**א'**

נמכרו 20 דירות על מקרקעין שבבעלות האחים (להלן: "הנישומים"), שקיבלו לידם 90% מתמורת המכירה.

מאחר וענייננו במכירה, נבחן מהו משטר המיסוי שחל:

(מבחני מגיד+חזן) ענייננו במכירת 20 דירות בתוך פחות משנתיים- מספר רב של עסקאות שהיקפן גדול; העסקה מומנה באמצעות מימון-זר (הלוואה- תקבול שיש כנגדו חובת השבה); הדירות נבנו ונמכרו בסמוך לשינוי התכנית שאפשרה בנייתן; ייעוד התמורה לפרויקט עסקי (הקמת קבוצת כדורגל); לנישומים ידע בנדל"ן שלמדו מאביהם- יזם נדל"ן מצליח; קיומו של מנגנון פעילות הכולל פיתוח ושיווק- העסקת קבלן לצורך בנייה, שיווק ומכירה, והעסקת עו"ד לליווי הפרויקט לרבות העסקאות עם הקבלן ועם הרוכשים. משקלול רוב המבחנים והנסיבות עולה שמדובר **משטר מיסוי פירותי.**

בהנחה וההכנסה פירותית, האם ההכנסה פסיבית/ אקטיבית?

מטרת מבחני מגיד+חזן לזהות את מידת המעורבות של יגיעה אישית בהפקת ההכנסה (לשם). ההכנסה נובעת מפעילות ממשית של בניית בניין, מכירת 20 הדירות לאורך כשנתיים בפעילות נמשכת ושיטתית, לשם מטרה מוגדרת להפיק רווחים ולהשקיעם בפרויקט עסקי אחר. להפקתה נדרשה יגיעה אישית מצד הנישומים ומי מטעמם לרבות נטילת הלוואה, בנייה, שיווק ומכירה ע"י הקבלן וליווי עסקאות ע"י עו"ד שמלמדים על קיומו של מנגנון פעילות עסקי-כלכלי לרבות פיתוח, השבחה, יזמות ושיווק (ידידי). שיעור ההכנסה הושפע מהון אנושי, כגון בקיאות בתחום הנדל"ן (שלמדו הנישומים מאביהם העוסק בתחום) ויכולות שיווק ומכירה, המעידים על יגיעה אישית משמעותית ועל הסיכון העסקי שנטלו הנישומים בהיקף כספי נרחב (מרק, ברשף). לפיכך, **ההכנסה אקטיבית** (מכבי).

יש תוספת לעושר (הייג-סימונס). האם נובעת ממקור?

בהנחה וההכנסה אקטיבית, ענייננו בתמורה לנכס שיש בה יגיעה אישית ולכן המקור הינו ס'2(1). הנישומים נטלו סיכון עסקי בהיקף כספי נרחב ע"י הלוואה שנטלו כשהתמורה מיועדת להשקעה בפרויקט עסקי אחר. הדירות מהוות מלאי, קיים מנגנון מאורגן, שיטתי ונמשך של העסקת עובדים לטובת בנייה, פרסום, שיווק ומכירת הדירות, ליווי העסקאות עם הרוכשים וכיו"ב, כמפורט לעיל. הנ"ל מהווה מנגנון המניב הכנסה. הפעילות מבוססת גם על יגיעה אישית, כמפורט לעיל (ברשף). כמות עסקאות-המכר מחזקת קביעה זו (לשם). לפיכך, **המקור הינו עסק** (ס'2(1)) כמוגדר בס' 1.

לא מדובר במשלח-יד שהרי מעורב הון לא-אנושי וקיים מלאי.

לחלופין, אם ייקבע שלא מדובר בעסק, עדיין קיים מקור ע"פ מבחני הפסיקה. מבחן המחזוריות- לרווח פוטנציאל למחזוריות. מבחן התמורה- כנגד התקבול ששילמו הרוכשים קיבלו תמורה (דירה).

לדעתי, התקבול מהווה הכנסה חייבת שמקורה בעסק לפי ס'2(1).

**ב'**

הוחלט שהתמורה תושקע בפרויקט נדל"ני נוסף. בפועל כספי התמורה הוקדשו להימורים והופק רווח של 10 מיליון ₪- תוספת לעושר. אין מכירת נכס ולכן משטר מיסוי הוני אינו רלוונטי.

יש לבחון האם הפעילות עולה כדי עסק/ משלח-יד והרווח ימוסה כהכנסה פירותית מעסק/ משלח-יד (ס'2(1)) או כהכנסה לפי ס'2(א) המטיל מס על הכנסה מהימורים ובלבד שאין מקור אחר (ס'2א(ב)(1)).

מחד, ייטען שההשתתפות והזכייה אינם פעילות תכופה של הנישומים והרי שההכנסה נובעת מהימורים ולכן תסווג ותמוסה לפי ס' 2א.

מאידך, ייטען שמדובר בהכנסה פירותית מסוג משלח-יד (ס'2(1)) נוכח היקף היגיעה האישית המשמעותית של הנישומים בהפקת ההכנסה (מגיד+חזן, ברשף)- הימורים תלויים במזל, אך סיכוי הזכייה ושיעורה הושפעו באופן מהותי מהבנת הנישומים בתחום בהיותם אוהדים מושבעים, קרי מהונם האנושי, ולכן מעורבת יגיעה אישית משמעותית. הנישומים בעלי מומחיות בתחום הכדורגל, והשתמשו במומחיותם לצורך הפקת ההכנסה, ולפיכך מדובר בהכנסה אקטיבית מסוג משלח-יד (אמית, קרצמר, משולם). מנגד, ייטען שאין זיקה מקצועית בין ההימורים לבין עיסוקם השוטף של הנישומים (גבריאלה), לא מדובר בפעילות תכופה של הנישומים (אמית), ההכנסה שמבוססת ברובה המכריע על מזל לא הופקה על-בסיס יגיעה אישית באופן מספק ולכן פסיבית באופייה, והרי שנעדרת מנגנון פעילות קבוע ונמשך. הנישומים אינם מומחים בתחום אלא הם אוהדי כדורגל ישראלי בלבד (ולא כדורגל עולמי כמו המונדיאל), ואינם בעלי יכולות מעל לממוצע בתחום. לפיכך, ההכנסה איננה אקטיבית ומקורה אינו משלח-יד.

לחלופין, ייטען שמדובר במקור הכנסה פסיבי מסוג עסק בכפוף להסדר המס החל על הכנסה אקטיבית, הכנסה מעסק ס'2(1)). לפי מבחן האינטגרליות ייטען שהרווח מההימורים יועד למילוי ההתחייבויות העתידיות של העסק, שכאמור תיכנן להשקיע בפרויקט נדל"ני נוסף, והשקעת הכספים בהימורים הייתה זמנית עד להשקעה בפרויקט לשם שמירה על ערך הכסף בתקופת הביניים ולכן לא נותק הקשר בין הפעולות העסקיות הרגילות של הנישומים לפעילות זו. ההון שהניב את רווחי ההימורים מקורו בהכנסות הנישומים מפעילותם העסקית (מכירת הדירות ברמת-הוד), הרווחים יועדו לרכישת פרויקט נדל"ני (עיסוקם כאמור), משך ההשקעה הוא קצר (מספר שבועות לכל היותר בהם מתקיימים משחקי המונדיאל), ומימושה נועד לשימוש בפעילות העסק (קי.בי.עי, פלאזה). מנגד ייטען שהשקעת הכספים בהימורים נבעה מחוסר-יכולתם להימנע מהפיתוי, אין קשר בין הפעילות העסקית לפעילות הפסיבית, הימורים אינם מהווים חלק מפעולותיהם העסקיות הרגילות וגלום בהם סיכון-רב. לפיכך, לא מדובר בהכנסה מעסק.

לדעתי, ההכנסה תמוסה לפי ס'2(1) (ובהתאם לעליונות המשתמעת מהפקודה).