



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

עמ"ה 26-09

המערערת: הדר מזרחי

ע"י ב"כ עוה"ד ה' קירש ואו ח' שמואלי ואו י' בנימיני ואו ת' גלבע

- נגד -

המשיב: פקיד שומה ירושלים 3

ע"י ב"כ עוה"ד ח' דומברוביץ ו-נ' סרי

פסק - דין

1. ערעור על צו שומה שהוציא המשיב למערערת בגין הכנסה שסווגה על ידו כהכנסה שמקורה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

המערערת, בהיותה בת 20 שנה לערך, רכשה מגרש ממנהל מקרקעי ישראל בסכום של 975,582 ש"ח ובנתה עליו וילה, שעלותה הוערכה בסך 3,530,000 (כולל שווי מגרש; להלן: הנכס או הווילה). בפעולות אלו ליווה אותה אביה, מר חיים זקן, אשר הינו קבלן בניין השולט בחברות בניה, זאת הן מבחינת המימון והן מבחינת ביצוע הבניה. המערערת מכרה את הנכס בתמורה ל-4,868,955 ש"ח. הנכס נמכר ביום 21.07.2000 למר רפי בן.

פקיד השומה קבע כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, שהיא הכנסה פירותית החבה במס הכנסה לפי סעיף 12(1) **לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]**, **התשכ"א – 1961** (להלן: הפקודה), ומיסה בהתאם את הרווח בסך 1,338,955 ש"ח.

2. המערערת טענה כי כבר ניתנה לעניין אותה עסקה שומה סופית ממנהל מס שבח שש שנים קודם לכן, וכי לגופו של עניין, יש לראות במכירת הנכס עסקה הונית במישור הפרטי, הבאה בגדר חוק מס שבח, ולא עסקת אקראי בעלת צביון מסחרי שביצעה המערערת.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

עמ"ה 26-09

3. על פי טענות הצדדים, השאלות העומדות על הפרק בערעור זה הן הבאות:

- א. האם רשאי היה פקיד השומה להוציא שומה למערערת שש וחצי שנים לאחר שהייתה בידיה שומה סופית ממנהל מס שבח המתייחסת לאותה עסקה.
- ב. האם יש לראות במכירת נכס בידי המערערת עסקה במישור הפרטי הוני הבאה בגדר חוק מס שבח כטענת המערערת, או כעסקת אקראי בעלת צביון מסחרי של המערערת אשר יש למסותה כהכנסה מעסק.

4. השאלה הראשונה הינה שאלה מורכבת המגלה פנים לכאן ולכאן, הן במישור המשפטי והן במישור העובדתי. פסק הדין המרכזי אשר עסק בשאלה מסוג זה הינו ע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה (מסים, 2005). בפסק דין זה סקר בית המשפט (כב' הנשיא דאז א' ברק) את המצב המשפטי המסדיר את חלוקת הסמכויות בין מנהל מס שבח לבין פקיד השומה במס הכנסה ביחס לעסקאות במקרקעין. בית המשפט קבע כי אין בנמצא הוראות תיאום סמכויות בין שני גופים אלו, לא בפקודה ולא בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין). למעשה תיאר בית המשפט את המצב כ"התנגשות סמכויות" אשר הפתרון לה יימצא במסגרת איזון בין אינטרס ההסתמכות של הנישום לאינטרס המדינה בגביית "מס אמת". עריכת האיזון בין אינטרסים אלו הובילה את בית המשפט לקביעה כי פקיד השומה אכן מוסמך לסווג מחדש עסקה במקרקעין לאחר שמנהל מס שבח סיווגה כעסקה הונית, אולם זאת כפוף לכללי המשפט המנהלי בדבר שינוי החלטה מנהלית. שני פרמטרים מרכזיים שימשו בבסיס ההנמקה של בית המשפט בהחלטתו שלא להצדיק את החלטת פקיד השומה להוציא לנישום שומת מס הכנסה. פרמטרים אלו היו: מידת המובהקות באבחנה בין הכנסה הונית לפירותית, ואורך התקופה שחלפה ממועד הפיכת שומת מנהל מס שבח לסופית ועד להוצאת השומה עלי ידי פקיד השומה. ביחס לנסיבות הקונקרטיות שנדונו בעניין חזן קבע בית המשפט כי שאלת סיווג ההכנסות הייתה מורכבת וללא פתרון מובהק וכן כי משך התקופה האמורה שארכה מעל שלוש שנים היה ארוך יחסית.

בענייננו, מבקש המשיב לאבחן את המקרה הנדון מהנסיבות עליהן מבוססת הלכת חזן. לטענתו, הלכת חזן מבוססת על העובדה כי הנישום העביר דיווח בזמן אמת על עסקת המקרקעין גם לרשויות מס הכנסה במסגרת הדו"ח השנתי ולפיכך יש לראות



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

עמ"ה 26-09

בתקופה שחלפה משום השתהות של פקיד השומה שהביאה לדחיית השומה. המשיב ממשיך וטוען כי במקרה דנן לא התקיימה השתהות של פקיד השומה שכן המידע הגיע אליו רק עם הגשת דו"ח שנתי על ידי המערערת – כארבע שנים לאחר הפיכת שומת מנהל מס שבה לסופית. המשיב אף מייחס למערערת אחריות למצב זה, לאור העובדה שלא הגישה דו"ח שנתי למס הכנסה לאחר עסקת המקרקעין, על אף שלשיטתו נדרשה לכך, והסתפקה בהגשת שומה עצמית לרשויות מס שבה.

פרשנות זו שמציע המשיב פותחת פתח לשאלות רבות אחרות, משפטיות ועובדתיות, הדרשות ליבון: האם לאור הוראות סעיף 131(א)(5) לפקודה היה על המערערת להגיש דו"ח שנתי לרשויות מס הכנסה? האם המידע שהתקבל אצל פקיד שומה (חקירות) הועבר בזמן אמת לפקיד הרלוונטי ברשויות מס הכנסה? האם יש להפריד בין הפקידים השונים במסגרת רשויות מס הכנסה לעניין חישוב תקופת ההתיישנות להוצאת שומה בהתאם להוראות סעיף 145(א)(2) לפקודה? מאחר ובחינת השאלה הראשונה מחייבת בירור מעמיק של סוגיות עובדתיות ומשפטיות, ומאחר ויש בתשובתי לשאלה השנייה, שאלת סיווג ההכנסה, כדי לייתר את הדיון בשאלה הראשונה, אותירה בצריך עיון.

במישור העקרוני, ומבלי לקבוע מסמרות לעניין זה, אעיר כי מבחינה לשונית גרידא דברי הנשיא בעניין חזן דווקא אינם תומכים בפרשנות המוצעת על ידי המשיב. דומני כי לו הייתה כוונת בית המשפט למנות את תקופת ההשתהות של פקיד השומה היה מתנסח בבהירות ומונה במפורש את התקופה מרגע היוודע הנתונים לפקיד השומה ועד להוצאת השומה על ידו. חלף זאת בחר בית המשפט למנות במפורש דווקא את התקופה ממועד הפיכת שומת מנהל מס שבה לסופית ועד להוצאת השומה על ידי פקיד השומה.

בשולי סוגיה זו, אני רואה לנכון לשוב ולהדגיש את החוסר הבולט בהסדרה חקיקתית של קו התפר שבין סמכויות מנהל מס שבה מקרקעין לאלו של פקיד השומה – מס הכנסה, עליו עמד הנשיא ברק באומרו: "הוראת תאום סמכויות [בין מנהל מס שבה מקרקעין ופקיד השומה]... מתבקשת והכרחית במבנה הנורמטיבי הדואלי הקיים". העניין שלפנינו מדגים פעם נוספת את הקושי הרב העולה מעמימות קו תפר זה ואת הצורך בהסדרתו.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

עמ"ה 26-09

5. לעניין השאלה השנייה, אין מחלוקת באשר לשורת עובדות: כפי שעולה מעדות המערערות, אביה היה דמות מרכזית בבניית הבית ובמכירתו, למן רכישת הקרקע לצורך הבניה בכספי האב ולאחר מכן עריכת מכרזים לצורך מציאת קבלן לבניית הבית (כשבסופו של דבר נבחרה חברת האב, על אף שלא הגישה את ההצעה הזולה ביותר).

המימון לבניה בא בעיקרו מהאב. המערערות, שהייתה רק בת 20 בעת רכישת המגרש, נטלה מספר הלוואות: האחת מהחברה של אביה על סך 960,000 ש"ח, ללא ביטחונות כלשהם (עמ' 19 לפר'); השניה בסך 970,000 ש"ח כהלוואה ארוכת טווח מהוריה, גם היא ללא ביטחונות; ההלוואה השלישית בסך 1,600,000 ש"ח נלקחה מבנק ירושלים. הנכס נשוא ערעור זה הועמד כבטוחה להלוואה זו. בחקירתה לגבי הלוואה זו התחוויר כי המערערות לא זכרה את התנאים בהם נלקחה ההלוואה. (פר' עמ' 11). כמו כן, המערערות ניהלה באמצעות רואי החשבון של אביה כרטסת הנהלת חשבונות מפורטת של הוצאות הבניה, ההלוואות שהיא נטלה לצורך מימונה וההכנסות ממכירת הנכס.

במסגרת עדותה בפני חוקרי פקיד השומה חקירות העידה המערערות כי אביה הוא שטיפל בנושא המכירה, כמו גם ברכישת המגרש ובניית הווילה, וכי היא לא הייתה מעורבת בהליכי התכנון והבניה ולא התגוררה כלל בוילה בטרם נמכרה לצד שלישי, מייד בתום הבניה. מהראיות עולה כי בוצעו התאמות בוילה לטעמו של הרוכש עוד לפני תום הליך הבניה. אין גם מחלוקת כי הרווח שנוצר ממכירת הנכס נשאר בידי האב כהלוואה. לטענת המערערות הכסף הופקד אצל האב למשמר עד למועד בו היא תוכל לרכוש נכס אחר.

6. בע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה (מיסים), סקר בית המשפט העליון, מפי כב' השופט י' דנציגר, את המבחנים המשמשים, על פי התמונה הכוללת העולה מהצטרפותם, לאבחנה בין הכנסה הוגנת לפירותית, כפי שאלה התגבשו בפסיקה ובספרות המקצועית לאורך השנים. מבחנים אלו פורטו שם כדלקמן, תוך הפניה לפסיקה קודמת:



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 26-09

- א. טיב או אופי הנכס: במסגרת מבחן זה נבדק האם המדובר בנכס המוחזק לצורך השקעה לטווח ארוך או בנכס למסחר שוטף. יש להידרש לכל מקרה באופן ספציפי.
- ב. תדירות העסקאות / פעולות: לפי מבחן זה, מספר רב של פעולות דומות באותו סוג של נכס מעיד על פעילות עסקית. ברם, גם מבחן זה מותנה באופיו של הנכס בו מבוצעות הפעולות.
- ג. ההיקף הכספי: על פי מבחן זה, ככל שההיקף הכספי של העסקאות גדול יותר, ובייחוד ביחס למקורות אחרים של הנישום, יש בכך להעיד על אופי פירותי (עסקי). אליבא דמרבית הדעות, מבחן זה אינו מבחן עצמאי, אלא מצטרף למבחנים אחרים.
- ד. אופן המימון: על פי מבחן זה, ככלל, מימון עסקה בהון עצמי יש בו להעיד על אופי הוני של העסקה. כאשר נלקח מימון זה, יש לאבחן בין לקיחת מימון לטווח קצר – פעולה המעידה על אופי פירותי של העסקה, לעומת לקיחת מימון לטווח ארוך (למשל, משכנתא לדירת מגורים), אשר מעיד על אופי הוני של העסקה.
- ה. תקופת האחזקה בנכס: ככל שתקופת האחזקה של הנכס קצרה יותר (ביחס לאופי הנכס המדובר), יש בכך כדי ללמד על פעולה בעלת גוון פירותי.
- ו. ייעוד התמורה: באופן עקרוני, אין בייעוד התקבולים בכדי לקבוע את אופי ההכנסה. כך אין בכוח השימוש בתמורה למטרות הוניות להפוך פעולה מסחרית לפעולה הונית או ההיפך. אולם, במקרה של ספק, (אם מדובר בפעילות הונית או עסקית), ניתן לבדוק את אופן השימוש וייעוד נכסי התמורה כמבחן עזר. כך, החלפת השקעה בהשקעה עשויה לשמש עדות לאיפיון ההוני של העסקה.
- ז. בקיאות הנישום בתחום בו מבוצעת העסקה: מומחיות הנישום בתחום בו מבוצעת העסקה הינה מבחן חשוב ביותר. מבחן זה מבוסס על הרעיון כי אדם מבצע עסקים באותם תחומים שבהם יש לו בקיאות. גם נקבע, כי יתכן שהבקיאות לא תהיה של הנישום עצמו, אלא של מי שיעץ לו לבצע את העסקה, וגם במקרה זה תיחשב העסקה לפירותית.
- ח. קיום מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת: אחד המאפיינים של פעילות עסקית הינה קיומו של מנגנון שיאפשר את הפעילות, כגון: משרד, צוות הנהלת חשבונות, שיווק וכיוצא בזה פעולות אקטיביות המאפשרות את ייצור ההכנסה השוטפת.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

עמ"ה 26-09

13-DEC-2011 11:45

ט. פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק: נקודת המוצא הינה כי נכסים העוברים שינוי והשבחה לקראת מכירתם הם נכסים הנמכרים במסגרת פעילות עסקית מסחרית. מבחן זה רלוונטי בעיקר לנכסי מקרקעין.

י. מבחן ה"על" - הנסיבות האופפות את העסקה: כל אחד מהמבחנים לעיל אינו מספיק ואינו הכרחי על מנת לסווג את העסקה כהונית או כפירותית. בסופם של דברים, הקביעה אם פעולה הינה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה לפי נסיבות הפעולה. אף אם על פי יותר מהמבחנים מתגבשת דעה לגבי אופי העסקה, יש במבחן זה בכדי להפוך את המסקנה.

טענות הצדדים

7. המשיב, כמו גם המערער, מיישמים בטענותיהם את המבחנים שפורטו לעיל על המקרה הנדון – כל אחד באופן התומך בגרסתו. נעמוד על הטענות המרכזיות לעניין המבחנים לפי סדרם:

מבחן טיב הנכס:

המשיב רואה את הנכס המדובר כווילה יוקרתית ויקרה שנבנתה למטרות מסחריות. הוא גוזר מתיאור זה את עמדתו ביחס לסיווג העסקה. המערערת מן העבר השני רואה בנכס **בית מגורים** אשר, לשיטתה, נבנה מתחילה לשימושה ורק בשלב מאוחר יותר נמכר לקונה אחר. המערערת גוזרת מההגדרה "בית מגורים" את המסקנה כי לא ניתן לראות בעסקה משום עסקה בעלת אופי מסחרי.

מבחן תדירות העסקאות:

בעוד המשיב טוען כי מאחר והעסקה סווגה כ"עסקת אקראי" ממילא מבחן זה אינו רלוונטי, המערערת מטעימה כי מדובר בעסקה חד-פעמית של רכישת ומכירת נכס מקרקעין אחד, כאשר הנסיקה מלמדת כי שאלת תדירות העסקאות הינה בעלת חשיבות מכרעת בחקשר זה. מדובר בעסקה יחידה מסוג זה שביצעה המערערת בכל ימי חייה.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

עמ"ה 26-09

מבחן אופן המימון:

המשיב מתייחס לתנאי המשכנתא, ששימשה למימון העסקה, כאינדיקציה להיות ההכנסות מהעסקה פירותיות. לטענתו, העובדה שבגין ההלוואה שולמה ריבית פריים, הגבוהה לשיטתו, ובמקביל התאפשר פירעון מוקדם של סכום ההלוואה, לפני מועד הפירעון וללא קנסות יציאה, מלמדת על כוונה לפרוע הלוואה זו בטווח המידי לאחר השלמת בניית הנכס ומכירתו לצד ג'. לדבריו, הדבר מעיד כי המערערת לא התכוונה לחתוגורר בנכס שנים רבות, אלא כוונתה הייתה לבצע עסקה מסחרית מייד בתום בניית הנכס ולמכרו.

המערערת, מצידה, מציינת כי ירד קרנו של מבחן זה, כך שמימון עסקה בחון זר אינו מתאים עוד לשמש כסממן לפעילות בעלת מאפיינים מסחריים. המערערת מפנה לפסק הדין שנפסק לאחרונה בעמ"ה 1166/04 **קרלוס בגס בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1** (מיסים, 2011):

"בחינת מימון זר אינו יכול לשמש אמת מידה כבדת משקל כבעבר, כאשר לזיהוי האופי ההוני או הפירותי. מן המפורסמות, כי עסקאות רבות אשר הן הוניות יכולות ותישענה על מימון חיצוני".

מבחן תקופת ההחזקה בנכס:

המערערת הדגישה כי היא החזיקה בנכס ארבע שנים – תקופה ארוכה לשיטתה. לאור העובדה שמרבית תקופת ההחזקה שימשה לבניית הווילת, המשיב דווקא רואה באורך תקופת האחזקה אינדיקציה להיות ההכנסה פירותית.

מבחן הבקאות והמומחיות:

המשיב טוען כי יש לייחס למערערת את מומחיותו של האב בביצוע עסקאות בתחום הנדל"ן, הנובעת מעיסוקו כקבלן ומחיותו בעל חברת בנייה. המשיב מבסס טענה זו, בין היתר, על ההלכה לפיה אין הכרח כי הבקאות תהיה של מבצע העסקה וניתן לראות כבקיא ומומחה גם נישום אשר נעזר בשירותיו של יועץ מומחה (ראו: ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד לט(4) 1(1985); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד השומה (לעיל)).



מדינת ישראל
הרשות השופטת
בית המשפט המחוזי בירושלים



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 26-09

המערערת טוענת מנגד כי אביה, כקבלן וכאדם מיומן בתחום הבניה, אמנם סייע לה רבות בביצוע העסקה, ואולם, הדעות נותנת כי כל עסקה פרטית המבוצעת על ידי בתו של מומחה נדל"ן הייתה מותבצעת בהישענות על מומחיות האב, ואין בכך כדי להשליך על השאלה אם מדובר בעסקה פרטית או עסקית. המערערת מדגישה, כי המשיב לא ביקש לראות את העסקה שביצעה המערערת כעסקה שביצע אבי המערערת (אף שלתחושתה זו הייתה גישתו הבסיסית עת נחקרו המערערת ואביה בשנת 2002), וגישתו בערעור זה מבוססת על הטענה כי המערערת היא שביצעה את עסקת האקראי. לדידה, ככל שהדיון עוסק במערערת עצמה, לא ניתן לטעון כי רכישת מגרש ומכירתו מהווים בקיאות או מומחיות שלה.

מבחן הארגון:

בדומה לאופן בו יישם המשיב את מבחן הבקיאות, גם כאן מייחס המשיב את הארגון של האב והחברה שבשליטתו למערערת. המערערת מתנגדת לתפיסה זו, מדגישה את העובדה כי לרשותה לא עומד כל ארגון או מנגנון, וכי מבחינתה מדובר בעסקת מקרקעין בודדת. לשיטת המערערת כל ההתייחסות לחברת הבניה של אביה אינה רלבנטית לסיווג ההכנסה בדידה.

מבחן ההשבחה:

המשיב רואה בבניית הוויללה על המגרש שנקנה משום השבחה של הנכס ומייחס את חלקו הגדול של הרווח, שנוצר למערערת מהעסקה בכללותה, לבניית הוויללה. המערערת מתנגדת לעמדה זו. לשיטתה, אין לראות בבניית הוויללה משום השבחה של הנכס. אכן, היא טוענת, היא ניצלה את זכויות הבניה הצמודות לקרקע, אך לא יזמה כל הליך דוגמת שינוי תב"ע, הגדלת זכויות, פיצול הנכס ליחידות משנה, איחוד וחלוקת חלקות או כל פעולה אחרת בעלת אופי השבחתי. אביה של המערערת הצחיר, ודבריו ולא נסתרו, כי כל עליית הערך בנכס המערערת נבעה מעליית ערך הנדל"ן באזור מלחה בתקופה שעד למכירה.

לעניין הטענה האחרונה מבנה ב"כ המערערת למבחן נוסף לסיווג בין הכנסה הונית לפירותית אשר הוצע כ"מבחן-על" על ידי המלומד אי אדרעי בספרו "אירועי מס: עלייתם (ואיבונם?) של דיני מיסים בישראל" (נבו הוצאה לאור, 2007). מבחן זה בוחן אם הרווח בעסקה נובע מגורמים חיצוניים, שאין לנישום שליטה עליהם, או ממאמצי



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

עמ"ה 26-09

אכן התכוונת, לפחות בעת קניית המגרש ותחילת הבנייה, לבנות בית אשר ישמש אותה בבוא היום למגורים בסמיכות למשפחתה המורחבת. הקרבה הגיאוגרפית של המגרש לבתים בהם מתגוררים עד היום הורי המערערת ואחותה, והעובדה שהמערערת מתגוררת עד היום ביחידת דיור בבית הוריה, מעידים על כנות כוונותיה של המערערת בקניית המגרש לצורך הקמת בית מגורים במקום.

חלק מהמבחנים האחרים מצביעים לכיוון של סיווג העסקה כעסקה פירותית. כך למשל ניתן לקבל את הטענה שניתן לייחס למערערת את המומחיות והבקיאות של אביה, בחזקת יועץ, כפי שהותווה בפסיקה (ע"א 111/83 אלמור נ' מנהל מע"מ), כך גם ניתן לתלות על שיטת המימון שבחרה המערערת בלקחה הלוואה בתנאי ריבית פחותים בטיבם אך עם אפשרות לפירעון מוקדם ללא קנסות יציאה, אף שביחס למימון שנעשה בעזרת אבי המערערת אין הדבר מעורר קושי מיוחד, שכן הדבר עולה בקנה אחד עם נוהגם של הורים לעזור לילדיהם ברכישת דירת מגורים.

מבחנים אחרים קשים ליישום בנסיבות המקרה. כך למשל קשה להכריע האם פרק הזמן של ארבע שנים שבמהלכו החזיקה המערערת בנכס מהווה משך החזקה ארוך או קצר. קיים הגיון בטענת המשיב כי יש לראות בתקופה האמורה משום משך זמן קצר לאור העובדה שבמהלכו נבנתה על המגרש הווילה המדוברת. מאידך, לו הייתה המערערת פועלת כקבלן ממוצע, הדעת נותנת כי הייתה מנסה למכור את הנכס קרוב ככל שניתן למועד קניית המגרש ובכך לשפר את הוצאות המימון שנדרשו מצידה. מבחן זה, בנסיבות העניין, לא מקרבנו להכרעה בשאלת סיווג ההכנסה. גם מבחן ההשבחה קשה לפיצוח בנסיבות העניין. שני הצדדים לא עשו כל שניתן כדי להביא מספיק נתונים שילמדו אם היה בעצם בניית הווילה כדי להשביח את הנכס. דומני כי אין מדובר במשימה מסובכת עבור שני הצדדים, כאשר כל שנדרש היה המצאת נתונים שמאייים המעריכים את ההפרש בשווי המגרש, ללא הווילה, בין יום הזכייה במכרז ליום המכירה. במצב זה, משהצהיר אבי המערערת בתצהירו כי יש לייחס את חלקו הגדול של הרווח שנוצר בעסקה לעליית ערך הבתים בשכונת מלחה בתקופה המדוברת ודבריו לא נסתרו על ידי המשיב, ומאחר שעליית ערך משמעותית במחירי הנכסים בשכונת מלחה בתקופה המדוברת הינה מן המפורסמות, אני מקבלת את גרסת המערערת בעניין זה. לאור מסכת עובדתית זו, שהתקבלה על ידי, תוצאת המבחן שהציע המלומד אדרעי, אשר תואר לעיל, המבחין בין רווח שמקורו בגורמים חיצוניים לכזה שמקורו במהלכים פנימיים הינה כי מדובר ברווח שמקורו בגורמים חיצוניים.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לכני כב' השופטת מרים מזרחי**

עמ"ה 26-09

משמעות הדבר, אליבא דהצעתו של אדרעי, כי יש לסווג את ההכנסה כהונית. אציין כי מבחן זה, אשר כאמור, אומץ כבר בעבר על ידי בית המשפט, אכן יכול לשמש כמבחן יעיל לסיווג הכנסות כהוניות או פירותיות – כמבחן עזר נוסף לכל המבחנים שהותוו בעבר, שיהווה מעין הרחבה רעיונית של מבחן ההשבחה, אך לא כמבחן-על בלעדי (וראו לעניין זה את דברי בית המשפט בעמ"ה 1276/01 טרידינג פלייסט נ' פקיד השומה הנ"ל, בעמודים 8-10).

בבואי לשקלל את תוצאות כל המבחנים יחד אני רואה מקום להקנות חשיבות מיוחדת לכוונות המערערת. לעניין זה יפים דברי השופט מ. אלטוביה בעמ"ה 1166/04 קרלוס בגס נ' פקיד השומה (לעיל):

"הואיל ועיסקת האקראי בעלת האופי המסחרי מצויה על "קו התפר" בין העיסקי להוני, בין העיסקי לפרטי, לא אחת צרוף מכלול המבחנים ובחינתם במבט על, בהקשר של הנסיבות הכלליות ותוך איתור כוונת הנישום, תהא הדרך המועדפת לסיווג האירוע וההכנסה הנובעת ממנו. בין אם נראה במסכת המבחנים כולם כמבחנים אובייקטיביים העומדים בפני עצמם או כמבחנים שנועדו, בכלים אובייקטיביים ככל האפשר, לשם איתורה של הכוונה, דומה שאם אותרה באופן מובהק כוונת הנישום, יקשה להתעלם ממנה לצורך סיווג העיסקה." (והשוו עס הגישה לפיה יש לבחון את המבחנים מנקודת מבט אובייקטיבית ולא סובייקטיבית בספרו של המלומד א. רפאל מס הכנסה, כרך 1 עמ' 56)

כמובן שבעת התחקות אחר כוונותיו של הנישום יש להיעזר באינדיקציות אובייקטיביות העולות מן הראיות ואין להסתפק בעדותו של הנישום לבדה. כמו כן, הענקת חשיבות רבה לכוונות הנישום אין משמעותה התעלמות מתוצאות יתר המבחנים.

במקרה דנן, לאור הראיות שנפרסו לפני התרשמתי כי המערערת אכן התכוונה ליצור לעצמה מקום מגורים בקרבת משפחתה ולאור תוצאות יתר המבחנים, בהם דנתי לעיל, הגעתי לתוצאה כי יש לסווג את העסקה כהונית.

11 מתוך 12



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

עמ"ה 26-09

המשיב הקדיש חלק נכבד מכתבי טענותיו להוכחת הטענה כי אבי המערערת היה דומיננטי ביותר במהלך ביצוע הפעולות נשוא הערעור (קניית הקרקע, בניית הווילה ומכירתה). אלא שטענה זו, כשהיא לבדה, אין בכוחה להשפיע על התוצאה אליה הגעתי. שונה היה המצב לו היה המשיב טוען, ומוכיח באמצעות ראיות משכנעות, כי עסקינן בעסקה מלאכותית שבה האב הוא מבצע העסקה והמערערת שימשה אך ככסות לזהות האמיתית של מבצע העסקה. ייתכן מאוד כי לו ניתן היה לשכנע כי אלו הם פני הדברים, ולאור מומחיותו של האב ועסקיו ברגיל, הייתה התוצאה שונה בתכלית. אלא שטענה זו לא נטענה והנישומה עבורה הוצאה השומה הינה המערערת ולא אביה. במצב דברים זה אין בטענות בדבר מעורבות האב להשפיע מעבר להשפעתן על מבחן הבקאות – לאור ייחוס מומחיות האב לבתו.

10. לפיכך אני מקבלת את הערעור ומבטלת את שומת מס ההכנסה שנקבעה למערערת. שומת מנהל מס שבח מקרקעין אשר העניקה פטור למערערת תישאר בעינה.

המשיב ישלם למערערת הוצאות הערעור בסכום כולל של 12,000 ₪.

ניתן היום, ט"ו כסלו תשע"ב, 11 דצמבר, 2011, בהעדר הצדדים.
המזכירות תשלח העתק פסק הדין לצדדים.

מרים מזרחי, שופטת