


בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹרִי מַרְכּוֹ-לֹד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

מעדרע רعي משעל
באמצעות ב"כ עווה"ד נדב שגיא וטל בן משה

נגד

משיב פקיד השומה כפר סבא
באמצעות ב"כ עוזי יונתן בן דוד

פסק דין

1

2 עניינו של ערעור זה בשאלת האם הכנסתה שקיבל המערער בגין מכירת אופציה לרכישת
3 מקרקעין היא בוגדר הכנסתה שהבון או בוגדר הכנסתה שביבירות כתוצאה מ"עסקת אקראי".

4

עיקרי העובדות

5 המערער עבד בבנק החשകעות Lehman Brothers במשך 2002 עד אוגוסט 2008.
6 במסגרת עבודתו בבנק התמחה בתחום המכשירים הפיננסיים. המערער הוא בעל תואר
7 ראשון בתעשייה וניהול ובשל תארים מתקדמים מבית הספר לעסקים של אוניברסיטת
8 קולומביה. החל מאוגוסט 2009 עובד המערער בתפקיד ניהול בחברת איבקו בע"מ (להלן:
9 "איבקו") שבבעלות הוריו, בה הוא משמש כديرקטור משנת 1997.

10 ביום 30.6.2009 חתם המערער על הסכם אופציה לרכישת מקרקעין הידועים כגוש 3,694,
11 חלקה 284 (להלן: "האופציה" ו- "המקרקעין", בהתאם), במסגרתו שילם המערער
12 תמורת האופציה סך של 446,590 ש"ן ולשם מימושה נקבעה תוספת תמורה בסך של
13 8,485,235 ש"ן. כן הוסכם, כי תוקפה של האופציה יהיה לחודשים בלבד.

14 באשר למקרקעין נשוא האופציה - מבחינה תכנונית, המקרקעין כללו מגרש ריק, הידוע
15 כמגרש מס' 13, הכולל זכויות בניה של 34 יחידות דיור (להלן: "המגרש הריק") וכן
16 8.9% ממגרש, הידוע כמגרש 28, המקנה זכויות במקרקעין מסווגים (להלן: "המגרש
17 המשותף"). איתור המקרקעין על ידי המערער נעשה בסיווע של מtower מוסמך (להלן:
18 "התמזה").


בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1. לאחר חתימת הסכם האופציה, בחודש יולי 2009, טס המערער לתקופה של חודש
2. לארצות הברית. טרם נסייעתו של המערער לארצות הברית, פנה אליו המתוק בבחעה
3. למוכר את האופציה לרכישת המגרש הריק לקבוצת רכישה, אם וככל שתתגבש קבוצה
4. כזו. המערער נתן את הסכמותו העקרונית לכך.
5. ביום 30.8.2009 חתום המערער על שני הסכמים למכירת האופציה לצדים שלישיים.
6. הראשון, הסכם למכירת אופציה לרכישת המגרש המשותף, לה"ה בן עמי וגורדי, תמורת סך
7. של 414,269 ש"ח; השני, הסכם למכירת האופציה לרכישת המגרש הריק, לקבוצת רכישה
8. בת 34 רוכשים, תמורת סך של 1,399,430 ש"ח. יעיר, כי כדי להוציא לפועל את עסקת
9. הרכישה האחורה, הצטרכן המערער לקבוצה הרכישה ומכר את זכותו לצד שלישי
10. בחודשיים לאחר מכן.
11. מכירת האופציה הניבתה למערער רווח בסך של 1,367,109 ש"ח. המערער דיווח בדוח השנהתי
12. לשנת 2009 על ההכנסה ממכירת האופציה כרווח הון. המשיב, לעומת זאת, קבע כי
13. ההכנסה ממכירת האופציה מהויה הכנסה עסקת אקרה בעלת אופי מסחרי לפי סעיף
14. (1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או
15. "הפקודה").

16.

עיקרי טענות המערער

17. הכנסת המערער ממכירת האופציה נושאת אופי הון. כוונת המערער בעת רכישת
18. האופציה הייתה למש את האופציה ולבנות על המקרקעין נדל"ן מניב, וזאת במסגרת
19. עסקת קומביינציה.
20. רכישת האופציה נערכה להעניק למערער פרק זמן נוסף לבחון את הסיכוןים והסיכויים
21. הכרוכים ביצוע הפרויקט, אפשרויות מימון וצירוף שותפים לפרויקט וכיו"ב.
22. סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ודPsiה), התשכ"ג – 1963 מכיר באפשרות למוכר
23. אופציה במקרקעין ולהנות מפטור מס שבח בהתאם לתנאים הקבועים בחוק, ובכלל
24. זאת שהתמורה עבור האופציה אינה עולה על 5% משווי המקרקעין. תנאי זה התקיים
25. באופציה דנן, כך שהמערער "במשך הכל בחר בזכות המוקנית לו בחוק", ולא נדרש כל
26. מומחיות מיוחדת בעניין זה.
27. במהלך תקופת האופציה חלה עלייה דרמטית במחירים הנדל"ין בישראל, בין היתר בשל
28. הורדת הריבית ובשל התפתחות תופעת קבוצות הרכישה, אשר הביאו להאמרת מחيري



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1. הקרןעות בישראל. על רקע האמור, קיבל המערער הצעות אטרקטיביות למכירתה האופציה. במצב דברים זה, נוצרה למערער הזדמנות חד פעמית למכירת הנכס ברוחה נאה, והוא בחר לנצלה.
- 4.10. אחת ההצעות שהתקבלו הייתה מטען המתווך, למכירת האופציה לרכישת המגרש הריק לקבוצת רכישה. קבוצה זו התגבהה מספר שבועות לאחר רשות המערער את האופציה והוא לא היה מעורב בארגונה ובגיבושה. כמו כן, המשא ומתן שנערך למכירת האופציה עשה מול נציג מטעם קבוצת רכישה, מבעלי שפגש עם כל חברי הקבוצה.
- 8.11. מכירת האופציה אינה מקיימת את המבוקעים שנקבעו בפסקה לסיוג ההכנסה בעסקת אקראי. כך, אופציה היא מטيبة נכס הוני, בין אם מדובר באופציות הנשחרות בשוק החון ובין אם לא; המודבר בעסקה היחידה שערך המערער באופציות במקרקעין וככלל תזרורות העסקאות במקרקעין של המערער הין נסוכות ואין חורגות מזו של האדם הסביר; המערער החזיק באופציה במשך חודשים, קרי למשך כל חייו האופציה. הויאל האופציה, להבדיל מהמקרקעין עצמו, דומה במידה מסוימת לערך, איזי פרק זמן של חודשים היו תקופת החזקה ארוכה; האופציה נרכשה כולה מהונו העצמי של המערער; המערער לא נקט בפעולות השבחה מכל סוג שהוא; התמורה מרכישת המקרקעין הושקעה בשוק החון.
- 17.12. באשר ל מבחן הידיעות והבקיאות, המערער אינו מומחה ואין בו בקיא בתחום הנדלין בארץ. לא ניתן ליחס למערער בקיאות ומומחיות בשל כך שנעור בשירותי מתווך. שכן, תפקידו של המתווך מתמצה באיתור המקרקעין וקשרו בין המוכר לבין הקונה, וגישהו של המשיב, כי שימוש בתיווך מקיים מנגנון של מומחיות, תביא לתוצאה שאינה מתקבלת על הדעת, לפחות במקרה בו היה מעורב מתווך מסווג עסקה בעלת אופי מסחרי. מה גם שסמליא המערער נועד בשירותיו של המתווך רק לצורכי רכישת האופציה ולא לצורכי מכירת האופציה.
- 24.24. המערער לא צבר ניסיון וידע בתחום הנדלין בעת עבודתו בחברת אייבקו, שהיא חברת השקעות בתחום התעשייה ושוק ההון, ואני משקיעה באופן ישיר בנדלין. כמו כן, במסגרת עבודתו מעניק המערער שירותים פיננסיים לחברת אייבקו, ובכלל זה בדיקת עסקאות ומימון, בשונה ממשור בנדלין. בכל מקרה, העסקתו של המערער בחברת אייבקו החלה לאחר רכישת האופציה ובסמוך למכירתה, כך שאין בהעסקתו כדי להקנות לו ידע ובקיאות בתחום הנדלין, במידה הדורשת לצורך סיוג ההכנסה כפירוטית.


בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

13. הפקת רוח ניכר בפרק זמן קצר, כשלעצמה, אינה מלמדת על קיומה של עסקה בעלת אופי מסחרי. בפרט בעניינו, כאשר מקורו של רוחה המכירה הוא בגורמים חיצוניים למערער, כגון ירידות שער הריבית ועלויות מוצרים כליליות בשוק הנדל"ן. גישת המשיב יוצרת מבנה תלוי תוצאה, לפיו כל עסקה מוצלת Tessoga כמסחרית וכל עסקה כושלת Tessoga כhoneit, ומתעלמת מגורמים חיצוניים אשר אין בשליטת המערער.
14. גם העובדה שהאופציה נמכרה לקבוצת רכישה אינה מלמדת על קיומה של עסקה בעלת אופי מסחרי. לשאלות זהות רוכש האופציה אין כל נקודות בעניינו, כפי שהודה גם המשיב. זאת, בפרט מקום בו המערער לא נטל כל חלק בארגון וגיבוש קבוצת הרכישה.

עיקרי טענות המשיב

15. ההכנסה ממכירת האופציה נשאת אופי פירוטי, וזאת לנוכח פרק הזמן הקצר של חצי מהמועד הרכישה ועד מועד המכירה. פרק הזמן הוא קצר במיוחד במונחים עסקאות נדל"ן.
16. הפקת רוח ניכר בתוך זמן קצר מלמדת על איתור הזדמנויות עסקית ומימושה, שהם המאפיינים הבולטים של עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי כהגדרתה בסעיף 2(1) לפוקודה.
17. רכישת אופציה, לתקופה של חודשים, לרכישת מגרש ריק מלמדת כי עסקין בעסקה בעלת אופי מסחרי, אשר תשואתה ספקולטיבית. גם השימוש במקשור האופציה לצורך רכישת נדל"ן - שהוא מכשור ייחודי, אשר אינו נגיש וזמן למשקיע מן השורה, וממילא אין בידי הכלים הדורשים על מנת לתמוך אותה – מלמד כי עסקין בעסקה מסחרית.
18. למערער בקיאות ומומחויות בעניינים מסווג דא. המערער בעל מומחויות במקשורים פיננסיים מורכבים ובעל תארים متקדמיים מבית הספר למנהל עסקים מאוניברסיטה קולומביה. החל מאוגוסט 2009 המערער מכהן כמנכ"ל איבקו, בה הוא אף מכהן כדירקטור משנת 1997. חברת איבקו מתמחה בהשקעות בנדל"ן, בתעשייה ובשוק ההון, לרבות בחקמה ובפיתוח פרויקטים מגוונים בתחום הנדל"ן, כפי שעולה מאתר האינטרנט של החברה. בנוסף לכך, המערער עוזר בשירותי מטות אליו הגיע דרך אביו, אשר רכש אף הוא אופציה לרכישת מקרקעין באותו מתחם, באותו תקופה ובנסיבות אותן מתווך. כן צוין, כי בשתי החלקות הסמכות לחקלות של המערער ואביו, ניתנו משכנתאות בגובה של מעליה מיליון ש"לIDI בנק לאומי, בו כיהן אביו של המערער כדירקטור בין השנים 2005-2011. בנוסף לכך, המערער דאג לרשום הערת אזהרה על הנכס, דבר המעיד על ידע ומומחויות בתחום הנדל"ן.


בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

17. בנסיבות העניין, בהן מכיר המערער את האופציה לקובצת רכישה בת 34 רוכשים, אשר
2 ארגונה היה כורך בהכרח במנגנון ניהול ויזמות מורכב, מהוות הדבר סמן מובהק לכך
3 שעסוקין בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.
- 4 גרסת המערער, כי בתוקף פחות מחודש גובשה קובצת רכישה בת 34 רוכשים היא בלתי
5 סבירה בכלל. המערער נמנע מלהביא ראיות המלמדות כי קובצת הרכישה התארינה בפרק
6 זמן קצר. כך גם נמנע המערער מלזמן לעדות את המתוקף או מי מחברי קובצת הרכישה
7 כדי לתמוך בגרסתו.
- 8 יש גם לדוחות את טענת המערער כאילו נודע לו על כך שהרובי משפחתו הימים חלק מקובצת
9 הרכישה רק במועד החתימה על הסכם המכירה. המערער אף נמנע מלזמן לעדות, וזאת
10 לא בכדי.
11. בחינת מכלול העבודות הנוגעות לעניינו מובילה למסקנה כי המודבר בעסקה בעלת
12 אוירינטציה מסחרית מובהקת, במסגרת נטל המערער סיוכנים כלכליים לא מבוטלים
13 לשם השאת רוחחים בזמן קצר.
14. המערער נמנع מלהציג ראיות כי היה ביכולתו למשש את האופציה מהוועו הפרטי או כי
15 ביצע אי אילו פעולות לצורך בחינת אפשרות מימושה, כגון פניה לקבלת מימוןزر לצורך
16 רכישת המקركען. בפרט, מקום בו הודה המערער כי נדרש למימון זר לשם מימוש
17 האופציה.
18. הוואיל ונטל ההוכחה מוטל על המערער והוא לא עומד בו – דין העורר להידוחות.

דין והברעה

20. טענת הרחבת החזיות
21. המערער העלה טענה מקדמית, לפיו אין לאפשר השמעת טיעונים חדשים בפני ערכאות
22 העורר, שלא נתנו במסגרת הליכי השומה ובמסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי
23 השומה. לטענתו, נימוקי השומה תוחמים את גדר המחלוקת בין הצדדים והעלאת
24 טענות חדשות, שלא הועלו במהלך השומה, מהוות הרחבת חזית אסורה. הוא הדין לגבי
25 מסמכים שלא עמדו בפני המשיב בעת הוצאת השומה.
26. המערער מפנה לניסויו של המשיב להגיש כך מסמכים במהלך חוקירתו הנגידית. על
27 רקע התנגדותו של ביך המערער להגשת המסמכים, הותרה הגשתם של מסמכים מש/1



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 – מש/5 בלבד באמצעות המערער, הכוללים תדפסים מותוק אטר האינטראנט של חברות
2 איבקו, המלמדים, לדעת המשיב, כי חברה זו, שבשה שימוש המערער כמנכ"ל, אכן עוסקת
3 בהשകעות נדלין. על מסמכים אלה נחקר המערער במהלך עדותו, וניתנה לו הזדמנות
4 להתייחס אליהם.
- 5 יתר המסמכים (מש/6 – מש/30) הוגשו במהלך חקירותה הראשית של העדה מטעם
6 המשיב, וזאת כאשר הוכנסו לצדדים תהא שומרה הזכות לטענו כל טענה בעניין זה,
7 ובכלל זאת טענה להרחבת חזית וטענה בדבר אי קבילות מסמכים על פי דיני הראות
8 [פר' עמי 30, שי 5-7]. מסמכים אלה כוללים, בין היתר, תדפסים מרשם החברות
9 בחתייחס לחברות שב簟ן המערער משמש כדירקטורי או בעל מנויות מהותי (מש/12 –
10 מש/21), נשחיطاבו בחתייחס למגרשים סמכים למגרש נשוא האופציה (מש/22,
11 מש/23), פلت מחשב ובו תיאור עסקאות נדלין שביצעו המערער (מש/29), הסכם מכירת
12 האופציה לקבוצת הרכישה (מש/9), הסכם למכירת חלקו של המערער בקבוצות הרכישה
13 (מש/11), וכן תרשומות פגישה שנערכה עם עורך הדין שייצג את מוכרת האופציה למערער
14 ותרשותם פגישה שנערכה עם מארגן קבוצת הרכישה (מש/30).
15 לטענת המערער, המשיב ניסה להוסיף ראיות במהלך חקירותו הנגידית של המערער, תוך
16 כדי הרחבות חזית אסורה. בכך המסמכים הוגש לאחר שהמערער סיים את שלב הבאת
17 ראיותיו. משכך, לא ניתנה לו הזדמנות רואיה לחתייחס למסמכים אלה ולהפריכם
18 באמצעות ראיות ועדויות הזומה. צוין כי מסיכון המערער עולה כי טענותו בדבר הוספת
19 המסמכים מש/1 ועד מש/29, נטענת בשפה רמה, כאשר עיקר קצפו יצא כנגד צירוף של
20 מש/30 שלדבריו, לא רק כולל טענה שלא נזכרת בנימוקי השומה, אלא אף מהויה עדות
21 מפי השמורה.
22 לטענת המשיב, רובם המכريع של המסמכים שהוגשו מוקרים במערער או שהם בחזקת
23 מידע פומבי גלי, וחילקו הוגש על ידי המערער עצמו במסגרת ההליך השומי. משכך, אין
24 מדובר במסמכים שהם בגין הפטעה או מידע חדש שלא היו בידיעתו של המערער.
25 אכן, הכל הרגיל הוא שכותב הערעור וכותב התשובה (כמו גם הודעה המפרשת את
26 נימוקי הערעור וההודעה המפרשת את נימוקי השומה) תוחמים את גדר המחלוקות
27 במהלך ערעור השומה (ע"א 456/92 **חברת אחיס אגדתיה נווה עירון בע"מ נ' מנהל מס**
28 **ערך מוסף** (פורסם בנבו, 21.8.1997)).



בית המשפט המחוזי מרכזו-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

עם זאת, מימים ימימה כבר נפסקה הלהקה כי לאור העובדה הרציקות לעניין, אין לדקדק עם פקיד השומה על פקיד השומה, בהכירו את העובדות הרציקות לעניין, אף שלא נזכרו באופן מפורש וברור בנימוקי כל הנוגע לטענות המועלות על ידו בחלוקת, אף שלא נזכרו באופן מפורש וברור בנימוקי השומה. וכך נאמר בע"א 135/67 **פקיד שומה תל אביב נ' חיים פורת, עורך-דין, כא(2)** (31.10.1967 411):

"לא הייתה אמורה שעליינו לצאת מגדרכנו ולהפעיל את תקנות הדיוון בקפדנות
יתירה נגד פקיד השומה. נימוקי השומה מטרתם, כמעט כל כתבי טענות,
להעמיד את היריב על טיב הטענה הצפוי שתטען נגדו, על מנת שיוכל
להתכוון ולא יהיה מופתע. האותו לא. הטענה היא חוסר אי-התלוות, וטענה זו
טענה בנימוקי השומה, בצירוף כל העובדות שעלייהן מתבססת הטענה. אם
עובדות אלה מצביעות על קיום של שותפות, על שום מה לא נRSAה לפקיד
השומה לטען גם שותפות? נראה לי שפקיד השומה יצא ידי חובתו עם התקנה,
ורק במאמר מוסגר אוסף, שמעולם לא ראייתי את הנישום בנסיבות מעמד לעומת
פקיד השומה, או שבשל כך מן הדיוון להחמיר על הפקיד. חובת השכנוע והראיות
موظלת באמנו, בדרך כלל, על הנישום (אך ראה סעיף 155 סי'א), אלא שהסיבה
לכך היא שהנישום, ולא פקיד השומה, מסוגל לדעת את העובדות הרציקות
לשומה צודקת, ובפני הצורך הזה נדחה הכלל: המוציאה מחברו עליו הראה. אין
זאת הפליה לרעת הנישום הדורשת איזון. תכילת התקנה היא להבטיח ניהול
משפט הוגן ויעיל, ולא משואה פנים, ואם, כמו כאן, לא היה יכול להיות שמאז
ספק, שהעובדות המפורטות בנימוקי השומה מצביעות לטענת שותפות, לא
אתעלם ממנה ולא אבטל שומה, שלכשעצמה נראה לינונה."

בבחמשך לכך נקבע כי פקיד השומה רשאי עלות טענות עובדיות חדשות בתגובה
לטענות שהובילו מטעם המערער במסגרת כתבי טענותיו ובמהלך הדיוון בבית המשפט,
כל עוד יש בכוחו כדי לתרום לגילוי חקר האמת (ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקלות
בע"מ נ' **פקיד שומה ת"א** (פורסם בנבו, 24.1.2005) שכן, על בית המשפט מוטלת
חוובה, כלפי הנישום וככלפי הציבור בכללתו, לוודא שהשומה תהא שומת אמת, וזאת
בכפוף לכך שזכויותיו של המערער לא י קופחו. ואכן, "תשלום מסאמת הוא מנשמת
אפו של חוק המלט" (ע"א 10691/06 שrieg אלקטريك בע"מ נ' **פקיד שומה ירושלים**
(23.1.2011)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1.24. ובשל אותו ערך חשוב של תשלום מסאמת, הוחלה גישה ליברלית זו גם כאשר הנישום
2. הוא המבקש להוסיף טענות עובדות חדשות, כפי שנקבע לכך לאחרונה ברע"א 1830/14
3. רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גודולים (02.4.2015) :

4. "אנו מקבלים את הצהרת המשיב – כפי שהיא עולה מתוגבתו בקשה שלפנינו
5. – לפיה עמדת המשיב הייתה מאז ומעולם שהצדדים לעורו מס רשאים להעלות
6. לפני בית המשפט טענות לשם בירור מסאמת, בכפוף לכך שאפשרות זו לא
7. תנוצל לרעה, בנתון לשיקול דעת העראה הדינית, וכי טענות המבוקשת בעניין
8. שלפנינו אינן אלא "התפרצות לדלת פתווחה". ואכן, בית משפט זה פסק זה
9. מכבר כי בדיון בעורו מס, יושב בית המשפט המוחזיא רק כמכרעם בסכוך
10. בין שני בעלי דין כבעורו איזורי רוגאל, אלא שmotlat עליה לווחא שהשומה
11. תהא שומת אמת (ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד יח(2)
12. 686, 683)".

13. גישה מרוחיבה זו הנוגעת להוספת טענות חדשות ראוי, כמובן, שתחול כתמונה ראי גם
14. בכל הנוגע להוספת ראיות חדשות. אמת, כי הכלל הרחב הוא שבית המשפט בעורו מס
15. הכנסה איינו עורך שומות "זה נבו" על בסיס תשתיית ראייתית שלא עמדה בפני פקיד
16. השומה (עמ"ה 1153/02 גולדהמר נ' פקיד השומה, מסים יט/3 (יוני 2005) ה-175). יתר
17. על כן, הכלל לפיו בית משפט בעורו מס הכנסה רשאי לקבל ראייה שלא ניתן להגישה
18. בהליך אזרחי רגיל (בגון עדות מפי השומעה), החל רק בגין לראייה "עליה ביטח המשיב
19. את שומתו" (ראה תקנה 10(ב) לתקנות בתי משפט (ערעוריות בענייני מס הכנסה),
20. התשל"ט - 1978 ותקנה 10 לתקנות מס ערך נוסף ומס קניה (סדרי דין בעורו),
21. התשל"ו - 1976. כן ראה ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מע"מ (7.9.1998)).

22. עם זאת, נראה כי אף כללים אלה כפויים לעקרון בדבר גבירות מסאמת, וכאשר מדובר
23. בראיה המצויה במידיעתו של הצד الآخر ואין לומר כי יש בחשיפתה מושם "הפתעה"
24. עבורו (ואין הכוונה להפתעה על כך שהצד השני הצליח לגלוותה), כאשר ניתנת לוותוצד
25. הזדמנות נאותה לחזור ולהזכיר ברגע לראייה זו ואף להביא ראיות להפריכה, כך שאין
26. לומר כי קופחו זכויותיו הדיניות, ובעיקר – כאשר ראייה זו מתייחסת ל意境 המחוקקת
27. הקיימות בין הצדדים ואין בה עצמה משום הרחבת חזית אסורה – ראוי להתייר הגשתה.
28. נראה לי כי תוכאה זו עולה בקנה אחד עם הפסיקה בעניין רובומטיקס הנ"ל, דהיינו
29. תשלום מסאמת ואי ניצולו לרעה של ההליך המשפטי (ראה גם ע"א 490/13 + ע"א
30. 7773/13 יצחק פלומי ואח' נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014) הקובל עקרון דומה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 בכל הנוגע לאפשרות להעלות עובדה חדשה שלא הועלתה בהתקינות קודמת בין הניסויים
2 לפקיד השומה).
- 3 ובענייןינו - עיון במסמכים השונים שהוגשו על ידי המשיב מלבד כי בלבד מש/30 מדובר
4 במסמכים שמקורם במערער עצמו, והמצויים, או אמרורים להימצא, בידיעתו, או שהם
5 בחזקת מידע פומבי גלוי, וחולם אך הוגש על ידי המערער במסגרת ההליך. לפיכך אין
6 חס בגדיר "הפתעה". יתר על כן, בכך המסמכים נמסר לב'כ המערער בישיבות הוחכות
7 שבו נחקר המערער ואשר התקינה מספר חדשניים טרם ישיבת הוחכות נוספת ונספה שבה
8 נחקרו עדי המשיב. לפיכך, היה סיפיק בידי המערער להעיר באופן מתאים, ובכלל זאת, אם
9 רצה בכך, לבקש השלמות עדות של המערער, להגיש בקשה לימון עדים ולהציג בפניים כל
10 הזרמה, וכמוון אף לחזור את עדי המשיב בהתייחס במסמכים אלה ולהציג בפנים כל
11 שאליה הנוגעת לשיקול דעתם בהוצאה השומה. המערער בחר שלא לעשות כן. בנסיבות
12 האמורות לא מצאתי, אפוא, כי קופחו זכויותיו הדיזוניות של המערער או כי יש במתן
13 ההיתר להגשת המסמכים וקבלתם כראיות בערעור דנא, משום ניצול לרעה של הליכי
14 בית המשפט. יתר על כן, על פני הדברים המסמכים האמורים נוגעים לליתת המחלוקת
15 בין הצדדים ואין בהם משום הרחבת חזית אסורה.
- 16 אוסיף, כי בישיבת הוחכות הנוגעת שבה נחקרו עדי המשיב ביקש ב'כ המערער לצרף
17 מסמכים אשר לא הוגשו במסגרת הליכי השומה והנוגעים למצבה הכלכלי של חברת
18 אייבקו ולפעילותה, וכן דוחות שנתיים של המערער לשנות המס 2009-2008. לטענתו,
19 הוגש מסמכים אלה נדרשת לאור המסמכים שהוגשו על ידי המשיב מהஹום הרחבות
20 חזית. בהתאם להחלטתי התבקרו הצדדים למסות ולהגיע להסדר דיןוני הנוגע לאורותם
21 מסמכים.erule מפורטוקול הדיון (ע' 38, שי 24-29) ב'כ המשיב הסכים להגשת
22 המסמכים בכפוף לכך שתישמר זכותו לחזור את המערער אודותם, ואילו ב'כ המערער,
23 לאור עדות ב'כ המשיב, וויתר על הגשתם, מלבד דוחותיו השנתיים של המערער,
24 שהוגשו בהסכמה.
- 25 בכל הנוגע לש/30, מסקنتי היא אחרת. מדובר בתרשומות שאינן נושאות תאריך (אף
26 שהמשיב אישר כי נערכו לאחר הוצאה השומה), אין חותמות, לא נערכו כלן על ידי
27 הרכז, מר אליאס, שבאמצעותו ביקש המשיב להגישן (רי ע' 41 שי 25-28) וכן אין ברור
28 מהכתוב בהן האם נערכו בזמן אמיתי או לאחר מעשה והאם יש בהן תיעוד הדברים
29 שנאמרו או הסקת מסקנות מהם.


בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 זאת ועוד, על פני הדברים יש בתרשומות אלו משום הרחבה חזית אסורה, שכן המשיב
2 ביקש להסיק מהן מסקנות בדבר נסיבות גיבוש קבוצת הרכישה ובדבר היהת המערער
3 חלק בלתי נפרד מהמהלך לגיבוש אותה קבוצה. אלא, שטעה זו לא נזכרה כלל בזו נושא
4 הערעור ואפילו לא בהזדעה המפרשת את נימוקי השומה. כל שנאמר בהזדעה המפרשת
5 הוא כי "האופציה סוחרת לקבוצת רוכשים בת 34 נשים אשר ארגונה הייתה ברוך
6 במנגנון ניהול ויזמות מורכב". לא נאמר, בוודאי לא בצורה מפורשת, כי המערער היה
7 חלק מאותו מנגנון.

8 אמרנו על פי תקנה 10(ב) הנ"ל בית המשפט יתיר הבאת ראיות שאינו קבילות בהליך
9 אזרחי וגיל, אך זאת בהתאם לתנאים המנוימים בתקנה הנ"ל, ובעניננו – ככל שמדובר
10 בראיות כאמור שעליים ביסס המשיב את שומו. במקרה הנדון, בשל שילוב הנסיבות
11 ומשקלן המצטבר, דהיינו העובדה כי נימוקי החזו והזדעה המפרשת את נימוקי השומה
12 לא העלו את הטענה כי המערער היה חלק ממנגנון ניהול ויזמות של קבוצת הרכישה,
13 העובدة כי אין מחלוקת שהתרשומות נשוא מש/30 נוצרו במועד מאוחר להזאת
14 השומה בזו, כמו גם העובدة שמתוך התרשומות לא ניתן לדעת באילו נסיבות נערכו
15 והמשיב אף לא הציג בפני המערער טרם שלב הבאת הראיות – אני קובל כי מש/30 לא
16 יהווה חלק מראיות המשיב בערעור זה.

מבחן עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי

18 במקודם העורר דן עומדת הסכם אופציה, לפיו הוקנתה למערער זכות ברירה לרכוש
19 מקרקעין, תוך תקופה של חודשים, תמורת סך של 446,590 ש"ח. במידה שיחלית המערער
20 למש את זכות הברירה נקבעה תוספת תמורת בסך של 8,485,235 ש"ח.

21 המערער מכר את זכות הברירה שהקנה לו הסכם האופציה לצדים שלישיים. כתוצאה
22 מהמכירה הנ"ל נוצר למערער רווח בסך של 1,367,109 ש"ח. המערער טוען כי יש לסוג
23 את הרווח מההכנסה כרווח הוני ואילו המשיב טוען כי יש לסתו כרווח פירוטי שמקורו
24 עסקה אקראית בעלת אופי מסחרי לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה.

25 נהרות די נשבכו, הן בפסיכיקה והן במאמרי המלומדים, אודות הבדיקה בין הכנסה
26 "פירוטית" לבין הכנסה "הונית", וудין מדובר בחבנה שאינה פשוטה. עמד על כך
27 השופט דנציגר בע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקופה (16.03.2009) (להלן:
28 "ענין מגיד"):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 "דין המס מבחינים בין הכנסתה "פירותית" לבין הכנסתה "הונית", אם כי
2 הבדיקה בינהו אינה פשוטה. המטפורה המקובלת להסביר את ההבדל בין
3 השניים היא המטפורה של "עץ ופירות". מקור ההכנסה הוא העץ אשר יש
4 לו פוטנציאל להניב פירות באופן חדש ונשנה, ופירות אלו, הם ההכנסה
5 המקורי. לעומת זאת, הכנסתה מכירת העץ עצמו, כמובן, מקור ההכנסה, היא
6 "הכנסה הונית" (פסק דין חזון, סעיף 16; אדרעי, עמ' 131). בambilיטים אחרים,
7 הכנסתה פירותית מאופיינת בכך שהיא נובעת באופן מוחורי מקור ההכנסה
8 קבוע. לעומת זאת, הכנסתה הונית נובעת מכירת מקור ההכנסה עצמו
9 (...)."

10 סעיף (1) לפકודת מס הכנסת קובע כי הכנסתה הפירותית אינה חייבת לנבוע ממוקור
11 הכנסתה קבוע אלא גם עסקה אקרואית בעלת אופי מסחרי, שאינה מהווה חלק מתחום
12 עיסוקו ומומחיותו של הנישום (ראו: ע"א 615/85 **פקיד השומה נ' א.ת.א.**
13 גולדשטיין בע"מ (6.9.1990)). לעניין זה יפים דבריו של השופט ויתקון בע"א 597/75
14 ברנסטיין נ' **פקיד השומה, פתח-תקוה, לא** (3) 472 (1977):

15 "כוונתה של הסיפה היא להרחיב את יריעתה של ההחלטה ולכלול במקרה זה
16 גם עסקה או עסק אקרואי בעלי אופי מסחרי, דהיינו, פעולות מסחריות שאינן
17 מתבצעות במסגרת פעילות קבוצה ומתמדת. המילה "אקרואי" פירושה
18 "מקרי, שבדרך מקרה" (אבן-שושן, המילון החדש, כרך ראשון, ע' 151).
19 נראה לנו שבכך נאמן התרגום הזה שבנשח החדש למקומו האנגלי
20 "ADVENTURE", שוגם הוא מבטא את המקרים ואת האי-ცפויות
21 שבפעלה המסחרית החrique. אכן, השאלה היא, קותם-כל, אם הפעלה
22 המכנית הכנסתה היא מון הפעולות שבנוגה שבעלום ומרגיל מהווה עסק
23 (כהגדתו בפוקודת), ואם התשובה היא: כן, כי אז אין נפקה מינה שהפעלה
24 היא מקרים ובלתי-ריגילה, בלבד שאין היא פעילות בתחום ההון".

25 לשם הבדיקה האם עסקה היא בעלת אופי עסק מסחרי או בעלת אופי הון,جيبשה
26 ההחלטה שורה של מבחנים בדבר אופן סיוג הכנסתה, וביניהם: טיב הנכס ואופיו;
27 החיקף הכספי ואופן מימון העסקה; בקייות הנישום בתחום בו מבוצעת העסקה;
28 קיומו של מגנון לפיתוח, השבחה, ייזום ושיווק; תקופת החזקה בנכס, תדיות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- העסקאות וכן מידת הסיכון הכללי (ראו: פס' 20 לפסק דין של השופט דנציגר בעניין מגיד; ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה (2.2.2005)).
- למבוחני העור השונים שהותו בהליכי הפסוקה יינתן משקל שונה, וחלוקם אף כלל לא יהיו רלבנטיים, במקרים העניין (ראו: ע"א 1834/07 קרו נ' פקיד שומה גוש דן (12.8.2012). כך למשל, מבחן תזריזות העסקאות או הפעולות באותו סוג של נכס, אינו רלבנטי מקום בו עסקינו בעסקת אקראי מסחרית, אשר כשמה כן היא – אקראית ומזדמנת.
- .33. עיר כבר עכשו כי מבין המבחנים האמורים מוצא אני ליתן משקל ממשמעותי במילוי למבחן האחרון, כאמור **מידת הסיכון הכללי**. סיכון זה יכול שייהא בראש ובראשונה בשל סוג הנכס (ולפייך חלק ממבחן "טיב הנכס ואופיו"), אך יכול להיות חלק מכל אחד מה מבחנים האחרים, כגון בשל מריכיב אשראי גבוה (ולפייך חלק ממבחן "אופן מימון העסקה"), או בשל תקופת החזקה קצרה או בשל העלוות הרבות הרכוכות בפעולות החשבה ובהקמת המנגנון, וכיוצא בכך. מכל מקום, לטעמי, אחד המאפיינים הבולטים של פעילות עסקית, לרבות פעילות עסקית "אקראית" היא קיומו של סיכון, ולפייך בעסקה בעלת מאפייני סיכון מובהקים קיימות חזקה כי היא נשאת אופי עסקי. לא לחינם קבע החוקק הסדרים מיוחדים לפעילויות עסקית, כדוגמת החזקות לקזו הפסדים עסקיים, זכות שאינה מוקנית למקורות הכנסה אחרים, ואשר הורחבה בפסקה גם לעסק אקראי בעל אופי מסחרי (ראה פס' א.ת.א. גולדשטיין הניל').
- "**בעסק ובמשלח יד טמון אלמנט של סיכון שאינו קיים, בדרך כלל, במקור הכנסה אחר.** איזונו של סיכון זה לצבירות הפסדים כנגד הסיכון להשתגת רווחים, מהיב התורת קיזוז....בסוגי מקורות אחרים, כגון, הכנסת עבודה, דיבידנד ודמי שכירות אין כל סיבה כלכלית להיווצרות הפסד, ואם נוצר הפסד אין גם כל מקום להכיר בו" (שי ברונשטיין וא' נמר, **מיסוי שכירות** (1989) עמ' 224).
- .34. כדיוע, כלל הוא שבעורורי מס נטל הראייה מוטל על כתפי הנישום. (ראה ע"א 34/70 בניין נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד כ(2) 425 ; רע"א 1436/90 גירא ארד נ' מנהל מע"מ, מסים ו/6 (דצמבר 1992), ה-11 ; ע"מ 621-02-14 פיננסיטק בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (16.9.2015) ; ע"מ 34660-02-15 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (27.8.2015)). מכאן, כי נישום שעורר על שומתו אך לא תמוך טענותיו בראיות מתאימות,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1. דין ערעורו להידחות. אצין, כי על הרצינול העומד מאחורי כל זה עומד כבר בית המשפט
 - 2. העליון בעניין **חיים פורת הניל**, דהינו - בהתחשב בנסיבות הראויות של פקיד השומה.
3. לאור המשקל שיש לדידי למתן ל查明 הסיכון, אני סבור כי מקום שהמולוקת בין המערער
 - 4. לפקיד השומה נוגעת לשיווג עסקה למיכרת נכס, וככל שבעסקה כלל מרכיבי משמעותי
 - 5. של סיכון, נטל השכנווע, וממילא אף נטל הבאת הריאות, המוטל על כתפיו של הנישום,
 - 6. הואמשמעותי יותר.
7. בע"מ 14-96-11736 **ציגי שחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המסים** (13.10.14) התייחסתי
 - 8. לנצל השכנווע ולנטל הבאת הריאות מוקם בו מוטלת על הנישום סנקציה מעין עונשית
 - 9. כגון קנס (ולפיכך נטל הבאת הריאות, להבדיל מטל השכנווע, מוטל על כתפי רשות
 - 10. המס). דימיתי את הצדדים היריבים כמנהלים מעין מאבק כוחות שבו כל צד
 - 11. להדוף את יריבו אל מעבר לקו הדמיוני של 50%:
12. "עוצמת ההדיפה הנדרשת היא כעומק החזקה העובדתית או המשפטית
 - 13. שהעבירה את נטל הבאת הריאות מזה הנושא בנטל השכנווע, דהינו
 - 14. הנישום, ליריבו, דהינו רשות המס. לעומת מפקד דינו של בית המשפט
 - 15. העליון, ככל שמדובר בסנקציה בלבד יותר (כמו קנס), כך "עמוקה" יותר
 - 16. החזקה העומדת לטובת הנישום כי לא נפל פגס בהתנהלותו, ולפיכך
 - 17. נדרשת הרשות למאץ רב יותר על מנת להדפה. עם זאת, בסופו של יום,
 - 18. על הנישום מוטל הנTEL לשכנע כי לא נפל פגס בהתנהלותו".
19. עקרון זה לפיו "כעומק החזקה כך עוצמת ההדיפה" נכון גם כאשר נטל הבאת הריאות,
20. ולא רק נטל השכנווע, מוטל על כתפי הנישום, אלא שבמקורה זה הנישום הוא הנדרש
21. למאמץ רב יותר על מנת להדוף את פקיד השומה אל מעבר לקו הדמיוני של 50%. קיומו
22. של סיכון איינו יוצר, כמובן, חזקה משפטית כי מדובר בפעולות בעלת מאפיין מסחרי.
23. עם זאת, כאמור, הוא יוצר, לטעמי, חזקה עובדתית שכזו, ולפיכך הנTEL על הנישום
24. להפריכה איינו קל.
25. כך או אחרת, ומעל לכל מבחני העזר הניל עומד " מבחן העלי", הלא הוא **מבחן הנסיבות**
26. **האופפות את העסקה**. על חשיבותו של מבחן זה בבאו של בית המשפט לבחון את סיווג
27. העסקה, עמד השופט דעתיך בעניין **מגיד דלעיל**, בפס' 20 לפסק הדין:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 "מבחן ה'על'" - הנسبות האופפת את העסקה: כל אחד מה מבחנים דלעיל,
2 במקרהו, אינו מספיק ואף אינו הכרחי על מנת לטעוג את העסקה כהונית או
3 כפירותית. בסופו של דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה
4 פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומרקלה על פי נסיבות העניין ועל
5 פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה הוא מבחן "גג" שבמסגרתו נבחנת
6 כל נסיבת ולונטיות שיש בה כדי לסייע בגיבוש הבדיקה בין הון לפירות.
7 כוונת הדברים היא לנ释ות מיוחדות במינן הנסיבות בעסקה הנבדקת
8 והמאפייניות בחשיבותן על המבחנים האחרים. אף אם לא כורא על פי
9 המבחנים האחרים הטענה תוצאה מסוימת, יכול מבחן "גג" זה לשנות את
10 התוצאה. בנסיבות מבחן זה ניתן לבחון את כוונת הצדדים, נסיבות הרישה,
11 נסיבות המכירה וכיו"ב. ראיית התמונה הכלכלית שובה במיוחד במצב בו
12 חלק מה מבחנים מכונים לקיומו של "עסק" ואלק מעדים ההפך (...)."

מן הכלל אל הפרט

13 37. יישום המבחנים שהותוו בהלכה הפסוקה בנסיבות המקורה דן, הביאו אותו לכלל
14 מסקנה כי מקור ההכנסה ממכירת האופציה הוא בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי,
15 כפי שיפורט להלן.

16 38. **מבחן טיב הנכס ואופיו** - הנכס מושא הערעור הינו אופציה לרכישת מקרקעין. המערער
17 טוען כי אופציות בנדלין אינן שונות במהותן מאופציות בניירות ערך, המסוגות לנכס
18 "הוני". טענה זו של המערער מותמקדת רק בבדיקה טיב הנכס ומתעלמת מבוחן אופיו
19 של הנכס – ובעניינו – אופציה לרכישת נכס מקרקעין. בכך מבקש המערער להתעלם
20 ממאפייניו הייחודיים של שוק הנדלין השונים במהותם מלאו של שוק ההון. כפי שציין
21 השופט דנציגר בעניין מגיד, בפסק 19 לפסק הדין:

22 39. **"אין ספק כי המבחנים שהופיעו לעניין נכס מקרקעין אינם תמיד**
23 **מתאימים לבדיקה פעולות בניירות ערך, וכי יש להתאים את המבחנים**
24 **לשוק בו מדובר"**

25 כך, מתעלם המערער מהעובדת ששוק ההון הינו שוק משוכלל, במסגרתו פועלת הבורסה
26 لنירות ערך המפעילה פלטפורמה מסודרת למסחר באופציות (שוק המעו"ף), הזמין
27 ונגישה לציבור הרחב, למטרות מסחר.
28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

לא כך הם פבי הדברים בשוק הנדל"ן. בשוק הנדל"ן בישראל לא קיים גוף מפקח המפעיל זירות מסחר בין מוכרים לרוקחים, בה נסחרות אופציות בנכסים מקרקעין, הזרנות ונגישות לציבור הרחב. כפי שמצוין המשיב, שימוש במכשיר האופציה אינו שורר ומקובל בשוק הנדל"ן הישראלי ובתחום זה יש בו כדי להוות אינדיקטיה לאופייה המסחרי של העסקה. כך גם עולה מעודתו של המערער (ע' 5, שי 16-19).

בעניינו, נכס הבסיס נשוא האופציה כלל רכישת מגרש ריק, כאשר כוונת המערער לבנו הייתה להתקשר עם שותפים נוספים במטרה לבצע עסקת קומביינציה (פר' עמי 11, שי 28). מדובר בעסקה ספוקולטיבית, עתירת מימון, בעל אוריינטציה עסקית מובהקת, הטומנת בחובה סיכון כלכלי, במטרה להשתאר ורוחים. כפי שציינתי לעיל, בנסיבות אלה "נקודות המוצא" מצויה עמוק במרקשו של המערער מעבר לקו הדמיוני של 50%, וזאת לאור פיקח חובתו של המערער חזקה, שלא בקהל ניון להדפה או להפריכה, לפיה מדובר בפעולות בעל אופי מסחרי. לא מצאת כי עלתה בידי המערער להזוף את יריבו, המשיב, כברת דרך מספקת עד לצדיו השני של אותו קו דמיוני, ולהפריך חזקה זו העומדת לחובתו.

גם העובדה שתקופת האופציה נקבעה לפרקי זמן קצר של חודשים בלבד, במסגרתם היה על המערער לגייס כ- 8.5 מיליון ש"מ מימון, לאחר מכן היה מפסיד את דמי האופציה שעולה כחצי מיליון ש"מ, מצביע על הסיכון בעסקה ומימילא על אופייה המסחרי המובהק.

אצין, כי אין בידי קיבל את טענת המערער לפיה ניתן ללמידה מסעיף 49 לחוק מסויים מקרקעין, שעניינו מכירת אופציה במקרקעין, כי מדובר בעסקה הונית; בהתאם לאותו סעיף מכירת האופציה פטורה מס מסחר ומס מס רכישה, "אך חייבות במס ריווח הון לפי חלק ה' לפוקודה או במס הכנסה לפי סעיף 2(1) לפוקודה, הכל לפי העניין". משמע כי שאלת סיווגה של העסקה עדין תלויות במקרים שונים שקבעו לצורך הבחנה בין עסקה הונית ועסקה פירוטית. יש וועלה בידי הנישום להוכיח כי לאור נסיבות עסקת האופציה נכון לסוגה כבעל אופי הוני, אך משלא עלה הדבר בידו – נכון לסוגה כבעל אופי מסחרי.

מבחן תקופת ההחזקה – בהתאם למבחן זה ככל שהתקופה בין רכישת הנכס לבין מכירתו קצרה יותר, כך ניתה לראות את ההכנסה כבעל אופי "פירוטי". לטענת המערער הוא החזיק באופציה לאורך מרבית ימי חייה, קרי, במשך חודשים, ולפיכך


בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- יש לומר כי בכל הנוגע לבחן "תקופת החזקה" יש להתייחס לעסקה כבעלמאפין
הוני.
איini סבור כך. ראשית, נראה לי כי לצורך המבחן דן, אופייה המשחררי של העסקה אינו
נקבע בשים לב לתקופה חי הנסס, אלא כאמור העומד בפני עצמו. דרכו של עסק
לחחזק בנכס תקופה קצרה, בין אם מדובר בעסק שמלכתחילה רוכש נכסים בעלי אורך
חיים קצר, ובין אם מדובר בעסק הרוכש נכסים בעלי אורך חיים ארוך שאוטם הוא
מוחזיק לתקופה קצרה. שנית, טיבו של הסכם האופציה שמקנה לרוכש את הזכות לרכוש
או למכור נכס במחיר מסוים, בפרק זמן שנקבע מראש. לפיכך, תקופה האופציה, מעצם
מהותה, קצובה בזמן, ונوعה לאפשר לרוכש פרק זמן נוסף לבצע בדיקות כדיות של
העסקה, אפשרויותימון מגורמים פיננסיים, גיש משקיעים וכיו"ב. מכאן, שככל
שעסקינו במכשיר האופציה, הרי שלא זו דוקא הייתה בתקופה האחזקה - וזאת להבדיל
מתקופה האופציה עצמה - כדי לסייע בהבחנה בדבר טיב עסקת האופציה.
מבחן ידיעתו ובקיומו של הנישום – בהתאם להלכה הפסוקה, "יכל שרביה יותר
בקיאותו של הנישום בתחום שבו נעשית העסקה, כך ניתה לראותה בעילות" ע"קית"
או "פירוטית". ככל שקטנה בקיומו של הנישום בתחום כך גדל הסיכון כי
התקובול יסוג כהוני" (ענין מגיד הנ"ל, פס' 20 לפסק הדין).
בקשר זה, העלה המשיב שתי טענות מרכזיות: הראשונה, המערער נזoor בשירותי תיווך
בביצוע העסק; השנייה, המערער מכך כמנכ"ל איבקו, המתמחה בהשקעות נדל"ן,
 החל מאוגוסט 2009, בה הוא אף מכהן כדירקטור משנהת 1997.
באשר לשימוש בשירותו של המתווך – בע"א 11/83 אלמור לניהול ונאנות בע"מ נ' מנהל
מס עריך מוסף, פ"ד לט(4) 1(1985) נקבע כי הקיימות הנדרשות במסגרת מבחן זה, אינה
חייבת להיות של הנישום עצמו, אלא יכולה להיות גם בקיימות שליחות, כגון זו של מותווך.
יחד עם זאת, נקבע כי "לא די ביעוץ בעלים או בעצה חד-פעמית, אלא דרוש, כי הידע
והמומחיות, אשר אינם מצויים במוכר עצמו, יהיו זמינים וקבועים. צרך שייראה,
שהמוכר, שאינו בקי בתחום העסקה, מנהל את עסקיו תוך קיום ניהול קבוע ומואגן
של התיעיזות או שהוא מחזק "מנגנון", הממלא את תפקידו של תפקיד של סיפוק ידע בניהול
עסקות, בהכרת השוק ובהערכת סיכון ההצלחה" (שם, פס' 14).
בעניינו, טועה המערער כי תפקידו של המתווך התמצאה באיתור המקראין וקשרתו הקשר
בין המוכר לבין הקונה; וכי גישתו של המשיב, לפיו שימוש בתיווך מקיים מנגנון של



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹזָה מֶרְכָּזָ-לֹוד

ע"מ 26719-09-12 משעל נ' פק"ד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 מומחיות, תביעה לטענה שאינה מתקבלת על הדעת, לפיה כל עסקה בה היה מעורב מתוקן
2 וتسويוג עסקה בעלת אופי מסחרי.
3 דין טענה זו להידוחות. אולם לא בכל מקורה בו יהיה מעורב מתוקן נראה את העסקה
4 כעסקה מסחרית, אולם מגרסתו של המערער עצמו עולה, כי המתוקן היה ציר מרכזי
5 להתרחשויות המאורעות, כך שלא ניתן לומר שתפקידו התמצאה באיתור הקרקע
6 והמכרים. נהפוך הוא, בנסיבות העניין תפקידו ופעולתו של המתוקן דזוקא מצביות
7 על האופי העסקי - מסחרי של העסקה.
8 כך, לטענת המערער, המתוקן הוא זה שאיתור עברו את המקרקעין וייצג אותו בעת
9 רכישת האופציה; המתוקן הוא זה שפנה אליו בהצעה למכוון את האופציה שניתנה בידו
10 לצדים שלישיים; והמתוקן הוא זה שהארגן וגיבש את קבוצת הרכישה והוציא לפועל
11 את עסקת המכירה. מכאן, שהמתוקן היה "מנגנון", הממלא את התפקיד של ספק
12 ידע בניהול עסקות, בהכרת השוק ובהערכת סיכון ההצלחה", לדבריו השופט לוין בעניין
13 **אלמור.**
14 אדגיש, כי אין באמור כדי לאמץ את טענת המשיב לפיה המערער היה חלק בלתי נפרד
15 מהמהלך לגיבוש קבוצת הרכישה. כאמור, משמצאי ש אין לקבל את מש/30 כראיה,
16 המשיב מנעו להעלות את הטענה האמורה ודינה להידוחות על הספ. עם זאת, ובאמת,
17 לא ניתן להטעם בעניין זה ממעורבותו המשמעותית של המתוקן בעסקה, ולפיכך נראה
18 כי הת מלאו הנסיבות המצדיקות ייחוס בקיומו ומימונותו של זה לumaruer עצמו.
19 באשר לטענה בדבר מומחיות המערער – כאמור, המערער היו בעל מומחיות במוצרים
20 פיננסיים ובעל תארים מתקדמים מבית הספר למנהל עסקים מאוניברסיטה קולומביה. החל
21 מאוגוסט 2009 מכהן המערער בתפקיד ניהול בחברת איבקו, המצוייה בבעלות משפחתו,
22 בה הוא אף מכהן כדיקטור משנת 1997. המערער משמש כדיקטור בחברות נוספות
23 הקשורות לקבוצה (מש/24), אף שהחלק מהן הטרף כדיקטור רק לאחר התקופה
24 הרלוונטית לעסקה דן. חברת איבקו מתמחה, בין היתר, בהשקעות בנדלין כפי שניתנו
25 ללמידה לאתר האינטרנט של החברה (מש/1- מש/5).
26 השאלה העולה בעניינו היא האם די באמור כדי לעמוד ב מבחן המומחיות והבקיאות.
27 סבורני, כי התשובה לשאלת זו חיובית. כפי שנקבע בפסקה, לשם עמידה ב מבחן הבקיאות,
28 אין צורך שהניסיונות יהיה מומחה עילאי, אלא די בכך שהוא מכיר את השוק, מותמצא בתחום
29 העסקיות ובעל יכולת לטפל בהן ולהעריך את סיכון ההצלחה (עמ' 264/64 **בן ציון נ'**
30 **פק"ד השומה תל אביב**, פ"ד יט(1) (1965) 254).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בעניינו, המערער הוא בעל מומחיות במכשור פיננסים, לרבות במכשור האופצייה, ובעת המכירה שמש כדירקטורי בחברה שבין היתר משקיעה, לכל הפחות בדרך עקיפה, דהיינו בגוף ממון, בפרויקטים בנדלין. המערער העיד (ע' 8, שי 9-11) כי תפקידו בחברת איבקו הוא "מנהל את השקעות, את תזרום המזומנים, את כל המערכת היחסית עם הבנקים, ניהול הפיננסי של השקעות". דומה כי בכך כורך המערער עצמו את מומחיותו בשוק הפיננסים עם עסקה של החברה בשוק הנדלין.

אכן, לא מן הנמנע שבאותה נקודת זמן שבה נערכה עסקת האופציה, לא נחשב המערער כבר ספקה בתחום הנדלין, וכי לא היה בעל תפkid מפתח בחברה בה שמש כדירקטורי. אף מוכן אני להניח, כתענת המערער, שהחברה זו פעלה בתחום השקעה רבים נוספים מלבד השקעות בנדלין, ולא רק זאת אלא בתחום הנדלין לא היה בתחום מרכזי בפעילותה, הגם שمعداتות המערער עצמה עולה כי גם אם לא עסקה בהשקעות נדלין "באופן ישיר", היא עסקה בכך "על ידי מימון שותפים עם שותפים בעלי ניסיון וידע בתחום" (ע' 8, שי 15), וכן כי מדובר ב"חברת השקעות, השקעות בתעשייה, בשוק ההון ומימון של חב' נדלין" (ע' 8, שי 8)

עדותני היא כי לשם עמידה בבדיקה הביקיאות בעניינו, די באמור לעיל. זאת, במיוחד בהתחשב בטיבה ואופייה של העסקה והסיכון הכרוך בה, כפי שכבר הובהר לעיל, והנטול המוטל לפיקד על המערער להראות ולהוכיח כי אין לו כל ידע וביקיאות בשוק הנדלין, וכי חרב זאת בחר להתקשרות באוותה עסקה. דומה כי המערער לא עמד בנטול זה.

המעערר אישר כי ערך מספר עסקאות נדלין דומות. אמנם מדובר בעסקאות שנערכו רק לאחר עסקת האופציה דען, והמערער אף העיד כי הוא מחזיק בנכס נדלין אלה עד היום (mesh/29; פר' עמי 9, שי 3-6), אולם נראה לי כי לצורך מבחון הביקיאות ניתן ללמידה רק על התנהלותו של הנישום לפני ובעת העסקה הנבחנת, אלא גם על התנהלותו לאחר מכן, וכן כי שאלת בקיאותו בהתייחס לעסקה הנבחנת אינה תלולה בסיווג הנכסים הנוספים שבידו כנכסים השקעה או כנכסים הכספיים למס הכספיה בעת מכירותם. באותה מידה נראה שאפשר ללמידה על מומחיותו ובקיאותו של הנישום מתפקיד שמילא סמוך לאחר העסקה הנבחנת, מתוך הנחה כי אלמלא מומחיות זו לא היה נבחר למלא אותו תפקיד.

.41. **מבחון השבחה והפעולות האקטטיבית – בהתאם למבחן זה פועלות זימות או שיוק שנעשה בנכס לקרה מכירתו, מלמדות על היותה של העסקה מסחרית (ראו: עניין חזן לעיל, פס' 41 לפסק הדין). לטענת המערער, הוא לא פעל לחשבות האופציה משום שמרבית הזמן שהה בחו"ל ומעשו מסתכנים ניצול הזדמנויות עסקית אשר נפלה**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 בחלקו. המערער סיפר בעדותו כי טרם נסיעתו לארצות הברית, פנה אליו המתוקן
2 בהצעה למכוון את האופציה לרכישת המגרש לקבוצת רכישה, אם וככל שתתגבש
3 קבוצה צו, והוא נתן את הסכמתו העקרונית לעניין.
- 4 מכאן, שוגם אם פעולות השיווק והיזום לא נעשו על ידי המערער עצמו אלא על ידי
5 המתוקן, הרי שהאחרון עשה כן כדי הארוכה של המערער. עיר בהקשר זה, כי אין בידי
6 לקבל את טענת המערער בסיכוןו לפיה فعل המתוקן בשליחות הרוכשים.ברי כי
7 המתוקן פעל בידיעתו ובהסכמתו של המערער, וכי המערער אף הוא נהנה מפירות عملו
8 של המתוקן בגין קבוצת הרוכשים. וכשם שבנסיבות העניין יש מקום ליחס למערער
9 את מומחיותו ובקיאותו של המתוקן, כך יש בוודאי ליחס לו את פעולות השיווק
10 והיזום; אם מומחיות ובקיאות, הנושאות מטיבן אופי אישי, יכול שתהינה
11 "שליחיות", על אחת כמה וכמה שפעולות אקטיביות מסווג של שיווק וייזום יכול
12 שתהינה "שליחיות" באותה מידת.
- 13 יזכיר, כי טענת המערער לפיה עליית ערך האופציה נבעה מגורםים חיצוניים, כגון ירידת
14 שער הריבית והאמרת מחירי הנדל"ן בתקופה האמורה, לא הוכחה.
- 15 מכיון הריאות המונח לפני עולה כי בתקופה של חודשים בלבד עלה ערך האופציה
16 בשיעור של כ- 300%. המערער לא הביא אף ראייה ממשית אשר יש בה להוכיח כי שער
17 הריבית ירדו בתקופה האמורה בשיעור כה עצום שהוביל לשינוי שווייה של האופציה.
18 כך גם לא הוכח כי דזוקא בתקופה האמורה, בת החודשים בלבד, חלה עלייה דרסטית
19 במחירים הנדל"ן, אשר הובילו לעלייה משמעותית בשווי המקרקעין נשוא האופציה,
20 וכתוצאה לכך לעלייה כה דרסטית בשווי האופציה.
- 21 **42. מבחו המימון וההיקף הכספי** – ככל שהיקף העסקה גבוהה יותר וככל שזו ממומנת
22 באמצעותו הון זור, ניתה לראות בעסקה כהנאה פירוטית (עניין חזון, פס' 41; עניין מגיד,
23 פס' 20).
- 24 בעניינו, רכש המערער את האופציה תמורת סך של 446,590 ₪. בהסתמך נקבע כי
25 התמורה מימושה תשולם נוספת תמורת סך של 8,485,235 ₪. כאמור, התמורה הכוללת
26 עברו המקרקעין עמדה על כתשעה מיליון ₪.
- 27 המערער טוען כי רכש את האופציה מהונו הפרטי (עמ' 7, שי 28), דבר המעיד על הכנסה
28 הונית. לטענותו, עלות מימוש האופציה כלל אינה רלבנטית בנסיבות העניין, משעה
29 שהחליטה המערער למכוון אותה לצדים שלישיים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 אין בידי לקבל טענה זו. בנסיבות העניין לא ניתן לנתק בין עלות האופציה לבן עלות
2 מימושה. ניתוק מסווג זה הוא ניתוק מלאכותי, אשר אינו בוחן את מהותה האמיתית של
3 העסקה. בעניינו, השווי הכללי של העסקה, העומד על כתשעה מיליון ש' וחסיכון הכלכלי
4 שהיה גלום בה, מצביעים על היותה עסקה בעלת מאפיין מסחרי.
5 כמו כן, המערער לא הוכיח כי היה מסוגל לממן את העסקה ללא מימון חיצוני ואף לא
6 זכר במהלך חקירותו הנגידת מה היה סך ההון העצמי שלו בתקופה האמורה, אף שהציג
7 אומדן בעניין זה במסגרת חקירתו החוזרת (ע' 27, ש' 19).
8 **מבחן נסיבות העסקה** – נראה כי ישומים של המבקרים הפרטניים דלעיל מוביל למסקנה
9 כי הכנסה דן מקורה בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. מסקנה זו מתחזדת לנוכח
10 מבחן נסיבות העסקה, והוא מבחן "הגיג" לסייעת של עסקה.
11 מדובר בעסקה בהיקף כספי גבוה, אשר טומנת בחובה סיכון כלכלי לא מבוטל,
12 בנסיבות דרש המערער לגייס בתקופה זמן קצרה בלבד, בת חודשיים בלבד, סך של
13 כשמונה וחצי מיליון ש'. לאחר מכן מפסיד את דמי האופציה בסך של חצי מיליון ש'. גם
14 אביו של המערער רכש אופציה לרכישת מקרקעין בחלוקת סמוכה לו של המערער,
15 באותו תקופה ובאמצעות אותו מתוך. המערער נמנע מולמן לעדות את אביו אשר היה
16 יכול לאושש את גרטסו.
17 מתוך תקופת האופציה בת החודשים, שבה המערער המשיך כחodusษ בארצות הברית
18 ו חוזר לישראל ימים ספורים לפני פקיעת האופציה. כך שלמעשה לא עמד בפני המערער
19 פרק זמן של חודשים - אשר הינו פרק זמן קצר בשלעצמו - לצורך עיריכת בדיקות
20 כדיות לפROYיקט ואפשרויות גiros כספים וממציאות משקיעים.
21 לאחר שהות של חודש בארצות הברית מכר המערער את האופציה, הכוללת זכות רכישה
22 של שני מגרשים, לשני גורמים שונים בשתי עסקאות שונות, וזאת ביום לפני פקיעת
23 האופציה.
24 וכך העיד בעניין זה המערער (ע' 7, ש' 17-26):
25 לש. לאור שאלת בית המשפט, מה היה תפקיד המתווך מבחןתך כשרכשת את
26 האופציה?
27 ת. **המתווך מקשר בין מוכרים לקונים.**
28 לש. והיום בדיעבד, מה היה תפקיד המתווך מבחןתך קבוצת הרכישה?
29 ת. **אותו הדבר, הוא קישר בין הקונים לרכשים, והיה צריך להביא מספר
30 רוכשים ביחד שיוכנסו את המקרקעין.**
31 לש. **היית מעורב בזה בזמן אמיתי?**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- ת. לא. המתווך גיבש ושיוק את הקבוצה במהלך חודש אוגוסט ובאותה תקופה הימי בכל ארחה"ב. מסוף يول' עד סוף אוגוסט הימי באלה"ב.
ש. מתי בעצם התבצעה המכירה בפועל?
ת. אני חזרתי מראה"ב יומיים או שלושה לפני פקיעת האופציה והמכירה התבצעה ממש ביום האחרון.

המערער מכר את האופציה לרכישת המגרש הריק לקבוצת רכישה בת 34 רוכשים, אשר לטענתו התבצעה מספר שבועות לאחר רכישת האופציה, וזאת ביוזמתו ובшибוקו הבלעדי של המתווך. טיעון זה מעורר תמייה, בלשון המעטה, באשר לפרך הזמן הקצר, פחות ממועד ימים, בו הצליח המתווך לגבות קבוצת רכישה בת 34 רוכשים, לשם רכישת אופציה לרכישת מגרש ריק המצויר בחוקות בתחום גן הפakan. תמייה זו מטעמת לנוכח העובדה שחלק מחברי קבוצת הרכישה הם קרובי משפחה של המערער, אשר לטענתו לא התייעצו עימיו והוא לא ידע מהם חלק מהקבוצה עד למועד החתימה. המערער לא זימן לדוחות את המתווך או מי מחברי קבוצת הרכישה, לרבות קרובי משפחתו, כדי שייתמכו בגרסתו – והדבר אומר דרשו. המערער עצמו היה אחד מחברי קבוצת הרכישה, ואת חלקו מכר בתוך פחות מ חודשים.

עדותו של המערער אודות נסיבות רכישת האופציה ומיכרתה, מדובר בעד עצמה (עי' 14; עי' 15, שי' 1-27):

- ש. נחזר לאופציה שאתה קניית. אתה שמעת על המתווך מרחובות ואז הlected, מה היה? ספר לי. הlected למתווך ואמרת לו שיש לך סכום כסף מסוים שאתה רוצה להשקי. ביקשת קרקע? דירות? מה?
ת. זה לא, הדברים לא עובדים בצוותה בזו שמדוברים סכומים. מגדרים את העניין והעניין היה קרקע ולא דירות.
ש. הסכם האופציה נחתם, אני רואה פה ב- 30.6.09, ואז אמרת שטסט לחו"ל.
ת. נכון, אני טsty לחו"ל לקראת סוף يول'
ש. וחזרת מתי?
ת. לקראת סוף אוגוסט.
ש. מתי נמכרה האופציה?
ת. בסוף אוגוסט.
ש. מה עשית בחו"ל אם יורשה לי לשאול?
ת. אנחנו חיו מסטר שני בחו"ל ועבדתי שם, נסענו לחוץ להקים, לחזור להיות במקום שאחנו גרונו, עם אנשים שהיו.
ש. אז שנכנסת לאלה"ב שאלית אם זה ביזנס או פלויז, אמרת פלויז. אני מבין שלא נסעת לעשרות עסקים.
ת. אייל זכר.
ש. אתה העדת שרצית למצוא שותפים לממש את האופציה, איך זה נעשה אם אתה חדש וחצי נמצא בחו"ל כשאורך האופציה זה חודשים?
ת. ראשית לא הייתי חדש וחצי בחו"ל וזה לא מה שאמרתי, הייתי חדש בחו"ל. הנסעה הזו תוכננו זמן רב עם כל המשפחה, לא היה מקום לשנות את זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 מי השותפים שפנית אליהם שענינית אותם במרקען? ש.
2 באוטו זמן עוד לא התחתי לעשות את הפעולות האלה. ת.
3 או חזרת באמצע אוגוסט לארץ? ש.
4 לא. ת.
5 או מתי חזרת? ש.
6 בסוף אוגוסט. ת.
7 מה תאיך התפוגה של האופציה? ש.
8 בסוף אוגוסט, אני חזרתי מספר ימים לפני פקיעת האופציה. ת.
9 ואז במשך מספר הימים האלה חפש את השותפים? ש.
10 לא, כשחזרתי הבנתי שיש רוכשים לאופציה והייתי מוכן לעשות את עסקת המכירה שלי. ת.
11 מי היו חברים קבוצת הרכישה? ש.
12 אני לא מכיר אותם. ת.
13 אתה לא פגשתי ולא גייסתי אותם. המתווך הוא זה שהגבש את הקבוצה. ש.
14 לא אני, לא פגשתי ולא גייסתי אותם. המתווך הוא זה שהגבש את הקבוצה. ת.
15 יש בקבוצה הزو 3 אנשים עם שם כמו שלי, שניהם מהם קרובים מאוד. ש.
16 רוחקים שלי, והשלישי זה אני אנו כי שהייתי חבר בקבוצה לתקופה קצרה. ת.
17 אז אתה היה חלק מחברי קבוצת הרכישה? ש.
18 לקרהת מועדimmel מימוש האופציה, המתווך ייבש את הקבוצה והיתה דירה אחת שלא הצליחו לשוק אותה. והייתה לי האפשרות או להשאיר את החלק הזה בעלותי ו לעשות את העסקה, או לא לעשות את העסקה. באותו זמן החליטה להשיר את החלק הזה, את הדירה האחת בעלותי, וכן נאלצתי אייכשה להיות חבר בקבוצה לתקופה מסוימת. ש.
19 לא הבנתי מה זה נאלצת. מי אילץ אותך. ת.
20 נאלצתי במובן שאם קבוצת הרכישה הייתה מתבבשת במלואה ולא הייתה נשארת ייחודה בלתי מכורה, לא הייתה ניתן נשאר בקבוצה. ת.
21 אין זו בעיה שלך? למה אתה צריך לדאוג לקבוצה? ש.
22 אני לא צריך לדאוג לקבוצה, אבל אם החלטתי לעשות עסקה עם הקבוצה וחסר לה משתחף, והיא לא יכולה לעשות את העסקה בלי המשתחף ואני רוצה לעשות את העסקה, החלטתי להציג ולהיות המשתחף הנוסף. ש.
23 מה עשית עם החלק הזה? ת.
24 אחריו תקופה נראה לי שההתנהלות היא לא לרווח והעדפתה לא להיות חבר בקבוצה מכרתני את הייחודה למשהו אחר. ש.
25 אחרי איזו תקופה? שנה? ת.
26 אחרי מספר חודשים. ש.
27 כמה חודשים? ת.
28 3 בערך, סדר גודל. ש.
29 פחות חודשים גם יכול להיות? ת.
30 יכול להיות. ש.
31 כתוצאה ממכירת האופציה נוצר למערער רווח של כ- 1.3 מיליון ש, זאת בפרק זמן של חודשים בלבד. צודק המעערר בטיעונו כי אין בהפקות רווח ניכר בזמן קצר, בשלעצמה, כדי להיעיד על קיומה של עסקה מסחרית, וזאת בגין מניות חייצניות. אולם, כאמור, המעערר לא הוכח כי עליית ערך האופציה בשיעור כה גבוה נבעה מאיורים


בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 חיצוניים, כגון ירידת שער הרכבת והאמרת מחרי הנדל"ן בתקופה האמורה, וגם אם
2 כך היה, אין באוטם "אירועים חיצוניים" כדי לעkor מהעסקה את אופייה המסחרי.
3 אדרבא, יכול שהדבר דוקא מצביע על אלמנט הסיכון קיים בעסקאות מסווג זה,
4 ולסיכון בעסקה יש לתת משקל משמעותי לשם סיועה בעסקה הנושא אופי מסחרי.
5 סיכוןו של דבר הוא כי למורות שנטל הראה מוטל על כתפי המערער, להה נמנע מהbabat
6 עדים ומהציג ראיות ולא עמד בネット להוכיח את ערעורו בראיות מתאימות. כך, המערער
7 נמנע מליחס ראיות כי היו בידייו מקורות למימון העסקה או כי ביצע אי אילו פעולות
8 לצורך בחינת אפשרויות למימוש האופציה, כגון בחינת כדאיות העסקה, פניה לקבלת
9 ממון זר, גיוס משקיעים וכיו"ב. המערער אף נמנע מלזמן לעדות את המתווך המהווה
10 ציר מרכזי בעיליה, את אביו, את חברי קבוצת הרכישה וכיו"ב עדותם אשר עזרו给他
11 לתמוך בגרסתו בדבר אופייה של העסקה.
12 כדי如此, הימנעות המערער מהבאת ראייה מקימה חזקה שבעובדת, הנעה בהיגיון
13 ובניסיון חיים, לפיה דין ההימנעות כדי הודה בכך שלו הובאה אותה ראייה, היא
14 הייתה פועלת לחובתו ותומכת בגרסה פקיד השומה, בדבר אופייה המסחרי של העסקה
15 (עו"א 9656/05 שורץ נ' רמנוף חברה לשחר וציחד בניה בע"מ (פורסם ב公报, 27.7.2008);
16 ע"א 2275/90 לימה חברה הישראלית לתעשיות נ' רוזנברג, פ"ד מז(2) 615-614, 605
17 659-658; ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה(4) 651
18 1991); עניין פיננסיטק הנ"ל).
19 **סוף דבר**

- 20 לאור כל האמור הגעתו לכל מסקנה כי הכנסתו של המערער בתוצאה ממיכרת
21 האופציה לרכישת מקרקעין, מהוות הכנסה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי
22 כהגדרתה בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה.
23 העරעור, אפוא, נדחה. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ש"ח.
24
25
26
27
28



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמֶּחוֹזֵי מִרְכָּז־לֹוד

ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1

2

3

ניתן היום, כ"ג שבט תשע"ו, 02 פברואר 2016, בהעדר הצדדים.

ד"ר שמואל בורנשטיין, שופט

4

5

6

7