



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2099/13

לפני: כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופט מ' מזוז

המערער: הרצל נצר

נ ג ד

המשיב: פקיד שומה חדרה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה
מיום 1.1.2013 בע"מ 37477-01-11 שניתן על ידי
כבוד סגנית הנשיא ש' וסרקרוג

תאריך הישיבה: כ"ג בכסלו תשע"ה (15.12.2014)

בשם המערער: עו"ד יאיר בנימיני, עו"ד טל בן משה

בשם המשיב: עו"ד יאיר זילברברג

פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. האם ניתן היה לחייב את המערער במס הכנסה בגין גידול הון, ובאיזה היקף? זו השאלה שעמדה במרכזו של הערעור שבפנינו.

עיקרי התשתית העובדתית וההליכים עד כה

2. המערער הוא קבלן לעבודות בנייה הפועל בתחום המקרקעין והבנייה, וכבעלי עסקים אחרים נדרש להגיש הצהרות הון. השוואה של הצהרות ההון שהגיש המערער ליום 31.12.2004 וליום 31.12.2007 הובילה את המשיב למסקנה כי נמצא אצל המערער גידול הון בלתי מוסבר בסך של כ-2,107,000 שקל. בנוסף, המשיב מצא כי המערער לא הצהיר על שתי הכנסות בשנות מס אלה: הכנסה בסך של 1,005,229 שקל כתוצאה ממכירת מניותיו בחברה בשם "קרקעות בנימין בע"מ" בשנת 2005 לאדם בשם מרטין סומן (להלן: סומן), והכנסה בסך של 291,000 שקל כתוצאה ממכירת קוטג'.

שנבנה על-ידי המערער ונמכר על ידי בתו בשנת 2006. המשיב סבר כי הרווח ממכירת הקוטג' צריך להיחשב כהכנסה עסקית של המערער.

3. המשיב הוציא למערער שומה בצו לפי סמכותו מכוח סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה) לשנים 2005-2007. המשיב חייב את המערער בהכנסות שפורטו לעיל בגין השנים 2005 ו-2006 וכן בתוספת הכנסה בסך של 811,360 שקל לשנת 2007 (סכום שגילם את גידול ההון הבלתי מוסבר בהפחתה של ההכנסות שלא דווחו).

4. מקורו של ההליך שבפנינו הוא בערעור שהגיש המערער על צו השומה לשנות מס אלה לבית המשפט המחוזי חיפה (ע"מ 11-01-37477, סגנית הנשיא ש' וטרקורג). בית המשפט המחוזי בחן את טענות הצדדים אחת לאחת וקיבל, בעיקרם של דברים, את עמדתו של המשיב. בית המשפט המחוזי קיבל את טענת המערער כי הוא קיבל כהלוואה סכום של 120,000 דולר ולכן יש להפחית סכום זה מגידול ההון שיוחס לו. טענותיו האחרות של המערער נדחו. לצורך הערעור שבפנינו נעמוד על עיקרי קביעותיו של בית המשפט המחוזי שנגדן טוען המערער.

5. בית המשפט המחוזי קיבל את טענת המערער לפיה ביום 31.12.2004 הוחזק על-ידיו סכום של 200,000 דולר שהתקבל מהורי אשתו, ולכן יש להגדיל את סכום הנכסים שהיה למערער ביום זה. יחד עם זאת, הוא הוסיף וקבע כי אין בכך כדי להפחית את גידול ההון הבלתי מוסבר, שכן המערער עשה שימוש בכספים אלה במהלך שנת 2005 כך שיש להגדיל את רכיב השימושים בהצהרתו של המערער לשנה זו, באופן שאינו משפיע בסופו של דבר על גידול ההון הבלתי מוסבר.

6. בנוסף, בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת המשיב בכל הנוגע לשווי הרכישה של מגרש שקנה המערער בשנת 2006 (להלן: המגרש). המערער הכריז שהמגרש נרכש על ידו בעלות של 85,000 דולר. אולם, המשיב לא קיבל הצהרה זו אלא הסתמך על שווי השוק שנקבע על-ידי מנהל מיסוי מקרקעין לצורך תשלום מס הרכישה בגין העסקה של רכישת המגרש. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדתו של המשיב וקבע כי השווי שלו טוען המערער נמוך אף מהשווי שבו נרכשה הקרקע על-ידי המוכר עצמו בשנת 1999 וכי לא מתקבל על הדעת שנכס מקרקעין יימכר בשנת 2006 בסכום הנמוך משמעותית ממחיר הרכישה שלו בשנת 1999.

7. בערעורו בפנינו חוזר ותוקף המערער את הקביעות באשר לגידול ההון שיוחס לו. בטיעונו בפנינו הוא התמקד בשני סכומים עיקריים שהובאו בחשבון גידול ההון שלו – הסכום של 200,000 דולר שהתקבל מהורי אשתו וכן שווי הרכישה של המגרש.

8. בכל הנוגע לסכום של 200,000 דולר המערער טען כי בית המשפט המחוזי קיבל את גרסתו לפיה ביום 31.12.2004 סכום זה כבר היה ברשותו. לטענת המערער, התוצאה הנובעת מכך הייתה צריכה להיות הגדלת נכסיו ליום 31.12.2004 ולכן הקטנת הגידול הבלתי מוסבר בהון. לטענתו, בית המשפט שגה כשקבע כי הוא עשה שימוש בכסף בשנת 2005 ועל בסיס זה הגדיל את רכיב השימושים בהצהרה שהגיש, באופן שמנע גריעה מגידול ההון הנטען. לטענת המערער, סוגית השימוש בכסף עלתה לראשונה בפני בית המשפט המחוזי בשלב ההוכחות, ולכן הטענות בעניין זה היו בגדר הרחבת חזית אסורה והצגתה של טענה עובדתית סותרת באותו הליך. עוד טוען המערער כי עמדה זו של המשיב עומדת בניגוד לטענות שהעלה קודם לכן בהליכי השומה וההשגה שהתנהלו בין הצדדים. לטענת המערער, הוא לא זכה להציג את גרסתו בצורה מוסדרת ביחס לטענות השימושים ולכן יש להחזיר את הדיון בשאלה זו לבירור במסגרת של הליך מחודש אשר יתחיל כבר בשלב ההשגה.

9. בכל הנוגע לתמורה ששולמה עבור המגרש טען המערער כי בהצהרת הון יש להביא בחשבון רק את ההוצאות שהוצאו בפועל עבור נכסים שנרכשו, להבדיל משווי השוק שלהם. המערער הוסיף וטען כי לצורך חיובו במס רכישה הובא בחשבון שווי השוק של המגרש, אולם זהו הסדר נפרד שאינו מתאים למאטריה של הצהרות הון.

10. טענות נוספות של המערער כוונו נגד קביעותיו של בית המשפט המחוזי בנוגע להכנסות שלא דווחו על-ידיו. בעניין ההכנסות ממכירת המניות, טוען המערער כי מניות החברה ניתנו על-ידיו לסומן ללא תמורה. לטענת המערער, ככל שבית המשפט המחוזי לא קיבל את טענתו לפיה המניות הועברו ללא תמורה, היה עליו לקבוע את שווי השוק של המניות. לעומת זאת, כך נטען, בית המשפט המחוזי קבע את שוויין של המניות לפי הסכום של יתרת תמורה שהמערער נדרש לשלם לסומן בגין רכישתם של מקרקעין מסוימים, ובכך הוא נקלע לכלל שגגה. בנוגע למכירת הקוטג' טען המערער כי אין לייחס את הרווח מהמכירה לו, אלא לבתו. בעניין זה, לטענת המערער, לא נבחנו כלל המבחנים לקביעה כי המערער ביצע "עסקה מלאכותית".

11. מנגד, המשיב טען כי קביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה המערער עשה שימוש בסכום של 200,000 דולר כבר בשנת 2005, הסתמכה על עדותו של המערער. לטענת המשיב, זהו ממצא עובדתי שחייב את בית המשפט המחוזי להגדיל את רכיב השימושים של המערער. המשיב הוסיף וטען כי שאלת השימוש בכסף התעוררה רק בבית המשפט המחוזי בשל המועד המאוחר שבו העלה המערער את טענותיו בעניין זה, ומכל מקום, עדותו שלו היא ששימשה בסיס לקביעות בכל הנוגע לשימוש בכסף.

12. באשר למגרש טען המשיב כי שווי הרכישה של המגרש חושב לפי שווי השוק שלו לא משום שזו הייתה שומת המגרש לצורך מס רכישה, אלא משום שבית המשפט המחוזי קבע כי אינו נותן אמון בכך שהמגרש נרכש במחיר שצוין (היינו, על בסיס ממצא עובדתי שאין להתערב בו).

דיון והכרעה

13. לאחר שבחנו את טענות הצדדים בכתב ובעל-פה הגענו לכלל דעה שדין הערעור להידחות.

14. בעיקרו של דבר, אנו מאמצים את מכלול הממצאים העובדתיים והמשפטיים בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בתוקף סמכותנו לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. פסק דינו של בית המשפט המחוזי הוא פסק דין מפורט אשר בחן אחת לאחת את הטענות הנוגעות לכל עסקה ופעילות כלכלית של המערער אשר היו רלוונטיות להכרעתו, קבע ממצאים וביסס את מסקנותיו על הדין. למעלה מן הצורך נוסיף ונבהיר את עמדתנו ביחס לטענות שבהן התמקד המערער בפנינו.

15. קביעתו של בית המשפט המחוזי באשר לכך שהכסף אשר התקבל מהוריה של אשת המערער הוצא כבר בשנת 2005 התבססה על עדותו של המערער עצמו בהליך שהתנהל בפניו. זהו כמובן ממצא עובדתי שאין מקום להתערב בו. סעיף 156 לפקודת מס הכנסה המסדיר את סמכויותיו של בית המשפט הדין בערעור על שומה קובע כי "בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון...". כבר נקבע בפסיקה כי במקרים שבהם בית המשפט הדין בערעור על שומה סבור כי השומה אינה תואמת את הנתונים שהוצגו בפניו הוא רשאי להשיב את העניין לפקיד השומה על מנת שהלה יערוך שומה חדשה, לקבל את הצהרת הנישומים, לערוך את השומות או לתקן אותן בעצמו (ראו: ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פסקה 121 (24.12.2014), וההפניות שם). בענייננו, משעה שבית המשפט

המחוזי הגיע למסקנה העובדתית כי המערער עשה שימוש בכסף האמור בשנת 2005 באופן המגדיל את רכיב השימושים בהצהרת ההון אותה הגיש, הרי שהוא היה מוסמך לתקן את השומה בהתאם, ואף ראוי היה שכך יעשה.

16. בכל הנוגע למחיר הרכישה של המגרש קבע בית המשפט המחוזי כי אין לקבל את הטענה שהמגרש אכן נרכש במחיר שעליו הצהיר המערער בשים לב לבחינה של תנאי השוק, ולאחר שקבע כי המוכר "פעל כפי שפעל על בסיס טעמים כלכליים" (בעמ' 24 לפסק הדין). אם כן, בית המשפט המחוזי לא קבע את שווי המכירה של המגרש בשל כך שהיה זה השווי ששימש בסיס לשומת מס הרכישה, אלא בחן את העסקה הקונקרטית והגיע לכלל מסקנה שעסקת המכירה הושפעה משיקולים כלכליים ולכן ניתן לקבוע ששיקפה את מחיר השוק. כלומר, קביעתו של בית המשפט המחוזי לגבי שווי המגרש התבססה על ממצאים עובדתיים שלא נתערב בהם.

17. לא ראינו לנכון גם להתערב בממצאיו של בית המשפט המחוזי בנוגע להכנסות הלא מדווחות של המשיב בשנים אלה. קביעות אלה של בית המשפט המחוזי התבססו על ממצאים עובדתיים שבית משפט זה לא יתערב בהם. מכל מקום, צודקת המדינה כי דחיית טענותיו של המערער בנוגע לגידול ההון מייתרת את הדיון בטענות האמורות. גם אם היינו מקבלים את טענותיו של המערער לעניין ההכנסות הלא מדווחות (ולא זה המצב) הרי שתוצאתן המעשית הייתה הגדלת גידול ההון הלא מוסבר של המערער, כך ששיעור המס בו היה מחויב לשאת לא היה משתנה. הלכה היא כי הנישום נושא בנטל להוכיח את המקור להכנסותיו ולהסביר את קיומו של הגידול בהון, שאם לא כן יחשב הגידול בהון כהכנסה לא מדווחת החייבת בתשלום מס (ראו: ע"א 409/86 רימר נ' פקיד שומה חדדה, פ"ד מב(3) 169, 172 (1988); ע"א 23/88 לוי נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מה(1) 472, 475 (1991); ע"א 9541/04 שרפיאן נ' פקיד שומה ת"א 3, פסקה 10 (29.6.2008); ע"א 10213/07 בן דוד נ' פקיד השומה ירושלים 1, פסקה 11 (29.4.2010), וההפניות שם).

18. התוצאה היא אפוא שטענותיו של המערער מכוונות כולן כנגד עניינים עובדתיים ומשפטיים שנבחנו באופן מלא ומדוקדק בפסק דינו של בית המשפט המחוזי שעליו אנו סומכים את ידינו במלואו.

19. אשר על כן, הערעור נדחה. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 50,000 שקל.

השופט א' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט מ' מזוז:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז.

ניתן היום, ז' בטבת התשע"ה (29.12.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט