



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערערים
1. מנחם אורן
2. רות אורן
באמצעות עו"ד רסקין ואח'

נגד

משיב
פקיד שומה כפר סבא
באמצעות עו"ד מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)
מחלקה פיסקלית עו"ד א. ליס

פסק דין

לפני ערעור על שומה לשנת מס 2004 שנערכה על ידי המשיב בתאריך 28.12.10 והומצאה למערערים, מנחם ורות אורן, ביום 3.1.11. על פי השומה, שבגינה מוגש ערעור זה, הוסיף המשיב להכנסתם החייבת של המערערים לשנת המס 2004 סך של 14,112,550 ש"ח וסכום המס שהמערערים נדרשים לשלם בגין אותה הכנסה חייבת על פי השומה נשוא הערעור הינו 6,555,405 ₪. לפי טענת המערערים, לא היה מקום לקביעה שהכנסתם החייבת במס לשנת מס 2004 הינה ההכנסה שנקבעה בשומת מס הכנסה מיום 31.7.07.

א. להלן הפרטים הצריכים לעניין

1. המשיב מייחס למערער, יזם בתחום הנדל"ן, רכישת שתי דירות בטיילת שבחוף ימה של תל אביב, בקומה ה-21, בבניין שהוא היה מעורב בבנייתו ברחוב הרברט סמואל 42. בשנים הרלוונטיות היה המערער מנהל ובעל מניות במספר חברות בניה, לרבות חברת אורנים פרויקטים 1994 בע"מ (להלן: "אורנים"), אשר בנתה את פרויקט פנינת הים (להלן: "פרויקט הבניה") ביחד עם חברת "אחלמה", חברה לבניין בע"מ (להלן: "אחלמה").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

2. הדירות הן הדירות היחידות שבקומה העליונה בבניין. (דירה 1 ודירה 2, ביחד – לעיל ולהלן: "הדירות").
3. חמותו של המערער, גב' איגל אלינה (להלן: "אלינה"), ילידת שנת 1921, רכשה ביום 6/6/96 מאחלמה דירה בקומה 21 שבמבנה ברחוב הרברט סמואל 42, ת"א, בסך של 4,744,400 ₪ (\$1,450,000) (להלן: "דירה 1"). בתו של המערער, גב' שירה אורן (להלן: "הבת"), ילידת שנת 1975, רכשה בשנת 9/9/99 מאורנים דירה בקומה 21 שבמבנה ברחוב הרברט סמואל 42, ת"א, בסך של 4,951,800 ₪ (\$1,179,000) (להלן: "דירה 2").
4. בשנת המס שבערעור ובאותו היום – 29.3.04, מכרו אלינה והבת את הדירות, למר אביחור (להלן: "אביחור") בתמורה בסך של \$5,250,000, לפי שער של 4.5 ₪ לדולר (סך של כ- 23,625,000 ₪) דהיינו ברווח כולל של כ- 14,112,550 ₪. לשתי הדירות הוענק פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963, כנוסחו דאז, בהתאם לדיווח שהגישו אלינה והבת למנהל מיסוי מקרקעין.
5. בתאריך 31.7.07, נכרת "הסכם בעניין שומת מס הכנסה", על-פי הוראות סעי' 145 (א) (2) (ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"). מטרת ההסכם נעשה לקביעת הכנסותיהם החייבות במס של המערערים, בשנת המס 2002, בשנת המס 2003, בשנת המס 2004 ובשנת המס 2005.
6. ההסכם (הוגש וסומן כמע/1) ומעיון בו עולה, שהמערערים הסכימו להתפשר עם שלטונות המס כדי לסיים את ההליך השומתי ושמכוחה של פשרה זו נקבע, שהכנסתם החייבת במס, לשנת 2003, תעמוד על- 3,845,547 ₪ (במקום על- 14,777 ₪ כ"מוצהר") ושהכנסתם לשנת המס 2004 תעמוד על - 890,000 ₪. המערער שילם, מכוחו של אותו הסכם שומתי, מס הכנסה בסך 2,296,889 ₪ (כולל ריבית והפרשי הצמדה שהצטברו על הגירעון) בגין הגדלת הכנסתם החייבת במס לשנת 2003 ו- 253,597 ₪ (כולל ריבית והפרשי הצמדה על הגירעון) בגין הגדלת הכנסתם החייבת במס לשנת 2004.
7. לאחר מועד החתימה על הסכם השומה הגיע, לטענת המשיב, מידע חדש מהיחידה הארצית למודיעין ברשות המסים. מידע זה הועבר לרפרנט המקצועי של המשיב,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- ר"ח ברוך רבין, אשר ערך דיון עם מייצגי הנישום ובעקבותיו החליט להורות על פתיחת השומה בהתאם לסמכותו לפי סעיף 147 לפקודה.
8. במסגרת השומה החדשה קבע המשיב כי מכירת הדירות הינה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי שיש לייחס למערער, וזאת בהתבסס על העובדות הבאות:
- א. לצורך מימון דירה 1 נלקחה הלוואה מבנק, כאשר המערער ערב לה והוא זה שנשא בתשלומי הריבית בגינה; אלינה מעולם לא התגוררה בדירה 1 ודירה זו גם מעולם לא הושכרה.
- ב. רכישת דירה 2 מומנה ברובה באמצעות הלוואה מבנק, כאשר המערער ערב לה והוא זה שנשא בתשלומי הריבית בגינה; לגבי ההלוואות, העיד המערער כי מדובר ב"כספים שלו" (297, 14-10 – 26.5.14); יתרת הסכום מקורו במכירת בית (קוטג') ברעננה אשר הועבר מהמערער אל הבת ללא תמורה (במתנה); הבת מעולם לא התגוררה בדירה 2 ודירה זו מעולם לא הושכרה.
9. לא מן המותר לציין כי במהלך הדיון בתיק, הוגשה בקשה של פקיד השומה לתקן את ההודעה המפרשת את נימוקי השומה, שהוגשה במסגרת ערעור שומה. לפי הנטען בבקשה ההליכים לפתיחת השומה נפתחו בעקבות מידע חדש שהגיע לפקיד השומה מהיחידה הארצית למודיעין ברשות המיסים, בקשר למקורות המימון לרכישת הדירה נשוא השומה והעברת כספי התמורה שהתקבלו ממכירתה. לאחר עיון פסקתי כי יש מקום לתקן את נימוקי השומה על דרך הוספת עובדה לפיה הגיע מידע חדש לפקיד השומה, שבעטיו החליט לפתוח את השומה. תיקון זה התבקש על מנת שבית המשפט יכריע בשאלות השנויות במחלוקת בין הצדדים.
10. המשיב הגיש הודעה מתוקנת המפרשת את נימוקי השומה והמערערים הגישו נימוקי ערעור מתוקנים.
- ב. טענות המערערים**
1. למשיב לא הייתה עילה להפעיל את הסמכות לביטול ההסכם השומתי עם המערערים על פי הכללים שנקבעו להפעלתה של סמכות זו בהלכה הפסוקה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

2. למשיב לא הייתה סמכות לשום את הרווח שנוצר במכר דירות המגורים על ידי קרובי משפחתם של המערערים, בחלוף למעלה מחמש שנים, מהיום שבו ניתן פטור מתשלום מס שבח בגין רווח זה, על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").
3. השומה שהוצאה על ידי המשיב בעקבות ביטולו של ההסכם השומתי מבוססת על עובדות שלא הוכחו, על חצאי אמיתות ועל התעלמות מדעת מעובדות מהותיות, שלא היו שנויות במחלוקת, ושעמדו בדרכה.
4. המשיב לא נהג בהליכי השומה שבהם עוסק ערעור זה ובמהלך הדיון בערעור, על פי כללי ההגינות החלים על רשות מינהלית.
5. נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע, כי התקיימו הנסיבות שהצדיקו את הפעלת סמכותו של המשיב לפתוח את השומה שבהסכם, מוטל על המשיב. על כן, המשיב הוא שפתח בהבאת הראיות בהליך זה והעלה לדוכן העדים, בניסיון לעמוד בנטל, עדה אחת בלבד - גב' אורנה לוי רכזת חוליה אצל פקיד השומה. עדה זו השיבה בחקירתה, כי לא היא שהכינה את השומה, אלא הרפרנט המקצועי.
6. "הרפרנט המקצועי" - מר ברוך רובין, לא נקרא להעיד ע"י המשיב, וכן לא נקראו להעיד אנשי "היחידה הארצית למודיעין בנוגע ל"מידע החדש" שבעקבותיו נפתחה השומה. יתר על כן, המסמך, שבו "המידע החדש", שהפתיע והניע את הרפרנט המקצועי לפתוח את השומה, לא הוצג ולא הוגש על ידי המשיב כראיה.
7. לטענת המערערים, מר אודסר ממס הכנסה, הינו אחראי למהלך המשא ומתן שקדם לכריתתו של ההסכם השומתי, שמכוחו הסכימו המערערים לשלם מס נוסף, בסך של 2,550,486 ₪. זאת תוך שהוא בודק את האפשרות ליחס להכנסתם החייבת בשנת מס 2004 את הרווח שנוצר במכר דירות המגורים על ידי קרובי משפחתם, באותה שנת מס כדי לא להכשיל את המשא ומתן, כורת את ההסכם השומתי עם המערערים ולבסוף גובה מהם מכוחו של הסכם זה סך של 2,550,486 ₪. והנה, לאחר חלוף למעלה משלוש שנים מיום כריתתו של ההסכם השומתי ותשלום תוספת המס מכוחו, הוא מתיימר לבטל את הסדר הפשרה, בלי להחזיר, את המס שגבה מכוחו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

8. לא התקיימו בהלכי השומה שהתבררו בהליך זה נסיבות, כלשהן, המצדיקות את הפעלת סמכותו של המנהל לפתוח את השומה שבהסכם. קל וחומר שלא התקיימו "נסיבות מיוחדות וחריגות", שנדרשות להפעלתה של הסמכות המנהלית, שההלכה הפסוקה מחייבת לפרש בצמצום. נימוקי השומה אינם מגלים עילה לשינוי החלטותיו של מנהל מס שבח לפטור את העסקאות ממס.
9. לא זו אף זאת, מנהל מס שבח פטר את בתם של המערערים ואת החמות, בתאריך 13.7.05 (מע/10, מתאריך 11.4.13) מחובת תשלום מס שבח בגין הרווח שנוצר במכירת דירות המגורים שהיו בבעלותן, מכוח הוראות סעיף 49 (ב) 1 לחוק מיסוי מקרקעין, בידיעת כל העובדות, שעליהן מבוססת השומה נשוא הערעור. יתרה מכך, במכתבו של מר אודסר- מנהל מדור השומה מיסוי מקרקעין ת"א - מיום 3.4.05 (מע/11), שעסק בניסיון למנוע את מתן הפטורים מחובת תשלום מס שבח, נאמר: "בגין מכירות אלו נתבקש פטור לפי סעיף 49(ב)1 לחוק וע"פ חוק מס שבח לא נוכל למנוע פטור זה".
10. בנימוקים לקביעת השומה שערך המשיב נפלו טעויות עובדתיות: כך לדוגמה, בסעיף א' לנימוקים לקביעת השומה נאמר: "רכישת הדירות בפרויקט "פנינת הים" ע"י ביתך וחמותך נעשתה מחברה בבעלותך ומחברת אחלמה אשר שותפה לאותו פרויקט". טענה זו אינה נכונה, שכן, בין החברה שבמסגרתה ניהל המערער את עסקיו לבין "חברת אחלמה" (שהייתה בעלת חלק מהזכויות במקרקעין שעליהם נבנה "פרויקט פנינת הים") לא היו, מעולם, קשרי שותפות ואותה חברה לא הייתה: "שותפה לאותו פרויקט".
11. כמו כן, מהאמור בסעיף א' לנימוקים לקביעת השומה משתמע, שהן הבת והן החמות (אלינה), רכשו את דירותיהן מהשותפות (שלא הייתה) בין שתי החברות, כאשר ברור גלוי וידוע, שאלינה רכשה את דירתה מחברת אחלמה ושלחברה בבעלותו של המערער, לא היו זכויות כלשהן באותה דירה ולכן היא לא הייתה צד לאותו הסכם (שהוגש וסומן כמס/13).
12. זאת ועוד, בסעיף 2 למכתבו של מנהל מדור שומה מיסוי מקרקעין ת"א (מיום 3.4.05) למנהל תחום חקירות ברשות המסים - מע/11 נאמר שהמחיר שבו רכשה החמות את דירתה מ"חברת אחלמה": "הינו בהתאם לשווי השוק של היחידות". עובדה חשובה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

זו, אינה מוזכרת בנימוקי השומה. כמו כן, המערער דיווח למשיב, בזמן אמת, שעסקת המכר שמכוחה מכרה החברה שבבעלותו את אחת הדירות בפרויקט "פנינת היס" לבתו, הגב' שירה אורן (הבת), היא עסקה עם "צד קרוב/קשור" (ראו לעניין זה במע/26) ולכן, נבדק על ידי המשיב, בזמן אמת, ששווי המכירה באותה עסקה, באותה נקודת זמן, היה שווי שוק מלא. אף עובדה חשובה זו אינה מוזכרת בנימוקי השומה.

13. המשיב לא טען, שאם המערערים היו קונים, בתאריך 6.6.1996, את הדירה שנרכשה ע"י החמות ובתאריך 9.9.1999 את הדירה שנרכשה ע"י בתם, מאחדים את הדירות לדירה אחת ("עוד במועד הבנייה" כאמור בנימוק ג' לנימוקי השומה) ומוכרים את הדירות שאוחדו והיו לאחת, בתאריך 9.3.2004, למעלה משמונה שנים לאחר רכישתה של הדירה הראשונה, כחמש שנים לאחר רכישתה של הדירה השנייה ולמעלה מארבע שנים ממועד סיום הבנייה, הם לא היו יכולים לבקש ולקבל פטור מתשלום ממס שבח.

14. חוק מיסוי מקרקעין לא החריג את זכותם של הקבלנים ו/או של "המומחים" האחרים לדבר, לקבל פטור ממס שבח, אחת לארבע שנים, במכר דירת מגורים מזכה. המערערים לא ניצלו את הפטור ממס שבח במכר דירת מגורים מזכה, מאז שנת 1989 (ראו לעניין זה בעדותו של מר אורן, בעמ' 276 לפרט' ש' 24-27 ובעמ' 277 ש' 3-1) ולכן, לא היו צריכים להשתמש בפטור ממס שבח שניתן לקרובי משפחתם.

15. הטענה שלפיה רכישת הדירות ע"י בני המשפחה נועדה, אך ורק, להשיג הפחתת מס בלתי לגיטימית למערערים, אינה עומדת, גם, כיוון שהיא מתעלמת, ממהותן הכלכלית האמתית של אותן עסקאות ומזכויות הקניין שהוקנו מכוחן לקרובי המשפחה שרכשו את הדירות. זכויות קניין, שהן העיקר ולא הפטור ממס במכירתן.

ג. טענות המשיב

1. באשר לטענת מלאכותיות וייחוס הרווחים הנובעים ממכירת הדירות אל המערער, אחד מהעקרונות הבולטים בדיני מיסים הינו, כי יש לגבות מס אמת. כדי להגן על עקרון זה, נקבעה נורמה אנטי-תכנונית, המאפשרת לפקיד השומה, הוא המשיב,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- להתעלם מיתרון המס שביקש הנישום להשיג וזאת על ידי הגדרת עסקה כמלאכותית כאמור בסעיף 86 לפקודה.
2. בעניין ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' (פורסם בנבו, ניתן ביום 31.7.03). קבע בית המשפט העליון את המתווה לבחינת עסקה מלאכותית. לפי פס"ד רובינשטיין, יש לבחון את רצף הפעולות של המערער וקרובות המשפחה כעסקה אחת בהפעלת סעיף 86 לפקודה, וכן לבחון האם באופן בו הם דיווחו על העסקה, יש משום הפחתת מס בלתי לגיטימית, או שמא לנגד עיניהם עמד טעם לבר-פיסקלי בדיווחם על העסקה, כפי שהיא דווחה.
3. יש לשים לב לכך, שהדירות לא שימשו את קרובות המשפחה לצרכים אישיים, הן לא הפיקו מהן הכנסות שכירות ואף לא התגוררו בהן.
4. המערער הוא זה שהשיג את המימון הזר והיה ערב להחזרתו למלווה; הוא זה שנשא בעלויות המימון, והוא זה שנשא בסיכונים ובסיכויים שנבעו מהן, הוא הבקיא בתחום הנדל"ן (ובפרט לגבי הדירות בהן עסקינן) והוא היזם. על כן יש לראותו כמי שעומד מאחורי העסקה.
5. מבחן "הסיכויים והסיכונים" הוא מבחן משמעותי בדינים שונים ובדיני המס בפרט, והוא קובע כי מי שנושא בסיכונים ונהנה מהסיכויים הוא בעל הנכס, והוא היזם אליו יש לייחס, מבחינה כלכלית-מהותית ולצרכי מס, את הבעלות בנכס ואת הרווחים הנובעים ממנו. בענייננו, המערער הוא שזכה מעליית ערך הנכסים ("הסיכוי") והוא שהיה מפסיד לו הם היו נמכרים בסכום שלא מכסה את יתרת ההלוואה במועד המכירה, שכן הוא היה ערב לה ("הסיכון").
6. עוד טוען המשיב, שהמערער לא העביר מתנות דומות (כמו הדירות נושא הערעור) לשאר בני המשפחה בכל השנים הרלוונטיות ואף לא בשנים הסמוכות אליהן, לרבות שתי בנותיו האחרות. הדעת נותנת, כי ככל שהדירות לא נרכשו עבור המערער, הוא לא היה מקפח את בנותיו והוא היה מעניק מתנות דומות לשאר בני המשפחה.
7. הדירות לא אוכלסו, לא ע"י אלינה, לא ע"י הבת, ולא ע"י אחרים, ומכך עולה כי המטרה ברכישת הדירות הינה לשם השאת רווחים, ובוודאי שלא לשימוש הפרטי של קרובות המשפחה. לכן קשה לקבל את טענת המערער, לפיה הדירות לא נרכשו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- על-ידו, שכן מדוע שיפנה את הונו לשם פעולות מסחריות של אחרות, אף אם הן מתוך משפחתו.
8. טענות המערער אינן סבירות והן אף עומדות בסתירה אחת לשנייה: המערער טוען שהוא קיבל בעבר כספים מהורי רעייתו (בשנות ה-80), אשר מעולם לא ביקשו את הכסף בחזרה. ובהמשך, נטען כי כעשר שנים לאחר מכן המערער רכש לאלינה דירה כדי לגמול לה על הכספים שקיבל ממנה; לאחר מכן נטען, כי המערער לא נתן לאלינה את הדירה במתנה, אלא כהלוואה שהוא מעוניין לקבל בחזרה; וכן הצהרת ההון שלו בה רשומה הלוואה לאלינה (מש/19), כל אלו מנוגדים לחלוטין לטענת המערער במהלך דיוני השומה, באמצעות מייצגו, לפיה רכישת הדירה מומנה באמצעות לקיחת הלוואה מבנק דיסקונט.
9. על המערער להסביר ולהוכיח את הטעם היסודי שעמד בבסיס כל פעולה ופעולה ביחס לדירות, החל משלב רכישתן במימונו ורישומן על שם אחרות, דרך החזקתן ריקות כאבן שאין לה הופכין ועד למכירתן כעסקאות השלובות זו בזו והעברת כספי התמורה לחשבונו שלו. רצף הפעולות דווקא מעיד שמאחורי "עסקת הדירות" עמד "אדריכל" אחד בלבד (ולא שתיים), הוא המערער בענייננו.
10. אלינה לא העידה לפני בית המשפט. זאת, על אף שעדותה נחוצה והיא יכולה הייתה לספק את הסודות שמאחורי הקלעים. כך גם לגבי רואי החשבון שייצגו את המערער בדיוני השומה.
11. המשיב מדגיש, כי נטל ההוכחה ביחס לסיווג מכירתן של הדירות (היינו האם מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, אם לאו), מוטל על שכמו של המערער, באשר מדובר בשאלה לבר פנקסנית. המערער לא עמד בנטל זה ולו לכאורה. מנימוקי הערעור עולה כי אין כל טענה בפיו להוכחת עמדתו בסוגיה זו, זולת הטענה התמוהה, לפיה פרק הזמן שחלף מרכישת הדירות "על הנייר" ועד למכירתן לאחר השלמת הבנייה, כחלק מתכנון המס הכולל שלא לשלם כל מס על הרווח במכירת הדירות, משליך על סיווג העסקה כעסקה שאינה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.
12. הדירות לא אוכלסו וכלל לא התאימו לגיל ולסטטוס המשפחתי של אלינה והבת ולכן נשללת האפשרות שהן נרכשו למטרה פרטית; הדירות לא הושכרו ולא הוחזקו לזמן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- ארוך, ולכן עולה כי הן לא נרכשו לצורך השקעה ושמירה על ערך ההון הפנוי של המערער. יוצא אפוא, כי אף על דרך השלילה, דומה כי הדירות הוחזקו כ"זמינות למכירה" ובכוונה להשיא רווחים בדרך של רכישה ומכירה, עם גוון פירותי.
13. יתרה מכך, אילו אכן התכוון המערער להחזיק בדירות למטרות פרטיות, לא הייתה נפקות לזהות המחזיק. לפי הדין דאז, ניתן היה למכור דירת מגורים בכל 4 שנים ולקבל עליה פטור ממס שבח. אדם אשר משוכנע כי החזקתו הינה לשימוש פרטי, בדר"כ אינו חושש שלא יוכל לנצל את הפטור ביחס ל-2 דירות, ובכל מקרה יכול להמתין עם מימוש דירה בהתאם ללוחות הזמנים שמכתיבים תנאי הפטור. כך, שעצם הימנעותו מרישום הדירות על שמו, מעידה כי לא הייתה לו כוונה להחזיק בדירות החזקה ממושכת (ורק פיצול בין 2 דמויות תאפשר ניצול פטור). הכוונה להחזקה קצרת טווח, אף היא מעידה על הכוונה להשיא רווח פירותי.
14. המבחנים להבחנה בין הכנסה פירותית לבין הכנסה הונית נקבעו בע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה (מיסים און-ליין) (להלן: "עניין מגיד"): טיב הנכס או אופי הנכס; תדירות העסקאות או הפעולות; ההיקף הכספי; אופן המימון; תקופת החזקה; ייעוד התמורה; ידענותו ובקיאותו של הנישום; פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק; מבחן ה"על" - הנסיבות האופפות את העסקה. בעניין מגיד (שם, פסקה 20.י"א) נקבע, כי מבחן ה"על", בו נבחנת התמונה הכוללת, הוא המבחן המכריע.
15. במקרה דנא, אין ספק שהנסיבות האופפות את העסקה מלמדות כי כוונת המערער הייתה לרכוש נכסים ולמכור אותם למטרת רווח מסחרי. למשל, רכישת 2 דירות צמודות ומכירתן כמקשה אחת – דבר שיוצר סינרגיה בין הדירות בדמות יתרון גודל, יתרון פרטיות וכיו"ב; שימוש בהלוואות בלון – הלוואה שנלקחה בסמוך לרכישה והוחזרה עם מכירת הדירות; עצם רישום הדירות על שם קרובות משפחה, כשמקופל בכך רצון לטשטש את התמונה הכוללת; העובדה שאיש לא גר בדירות; העובדה כי הדירות נרכשו "על הנייר", וידוע כי הערך "קופץ" עם סיום הבנייה שכן אז מתפוגג הסיכון של אי השלמת הדירות ומי כמערער ידע מה גודלו של סיכון זה (וליתר דיוק, אי קיומו מבחינתו כאשר הוא זה שעוסק בבנייה); מכירת הדירות בתוך זמן קצר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

16. באשר לתיקון שומה לפי סעיף 147 לפקודה לאחר חתימת הסכם השומה, משהגיע מידע חדש ומהותי אל המשיב, "נפתח" ההסכם בהתאם להוראות סעיף 147(א)(1) לפקודה. יודגש, כי אילו היה מובא מידע זה לידיעתו של המשיב, בטרם נחתם הסכם השומה, לא היו משתכללים דיוני השומה לכלל הסכם, או למצער היו עולים הנושאים שסביבם המחלוקות בהן עסקינן בערעור דנא ומקבלים ביטוי בהסכם.
17. לעמדת המערער, לא הגיע כל מידע חדש את המשיב ולפיכך לא היה מקום לפתיחת השומה. אין הדבר כך. מעיון ביומן הפעילות עולה כי הרוב המכריע של המסמכים הבנקאיים הגיע למחלקת החקירות לאחר המועד בו נחתם הסכם השומה. כך לדוגמה, האסמכתא להעברת כספי מכירת דירה 2 הוזמנה על ידי מחלקת החקירות רק ביום 8.10.2007 והמסמך המקביל של מכירת דירה 1 הגיע למחלקת החקירות רק ביום 20.11.2008. מובן כי לעובדות אלו, כמו לשאר העובדות הנוגעות למימון רכישת הדירות וייעוד כספי מכירתן אין זכר בדיווחי המערער למשיב.
18. כך, אף אם תמצא לומר שהמשיב ידע (ולא היא) את כל המידע שנמסר, אף את "השורות הקטנות" בו, עדיין לא היה יוצא המערער ידי חובתו, באשר אין בו כדי לגלות את התמונה כולה (שמתבהרת אך לאחר קבלת המידע החדש).
19. המשיב טוען עוד, כי משיקולי צדק ומשיקולים ציבוריים, יש "לפתוח" את הסכם השומה. היישום לעניינו הוא פשוט – מחד גיסא, קיימים שיקולים ציבוריים כבדי משקל לטובת "תיקון" ההסכם, בחתירה למס אמת, לשוויון ולכך שלא יוטלו השפעות המחדל (שלא היה) על כתפי הציבור כולו. מאידך גיסא, קיימת חובת ההגינות של הרשות הציבורית (מקום שניהלה מ"מ לפשרה) ואינטרס ההסתמכות של המערער. אלא מאי, שכלל לא התקיימו דיונים בקשר למכירת הדירות, וממילא לא ניתן לומר שהמשיב ניהל מ"מ לפשרה בעניין זה, וכלל לא ניתן לומר עתה שהמערער "הסתמך" על הסכם השומה.
20. ואם כך בטעות משפטית-מקצועית, אזי שעל אחת כמה וכמה בענייננו - אף אם נדמיין שלא הייתה כוונה להטעות את המשיב. אף אם נקבל את מלוא טענותיו (המוכחשות) של המערער בדבר חשיפת המידע מצידו ובדבר החקירה שהתנהלה בעניינו של המערער, עדיין, המידע לא עמד לנגד עיני המשיב ולנגד עיניו של חותם הסכם השומה ואלה לא נכללו בשיקוליו מחמת טעות. ברי כי 'טעות שבעובדות'



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- מקפלת בתוכה 'טעות משפטית-מקצועית', ולא להיפך – כך, שברי ש'טעות בעובדות' היא בדרגה גבוהה יותר. יודגש, כי הדברים הנטענים הם בבחינת 'למעלה מן הצורך', הואיל ולמערער אשם בכך שההסכם נחתם על בסיס נתונים חסר, שגוי ו/או מטעה.
21. אף אילו היינו מקבלים את טענות המערער, כאילו נמסר מידע מספק למנהל מס שבח, כאילו היה מידע בידי רשות המיסים, כאילו מידע הגיע למשיב, וכאילו מידע זה הספיק ליצירת תמונה מלאה, עדיין – לא יצא המערער ידי חובתו, והתנהלותו חסרת תום הלב, אשר מרכיב ההוגנות נעדר ממנה, לא יכולה לשמש אותו בערעור דנא והוא אינו יכול להיבנות ממנה. כבוד השופט מגן אלטוביה עמד על הדברים בבש"א (ת"א) 634/07 עמ"ה (ת"א) 1038/06 עמירם סיוון נ' פקיד שומה כפר סבא, (פורסם בנבו ביום 13/12/09) והדברים אושרו במסגרת פסק דינו של בית המשפט העליון בבר"ע 348/10 (פורסם בנבו ביום 5.7.10).
22. זאת ובנוסף, בין אם מדובר בטעות, הטעייה ו/או מידע חסר (כבעניינו) ובין אם מדובר בטעות משפטית גרידא, תיקון השומה לפי סעיף 147 לפקודה הוא חלק מ"ארגז כליו" של אגף מס הכנסה ואין בלתו, במובן רחב יותר מהמקרה דנא, עם כל הכבוד לשני הצדדים להסכם. כבוד השופט ע' פוגלמן (שהצטרף לדעת הרוב) עמד על הדברים בעניין פס"ד ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב ואח' (פורסם בנבו, ניתן ביום 11.9.13 (להלן: "עניין מחלב")). ברי כי פקיד השומה החותם על הסכם עם נישום, אינו יכול לשלול את סמכותו של הממונה עליו - נציב מס הכנסה - להפעיל את סמכות הביקורת המסורה לו על-פי דין לעיין מחדש בשומה המוסכמת. סמכות ביקורת סטטוטורית זו ניצבת ברקע ההסכם שנכרת בין הצדדים, והוא כפוף לה...".
23. יש להדגיש כי מכירת הדירות לא קיבלה התייחסות פוזיטיבית ממנהל מס מקרקעין וניתן פטור ממס שבח אך מאחר ותם סד הזמנים הקבוע לטיפול בכגון דא. היינו, לא ניתנה 'החלטה' על-ידי מנהל מיסוי מקרקעין, והוא לא דן בסיווג המכירה, וממילא לא הביע עמדה.
24. בעניין בש"א 9769/06 דהב נ' פקיד שומה תל אביב 3 (לא פורסם, השופט אלטוביה), נקבע כי אין זה הכרחי שיתקיים סנכרון בין פקידי שומה שונים אף מקום בו המידע



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- היה ידוע לפקיד שומה אחר. כך, שבמקרה דנא, בו מדובר בשני אגפים שונים – מס הכנסה ומיסוי מקרקעין – מתחייבת מסקנה זו ביתר שאת.
25. פשיטא כי למנהל מס מקרקעין אין סמכות לקבוע מסמרות למשיב. לא רק שיש למשיב סמכות לקבוע בשונה מהחלטות של מס מקרקעין, אלא שבמקרה דנא אין נפקות אמיתית לשאלה זו, באשר המשיב אינו סותר החלטה של מנהל מס מקרקעין כלפי המערער (מאחר וזו כלל לא ניתנה). לא זו אף זו, מכירת הדירות כלל לא דווחה על ידי המערער (אלא על ידי נישומות אחרות), ולכן לא יכולה כלל לעמוד לו טענה לפיה שומתו כפופה לסמכותו של מנהל מס מקרקעין, ואף טענה לכפל מס לא יכולה לעלות שכן עד היום לא שולם כלל מס בגין העסקאות.
26. לסיכום, השיקול בדבר מס אמת מחייב הענקת סמכות למשיב לבחון את מכירת הדירות; ברגיל, כך נקבע, יש ליתן לפקיד השומה (המשיב) את הסמכות הואיל ובפניו כל העובדות – מה גם, שבמקרה דנא, לא נפרשו העובדות במלואן, לא בפני המשיב ולא בפני מנהל מס מקרקעין – ודי בהעדר דיווח כדבעי כדי ליתן בידי המשיב את הסמכות לשום את מכירת הדירות; כלל הנסיבות, סוג הטעות והגורם האשם – תומכים במתן הסמכות למשיב, וזאת מאחר שלא היו פרושות מלוא העובדות והנסיבות, באשמת המערער, ומאחר שלפנינו, כפי שהובא לעיל, מקרה שבו המערער (באמצעות קרובות המשפחה) ביצע פעולות אקטיביות להסתרת אותן עובדות ונסיבות. המידע לא נחשף בפני המשיב, ואף מידע דל, ככל שהועבר, לא הועבר אליו בכלל ולא ע"י המערער בפרט.

דיון והכרעה

תשתית נורמטיבית .ד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1. סעיף 147 לפקודת מס הכנסה מעניק לנציב (כיום - מנהל רשות המסים) סמכות לעיין מחדש בשומות שנערכו לנישום ולהורות על פתיחתן. סמכות זו, אשר אין חולק כי הינה חריג לעיקרון סופיות השומה, הינה במהותה סמכות ביקורת ונועדה להגשים עיקרון נוסף וחשוב לא פחות בדיני המסים, הוא עיקרון גביית מס אמת. הנציב רשאי להפעיל את הסמכות הן מיוזמתו והן לבקשת הנישום, ולפיכך יוצר הסעיף, על פניו, סימטריה בין הנציב לבין הנישום וזה לשונו:

147 . (א)

"סמכות המנהל לעיין ולתקן"

(1) המנהל רשאי ביוזמתו הוא או לבקשת הנישום תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו;

2. פסיקתו של בית המשפט העליון המתייחסת לפרשנות סעיף 147 הנ"ל, נעה במשך השנים מגישה מרחיבה לגישה מסויגת ועד לגישה מצמצמת, לפיה הסמכות תופעל רק במקרים מיוחדים וחריגים. נדמה שבתקופה האחרונה שולטת בכיפה גישה מרחיבה יותר שבאה לידי ביטוי בפסק הדין בע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' יגאל צבי אייזינגר (פורסם בנבו, ניתן ביום 10.5.15, להלן: "עניין או הלכת אייזינגר").

בעניין אייזינגר בית המשפט העליון (מפי כב' השופט מזוז ובהסכמת כב' השופטים דנציגר וסולברג) קיבל את הערעור ופסק כי בידי רשות מינהלית קיימת, ככלל, סמכות לעיין מחדש בהחלטותיה, ולשנותן או לבטלן אם קיימת הצדקה עניינית לכך. המבחן המהותי על פיו יש להכריע בהפעלת סמכות העיון מחדש הוא מבחן איזון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

האינטרסים בין משקלם של האינטרסים הציבוריים לאינטרסים והציפיות הלגיטימיות שצמחו לפרט על יסוד ההחלטה הקודמת.
פסק הדין אשר מייצג את הגישה המצמצמת הינו ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע (פורסם בנבו, ניתן ביום 6.11.08) (להלן: "פס"ד מרום").
כך נאמר בפס"ד מרום, ע"י כב' השופט סלים ג'ובראן:

"סבור אני כי את סמכות הנציב לפתוח שומה על פי סעיף 147 יש לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות. מרגע ששומה הפכה לסופית לנישום קיים אינטרס להסתמך על השומה, ופתיחת שומה זאת על ידי הנציב תיעשה רק כאשר השיקולים והאינטרסים הציבוריים יצדיקו פגיעה בהסתמכות זו. את האיזון יש לבצע על רקע כלל הנסיבות, ובהן אינטרס ההסתמכות של הנישום על סופיות השומה, הנזק שנגרם לנישום או שעלול להיגרם לו כתוצאה מפתיחת השומה, מהותו של האינטרס הציבורי שאנו מבקשים לקדם, וכמובן נסיבות פתיחת השומה המבוקשת. במהותו איזון זה הינו אותו איזון שנקבע בעבר על ידי בית המשפט בנוגע לשינוי החלטה מינהלית" (ראו פרשת יעקובוביץ; ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 554 (2005))."

3. עניין מחלב היווה סטייה מסוימת מהלכת מרום. בעניין מחלב התגלעה בין שופטי ההרכב מחלוקת בשאלה, האם בנסיבות של טעות משפטית מצד רשות המיסים בעת חתימת השומות שבהסכם, שמשמעותה גביית מס מופחת מהנישומים, מהווה נסיבות חריגות המצדיקות שימוש בסמכות זו. כב' השופטים רובינשטיין ופוגלמן, ענו על כך בחיוב ואילו השופט דנציגר ענה על כך בשלילה.
4. לדעת כב' השופט רובינשטיין, בעניין מחלב, יש להביא בחשבון השגת הסכם בין המשיב לבין המערער, שבו אינטרס ההסתמכות גדול :



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

"מסכים אני עם חברי, שיש להביא בחשבון באופן מהותי השגת הסכם. דבר זה מקל וחומר הוא בעיני, שיש מקום לשימוש מצמצם בסמכות לפי סעיף 147 מקום שהמדובר בשומה שבהסכם, שבה אינטרס ההסתמכות גדול שבעתיים; והרי טרח הנישום וניהל משא ומתן, ומטבע הדברים בא אל המו"מ מעמדה פלונית בעוד פקיד השומה בא מעמדה פלמונית מקוטבת, והצדדים נפגשו במקום כלשהו שבין שתי העמדות. משהושג ההסכם, בידי הנישום ככלל להניח איפוא, כי בא אל המנוחה ולכלכל מעשיו בהתאם לכך".
(מחלב סעיף ג').

5. בעניין מחלב נשאלה שאלה, מה יעשה פקיד השומה כאשר התברר לו כי טעה טעות מקצועית בעניין השומה. על כך השיב בית המשפט העליון, יש מקום ליצור איזון בין אינטרס ציבורי מובהק בגביית מס אמת והצורך שהציבור לא יינזק מטעויות מקצועיות, לבין דרישת ההגינות מן הרשות הציבורית כנאמן הציבור, מקום שניהלה מו"מ לפשרה, ואינטרס ההסתמכות של הנישום:

"ראו לעניין הראיה המערכתית העומדת, בין השאר, ביסוד הסמכות שבסעיף 147, פרשת דהב (בש"א 9769/06 דהב נ' פקיד שומה תל אביב 3 (לא פורסם, השופט אלטוביה)). האיזון בכגון דא בעיני הוא כי "אשמה התורם" של הרשות למצב שנוצר ימצא ביטוי גם מקום שייעשה שימוש בסמכות שבסעיף 147. דומה הדבר במידה מסוימת לגישת האשם התורם בדיני החוזים (ראו, למשל, ע"א 11120/07 שמחוני נ' בנק הפועלים (לא פורסם))....בנידון דידן אין עסקינן בכגון דא, אלא ברמה נמוכה יותר - ובאורח משמעותי - של "אשם", טעות מקצועית. לטעויות יש מחיר - והשאלה היא אם המחיר המלא על-ידי הטלת הטעות כולה על הציבור, הוא במקומו" (מחלב, סעיף ה').



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

6. כב' השופט רובינשטיין סבר, כי טעות משפטית מקצועית של הרשות היא מן הדברים העשויים להיכנס בגדרי הנסיבות המיוחדות, כדי שהציבור לא יינזק יתר על המידה; על כן יש מקום לפתיחה מסוימת של השומה, וזאת:

" בודאי כשהיה משא ומתן ובעקבותיו הסכם, מצדיקים לטעמי כי הפתיחה תהא חלקית בלבד, בהתחשב בתרומת טעותה של הרשות לנסיבות שנוצרו. במישור המשפטי, סעיף 147(א)(1) בנוי באורח סימטרי: "המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום". הסעיף מסמך את המנהל, בתקופה שנקצבה, ולאחר דרישת פרוטוקול ועריכת חקירה, "ליתן בעניין זה כל צו שייראה לו". המלים "שייראה לו" אינן שיק פתוח שרירותי. הן כפופות לכללי המשפט המינהלי, ובתוכם לסבירות. על המנהל לעשות בסמכותו שימוש סביר; עליו להידרש להסתמכות, לכך שהטעות הייתה מצד פקיד השומה, ושהמדובר בהסכם שבו נטל כל צד סיכון. התעלמות מאלה תהפוך החלטה המתקנת את השומה במלואה לבלתי סבירה, כיון שלא ניתן משקל ראוי לכל השיקולים הרלבנטיים." (מחלב, סעיף ז).

משכך קבע כי היה:

"מעמיד - כאמור - את פתיחת ההסכם על מחצית הסכום השנוי במחלוקת, ומקבל את הערעור חלקית על פי זאת, בלא צו להוצאות נוכח התוצאה." (שם).

ה. נטל ההוכחה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1. הסוגיה המרכזית שסביבה סובב עיקר הדיון עניינה בשאלת סיווגן של העסקאות העומדות במחלוקת, בעוד טענת המלאכותיות שהעלה המשיב בנימוקי השומה, היא טענה שיורית. פועל יוצא מן האמור, הוא שנטל הראיה נופל על המערערים בהיות ענייננו בנושא לבר-פינקסי, שכללי הראיות של המשפט האזרחי, חלים עליו.
2. ככל שעניין לנו בנושא הסיווג, חלה עליו הילכת רוכוורגר (ר', רע"א 8522/96 רוכוורגר רוטמנש חב' לבנין נ' פ"ש ת"א 1, מיסים יא/3, ה-3) שהעמידה נושא זה על מכונו, בקובעה מתי ענין לנו בנושא של סיווג, ומתי בנושא של מלאכותיות העסקה. בהלכת רוכוורגר נאמר כדלקמן:

"נראה אף לי שיש להבחין בין טענות בדבר סיווג העסקה לבין טענות בדבר היותה של עסקה מלאכותית. כמו שהסביר פרופ' ירון המנוח במאמרו: "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של "העסקה המלאכותית": "משפטים כרך ב', חוברת 1 בעמ' 43, אין אנו נזקקים לבחינת מלאכותיותה של עסקה בגדר סעיף 86 הנ"ל אלא לאחר שקבענו, כקביעה עובדתית, אם הכינוי בו כינו הצדדים את העיסקה נשוא המחלוקת הולם את תכנה. אם קבענו שהעסקה שנערכה היא שונה מהעסקה, כפי שהוגדרה על ידי הצדדים לה, תמוסה העסקה לפי המציאות העובדתית והמשפטית ואין כבר צורך להיזקק לסעיף 86; רק אם לפי הגדרות המשפט האזרחי ועובדות המס הרלבנטיות לא ניתן לסווג את העיסקה אחרת מכפי שסיווגה הנישום, מותר לבחון טענה של רשויות המס שמדובר בעיסקה מלאכותית;"

3. במקרה שלפנינו טען המשיב שמדובר ב"עסקה מלאכותית", אך טען זאת כטענה משנית וכל טענותיו נסבו למעשה, סביב הסיווג הראוי של העסקה, השנוי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

במחלוקת בין בעלי הדין. משכך, נטל ההוכחה על המערערת הואיל ומדובר בשאלה עובדתית ומשפטית לבר-פנקסית.

4. הובהר בעמ"ה 1067/99 שלמה בר נ' פ"ש ת"א 4, כי:

"ההבחנה בין שאלת סיווגה של עסקה ובין שאלת מלאכותיותה, נעוצה בתשובה לשאלה, אם קיימת אפשרות לסווג את העסקה המסוימת באופן שונה מן הסיווג שהציג הנישום. שאם התשובה היא בשלילה, הרי, ענין לנו בטענת מלאכותיות, ובה בלבד. ואם לא כן, קרי, אם ניתן לסווגה באופן שונה מסיווגה על ידי הנישום, הרי שבסוגיית סיווג עסקינן (ור', א' יורן, "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של 'העסקה המלאכותית", משפטים כ(1) 43, 47-48).

5. בהחלטה בע"מ (מרכז) 43058-02-12 פאול פנסטר ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה (פורסם בנבו 27/10/13), ביארתי את ההלכה בקצרה. לפי ההחלטה בעניין פנסטר הנ"ל:

כאשר פקיד השומה מקבל את הגירסה העובדתית עליה הצהיר הנישום, אך נותן לה משמעות משפטית, ממנה נגזרת מציאות מיסויית שונה; מתקיים מצב של "סיווג מחדש". וכאשר פקיד השומה דוחה את גרסתו העובדתית של הנישום ומציב תחתיה גירסה עובדתית שונה- לפנינו עיסקה מלאכותית.

בענייננו, קיבל פקיד השומה את גרסתו העובדתית של הנישום אך נתן לה משמעות משפטית שונה. על כן מדובר בסיווג מחדש. משכך, אין מנוס מן המסקנה כי נטל ההוכחה בסוגיה הראשונה שהועמדה לדין במסגרת ערעור זה, מונח היה על כתפי המערערים, אשר נדרשו להוכיח את שנטען על ידם.

1. סיווג מכירת הדירות כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1. לפני קבלת החלטה על מכירת מקרקעין יש לבצע בדיקה האם העסקה עשויה להיות מסווגת כעסקה החייבת במס הכנסה מכוח סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה כ"עסק", או "עסק אקראי או עסקת אקראי בעלי אופי מסחרי", שכן סיווג כאמור מטיל בספק גדול את הזכות לקבלת פטור ממס שבח בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין.
2. העיסקה תהיה כפופה לחוק מיסוי מקרקעין, רק אם לא תחסה בדלת אמותיו של סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה. היה ועסקה במקרקעין תיכנס לגדרה של "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" או "עסק" או "עסק אקראי", יחולו עליה הוראות פקודת מס הכנסה ולא יחול חוק מיסוי מקרקעין. בכל מקרה, ההלכה היא שלמשיב נתונה סמכות להפוך את החלטתו. בעניין דומה טען המערער, כי אם רשויות מס שבח קבעו קביעה מסוימת אזי חל עליה הכלל של "סופיות הקביעה של מס שבח". כב' נשיא בית המשפט המחוזי בירושלים ורדי זיילר שלל קביעה זו מכל וכל:

"אם הבינותי אל נכון את טענת "סופיות הקביעה", הרי שהיא מבוססת על הצורך למנוע מרוץ סמכויות בין רשויות מס הכנסה לרשויות מס שבח מקרקעין. המערערת טוענת שאם האחרונה קבעה שומה, זאת בהנחה, אפילו מוטעית, שמדובר בעסקה הכפופה למס הכנסה, הרי שאין עצה ואין תבונה כנגד תפישת "תור" סמכות ההכרעה על ידי מס שבח שעשה כן ראשון, ודבר זה חורץ את הדין לעד. תיזה זו מבססת המערערת על פסיקה ועל קביעות, עליהן אין חולק, ששני החוקים הללו הם נפרדים, וכל אחד מהם מיושם על המקרים המצויים תחת "חסותו". כיוון שכך אין הרשות השנייה יכולה להיכנס לתחומה של הרשות שכבר חרצה את הדין ואת השומה לפי "הדיסציפלינה" של החוק השני.

חוששני שזהו פירוש מעוות של החוק. אין בין "עצמאות" כל אחד משני החוקים לבין ענייננו דבר. אכן, מקום שרשויות מס שבח מקרקעין קבעו כדין קביעה בתחום סמכותם, גבי עסקה שחוק זה חל עליה, אין מס הכנסה יכול להתערב בקביעותיה. אולם כשעקב שגגה, או הטעייה, או רשלנות, או חוסר תשומת לב, לא הבחינה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

רשות מס שבח מקרקעין שהעסקה שהיא התייחסה אליה איננה כפופה לדיני מס שבח מקרקעין, אלא כפופה לאמיתו של דבר להוראות מס הכנסה, משום שמדובר בעסוק או בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, הרי שמלכתחילה קביעותיה לא נעשו בתחומה שלה, ופעילות מס הכנסה נעשית כדין. (ראו מחוזי, עמ"ה 139/97, מרכז העיר, השקעות טרנסגלובליות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, מיסים טו/4 (אוגוסט 2001), על פס"ד זה הוגש ערעור, ובית המשפט העליון בע"א 6809/01 אישר את פס"ד המחוזי).

3. ככלל, ניתן לומר כי "עסק אקראי" הוא פעולה מסחרית שאינה מתבצעת במסגרת פעילות קבועה. בע"א 597/75 ברנשטיין נ' פ"ש פתח תקווה, פ"ד לא(3) 472 (1977) נקבע כי בגדר עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי באות "פעולות מסחריות שאינן מתבצעות במסגרת פעילות קבועה ומתמדת". המילה "אקראי" פירושה "מקרי, שבא בדרך מקרה". וכן נאמר:

"... שכשהמחוקק מדבר על עסק בהקשר האמור הוא מתכוון למסגרת העסקית הקבועה והסדירה של הנישום, בעוד שעסק אקראי כנ"ל עניינו בהכנסה עסקית מסחרית שאיננה בגדר העיסוק הקבוע והסדיר של הנישום, שרק בהתקיים תנאים מסוימים על פי קריטריונים שנקבעו בהלכה הפסוקה תיחשב להכנסה."

4. בע"א 1834/07, חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן (פורסם בנבו, ניתן ביום 12.8.12) נאמר כי על מנת שהכנסה תחוב במס הכנסה עליה לעמוד בשני קריטריונים: ראשית, עליה להיות מוגדרת "פירותית" ולא "הונית"; שנית, עליה להיכנס לגדרי אחד המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה. וכן נאמר כי:

" לשם התקיימות התנאי השני יש בשלב ראשון להצביע על כך שהתקבול מהווה "הכנסה", קרי: כי לתקבול פוטנציאל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

להישנות, להצמיח תקבול חוזר. בשלב השני יש לאתר מהו המקור לו ניתן לייחס את ההכנסה האמורה. על רקע הגדרה זו, הדרישה כי התקבול יהווה "הכנסה" אינה מחייבת כי ההכנסה תחזור על עצמה בפועל (שהרי די בפוטנציאל כאמור), ועל כן גם הכנסה חד פעמית עשויה להיחשב בנסיבות המתאימות הכנסה החייבת במס (ראו, למשל: עמ"ה (מחוזי י-ם) 18/77 פרידמן נ' פקיד השומה ירושלים, פד"א ט 222 (1977) (להלן: עניין פרידמן); ע"א 136/67 ברזל נ' פקיד השומה, פתח תקוה, פ"מ כא(2) 69 (1967) (להלן: עניין ברזל). להרחבה ראו: נמדר, בעמ' 65). בפסיקה ניתנה פרשנות מרחיבה למקורות האמורים, ואף נקבע כי הסיווג נעשה על פי בחינה כלכלית מהותית של התקבול ולא על פי שמו או צורתו הפורמלית (ראו, למשל: ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376, 382-383 (1993) (להלן: עניין זילברשטיין)).

5. כאשר בוחנים את סיווג ההכנסה מעסק לצורך הפקודה, נהוג להתבסס על מספר מבחנים כפי שסוכם בע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(3) 538, 560 (2005) (להלן: "עניין חזן"):

"ואלה הם המבחנים העיקריים: (א) מבחן טיב הנכס: במסגרת מבחן זה ייבדקו טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך או כנכס למסחר שוטף; (ב) מבחן התדירות: על-פי מבחן זה, ככל שתדירות הפעילות רבה יותר, הדבר מצביע על אופייה הפירותי; (ג) מבחן היקף העיסקאות, שלפיו ככל שהיקף העיסקאות רב יותר מלמד הדבר אף הוא על אופי פירותי של הפעילות; (ד) מבחן המימון: מבחן זה קובע כי מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופייה ההוני, ואילו מימונה בהון זר מלמד על אופייה הפירותי; (ה) מבחן ההשבחה, שלפיו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

פעולות השבחה בנכס לקראת מכירתו מלמדות על פעילות מסחרית; (ו) מבחן הבקיאות: +על-פי מבחן זה, ככל שהבקיאות בתחום העיסקה רבה יותר, מצביע הדבר על אופי פירותי. הבקיאות הנדרשת איננה בקיאות עילאית, והיא איננה חייבת להיות בקיאות המבצע עצמו, אלא ניתן להשתמש גם בבקיאות שילוחית או בבקיאות יועצים (ראו ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה תל אביב 4 [31]); (ז) מבחן הנסיבות שהוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רולונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות" (ראו גם ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 18 (16.3.04)).

6. להלן יישום מבחני הפסיקה על המקרה דנן;

7. **טיב הנכס:** באופן עקרוני, יכול כל נכס לשמש גם לצרכים עסקיים, גם לצרכים פרטיים וגם לצרכי השקעה הונית. בנסיבות המקרה דנן, יש להבדיל בין המערער העוסק בנדל"ן לבין אנשים רגילים מן היישוב שאינם מתמחים בנדל"ן.

כך לדוגמה בעניין עו"ד חיים הס (עמ"ה (ים) 319/99, עו"ד חיים הס נ' פקיד שומה ירושלים פורסם בנבו ביום 13/11/00 במקום אחר נרשם פסק הדין כע"א (י-ם) 4268/96 מיום 2/6/97 להלן: "עו"ד חיים הס"), דובר על עורך דין המתמחה במקרקעין, אשר רכש בית בן שש דירות, כאשר לגבי ארבע דירות שימש כנאמן עבור הקונים. בהסכם בין המערער כנאמן לבין הקונים סוכם, ששתי דירות יהיו שלו וכן כל זכויות הבנייה שיש או יהיו בבניין. המערער רשם את הבניין כבית משותף, וכנציג הבית המשותף קיבל הלוואות לצורך רכישת הבניין. כמו כן, פתח חשבון נאמנות בו הפקידו הנהנים בידי את כספי הרכישה שלהם. בהמשך פנה עורך הדין הס לוועדה מקומית לשינוי תוכנית מתאר, וזו המליצה על אישור התוכניות החדשות. בעקבות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

זאת גדלו זכויות הבנייה בנכס בצורה משמעותית. עו"ד הס מכר את זכויותיו בבניין לחברת השקעות וביקש פטור ממס שבח בגין דירת המגורים וזכויות הבניה הצמודות לה על הגג. פקיד השומה קבע שהעסקה אינה כפופה לחוק מיסוי מקרקעין אלא לפקודת מס הכנסה. בביהמ"ש המחוזי נפסק כי עיסקת אקראי נבדקת לפי טיבה האובייקטיבי ואין לסווגה לפי מניעיו של הנישום. אין די בהצהרת הנישום בדבר כוונותיו. לעניין עיסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, יש לבחון את משך הזמן שמוחזק הנכס, מידת הבקיאיות והמיומנות של הרוכש, אופן מימון העיסקה, אופן ההתארגנות לביצועה, מידת הפיתוח, הטיפול, היזמות והשיווק של הנכס שהביאו לעליית שווי. כמו כן נבחן ההיקף הכספי, ההבדל בין מחיר הקנייה למכירה והסיבות להבדל זה, כשהוא משמעותי. כן נפסק כי במקרה הנדון, המדובר בהשבחה עצומה, ואין לקבל את הגירסה בדבר רכישת שתי דירות לילדים, שעה שהם כלל לא נהנו מנכס זה. כי אין המדובר בפעולות אלמנטריות של השבחה שאדם סביר היה מבצע. אדם רגיל שאינו מתמצא במקרקעין לא היה מעלה על דעתו לבצע את כל הפעולות המורכבות שביצע המערער; גם אדם בעל אינטליגנציה גבוהה, ואפילו עורך דין שאינו בתחום הספציפי לא היה מסוגל לחשוב על כך. במקרה הנ"ל הפקת רווח מדירות בהחלט יכול להיחשב כהשקעה וזאת תלוי בנסיבות שבו מתבצעת העסקה.

8. המבחן הבא הוא **מבחן התדירות**: על-פי מבחן זה, ככל שתדירות הפעילות רבה יותר, הדבר מצביע על אופייה הפירותי. בענייננו נערכו שתי עסקאות וזאת לאחר עסקה דומה שערך המערער עם ביתו בקשר לנכס ברעננה אשר ניתן במתנה, הוחזק מספר שנים ונמכר לצד ג' ברווח ובאופן שנחזה להיות דומה נרכשו שתי דירות נוספות על שם קרובות המשפחה בשנת 2007 (סעיף 12.6 להודעה המתוקנת המפרשת את נימוקי השומה). אף אם נאמר, כי תדירות העסקאות נמוכה, אין בכך כדי להוסיף או לגרוע מניתוח הסוגיה בה עסקינן, לפי שמדובר בבחינת "עסקת אקראי" ולא "עסק".

9. **היקף העסקאות**: כאמור לעיל, הדירות נרכשו בסכום כולל של כ-9.5 מיליון ₪, ונמכרו בסך של למעלה מ 23 מיליון ₪, דהיינו ברווח של כ-14 מיליון ₪. מדובר בסכומים משמעותיים מאד ואף בכך, יש כדי ללמד על אופייה המסחרי של העסקה. **בעניין אייזינגר** נאמר לגבי סכום של 2 מיליון ₪ שהוא סכום לא מבוטל וכן כי :



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

" רשות לא רשאית לעמוד מנגד כאשר הליכים לא תקינים גוררים פגיעה בקופה הציבורית, בסכום לא מבוטל, וללא כל הצדקה." וכן נאמר:

"הרשות מופקדת על כספי ציבור, ולא מילתא זוטרתא היא; מקום שמתברר כי ניתנה הנחה על ידי הרשות המבוססת על טעות, ולוא גם טעות בשיקול הדעת, והיא אינה עושה דבר, מועלת היא בתפקידה כנאמן הציבור (בג"ץ 10777/03 ארצי נ' ראש המטה הכללי שלצה"ל (לא פורסם), פסקה 44; עע"ם 4821/10 מינהל מקרקעי ישראל נ' צ.מ.ח המרמן בע"מ (לא פורסם)).". (עע"ם 3081/10 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' מועצה אזורית חוף אשקלון, פסקה ל"א לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין (21.8.2011)).

10. **אופן המימון:** הדירות נרכשו באמצעות הון זר, הלוואות בלון להן ערב המערער, ולפי הפסיקה, יש בכך כדי להעיד על האופי הפירותי של העסקה (ראו: עמ"ה 868/68 פרומין נ' פשמ"ג, פד"א ב 240). הרציונל הוא שהשקעה הונית בדרך כלל נעשית על מנת להשקיע את עודפי ההון הפנוי באופן סולידי לשם שמירת ערכו. אלא שבמקרה דנא מדובר ב"הלוואות בלון", המלווה משלם את הריבית בלבד והקרן מוחזרת עם מכירת הנכס, דבר אשר תומך שבעתיים בטענת המשיב, שהרי, על פי רוב, "הלוואות בלון" מאופיינות בכך שהן נלקחו למימון נכס שייעודו הוא להימכר, ותוך פרק זמן קצר יחסית. ויוזכר אף כאן, כי המערער מטעמיו לא המציא את הסכמי המימון לרכישת הדירות.

11. **תקופת החזקה:** משך החזקה קצר או כוונה למשך החזקה קצר יעידו על כוונה מסחרית. רישום הדירות על שמן של שתי קרובות משפחה שונות נועד לטשטש את נסיבות רכישתן ומכירתן, אולם ההחלטה לפצלן בין שתי קרובות משפחה, החמות והבת, הייתה גם על מנת לנצל את סעיף הפטור ממס שבח. מכך יש ללמוד על משך החזקה קצר או על כוונה למשך זמן קצר – במרווחים של פחות מ-4 שנים. מה גם, שהלכה למעשה, הדירות הוחזקו כ-4 שנים בלבד לאחר סיום בנייתן של פרויקט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

הבניה, ולא רק שלכל הדעות זהו אינו משך החזקה ארוך כשלעצמו בעולם הנדל"ן – משך ההחזקה נקבע בפועל על מנת לעמוד בתנאי הפטור ממס שבח. משחלפה התקופה המינימלית לצורך קבלת הפטור נמכרו הדירות וכך יושם תכנון המס לפיו לא ישולם כל מס בגין הרווח במכירתן. חיזוק לכך ניתן למצוא בכך שנעשתה פניה למתווך והתקבלה הצעה בסמוך למועד בו כבר ניתן היה לבקש את הפטור, וגם בכך שלאור עמדת מנהל מיסוי מקרקעין אשר סירב ליתן פטור חלקי מקום בו לא מגיע פטור, העדיפו לדחות את מכירת הדירות כדי להימנע מתשלום מס (עמ' 66 וכן עמ' 66 לפרו' - מפרו' 26.5.14). הדעת אף נותנת, שאילו הייתה כוונה להחזיק בדירות למשך שנים ארוכות, היה המערער משכיר אותן כדי להפיק מהן הכנסות. דומה כי הדירות הוחזקו כ"זמינות למכירה".

12. ידענותו ובקיאותו של הנישום: במקרה דנא לא יכול להיות חולק כי המערער בקיא בתחום הנדל"ן. במקרה דנן, עולה מהראיות, לרבות עדויות הבת ועדות המערער עצמו, כי המערער הוא מומחה בנדל"ן. כבר מעובדות היסוד, שאין עליהן מחלוקת עולה כי בשנים הרלוונטיות היה המערער מנהל ובעל מניות במספר חברות בניה, לרבות חברת אורנים אשר בנתה את פרויקט פנינת הים. כך לדוגמה, העידה הבת, כי המערער, אביה, היה מעורב בעסקה בלונדון שהתרחשה בסמוך לעסקה של מכירת הדירות. לדבריה:

"העיסקה בלונדון זה בעצם היה מרכז ארוך, שההליך בו היה ארוך, הוא אך כמעט שנה אם אני לא טועה. הוא התחיל ב- 2004 ולקראת סוף 2004 כבר היה ברור לנו שלא זכינו. היה גם איזה שלב שחשבנו אפילו שנערער על התוצאה, כי ההחלטה לא היתה בדיוק חד-משמעית וההצעה נדמה לי כלכלית שלנו היתה יותר מוצלחת, ורוב הסיבות שדחו את ההצעה שלנו היו תכנוניות ולדעתנו גם לא כל כך מבוססות. אבל לבסוף גם ויתרנו על הרעיון של הערר הזה וויתרנו על הפרויקט. אני יכולה לתת לך את השם של ההצעה שלנו, קראנו לפרוייקט Lovensmoori. יש לי תיקים רבים, עשרות תיקים. יש לנו הוצאות שהוצאנו בגין הפרוייקט הזה, שאני חושבת שקיבלנו אותם גם כהפסד נדמה לי ב- 2003 ו- 2004. יש המון אסמכתאות."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

13. גם המערער בעצמו דיבר על מומחיותו בעשיית עסקים הקשורים לנדל"ן, מבלי משים כמעט:

"אני בן 67, הרקע המקצועי שלי אני מהנדס.

ש. איזה מהנדס?

ת. תעשייה וניהול ותאר שני במינהל עסקים.

יש לי תואר שני במינהל עסקים ואני קבלן ויזם ואיש עסקים"

(עמ' 103 לפרו' מיום 26.5.14).

למערער, שמחזיק בחברות בתחום הנדל"ן, יש בקיאות וידענות בתחום. דברים אלו עולים ביתר שאת במקרה דנא, הואיל והמערער אינו רק בקיא בתחום הנדל"ן באופן כללי, אלא שלמערער שבפנינו יש ידע ובקיאות ביחס לנתונים של אותן הדירות שנרכשו באשר הדירות נרכשו מחברה בה הוא בעל מניות (דירה 2) ומחברה שעובדת בשיתוף פעולה עם חברה אחרת שלו (דירה 1) – אם כן, יש לראות בבקיאותו וידענותו הספציפית של המערער ביחס לדירות, כמידע פנים שנותן לו יתרון אל מול שאר ציבור המשקיעים. הדברים וההלכה בעניין עו"ד חיים הס, שאוזכרו לעיל, יפים והולמים להפליא את העניין דנן.

14. **השבחה:** בפסיקה הנזכרת נקבע כי אם נישום יבצע פעולות שמטרתן העלאת ערך הנכסים, יהיה בכך כדי להצביע על פעילות פירותית. בענייננו, במסגרת עסקיו פועל המערער להשבחת הבניין אותו הוא בנה ובכלל זה להעלאת ערכן של דירות קרובות המשפחה. רכישת דירה 2, אשר צמודה לדירה 1, ומכירת הדירות ביחד כמקשה אחת, מעלה את ערכו של הנכס המוצע למכירה, שהרי שתי הדירות הן היחידות בקומה העליונה באותו בניין, יוצרות נכס גדול יותר אשר פונה ל"שוק" אקסקלוסיבי. לפי הבת, אומנם יש צורך בהיתר בניה אך ניתן לאחד בין הדירות, ו"זה לא נדיר שגורם או אוליגרך" רוכש יותר מדירה אחת באותו בניין (עמ' 88 לפרו' מיום 26.5.14). כאמור, מדובר בקומה העליונה של בניין יוקרה. הנה כי כן, נרכשו שתי דירות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

צמודות תוך ידיעה של משמעות הדבר, כדי לכוון אל "גורם או אוליגרך" שיהיה מעוניין באותו נכס נאה שיתאים למידותיו. ברי כי יכולת המיקוח ושווי הנכס גבוהים יותר במצב זה. זאת ובנוסף, יוזכר כי הדירות נרכשו "על הנייר" (לפני סיום הבניה), היינו כשהן לפני עליית ערך משמעותית.

15. מבחן העל: על מבחן העל נאמר כדלקמן:

"הנסיבות האופפות את העסקה: ... מבחן זה הוא מבחן "גג" שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין הון לפירות. כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינן הכרוכות בעסקה הנבדקת והמאפילות בחשיבותן על המבחנים האחרים. אף אם לכאורה על פי המבחנים האחרים התגבשה תוצאה מסוימת, יכול מבחן "גג" זה לשנות את התוצאה. במסגרת מבחן זה ניתן לבחון את כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב....." (עניין מגיד, פסקה 20(י)).

אין זאת שכוונתו של המערער הייתה להפיק רווחים מרכישה ומכירה של הדירה (להבדיל מרכישה לצרכים אישיים, או כחלק מניתוב עודפי המזומנים שלו לאפיק השקעה), כוונה להחזיק בדירות מעט זמן, שימוש בהון זר, רכישת דירות יוקרה שאינן מתאימות לקרובות המשפחה, ועוד (כמפורט לעיל). זאת ובנוסף, המערער עצמו התייחס לרכישת דירה 1 כ"הזדמנות העסקית", וכך אמר:

"ש: עכשיו, תספר לנו בבקשה, למה הגברת, אם אתה יודע, למה הגב' אלינה איגל התקשרה ביוני 1996 בהסכם עם החלמה לרכישת דירתה בפרוייקט פנינת הים?

ת: באותה תקופה החלמה החליטה שהיא מציעה אחת מהדירות שהיא קיבלה בעיסקת הקומביניציה למכירה, והמחיר שהם רצו היה מאד סביר בעיני. מצד שני, כבר יכולתי להחזיר לאלינה איגל את הכספים שקיבלתי מהם, רק שבסך הכל, היא היתה צריכה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

לקבל. עם הכסף הזה היא היתה צריכה לעשות השקעה, שחשבתי שהיא אפיק השקעה טוב בדירה הזו. ואז היתה הזדמנות לחבר את שני המצבים, הרצון שלי להחזיר לה להזדמנות העסקית שנקרתה בדרכנו. (עמ' 107 + 108 מפרו' מיום 26.5.14).

16. מבחן העל מתקיים אף דרך השלילה, הדירות לא התאימו לצרכיהן הפרטיים של קרובות המשפחה (למגורים) והן לא רכשו אותן לצורכי השקעה מניבה-הונית (בדרך של דמי שכירות) (260, 20-2 – 26.5.14) – ומכאן, שלא נותרה אפשרות מלבד המסקנה לפיה כוונה פירותית היא-היא שעמדה בבסיס רכישת הדירות ומכירתן. מה עוד, שלמערער כבר יש בית מגורים ולא נטען על-ידו כי הוא שקל לעבור להתגורר בדירות שנרכשו; ובהתאם לגרסתו אגב "הרחבת החזית", מושקע הונו בהשקעות עסקיות (שהרי הוא טען כי כספי התמורה ממכירת הדירות הועברה אליו לצורך פעילות עסקית תחתיו) – הנה כי כן, המערער עצמו לא משאיר אופציה לסיווג העסקה בשונה מסיווג המשיב, הואיל ועולה מגרסתו כי הוא לא חיפש השקעות באפיקים פרטיים או הוניים.

שקילת המבחנים דלעיל, מטה את הכף לחובת המערער ומביאה למסקנה, כי מכירת הדירות מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, הן בראייה אובייקטיבית של הנסיבות הרלוונטיות לכל אחד מהמבחנים, והן בראייה סובייקטיבית של הדברים. יתרה מכך, בחינה באמצעות "מבחן העל" מעלה כי למקרה דנא נסיבות מיוחדות – המערער ביצע עסקה בתוך תחום פעילותו, המערער נקט בפעולות הסתרה (רישום הדירות על שם קרובות המשפחה וריבוי גרסאות סותרות במסגרת הדיווחים לרשויות המס, דיוני השומה, כתבי הטענות והדיון בערעור), הוא רכש את הדירות מחברה בבעלותו ומחברה עמה יש לו קשר קרוב. הוא רכש שתי דירות צמודות ומכר אותן כמקשה אחת לקונה אחד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

ז. באילו נסיבות נפתחה השומה

1. אחת מהטענות המרכזיות של המערער היא שלא התקיימו, בהלכי השומה שהתבררו בהליך זה נסיבות, כלשהן, המצדיקות את הפעלת סמכותו של המנהל לפתוח את השומה שבהסכם. קל וחומר שלא התקיימו "נסיבות מיוחדות וחריגות", שנדרשות להפעלתה של הסמכות המנהלית, שההלכה הפסוקה מחייבת לפרש בצמצום.
2. במענה לטענה זו טוען המשיב, כי הסכם השומה נחתם על בסיס מצג נתונים מוטעה ומטעה וחסר שהעביר המערער לרשויות המס; ולחילופין כשהמשיב לא היה ער לנתונים מהותיים במועד חתימת הסכם השומה, בין אם אלו גולו ע"י המערער ובין אם לאו; ולחילופי חילופין, אף אם היו מלוא הנתונים והמידע פרושים בפני המשיב, שיקול דעתו במועד חתימת הסכם השומה היה שגוי באופן קיצוני.

דין

3. להלן המידע שהיה ידוע למערער בעת השומה הראשונה:
 - א. הדירות הן הדירות היחידות שבקומה העליונה בבניין.
 - ב. אלינה ילידת שנת 1921, רכשה בשנת 1996 מאחלמה דירה בקומה 21 שבמבנה ברחוב הרברט סמואל 42, ת"א, בסך של 4,744,400 ₪. ביתו של המערער, גב' שירה אורן, ילידת שנת 1975, רכשה בשנת 1999 מאורנים דירה בקומה 21 שבמבנה ברחוב הרברט סמואל 42, ת"א, בסך של 4,951,800 ₪.
 - ג. בשנת המס שבערעור ובאותו היום – 29.3.04, מכרו אלינה והבת את הדירות, למר אביחור בסך של כ - 23,650,000 ₪ דהיינו ברווח כולל של כ - 14,112,550 ₪.
 - ד. לשתי הדירות הוענק פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963, כנוסחו דאז, בהתאם לדיווח שהגישו קרובות המשפחה למנהל מיסוי מקרקעין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- ה. בתאריך 31.7.07, הסתיים ההליך השומתי לקביעת הכנסותיהם החייבות במס של המערערים, בשנת המס 2002, בשנת המס 2003, בשנת המס 2004 ובשנת המס 2005, עם כריתת: "הסכם בעניין שומת מס הכנסה", על-פי הוראות סעי' 145 (א) (2) (ב) לפקודה.
4. מעיון בהסכם עולה, כי המערערים הסכימו להתפשר עם שלטונות המס כדי לסיים את ההליך השומתי ושמכוחה של פשרה זו נקבע, שהכנסתם החייבת במס, לשנת 2003, תעמוד על- 3,845,547 ₪ ושהכנסתם לשנת המס 2004 תעמוד על 2,550,486 ₪. המערער שילם, מכוחו של אותו הסכם שומתי, מס הכנסה בסך 2,296,889 ₪ בגין הגדלת הכנסתו החייבת במס לשנת 2003 ו- 253,597 ₪ בגין הגדלת הכנסתו החייבת במס לשנת 2004.
5. ב"כ המערער טען כי מרבית הפרטים העיקריים בשומה היו ידועים לפני ההסכם. את דבריו הוא ביסס על מסמך שיצא מטעם היחידה הארצית למודיעין שטח וחקירות של רשות המיסים (להלן: **מסמך המודיעין**) מיום 1 אוגוסט 2006. ממסמך זה עולים הפרטים הבאים: הגיעה בקשה לטיפול בתיק ממר אהרון אליהו, פקיד שומה כפר סבא. בתאריך 9.9.99 התקשרה חברת אורנים שמנהלה הוא המערער בעסקת מכירה של דירה לגב' שירה אורן למכירה בסך של 1,179,000 \$ ביום 6.6.96 רכשה חמותו של המערער דירה בסך של 1,450,000 \$ מחברת אחלמה. ביום 29.3.04 נמכרו שתי הדירות לבן חור. במחיר של 5,250,000 \$. לפי הנאמר במכתב, בשנת 2004 הגיעה המייצגת של חברת המערער והציעה לשלם מס שבח בגין הדירות בסך של 1,250,000 ₪. המשיב לא קיבל ההצעה. במסמך מדווח כי נערכה פגישה בין מי מהיחידה הארצית למודיעין עם מר אודסר (ממסוי מקרקעין ת"א) בה הועברו לידי היחידה הארצית למודיעין, העתקים מחוזי המכירה והרכישה של הנכסים. בפגישה נאמר כי הצעתה של המייצגת החברה לשלם מס שבח בסך של 1,250,000 ₪ ניתנה בע"פ. כן נאמר במסמך כי הוצאו צווים לבנקים של חשבונות אלינה ושירה.
6. ראוי לציין כי ביום 3.4.05 שלח מר אודסר מכתב למר נוקראי, מנהל תחום בכיר בחקירות ומבקש ממנו לחקור את התנהלותו של המערער מר מנחם אורן (ראו מע/11). במכתב מפרט מר אודסר את כל השתלשלות האירועים, לרבות מכירת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

הדירות, ומזכיר כי החשד עלה לאחר שעו"ד חיה רינן הציעה לשלם מס שבח בגין מכירת שתי הדירות בסך של 1,250,000 ₪. בחקירתו בבית משפט אמר מר אודסר כדלקמן:

"עו"ד רסקין: ואתה לא רצית שיינתן פטור?

אודסר: תבין בוא נהיה מציאותיים. כשבא עו"ד ואומר לי אל תבדוק בציציות שלו, לא את מקורות המימון שלו ולא מאיפה באים הכספים ואני אוותר על הפטור. קח רק 1,250,000 וזה אומר דרשני.

זה מריח לא טוב, בוא נאמר בשפה פשוטה וזו "הצעה מגונה" אני קורא לה ואין ספק שתיק כזה צריך להעביר אותו לחקירות, כדי שיבינו מאיפה צומחות הידיים והרגליים של התיק הזה" (עמ' 98 לפרו' מיום 11.4.13).

זאת ועוד, מר אודסר הסכים לאשר כי "ההצעה המגונה" שהוגשה למשיב נסבה סביב הדירות:

ש: (עו"ד רסקין) הסיפור בתיק הזה, השומה בתיק הזה אומרת שראוי למסות את המכירות האלה במס הכנסה, בגלל שזאת עסקת אקראי ובגלל שהגברת שירה אורן קנתה ומכרה דירה והגברת אלינה איגל קנתה ומכרה דירה ובעצם זה לא הכסף שלהן, ובעצם מי שעומד מאחורי העסקאות האלה זה מנחם אורן ולכן העסקאות האלה צריכות להיות נישומות על-פי פקודת מס הכנסה ולא על-פי חוק מיסוי מקרקעין, זו גישת השומה?

ת: (עו"ד אודסר) נכון.

ש: זו גם היתה גישתך כשטיפלת בפטור?

ת: נכון.

ש: ולכן גם פניתם לפקיד חקירות?

ת: שיבדקו את כל.. החשדות" (עמ' 99 לפרו').



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

7. הנה כי כן, מהסעיפים לעיל עולה שבידי המשיב היו כל הנתונים העיקריים של עסקאות מכירת הדירות לפני כריתת הסכם הפשרה בתאריך 31.7.07. זאת, לרבות, מכירת הדירות ברווח רב, פרטים לגבי מעורבות של המערער המכירה וחדשות כי אלינה והבת היו שליחות של המערער ומבצעות דברו. למרות שהחדשות היו כבר משנת 2005 והייתה חקירה כנגד המערער, בשנת 2007 נחתם הסכם פשרה בין המערער לבין המשיב, וזאת כנראה לפני שהחקירה של רשות המס הסתיימה. אין זאת אלא כי החתימה על הסכם הפשרה למרות חשד כבד של פקיד בכיר לגבי התנהלות המערער – הינה בגד התרשלות של רשויות המס.

8. לא זו אף זאת; דומה שהחקירה נמשכה עד אוקטובר 2008 מבלי ליידע אגף אחר של המשיב שבשנת 2007 חתם על הסכם השומה. בחקירת גב' אורנה לוי מהמשיב היא אומרת מפורשות כי באוקטובר 2008 התקבל דו"ח גמר חקירה מהיחידה הארצית, הדו"ח הגיע לפקיד השומה ב-2008 ורק באפריל 2009 הוא העביר את הדו"ח לגב' אורנה לוי (עמ' 28 מיום 28.10.12). לפי דבריה, גב' לוי מבחינה לראשונה כי קיים "שיש איזשהו חשד שמדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי בעניין מכירת דירה/שתי דירות הוצאתי את התיק מהארכיב הסתכלתי".

לסיכום חלק זה, ייאמר שבעוד אגף החקירות ממשיך בחקירותיו, מגיע אגף אחר במשיב למסקנה שיש לסגור את התיק, מנהל משא ומתן עם המערער ובסופו של דבר סוגר את התיק, לא לאחר שהוא מורה למערער לשלם מס בגובה של 2,250,000 ₪. מדובר אפוא בהתנהלות בלתי ראויה ובלתי תקינה של המשיב הגובלת בהתרשלות.

ח. השאלה היא האם מחדלו של המשיב צריך להביא לפטור למערער?

1. ב"הלכת אייזינגר" (מחודש מאי 2015) נאמר שכלל יסוד במשפט המינהלי, הוא כי על החלטות מינהליות-שלטוניות, בשונה מהחלטות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

שיפוטיות, לא חל עקרון הסופיות, והן ניתנות לשינוי או לביטול בהתקיים נסיבות המצדיקות זאת. ניתן לכנות זאת "עקרון אי-הסופיות". עקרון אי-הסופיות חל, ככלל, על כל אקט שלטוני - החל במעשי חקיקה, המשך באקטים של מדיניות כללית וכלה בהחלטות מינהליות-שלטוניות אינדיווידואליות.

2. בהלכת אייזינגר נאמר כי את הוראת סעיף 147 יש לפרש לפי שני רבדים: ראשית - היא מקרה פרטי, סטטוטורי, של העיקרון הכללי של אי-סופיות החלטה מינהלית, ושנית - היא הוראה ייחודית אשר לה תכלית נוספת על התכליות הרגילות של עקרון אי-הסופיות. כן נאמר כי :

" יצירת מנגנון פיקוח ובקרה של מנהל רשות המסים על המערך הפקידותי-מקצועי הכפוף לו, לשם הבטחת תקינות מינהלית, מניעת תקלות וטעויות, אחידות בהפעלת הסמכויות שלפי הפקודה וגביית מס אמת. הסמכות לפי סעיף 147 היא מרכיב אינטגרלי בהליך המורכב של קביעת שומה, והיא אכן מצויה בחלק ט' לפקודה העוסק בדרכי הוצאת שומה ובהשגה וערעור עליה. במובן זה יש לראות בשומה שנעשתה לנישום, בחלופות השונות הקבועות בפקודה, כשומה לא סופית, אשר כפופה - במגבלות הזמן שנקבעו בסעיף - לסמכות מנהל רשות המסים לפתוח את השומה, בהתקיים עילה ראויה לכך." (סעיף 31-30 לפסק הדין)

3. לא זאת אף זאת, בהלכת אייזינגר אף נאמר כי העובדה שפקיד השומה התרשל בתפקידו כאשר התעלם מהנחיות היועץ המשפטי לרשות ולא נועץ עם המחלקה המשפטית ועם המחלקה המקצועית ברשות המסים בטרם כריתת ההסכם, כפי שהיה עליו לעשות לפי נהלי הרשות, אין בה כדי לשלול ממנהל רשות המסים הפעלת סמכותו לפי סעיף 147, שהרי למקרים כאלה בדיוק נועדה סמכות הפיקוח.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

4. התוצאה היא שהתרשלות אין בה כדי לשלול ממנהל רשות המסים להפעיל את סמכותו לפי סעיף 147.

5. אשם תורם חוזי - הלכה שיצאה מלפני בית המשפט העליון היא כי במקרים הראויים לכך, כמו זה שלפנינו, יש בדוקטרינה של אשם תורם, שיסודה בדיני הנזיקין ושהוסבה גם לדיני החוזים, לסייע לנו בהגעה לתוצאה ראויה וצודקת (ראו ע"א 3912/90 Eximin S.A. תאגיד בלגי נ' טקסטיל והנעלה איטל סטייל פרארי בע"מ, פ"ד מז(4) 64, 87-81 (הנשיא שמגר) (1993) והאסמכתאות שם)

התנהגותו של פקיד השומה שגובלת בהתרשלות במקרה דנן תרמה באופן ישיר לנזק למערער בכך שהיא פגעה באינטרס ההסתמכות שלו על ההסכם, מצד אחד ואי גילוי מהותי והסתרת פרטי העסקה (כגון עניין המימון, העובדה שהדירות היו ללא שימוש עד למכירתן, וכד') מצדו של המערער מצד שני; יש בהגנת האשם התורם להביא לידי "חלוקת אחריות אופקית" בין הצדדים הנובעת מאחריות משותפת לאותם נזקים (ראו אריאל פורת הגנת אשם תורם בדיני חוזים, עמ' 13-14 (תשנ"ז-1997)).

על הדרכים לחלוקה צודקת של הנזק בין המתקשרים בחוזה נכתב:

"נראה כי רצוי להימנע מלקבוע מבחנים קשיחים לחלוקת הנזק ובמקום זאת להיעזר בשורה של מבחני עזר וקריטריונים שיסייעו בחלוקה צודקת של הנזק בכל מקרה על פי נסיבותיו. בחלוקת הנזק יש להביא בחשבון את היחס בין חומרת הפרות של הצדדים, ראוי להתחשב במידת האשם שדבק בפעולותיו של כל אחד מהם, ויש להשוות את התרומה הסיבתית של כל אחת מהפרות לנזק. במקרים מסוימים יש מקום להבחין בין המשקל שניתן לאינטרס ההסתמכות של הצדדים לבין זה הניתן לאינטרס הציפייה. במקרים אחרים יש מקום לבחון אם מטעמים של מדיניות משפטית ראוי להטיל על צד אחד לחוזה אחריות רבה יותר. שיקולים אלו ואחרים יובאו בחשבון כשהמטרה היא חלוקה צודקת של הנזק בהתחשב במאפייניו של המקרה הנדון" (ע"א 3940/94 שמואל רונן חברה לבנין ופיתוח בע"מ נ' ס.ע.ל.ר חברה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

לבנין בע"מ, פ"ד נב(1) 210, 226-227 (1998), מפי השופטת (כתארה דאז) ד' ביניש וכן ראו גם ע"א 8068/11 אורי עיני נ' חן שיפריס (פורסם בנבו 10/5/15).

ברוח דבריו של כב' המשנה לנשיאה כב' השופט רובינשטיין בעניין מחלב, האיזון בכגון דא בעיניי הוא כי "אשמה התורם" של הרשות למצב שנוצר ימצא ביטויו גם מקום שייעשה שימוש בסמכות שבסעיף 147. שכן, לטעויות יש מחיר.

סיכום

איני סבור שמכלול הנסיבות במקרה זה מוביל להטיית הכף לטובת ביטול כל השומה שבהסכם. במקרה דנן שני שיקולים הינם בעלי חשיבות מכרעת: האחד הינו שיקול ההגינות של הרשות הציבורית, במסגרתו "הרשות צריכה ליטול אחריות על טעות משפטית של פקיד השומה שלא נגרמה עקב מידע חסר או שגוי מצד הנישום. השני הינו אינטרס ההסתמכות של הנישום שחתם על הסכם פשרה עם פקיד השומה, שתכונת הסופיות בו הינה חזקה במיוחד, מכיוון שאין לו כל השלכה על העתיד וכל כולו נועד לסיים את המחלוקת בנוגע לעבר" (הלכת מחלב סעיף 41). בענייננו קיימים שיקולים ציבוריים כבדי משקל לטובת תיקון ההסכם במטרה לגבות מס אמת ומנגד קיים אינטרס ההסתמכות של המערער.

מצד אחד, אינטרס ההסתמכות של המערער, שנובע מקיומו של הסכם בינו לבין המשיב, נולד בחטא בשל מידע חסר או שגוי מצד המערער. המערער ביצע עסקה בתוך תחום פעילותו, נקט בפעולות הסתרה (רישום הדירות על שם קרובות המשפחה וריבוי גרסאות סותרות במסגרת הדיווחים לרשויות המס, דיוני השומה, כתבי הטענות והדיון בערעור), הוא רכש את הדירות מחברה בבעלותו ומחברה עמה יש לו קשר קרוב. הוא רכש שתי דירות צמודות ומכר אותן כמקשה אחת. מצד שני לא ניתן להתעלם מהתרשלותו של המשיב עובר לכרית ההסכם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20435-01-11 אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

כאמור נסיבותיו של מקרה זה הביאו אותי לקבוע כי מכירת הדירות מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, הן בראייה אובייקטיבית של הנסיבות הרלוונטיות לכל אחד מהמבחינים, והן בראייה סובייקטיבית של הדברים.

נראה אפוא שאיזון נכון בין האינטרסים של המדינה והמעוררים נותן שיש לדחות את הערעור ברובו ובהתאם להלכה שנקבעה מפי כב' המשנה לנשיאה השופט רובינשטיין בעניין מחלב (פסקאות ו' ו-ח') אני קובע כי המערערים ישלמו 2/3 (שני שלישים) מסכום המס הנגזר מהשומה שהוצאה להם.

בנסיבות העניין ולאור התוצאה אליה הגעתי לא ראיתי מקום לעשות צו להוצאות כל צד יישא בהוצאותיו. ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 3/9/15
ניתן היום, ח' אלול תשע"ה, 23 אוגוסט 2015, בהעדר הצדדים.

חתימה