיעבד (ראה ע"ש (מחוזי י-ם) 52/92 גחלת
16 אלומיניום בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (31.5.1993); ע"ש (מחוזי י-ם) 32/92 א. שמטוב ובניו
17 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (7.7.1992)). נוכח העובדה כי המבחנים לקביעת "עסק"
18 מתקיימים בעניינו וכן התנאים של "שימוש עצמי", המערער חייב במס עסקאות ולכן טענתו
19 אינה רלבנטית.

20
21 93. זאת ועוד, גם בטענת המערער, כי נוכח העובדה שעסקאות השכרת הדירות הן עסקאות
22 פטורות ממס ערך מוסף יש לקבל את ערעורו, אין ממש שכן נוכח פעילותו העסקית של
23 המערער במקרקעין ובנדל"ן עליו להירשם כעוסק מורשה ומכוח תקנה (1)2 לתקנות עסקאות
24 אלה חבות במע"מ.

25
26 94. בכל הנוגע לטענת המערער בסעיף 3.9 לסיכומיו, לפיה אם ייקבע כי הוא עוסק, יש לאפשר לו
27 לנכות מס תשומות בהתאם לסעיף 40א לחוק, טוען המשיב כי במהלך דיוני השומה הוצע
28 למערער לשלם מס עסקאות בגין "שימוש עצמי" ובמקביל לנכות את מס התשומות על בניית
29 הדירות. המערער דחה את ההצעה, אך נראה כי המשיב נכון לאפשר לו לנכות את מס
30 התשומות בגין רכישת הקרקע ובגין עלויות הבנייה, וזאת בהתאם להוראות החוק ובכפוף
31 למועדים הקבועים לניכוי מס תשומות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 21-12-9172 בן עמי נ' רשות המיסים

- 1 טענות המערער בעניין המועד לחיוב במס
- 2 95. המערער טען בסעיף 3.7 לסיכומיו כי אם ייקבע כי עליו לשלם מס, הרי שהחיוב צריך להיעשות
3 רק במועד סיום הבנייה. בהתאם לתקנה 1(2)(ג), השכרת דירות למגורים על ידי מי שבנה
4 אותן חייבת במס כ"שימוש עצמי" רק לאחר 24 חודשי השכרה. המערער מבקש לבסס את
5 טענתו להקדמת המועד על סעיף 25 לחוק. עם זאת, התקנה האמורה תואמת את הוראות
6 סעיף 25, הקובע כי "שימוש עצמי" במקרקעין מתחיל במועד קבלת החזקה בהם או תחילת
7 השימוש, לפי המוקדם. מאחר שהתקנה מגדירה את מועד תחילת ה"שימוש העצמי" כחלוף
8 24 חודשי השכרה פטורים ממס, הרי שהמערער עשה לראשונה "שימוש עצמי" בדירות רק
9 לאחר פרק זמן זה.
- 10
- 11 96. למעשה, המערער נהנה מ-24 חודשי השכרה פטורים ממס, ורק לאחריהם מתחיל להיחשב
12 כמי שעושה "שימוש עצמי" בדירות. לכן, המועד הקובע לעניין החיוב במס הוא רק בתום 24
13 חודשי השכרה, שכן אז מתמלאים גם התנאים של קבלת החזקה וגם של תחילת השימוש.
- 14 טענת המערער בעניין שווי הדירות
- 15 97. המערער טען בסעיף 3.8 לסיכומיו כי השומה שקבע המשיב גבוהה מדי, ולשיטתו יש להעריך
16 את שווי הדירות בהתאם למחיר דירה שנמכרה בשנת 2016. ואולם, המשיב לא קבע את השווי
17 על סמך שיקול דעתו בלבד, אלא הסתמך על חוות דעת שמאית שהוכנה לבקשת המערער
18 לצורך קבלת משכנתא מהבנק. חוות דעת זו קבעה כי שווי הדירות נאמד ב-13 מיליון ₪.
- 19
- 20 98. המערער לא הצליח להוכיח אחרת ולא הציג כל ראיה שתתמוך בטענתו בדבר שווי נמוך יותר
21 של הדירות, ולכן אין לו אלא להלין על עצמו. יתרה מזו, סעיף 10 לחוק קובע כי כאשר
22 מתקיימים יחסים מיוחדים – ובמקרה זה אין מחלוקת כי קיימים יחסים כאלה בין המערער
23 לבין החברה שבבעלותו – יש לקבוע את שווי העסקה בהתאם לשווי השוק. מאחר שהמערער
24 עצמו סיפק למשיב חוות דעת שמאית שהעריכה את שווי השוק של הדירות, הרי שהמשיב
25 הסתמך על נתונים אובייקטיביים, ולא פעל לפי הערכה שרירותית משלו.
- 26
- 27 99. לבסוף, אחר עיון בכתבי הטענות של הצדדים ובחומר הראיות, הגעתי למסקנה כי לא ניתן
28 לקבל את עמדת המערער. זאת, מכיוון שכאמור לעיל, מכלול הנסיבות אכן מלמדות
29 כי פעילותיו של המערער לגבי הנכס נשוא הערעור עולות כדי "עסק" לצרכי חוק מע"מ;
30 ומשום שהמערער לא עמד בנטל להראות מדוע יש להתייחס לנכס זה כאל נכס "פרטי".
31 המערער היה רשום כעוסק לצרכי מע"מ, ובשעה שהשכיר את הדירות לאחר שבנה אותן,
32 המערער חייב במס עסקאות כ"שימוש לצורך עצמי" על פי תקנה 1(2)(ג) לתקנות מע"מ.
33



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 מרץ 2025

ע"מ 9172-12-21 בן עמי נ' רשות המיסים

1 **סוף דבר**
2 100. לאור כל האמור, הערעור נדחה. המערער יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד
3 בסכום כולל של 40,000 ₪, אשר ישולם תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום
4 הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כדין.
5

6 **המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.**
7

8 **ניתן לפרסם את פסק הדין.**
9

10 ניתן היום, ד' אדר תשפ"ה, 04 מרץ 2025, בהעדר הצדדים.
11

אביגדור דורות, שופט

12
13
14
15
16
17
18