



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לפני כב' השופט ה' קירש

המערער

סלבה יבדייב

ע"י ב"כ עוה"ד שגיא גרשגורן, הילה תירוש ואלעד רן

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 3

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. במרכזו של ערעור מס הכנסה זה עומדת קערה עתיקה עשויה זכוכית רומית. מקורה של הקערה ככל הנראה במצרים מהמאה הרביעית או החמישית לספירה. היום הקערה מוצגת במוזיאון הזכוכית של קורנינג, במדינת ניו יורק ("המוזיאון" או "קורנינג"). המוזיאון רכש את הקערה מידי המערער, מר סלבה יבדייב.
2. המערער הוא תושב ישראל שנולד בשנת 1972. מאז שנות האלפיים המוקדמות הוא הקים וניהל מספר חברות ואתרי אינטרנט שעוסקים בתחומים שונים שאינם קשורים לעתיקות. על פי גרסתו של המערער, הוא רכש את הקערה בעיר תל אביב בשנת 2003 כחפץ נוי, ומבלי לדעת דבר על מקורה, גילה, או נדירותה. הוא מכר את הקערה למוזיאון בשנת 2012, כאשר תהליך המכירה, כמתואר בהמשך, החל במחצית השניה של שנת 2011.
3. על פי הנטען, הקערה נרכשה על ידי המערער, יחד עם צנצנת זכוכית עתיקה, במחיר כולל של 28,000 שקלים חדשים. הקערה נמכרה לקורנינג תמורת 1,350,000 דולר של ארה"ב.
4. לדברי המערער, במשך השנים 2003 עד 2011 הקערה עמדה על מדף בסלון ביתו, יחד עם עוד שכיות-חמדה שהוא אסף במרוצת השנים.
5. המשיב, פקיד שומה תל אביב 3, סבור כי הרווח שהפיק המערער ממכירת הקערה חייב במס הכנסה. טענתו העיקרית של המשיב היא כי יש לסווג את פעולת המכר מול המוזיאון כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", ובהתאם לכך לראות את הרווח כהכנסה לפי סעיף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1)2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 ולהטיל עליו מס לפי מדרגות המס המפורטות בסעיף 121 לפקודה.

6. לחלופין, ועל פי טיעון שנוסף אך בשלב הערעור, גורס המשיב כי הופק רווח הון החייב במס לפי חלק ה' לפקודה בשיעור של 25% מן הרווח. בניגוד לעמדת המערער, טוען המשיב כי הקערה לא הייתה בבחינת "מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי", ולפיכך הקערה כן היה "נכס" שמכירתו נתונה למיסוי רווח הון (ככל שלא ייקבע כי המכירה הייתה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי).

7. כפי שיורחב בהמשך, הדיון בכל אחת מהסוגיות החלופיות – עסקת אקראי ומיטלטלין לשימוש אישי – מחייב בחינה מעמיקה של נסיבות המקרה הקונקרטיות. מכיוון שכך, אקדים ואביא בפירוט את השתלשלות הדברים ורק לאחר מכן אדון בסוגיות הנ"ל לפי סדרן: קודם שאלת עסקת האקראי (כי הרי אם הרווח מהמכירה הוא הכנסה לפי סעיף 1)2 לפקודה, מתייתר הדיון בהיות הקערה "נכס" לעניין חלק ה' לפקודה), ולאחר מכן שאלת המיטלטלין לשימוש אישי.

8. כבר כאן יוער כי נסיבות המקרה הנדון והקושי בסיווג חד משמעי של העסקה הביאו אותי להמליץ בפני הצדדים, ולשוב ולהמליץ, להגיע להסדר פשרה מוסכם, ואף הועלו מתווים אפשריים לשם כך. אולם הדבר לא הסתייע והצדדים העדיפו כי התיק יוכרע – לכאן או לכאן – על ידי בית המשפט.

כפי שיפורט להלן, ולמרות שהמקרה עשוי להיחשב "גבוליי", החלטתי לקבל את הערעור במלואו.

ב. הוראות הפקודה

9. בטרם אתאר את השתלשלות האירועים, אביא את המסגרת החוקית הנוגעת לעניין. ניתן לומר כי עיקר הערעור נמצא בפן העובדתי והמסקנות המתחייבות מיישום הדין לגבי העובדות השונות, ולא התעוררו בין הצדדים מחלוקות משפטיות כלליות רבות.

10. כידוע, חלק ה' לפקודה עוסק ב"רווחי הון". הגדרת המונח "רווח הון" שבסעיף 88 לפקודה היא "הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי". הגדרת המונח "תמורה" עוסקת בקביעת המחיר במקרה של "מכירת נכס". הן המילה "מכירה" והן המילה "נכס" מוגדרות בסעיף 88.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לכאורה המיסוי של מכירת נכסים מוסדר בחלק ה', ובפרט בסעיף 91 שכותרתו "המס על רווח הון". אולם סעיף 89(ג) לפקודה מורה כי:

"רווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק זה או חלק ה1, יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד..."

11. הפרק הראשון לחלק ב' לפקודה (שעניינו "המקור") כולל, בין היתר, את סעיף 2 המופר. סעיף 2, בחלקו הרלבנטי למקרה הנדון, קובע לאמור:

"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם ... ממקורות אלה:

(1) השתכרות או רווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;"

דהיינו, אם מכירתו של נכס תיתפס בתיבה "מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי", לא תהיה תחולה לחלק ה' והרווח ימוסה לפי חלק ב' - הגובר על חלק ה' - ושיעור המס ייקבע בהתאם להוראות סעיף 121 לפקודה.

12. אולם, אם אין בפנינו הכנסה מהמקור המתואר בסעיף 12(1), עלינו לשוב לחלק ה' וליישם את מכלול הוראותיו. בתיק הנוכחי המונח "מכירה" איננו מעורר כל קושי, אך לא כך לגבי המושג "נכס".

"נכס" מוגדר בסעיף 88 כדלקמן:

"כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט -

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימושם האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;

(2) מלאי עסקי;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- (3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;
- (4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;

לכאורה הקערה מושא הדיון נמנית עם ה"מיטלטלין", כפי שמונח זה מוגדר בחוק הפרשנות, תשמ"א-1981 ("נכסים מוחשיים שאינם מקרקעין").

המחלוקת כן נטושה לגבי קיום התנאי "המוחזקים על ידיו לשימושו האישי", כמפורט בהמשך.

13. והנה אם אין תחולה לחלק ב' לפקודה במקרה הנדון, והקערה מותרת מהגדרת "נכס" (בשל ההחזקה לשימוש אישי) כך שגם אין תחולה לחלק ה', התוצאה תהיה שהרווח ממכירת הקערה כלל לא יהיה נתון למיסוי על פי הפקודה.

14. לאורך סיכומי הדגיש המשיב את אי הצדק וחוסר השיוויון (להשקפתו) שיווצרו אם רווח של למעלה מארבעה מיליון שקלים חדשים ממכירת הקערה לא ימוסה כלל (וראו, בין היתר, סעיפים 29, 76, 77, 81 ו-93 לסיכומי המשיב). במקביל, מצביע המשיב על המגמה בפסיקה (להבנתו) המגמישה את תורת המקורות והמקרבת את שיטת המיסוי הישיר בישראל למשטר בו כל התעשרות כלכלית, באשר היא, מחוייבת במס.

15. אולם למעשה עמדתו של המערער דן איננה מבוססת על טענת העדר מקור, אלא שמקור הרווח הוא הוני, וכי מכוח הוראות חלק ה' לפקודה (הגדרת המונח "נכס" והחריגים לה), הרווח במקרה מסויים זה איננו חייב במס.

16. מכל מקום, אינני נדרש במסגרת פסק דין זה להוסיף את קולי לפולמוס המוכר בעניין קיומה, הצדקתה או נטישתה האפשרית של תורת המקור. דומה כי בסוגיה זו, בוודאי בערכאה הדיונית, כל המוסיף גורע. אסתפק באמירה כי למיטב הבנתי, ונכון לכתבת שורות אלה, ההלכה המחייבת במדינת ישראל עדיין מכירה בשיטת המקורות, כפי שהיא באה לידי ביטוי בפקודת מס הכנסה, והיא נמנעת מאימוץ גורף של מיסוי כל תוספת לעושר (אף לא באמצעות פניה לסעיף 2(10) לפקודה, סעיף העוללות).

בעניין זה הקורא מופנה לסעיפים 17 ו-18 לחוות דעתו של כבוד השופט מזוז בע"א





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

3159/19 הרב יקותיאל אבוחצירא נ' פקיד שומה – יחידה ארצית לשומה ואח', ניתן ביום 18.10.2020; סעיפים 45 ו-46 לחוות דעתו של המשנה לנשיאה מלצר בע"א 1779/18 יהודה תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא, ניתן ביום 2.12.2020; וסעיף 18 לחוות דעתו של כבוד השופט מינץ בע"א 283/20 עמינח תעשיית רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה, ניתן ביום 21.12.2021.

17. על כן, האמור בפסק דין זה ייצא מנקודת מוצא כי כן נדרש מקור כלשהו למיסוי הרווח הנדון, ועצם התעשרותו של המערער ממכירת הקערה אין די בה, כשלעצמה, כדי להביא להטלת מס על פי הפקודה. מקור כאמור עשוי להימצא בחלק ב' (בפרט בסעיף 2(1)) או בחלק ה', והמשך הדיון יתמקד בתחולתם של הסדרים אלה בנסיבות הקונקרטיות.

ג. פירוט עובדות המקרה

18. בשנת 2003 המערער היה בן 31. הוא היה עדיין רווק וגר יחד עם אחיו בדירה שכורה. בעבר הוא למד מינהל עסקים ובשנת 2002 הוא ייסד חברה בשם Webswap ומשך משכורת צנועה מחברה זו.

לא היו לו השכלה או נסיון בתחום העתיקות, הארכיאולוגיה או הזכוכית. לגבי אוסף **טבעות** שנרכש על ידי המערער, יורחב הדיבור בהמשך.

19. מספר שנים לפני כן הכיר המערער – על בסיס חברי - אדם בשם מקסים שיק, יליד שנת 1980 ("מקסים").

באותה תקופה התעניין מקסים באיסוף מטבעות עתיקים; לימים, בשנת 2007, הפך מקסים לסוחר עתיקות.¹

למקסים הייתה היכרות מוקדמת עם אדם בשם פנחס חכמו (אשר הלך לעולמו בשנת 2019 בגיל 96) ("חכמו"). חכמו התגורר ברמת אביב אבל בעבר, בשנות השישים והשביעים, שימש מורה ומנהל בבית ספר תיכון בשדה בוקר. לדברי מקסים ולדברי המערער, בביתו של חכמו היה אוסף גדול של חפצים ישנים ועתיקים, מסוגים שונים (לרבות מטבעות,

¹ על פי סעיף 1 לחוק העתיקות, תשל"ח-1978 ("חוק העתיקות"), "סוחר עתיקות" הוא "מי שבידו רשיון תקף לסוחר בעתיקות לפי חוק זה". בהתאם לסעיף 15 לחוק העתיקות, "לא יסחר אדם בעתיקות אלא אם יש בידו רשיון לכך מאת השר ולפי תנאי הרשיון שייקבעו בתקנות. השר רשאי להסמיך את המנהל או עובד אחר של הרשות לענין סעיף זה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

תחום עניינו של מקסים).

20. על פי העדויות, בחודש יולי 2003 מקסים הביא את המערער לביתו של חכמו, ככל הנראה כדי לעניין אותו ברכישת פריטים כלשהם. והנה באותו מפגש צדו ענינו של המערער שני חפצים: הקערה הנדונה, שכבר אז היו בה סימני סדקים ושבר, וצנצנת זכוכית שגם היא נראתה עתיקה. חכמו ככל הנראה לא ידע לזהות את תקופות או מקומות היצירה של שני הכלים.

21. המערער, לפי גרסתו, התלהב מיופיה של הקערה וסמך על כך שאם מפרו מקסים הביא אותו לאוסף של חכמו, אזי הדברים שם הם אכן עתיקים ואותנטיים, ולא חיקויים מהעת האחרונה. ייאמר כי על פי צילומי הקערה המופיעים באתר מוזיאון קורנינג², הקערה היא אכן יפה. צבע הרקע של הקערה בורדו והיא מעוטרת כולה בצורות צבעוניות של צמחיה וציפורים. לדברי המערער, הוא רכש את הקערה בגלל יופיה (ראו סעיף 67 להלן).

22. במפגש שני בביתו של חכמו, הפעם שלא בנוכחות מקסים, המערער הסכים לשלם לחכמו סך של 28 אלף ש"ח עבור הקערה והצנצנת יחד. כפי שיפורט בהמשך, למשיב טענות ותהיות לגבי סבירות הרכישה, בשים לב לגילו ולמצבו הכלכלי של המערער באותו מועד.

23. על פי העדויות, בסמוך למועד הרכישה חכמו רשם בכתב ידו אישור ומסר אותו למערער (נספח לתצהירו של מקסים). האישור נושא תאריך 28.7.2003 ונכתב בו:

**"אני פנחס חכמו...מכרתי למר סלבה יבדייב...שני פריטים מזכוכית:
1. קערה מזכוכית רומית מוזאית בצבע חציל (חום אדום) עם שיבוצים
צבעי ירוק וצהוב עם דמויות (ציפורים ועוד) [.]. הקערה במצב שבור
ומתוקן, קוטר 20 ס"מ. 2. צנצנת רומית... הפריטים הנ"ל מ[ה]אוסף
הפרטי שלי שנרכשו על ידי בשנות ה-60 המוקדמות ולמיטב ידיעתי הם
עתיקים ואוטנטיים. קיבלתי במזומנים 28,000 ... שקלים חדשים."**

כלומר, לפי הבנתו של חכמו בשנת 2003, כן מדובר בזכוכית רומית, ולא בזכוכית מודרנית יותר (למשל ממזגנות וונציה).

24. לפי הסבריו של חכמו ז"ל (אשר ניתנו ביום 26.7.2012 במסגרת חקירה של רשות

² ראו: www.cmog.org/artwork/bowl-nilotic-scene.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

העתיקות), בזמן עבודתו בבית הספר בנגב הוא נהג להגיע לשוק הבדואי בבאר שבע ולקנות שם מיני דברים.

בהקשר זה יוער כי לפי סעיף 2 לחוק העתיקות, "עתיקה שנתגלתה או שנמצאה בישראל לאחר תחילתו של חוק זה, יהיו היא והשטח שבו נמצאה... לנכס המדינה". חוק העתיקות פורסם ביום 10.2.1978. כלומר, חוק העתיקות איננו כופה בעלות מדינה לגבי עתיקה שנרכשה לפני 1978. עוד יצויין כי לפי סעיף 1 לחוק, "עתיקה" היא, בין היתר, "נכס... שנעשה בידי אדם לפני שנת 1700 לספירה הכללית...".

25. לפי גרסת המערער, שלא נסתרה, הקערה הייתה אצלו בבית ממועד רכישתה בשנת 2003 עד לשנת 2011, כלומר כשמונה שנים. בשנות האלפיים המערער נישא לבת זוגו, ויקטוריה, והזוג התגורר תחילה בדירה שכורה בעיר נתניה ולאחר מכן רכש דירה בשכונת "עיר ימים" החדשה והתגורר בה משנת 2009. לבני הזוג נולדו שלושה ילדים, בין השנים 2007-2013.

26. שני בני הזוג העידו כי הקערה הוצגה לאורך כל השנים בסלון ביתם על גבי מדף. הוצגה בפני בית המשפט תמונה מצולמת אחת בה נראתה הקערה על מדף ולצדה ילד קטן.

הייתה מחלוקת ואי בהירות לגבי מועד צילום התמונה – האם בשנת 2009 או שמא בשנת 2010 או 2011 – כאשר המשיב מעלה סברה כי התמונה צולמה לקראת מכירת הקערה (ואולי בזיקה אליה) ותוהה כיצד מבין שלל התמונות שמן הסתם צולמו על ידי המשפחה הצעירה, הקערה מופיעה רק באחת מהן.

27. אין מחלוקת כי במהלך השנים הקערה לא בוטחה על ידי המערער בביטוח מפני נזק, אובדן או גניבה.

28. לדברי שני בני הזוג, בשנת 2011 המדף בסלון הדירה והחפצים המונחים עליו נפלו מן הקיר. לפי המסופר, הצנצנת נשברה לשברים קטנים ואילו הקערה נשברה לשניים. לפי עדות המערער, הוא עצמו הדביק את הקערה בדבק ביתי רגיל ("סופר-גלוי").

29. לא ניתן היה לתקן את הצנצנת והשברים שלה נשמרו ונשארו בבית.

30. לפי גרסת המערער, נפילתה ושבירתה של הקערה הביאו אותו לידי החלטה למכור אותה לפני שייגרם לה נזקים נוספים.

לטענתו, באותו שלב הוא עדיין לא ידע כלל איזה מחיר ניתן לקבל עבור הקערה והוא ביקש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

להחזיר את השקעתו הכספית המקורית ותו לא.

31. פעולתו הראשונה של המערער לשם מכירת הקערה הייתה למסור אותה לידי מקסים, וזאת בחודש ספטמבר 2011 או בסמוך לו. כזכור, בשלב זה מקסים היה כבר סוחר עתיקות מוסמך.

לפי עדותו של מקסים, לא היה לו ידע מיוחד בתחום הזכויות העתיקה והוא לא ידע לתארך את הקערה (המומחיות של מקסים הייתה כאמור בנושא מטבעות). לא נערך הסכם בכתב בין המערער ובין מקסים בנושא נסיון מכירת הקערה. כאשר התברר כי מקסים ככל הנראה לא יצליח למכור את הקערה בישראל במחיר טוב, המערער ביקש לפעול באופן אחר כמתואר מיד בהמשך.

קיימת אי בהירות מסוימת גם לגבי משך הזמן שהקערה הייתה אצל מקסים. לדבריו ולדברי המערער פרק הזמן היה קצר (מספר שבועות) ואילו המשיב מעלה אפשרות שמדובר למעשה בחודשים ולא שבועות. אינני מוצא חשיבות גדולה בסוגיה זו לענייננו (וייתכן שדווקא תקופה ארוכה יותר – המראה מאמץ מרוכז פחות – הייתה תומכת בעמדת המערער).

32. מכל מקום, על פי העדויות, המערער ביקש להעביר את נסיון המכירה מידיו של מקסים לידיו של מכר אחר, מיכאל (מנשה) גולדלמן ("גולדלמן"). גולדלמן היה סוחר עתיקות שמקסים הכיר מאז שנות ה-90. המערער הכיר את גולדלמן דרכו של מקסים מאז שנת 2006 או בסמוך לה, וזאת, לפי העדויות, במסגרת חברית. במשך שנים מספר גולדלמן חי בלונדון, ופתח שם חברה למסחר בעתיקות בשם Eurasian Art Limited (UK). גולדלמן שב לישראל ככל הנראה בשנת 2009, ובזכות ההיכרות עם המערער, הוא אף רכש דירה בשכונת עיר ימים. יוער כי גם גולדלמן העיד על עצמו שאיננו מומחה לזכויות עתיקה, אך בכל זאת היו לו קשרים בענף העתיקות בחוץ לארץ, בשל העיסוק בלונדון.

33. הכוונה הייתה כי הקערה תועמד למכירה בלונדון. יוסבר כי על פי סעיף 22 לחוק העתיקות ("הגבלות להוצאת עתיקה מישראל"), "...**(ב) לא יוציא אדם מישראל כל עתיקה אחרת, אלא באישור המנהל** [מנהל רשות העתיקות] **בכתב.**"

ואכן, ביום 18.9.2011 מקסים (בעוד הקערה בחזקתו) קיבל מרשות העתיקות אישור להוציא אותה מחוץ לישראל, יחד עם פריט אחר, השייך לו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

34. לפי העדויות, ביום 19.9.2011 נחתם הסכם בין המערער ובין החברה של גולדלמן באנגליה לפיו הקערה תימסר לחברה על בסיס קונסיגנציה (משגור) ואם הקערה תימכר על ידי החברה היא תהיה זכאית ל- 10% מהמחיר.

35. במועד כלשהו בחודש ספטמבר או אוקטובר 2011 הקערה נלקחה ללונדון על ידי חבר של גולדלמן שממילא נסע מישראל לשם (כך לפי עדות גולדלמן).

36. לבקשת גולדלמן, המערער חתם ביום 10.10.2011 על תצהיר בו הוא תיאר את הקערה כ- "**Late Roman or early Byzantine glass bowl, 4th-5th century AD...**" וכן כתב שהוא רכש אותה בשנת 2003 ממר פנחס חכמו וכי הוא הבעלים היחיד של הפריט.

37. גולדלמן נקט שתי פעולות על מנת לתארך את הקערה ולעמוד על שוויה: ראשית, ועוד לפני ההתקשרות החוזית עם המערער והעברת הקערה ללונדון הוא פנה לגבי נטליה כצנלסון, מומחית לזכוכית עתיקה אשר שימשה אוצרת לזכוכית עתיקה במוזיאון ישראל בירושלים במשך 18 שנים, לרבות בתקופה דן.

גולדלמן שלח לה תמונה של הקערה אך היא לא ידעה לזהות את מקור הקערה לפי הצילום ומסרה שהיא לא נתקלה בעבר בדוגמה כזו של כלי.

גב' כצנלסון העידה בפני בית המשפט בהליך זה ואישרה את הדברים.

38. לאחר העברת הקערה ללונדון, גולדלמן דאג לביצוע צילום מקצועי שלה, ושלח תמונות למכר אחר, ד"ר סידני גולדשטיין, מומחה לזכוכית עתיקה המתגורר בארה"ב. בעבר ד"ר גולדשטיין שימש אוצר ראשי במוזיאון הזכוכית של קורנינג (ולפי אתר המוזיאון, נמנה עד היום עם חבר נאמניו). כבר על סמך הצילומים הבין ד"ר גולדשטיין כי מדובר בחפץ נדיר ששווי עשוי להיות למעלה ממיליון דולר (לפי עדות גולדלמן בחקירתו הנגדית, ההערכה הראשונית של ד"ר גולדשטיין לגבי גיל הקערה כבר הייתה קיימת בעת הכנת התצהיר של המערער מיום 10.10.2011, המוזכר בסעיף 36 לעיל - ראו פרוטוקול דיון ההוכחות, עמוד 85, שורה 28 עד שורה 30).

39. בהמשך לכך, ד"ר גולדשטיין הגיע ללונדון כדי לבדוק פיזית את הקערה.

40. לפי דברי גולדלמן, אחרי עריכת הבדיקה ד"ר גולדשטיין העריך כי ניתן לקבל מחיר הנע בין 1.0 - 1.5 מיליון דולר עבור הקערה, לאור נדירותה. הוא הציע שהוא (גולדשטיין) יבדוק עם קורנינג אם יש להם עניין ברכישת הקערה, וביקש מגולדלמן כי בינתיים הקערה לא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

תוצג בפני רוכשים פוטנציאליים אחרים.

41. ביום 19.11.2011 הוציא ד"ר גולדשטיין לגולדלמן מכתב מפורט בו תיאר את הקערה. בין השאר הוא ציין כי **"The piece has been broken into a number of large and small fragments that have been reassembled without any restoration."** הוא העלה את הסברה כי מקור הקערה במצרים מהמאה הרביעית לספירה והוסיף כי עד כה נמצאו רק שברים וחלקים מקערות מסוג זה ולא קערה שלמה כגון הפריט הנדון.

42. בשל כך הוא תיאר את הכלי הנבדק **"an extraordinary find"**, והוסיף:

"One might suggest that given the unique position of this object for the moment, it might be considered one of the most important pieces of ancient glass in private or public collections. It is an amazing and engaging object."

המכתב האמור איננו עוסק בהערכת שווי כספית.

43. לדברי המערער הוא נדהם למשמע חוות דעתו של ד"ר גולדשטיין וכי הוא לא שיער לפני כן שהקערה כל כך חשובה ונדירה.

44. לאחר מכן, נקבע מפגש משולש בלונדון בין המערער, גולדלמן וד"ר קרול וויט (Karol Wight), מנהלת מוזיאון קורנינג, אשר הגיעה ללונדון לרגל מכירה פומבית של עתיקות. קיים חוסר בהירות לגבי מועד פגישה זו, אם היא נערכה בשלהי 2011 או בסוף חודש ינואר 2012. לדעתי לעיתוי המדויק של הפגישה אין חשיבות של ממש לענייננו. במהלך הפגישה גולדלמן הראה את הקערה (פיזית) לד"ר וויט אשר, לפי המסופר, התרגשה מאוד מהממצא והביעה עניין ברכישתו עבור המוזיאון. גולדלמן הציג בפניה מחיר של 1.5 מיליון דולר.

45. על מנת לאשר את הרכישה לפי נוהליו, המוזיאון, כמוסד מוביל בעולם בתחום הזכוכית העתיקה, דרש ראיות ותיעוד לגבי נסיבות רכישתה של הקערה. לשם כך, ומעבר להצהרת המערער עצמו, חתם פנחס חכמו על תצהיר בחודש מרץ 2012. תצהיר זה לא הוצג בפני בית המשפט, אולם כאשר מר חכמו תושאל בנושא רכישת הקערה על ידי רשות העתיקות בחודש יוני 2012 הוא סיפר:

"יום אחד אמר לי אחד הסוחרים [בשוק הבדואי בבאר שבע] שהייתה לו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

שם בסטה... שיש לו משהו מעניין והוא הוציא והציג לי את הקערה הזו שכבר אז הייתה מודבקת משברים, מורכבת [.]. רכשתי אותה ... בסכום כסף שהיה לי בכיסי באותה עת מדובר בעשרות אולי מאות ל"י... הקערה הייתה אצלי מאז..."

46. המוזיאון השתכנע בחוקיות ההחזקה בקערה ובחודש אפריל 2012 הוא הציע לרכוש את הקערה תמורת 1.35 מיליון דולר, בכפוף לבדיקה פיזית של הקערה בארה"ב ואישור חבר הנאמנים של המוסד.

47. גולדלמן הביא את הקערה לניו יורק לשם בדיקה בחודש מאי 2012, ולראשונה הקערה בוטחה בפוליסת ביטוח.

48. המוזיאון בדק את הקערה ואישר סופית את הרכישה.

49. בחודש יוני 2012 המוזיאון שילם 1.35 מיליון דולר לחברה האנגלית של גולדלמן וחברה זו העבירה לידי המערער סך של 1,215,000 דולר (לאחר הפחתה של 10% מהתמורה כעמלה, כמוסכם).

50. המערער העניק למקסים סכום של 3,000 דולר בגין מאמציו.

51. ביום 27.6.2012 יועץ המס יורי אינגל שלח, מטעם המערער, הודעה יזומה למשיב ובה פירוט על הרכישה, ההחזקה והמכירה של הקערה.

52. בעקבות פרסומים על רכישת החפץ יקר-הערך על ידי קורנינג מידי תושב ישראל, רשות העתיקות פתחה בחקירה בחודשי הקיץ של 2012 וזאת על מנת לקבוע האם הקערה הוצאה מישראל כדין. במסגרת חקירה זו נחקרו בין היתר, המערער, מקסים וחכמו.

53. לימים החקירה נסגרה ללא נקיטת צעדים כלשהם.

ד. אוסף הטבעות של המערער

54. על פי חומר הראיות, למערער שני אוספים לפחות: כחובב מכוניות, הוא אוסף דגמים (מודלים) של מכוניות שהוא מחזיק בביתו או במשרדו. וחשוב יותר לענייננו, בבעלותו אוסף של טבעות מתכת עתיקות.

55. נראה כי עיסוקיו של המערער, באמצעות החברות השונות שהוא הקים, אכן הצליחו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ושיגשגו כפי שהוא העיד, והיה בידי כסף פנוי להוציא או להשקיע.

56. המערער פיתח עניין בטבעות עתיקות, ובעזרת ידידיו מקסים וגולדלמן, הוא רכש כ- 60 טבעות בין השנים 2010-2012.³

57. המערער הוציא כ- 2.68 מיליון ש"ח על רכישת הטבעות בתקופה זו. שווי האוסף נאמד בשנת 2017 בסכום של 15.92 מיליון דולר.⁴ אוסף הטבעות אף זכה לפרסום בספר "Rings of the Ancient World", שיצא לאור בשנת 2015.

58. הטבעות נרכשו בעיקר בחוץ לארץ והן מוחזקות בכספת שכורה בלונדון. כפי ששב והדגיש המערער, לא נמכרה עד היום אף טבעת מהאוסף האמור. נמצא אפוא כי נכון להיום האוסף הוחזק, ללא תוספת או גריעה, למעלה מעשור.

59. על פי המסופר, נסיון שנעשה בשנת 2017 או בסמוך לה כדי להביא את אוסף הטבעות מאנגליה לצורך הצגתו במוזיאון ישראל נזנח ולא יצא לפועל.

60. כפי שניווכח, כל צד לערעור נאחז בעובדת קיום אוסף הטבעות העתיקות כדי לתמוך בעמדתו.

ה. עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי

61. כאמור, סעיף 1(2) לפקודת מס הכנסה חובק גם "עסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי".

אומר כבר כאן כי לדעתי לא היה בידי המערער "עסק" של מסחר בעתיקות, בין אם נביא בחשבון את אוסף הטבעות ובין אם לאו. הרי מכל הרכישות שהוזכרו בחומר הראיות (הקערה, הצנצנת, ו- 60 הטבעות), רק הקערה נמכרה. קיומו של "עסק" כרוך בקביעות מסויימת של פעילות כלכלית ממשית (או כפי שכתבתי בע"מ 46960-07-13 ספידי לינק

³ נציין כי על פי סעיף 1 לחוק העתיקות "אספן" מוגדר כ"מי שבידו אוסף עתיקות שלא למסחר בהן". משמעות המונח "אוסף" היא "מיצבר עתיקות של חמש עשרה עתיקות ומעלה, למעט עתיקות המוחזקות בידי סוחר עתיקות כמלאי עסקי". על "אספן" חלות חובות שונות הן לפי החוק (סעיפים 23 ו- 25) והן לפי תקנות העתיקות (אספני עתיקות והעברת עתיקות ופריטים ארכיטקטוניים) תשס"ט-2009.

יודגש כי פסק דין זה אינו עוסק בהיבט קיום או אי קיום הוראות חוק העתיקות והתקנות לפיו על ידי מי מבין הגורמים השונים המוזכרים בפסק הדין.

⁴ המערער לא נחקר בערעור זה על הפער הגדול לכאורה בין הסכום שהושקע ברכישת אוסף הטבעות ובין שווי האוסף מספר לא רב של שנים לאחר מכן.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, ניתן ביום 5.7.2015, "עסק מגלם פעילות מתמשכת, שיטתית וסדירה הכרוכה במאמץ מסחרי קבוע ... לעומת זאת [עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי] היא אירוע מסחרי נקודתי ומזדמן". על כן, מכירה אחת על פני תקופה של כמעט שני עשורים איננה יכולה להוות "עסק" ואף לא "עסק אקראי".

אם כן, נותרה השאלה האם לפנינו "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי".

דומה כי לא ניתן לחלוק על כך שהמכירה לקורנינג הייתה בבחינת "עסקה" (מונח שאיננו מוגדר בפקודת מס הכנסה), כלומר פעולה כלכלית דו-צדדית שנעשתה בתמורה. המחלוקת מתעוררת לגבי התנאי הנוסף והמרכזי: "בעלת אופי מסחרי".

לעניין המיסוי, לא כל פעולה כלכלית היא גם פעולה מסחרית. כידוע, סוגיית ה"מסחריות" או ה"עסקיות" של אירוע כלכלי עשויה לעלות הן לצורך ההבחנה בין פעילות פירותית מסחרית ובין פעילות במישור ההון (הנתונה למיסוי לפי חלק ה' לפקודה), והן כדי להבדיל בין פעילות פירותית מסחרית ובין פעילות פירותית פסיבית (על מנת לקבוע את אופן תחולתו של חלק ב' לפקודה על האירוע).

62. כידוע, פסיקת בתי המשפט ניסתה במשך דורות להציב את הגבול בין הפירותי וההוני, ובין הפירותי האקטיבי והפירותי הפסיבי. הפסיקה הצביעה על מבחני עזר או סממנים האמורים לסייע במלאכת מיון העסקאות. ניתן להזכיר בהקשר זה (מהעת האחרונה) ע"א 1834/07 חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן, ניתן ביום 12.8.2012 (ובפרט סעיף 35 לחוות דעתו של כבוד השופט דנציגר); ע"א 490/13 יצחק פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 24.12.2014 (ובפרט סעיף 93 לחוות דעתה של כבוד השופטת ברק-ארז); ו-ע"א 4576/15 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב, ניתן ביום 11.5.2016 (ובפרט סעיף 7 לחוות דעתה של כבוד השופטת חיות (כתוארה אז)).

כפי שנפסק בעבר, הרלבנטיות והמשקל של כל מבחן עזר תלויים בנסיבותיו של המקרה הקונקרטי.

63. עוד יש לציין כי התפתחות "עסקת האקראי" כמקור הכנסה נוסף (adventure in the nature of trade) באה כהרחבה למושג היסודי "עסק". בשל דרישת הקביעות או ההישנות המיוחסת לעסק, מושג העסק עלול להותיר כבלתי מטופלים מקרים של עסק חולף וקצר-טווח (למשל, פתיחת דוכן לממכר מזכרות או מזון במשך קיומו של אירוע זמני כגון תערוכה, אליפות ספורט או קרנבל) או של עסקה חד-פעמית (למשל, רכישת תכולתו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

של משלוח סחורות המעוכב בנמל ומכירתה המיידית ברווח נאה).

דהיינו, עסקת אקראי, לפי טיבה, שייכת ל"עולם העסקים", ולא לעולם ההשקעות, וברי כי לא כל מימוש מוצלח של נכס הון יגרור בעקבותיו סיווג כעסקת אקראי, למשל בשל התשואה שהושגה בעת המכירה (וראו לדוגמה סעיף 30 לחוות דעתה של כבוד השופטת ברק-ארז בע"א 3892/13 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, ניתן ביום 8.6.2015, שם הוטעם כי "גם עסק אקראי נדרש לענות למאפיינים של 'עסק'").

64. הגבול בין מימוש הוני ובין עסקת אקראי הוא לעתים קרובות דק מאוד ואפילו בחינה הגונה ויסודית של מכלול הנסיבות עלולה להוביל מומחי מס שונים למסקנות שונות ולחילוקי דעות. מציאות זו בעייתית במיוחד כאשר פערי המיסוי בין הון ופירות הם כה גדולים כפי שהם היום בחקיקה הישראלית (הן בנושא שיעורי המס החלים והן בנושא אפשרויות קיזוז הפסדים), כאשר ההצדקה הפיסקלית לפערים אלה איננה תמיד נהירה.

והנה כל עוד לא תשונה השיטה, מלאכת המיון הקשה תישאר נחלתם של בתי המשפט.

65. בחנתי את המקרה דן על מכלול נסיבותיו, ולאור מבחני העזר הנהוגים הגעתי למסקנה – במאזן ההסתברויות – כי מכירת הקערה לא הייתה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

66. תחילה, ועל מנת להציג את עמדת המשיב בנושא, אביא מקצת קביעותיו של רו"ח וורמר, המפקח שהעיד מטעם המשיב, מתוך תצהירו:

"לעמדתי, מחיר רכישת הקערה וההסתייעות ב[מקסים] שיק מהווים סממנים שמעידים שאין לראות בפריטים שנרכשו כמיטלטלין לשימוש אישי.

...

לעמדתי, ניסיון זה של המערער למכור את העתיקה בחו"ל באמצעות סוחר עתיקות מהווה סממן לפעילות בעלת אופי עסקי, בפרט כאשר לשם ייצוא העתיקה מישראל נדרש להשיג אישורים רגולטוריים מתאימים.

...

לעמדתי, הצגת העתיקה למומחה, בפרט מומחה עולמי שיושב במדינה זרה, במטרה להעריך את שווייה מהווה אף היא סממן לפעילות עסקית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

...

המערער הוא אספן עתיקות... אציין כי לעמדתי אין לקבל טענה לפיה מי שעוסק בעתיקות מסוג מסוים, אין לראותו כעוסק לגבי עתיקות מסוגים אחרים.

...

... לאורך השנים צבר המערער ידע וניסיון רב בתחום העתיקות... השימוש בשלוחים בעלי ידע וניסיון בתחום הסחר בעתיקות, לצורך מכירת העתיק, אשר להם שולמו סכומים לא מבוטלים, מלמדת על מטרה עסקית.

...

...רכישת העתיקה בסכום לא מבוטל ומכירתה ברווח גבוה מאוד, יש בה כדי להעיד על ביצוע פעולה לה מאפיינים עסקיים תוך ציפייה לרווח גדול. אציין כי גם ההיקף הכספי של המכירה מעיד, כשלעצמו, על פעולה בעלת אופי עסקי."

(מתוך סעיפים 7, 11, 12, 15, 16, 18, 20 ו-23 לתצהיר וורמר)

כמו כן מר וורמר מצא בפעולות שננקטו "מידה רבה של טיפוח, יזמות ושיווק שהביאו לבסוף למכירת הקערה בסכום ניכר" (סעיף 21 לתצהיר). בנושא הטיפוח, הוסיף העד מטעם המשיב בחקירתו הנגדית כי לדעתו "ברגע שיוצרים טייטל [כלומר, זיהוי מהות הקערה – ה"ק] מהי הקערה, זה טיפוח. ברגע שיוצעים להגיד מהי התקופה, מה הסיווג, לאיפה זה שייך, מה התיעוד שלה" (עמוד 206, שורות 3-4).

67. כאמור, לאחר שקילת הדברים, אינני יכול לקבל את עמדת המשיב במקרה יוצא דופן זה.

ראשית, לא נסתרו דבריו של המערער כי הוא רכש את הקערה בגלל יופיה וכדי להציב אותה כחפץ נוי בביתו:

"לא הייתה לי בעיה להוציא כסף על פריטים יפים כי זו התשוקה שלי. אין לי עניין בביגוד או בריהוט אבל על רכבים או אמנות – תמיד הייתי מוכן לשלם יותר...ראיתי את הקערה והיא מצאה חן בעיני מאוד...ברור כי מאחר שלא סברתי שהקערה יקרת ערך, לא רכשתי אותה כדי ליצור רווח עתידי אלא כפריט קישוט בלבד כפי שקניתי ועודני קונה דברים יפים לקישוט בסלון...התשוקה שלי היא לנוי ויזואלי..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

(מתוך סעיפים 6, 7, 10 ו-48 לתצהיר המערער בהליך זה)

ואכן יש בעובדות הנוספות – ובייחוד משך תקופת ההחזקה – כדי לאשש אמירה זו לגבי כוונת המערער. לדעתי המערער הרים את נטל השכנוע המוטל עליו והראה כי לא התכוון מלכתחילה לעשות רווח מהיר מ"סיבוב" של רכישה ומכירה של הקערה אלא קנה אותה כדי להמשיך ולהחזיק בה ואף לשם השימוש האישי בה כפריט אמנות.

אמת נכון הוא כי נכס עשוי להירכש ולהיות מוחזק פרק זמן ממושך כנכס השקעתי (הוני) אך בסופו של דבר הנסיבות האופפות את **מכירתו** של הנכס ילמדו על ביצוע עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי **בשלב המכר**. מטבע הדברים במקרה כגון זה קשה יותר לשלטונות המס לבסס את "מסחריות" פעולת המימוש, לעומת מקרה פשוט יותר של עסקה קצרת מועד בה נכס נרכש מראש על מנת להשביחו ולמוכרו ברווח. המקרה הנוכחי הוא מהסוג הקשה יותר (מבחינתם של שלטונות המס) ואדון בפרוטרוט בנסיבות המכירה בהמשך חלק זה.

68. בהקשר זה יצויין כי הרמיזה שהועלתה על ידי המשיב, לפיה המערער כלל לא היה הרוכש האמיתי של הקערה אלא פעל כאיש קש, לא נטען בכתבי הטענות התוחמים את גבולות המחלוקת בערעור זה וממילא לא הובאה כל ראיה שהיא להוכחת הדברים (ראו עמוד 20, שורה 16 ואילך).

69. גם הפקפוק מצד המשיב אשר **למועד הרכישה** האמיתי לא גובה בראיות. בפני בית המשפט מצויות עדויות (מן ההווה ומן העבר) של המערער, של מקסים ושל חכמו לפיהן הקערה נמכרה למערער בשנת 2003. לא הובהר על ידי המשיב איזה אינטרס היה לחכמו לשקר בעניין זה.

מוזיאון קורנינג השתכנע כי תולדות הקערה אמינות ותאריך הרכישה על ידי המערער (2003) מופיע בקטלוג המוזיאון. לא הובאה כל ראיה אחרת המצביעה על מועד רכישה מאוחר יותר. לפיכך אין לי אלא לקבל את המצג ולקבוע כי הקערה נרכשה בחודש יולי 2003.

70. לפיכך, **משך בעלותו** של המערער בקערה הייתה כתשע שנים, פחות חודש או חודשיים. עד לתחילת מהלך המכירה (ספטמבר 2011) חלפו למעלה משמונה שנים.

תקופת החזקה זו היא ממשית ומהותית בכל קנה מידה, וזאת אף לאור טיב הנכס: הקערה





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

היא נכס מיטלטלין קטן שהבעלות בו איננה טעונה רישום קנייני⁵ ומי שרוצה היה לעשות בקערה עסקה מהירה לשם השאת רווחים, יכול היה לעשות זאת ללא כל קושי. לדעתו תקופה של שמונה או תשע שנים עולה בקנה אחד עם רכישה לצורך השקעה או שימוש אישי, יותר מאשר רכישה לצורך מסחר (אם כי, כפי שצויין בסעיף 67 לעיל, גם רכוש שהוחזק שנים רבות עשוי להימכר בסופו של דבר בעסקת אקראי שאופיה מסחרי, אם כך ילמדו נסיבות המימוש).

71. למימד הזמן תפקיד נוסף במקרה הנוכחי: אין חולק כי ערכם הכספי של עתיקות תלוי במידה רבה ב**נדירותן**. ככל שהפריט נדיר יותר, חשיבותו ושוויו גדולים יותר. נזכיר את מילותיו של המומחה ד"ר גולדשטיין במכתבו מחודש נובמבר 2011: **"given the unique position of this object for the moment"** (קו ההדגשה הוסף). דהיינו, ככלל, לאדם שקונה עתיקה מתוך כוונה למכור אותה ברווח יש תמריץ **להקדים** ולמכור כל עוד הפריט נחשב נדיר (או נדיר יחסית), ולא להתמהמה תוך נטילת סיכון כי עד למועד המכירה יימצאו פריטים דומים נוספים שיורידו את ערכה הכספי של העתיקה בשוק. המערער לא פעל כאמור ולא ניסה להזדרז במימוש הקערה שמא יימצאו קערות דומות לה.

72. הקערה הוחזקה במשך יותר משמונה שנים בתנאים ביתיים רגילים (ויותר על כך בחלק ו' להלן), דהיינו ללא מיגון מיוחד, בהישג ידם של בני הבית ובאי הבית, וללא כיסוי ביטוחי. כלומר לא נעשה מאמץ מיוחד לשמר את ערכה הכלכלי של הקערה, יהיה אשר יהיה.

73. לא הובאה כל אינדיקציה שהקערה נרכשה **במימון זר** או שעצם הרכישה העמידה את המערער בסיכון כלכלי כלשהו מעבר לאובדן אפשרי של ההשקעה המקורית. אכן בקשר למימון הרכישה, המשיב העלה שורה של תמיהות לגבי היכולת הכלכלית של המערער לרכוש את הקערה בשנת 2003 במחיר ששולם בעדה. יש להודות כי הנסיבות יוצאות דופן: אדם צעיר בראשית דרכו העסקית מוציא 28 אלף ש"ח על שתי עתיקות וזאת מבלי לבדוק את זהותן. לשם העצמת התהייה, הביא המשיב את נתוני ההכנסה והרכוש של המערער באותה עת (נספחים 2 ו-3 לתצהירו של מר וורמר; בשנת 2003 משך המערער משכורת בגובה 91 אלף ש"ח לערך).

74. היות שתיאוריית איש הקש איננה נושא לדיון כאן, אין זה ברור לאן תהיות המשיב יכולות להוביל לעניין המחלוקת מושא הערעור. אף אם הרכישה נראית תמוהה (בעיני המשיב לפחות), ייתכן שהמערער נמנה על סוג האנשים שנהנים מעצם הבעלות בחפצים יקרים,

⁵ אינני מתייחס כאן לדרישות הודעה או אישור, ככל שהיו קיימות, לפי חוק העתיקות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

יפים וייחודים, מהצגתם בפני אחרים ואולי מההילה הקשורה בהם. ומה נאמר לגבי האנשים הלא מעטים המוכנים לשלם, למשל, 60 אלף ש"ח עבור שעון יד?

75. כמו כן, נתוני ההכנסה של המערער לא היו שונים כל כך אפילו בשנת 2008 (כ- 164 אלף ש"ח לשנה זו) והנה כבר בשנת 2010 המערער התחיל לאסוף טבעות עתיקות בהשקעה של יותר משניים וחצי מיליון שקלים על פני שנתיים או שלוש.

עוד יצויין כי לימים המערער רכש שלושה כלי רכב יוקרתיים ביותר, עובדה שיש בה כדי להעיד על טעם יקר ונכונות להוציא סכומי כסף גבוהים על דברים שאולי אצל אחרים ייתפסו כמותרות.

76. לפי חומר הראיות המונח לפניי, המערער כלל לא התעניין בזיהוי או בתארוך הקערה בסמוך לפני או בסמוך לאחר הרכישה מידי חכמו.

לפני הרכישה: היינו מצפים כי אדם העומד להוציא סכום של 28 אלף ש"ח על שתי עתיקות (הקערה והצנצנת), ומביט על הרכישה בעיניים **מסחריות**, יבקש לערוך בדיקות הן לגבי אותנטיות הפריטים והן לגבי שווי השוק שלהם. מן העדויות לא התרשמתי כי היה לחץ כלשהו לפעול במהירות מול חכמו (אשר החזיק בקערה במשך עשרות שנים, לפי דבריו), ולא הוכח כי חכמו היה מונע מהמערער לערוך כל בדיקה שיחפוץ (כפי שהמוזיאון עשה לפני שהוא רכש את הקערה מהמערער). אולי המערער היה מגלה כי הקערה חסרת ערך כלכלי לחלוטין והבדיקה הייתה חוסכת לו אלפי שקלים רבים. אבל לא כך נעשה, ועל סמך ההיכרות בין מקסים וחכמו, המערער הוציא את הסכום הנ"ל ללא כל בדיקה מוקדמת.

אחרי הרכישה: לחלופין, היינו מצפים כי אדם הפועל ממניעים מסחריים יבדוק את שווי הקערה (בין השאר, על ידי זיהויה ותארוכה) אחרי שרכשה כדי לדעת איזה רווח ניתן להשיג ממכירתה. מידע זה עשוי להשפיע על שורה של החלטות כגון, האם להחזיק את הפריט להנאה אישית לתקופה כלשהי או שמא למכור אותה מיד, היכן להחזיק אותה ובאיזה תנאים, האם לערוך לגביה ביטוח, וכיצד להעביר אותה (פיזית) ממקום למקום.

מאידך, העדר בדיקות כאמור במהלך תקופת החזקה עשוי לחזק את הרושם שהחפץ לא נרכש ממניעים מסחריים.

בנסיבות המקרה, המערער לא התעניין כלל (באותו שלב) במקורה של הקערה או בשווייה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

77. לא נעשה דבר על ידי המערער כדי "להשביח" את הקערה או להגדיל את שוויה. ראשית, לתפיסתי עצם ביצוע תארוך לחפץ ישן או קבלת הערכה מקצועית לגבי שוויו אינם בבחינת מעשי "טיפול" או "השבחה". אין בזיהוי מהות החפץ וגילוי האמת לגביו כדי לשנותו ועל כן אינני מסכים עם העד מטעם המשיב בנושא זה (ראו סעיף 66 לעיל). אני מסכים עם המערער כי הצגת הקערה בפני מומחים אין בה כדי להוות פעולת השבחה, "בדומה לשמאות מקרקעין שלא משביחה נכס נדל"ן" (סעיף 16 לסיכומי התגובה).

ממילא לא הייתה אפשרות לשפר את מצבה הפיזי של הקערה, ולא נעשה כל מאמץ לפרסם את קיומה או את נדירותה ברבים, משנתגלו הנתונים על אודותיה בידי ד"ר גולדשטיין (בניגוד, למשל, לפרסום הספר הנ"ל על אוסף הטבעות). והנה בהינתן שסיפור נפילת הקערה ושבירתה בדירת המערער אמינה (ולא הובאה כל ראיה לסתור את גרסת בני הזוג בנושא זה פרט לאי הבהירות לגבי מועד הנפילה), אזי נקרתה בדרכו של המערער הזדמנות לטפל בקערה כראוי לעתיקה יקרת ערך. העד מטעם המערער מר חיים שציופק, לשעבר חוקר ברשות העתיקות, סיפר על כך שבדרך כלל מתקנים נזקים הנגרמים לעתיקות באמצעות "מרפא" המתמחה בתחום מיוחד זה. אולם המערער לא פעל כך ולפי העדויות הוא תיקן את השבר בעצמו בדבק ביתי.⁶ מר שציופק ייחס את העדר הטיפול המקצועי הנאות לחובבנותו של המערער.

78. ובהמשך לשאלת ההשבחה: אחת ההבחנות בין מכירת נכס באופן מסחרי/עסקי (פירותי) ובין מכירה הונית היא מקורה של עליית שווי הנכס ממועד רכישתו ועד מועד מכירתו: האם העלייה נובעת ממעשיו היזומים של הבעלים, המכוונים להשביח את הנכס, או שמא שווי הנכס עלה בשל מגמות שוק כלליות המשפיעות על המחירים של נכסים מאותו סוג, ללא קשר למאמציו של הבעלים. בעניין זה ראו את חוות דעתו של כבוד השופט גרוסקופף בע"א 8942/15 שירצקי ואח' נ' פקיד שומה תל - אביב 4, ניתן ביום 26.12.2018, בפרט בסעיפים 10 ו-11. בין היתר, הוטעם שם כי:

⁶ לעניין מצבה של הקערה, חכמו בהודעתו ברשות העתיקות משנת 2012 העיד כי הוא קנה את הקערה כאשר כבר היו בה "סדקים מודבקים" ואילו ד"ר גולדשטיין בחוות דעתו ציין כאמור כי "The piece has been broken into a number of large and small fragments". לא ניתן לדעת אם ההדבקות שראה ד"ר גולדשטיין כללו הדבקה חדשה משנה או שנתיים קודם לכתבת חוות הדעת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

"רווח (הפסד) הון הוא הרווח (ההפסד) שנוצר כתוצאה מעלייה (מירידה) בשווי הכלכלי (שווי השוק) של רכוש השייך לנישום בין שתי נקודות זמן... הכנסה הונית היא אם כך ההכנסה הצומחת לאדם מממוש של רווח הון, דהיינו מממוש של רווח שנוצר בעקבות עליית שווי השוק של הנכס הנמכר בתקופה הרלוונטית... לעומת זאת, הכנסה פירותית, היא הכנסה שאדם מפיק מניצול המשאבים השונים העומדים לרשותו, ובכלל זה כישוריו, ידיעותיו ונכסיו... העמדת הדברים בדרך זו מבהירה כי ההבדל הבסיסי בין 'הכנסה הונית' לבין 'הכנסה פירותית' הוא ברכיב בגינו הופקה ההכנסה - הכנסה הנובעת מממוש עלייה בשווי השוק של רכוש הנישום היא הכנסה הונית, בעוד שהכנסה המופקת מניצול כישוריו ומשאביו של הנישום היא הכנסה פירותית."

להמחשת ההבחנה האמורה, השופט גרוסקופף מביא דוגמה של ציור:

"כאשר הציור נמכר על ידי האומן לסוחר האומנות, הרי שההכנסה שצומחת לאומן היא הכנסה פירותית, שכן היא תוצאה של ניצול כישוריו כצייר; כאשר הציור נמכר על ידי סוחר האומנות לרוכש פרטי, הרי שגם הכנסת סוחר האומנות היא פירותית, מאחר שהיא מופקת בעיקרה מיכולתו של הסוחר לשווק את הציור, ומהידע שרכש ביחס לשוק האומנות. ודוק, ייתכן שבמהלך התקופה בה החזיק סוחר האומנות בציור השתנה גם שווי השוק שלו במנותק ממאמצי השיווק של סוחר האומנות (כגון, כשהאומן זכה לפרסום בתקופה זו), ואולם הרווח השגרתי של סוחר האומנות נובע מיכולתו לתווך בין אומנים מוכשרים לבין בעלי ממון המתעניינים ביצירותיהם. לבסוף, כאשר הרוכש הפרטי מוכר את הציור ביום מן הימים הרי שעיקר הרווח שיעשה, ככל שיצמח לו רווח, ינבע מעליית מחיר השוק של הציור בתקופה בה החזיק בו, ולא מערך מוסף שתרום הרוכש הפרטי. רווח זה הוא לפיכך הכנסה הונית. ויובהר, ייתכנו מצבים בהם הרווח יהיה תוצר של שני מרכיבים: רכיב השינוי בשווי השוק (רווח הון) ורכיב הכישרון והמשאבים של הנישום (רווח פירותי). ואולם, עלינו להתחקות אחר הרכיב הדומיננטי מבין השניים אשר עומד מאחורי ההכנסה, על פיו





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

תמוסה ההכנסה, וזאת תוך העדפה של כללים ודאיים על פני דיוק מושלם.

יש להעיר כי ההבחנה המוסברת על ידי כבוד השופט גרוסקופף בעניין **שירצקי** לכאורה איננה מביאה בחשבון את הכישורים והמשאבים שעשויים להיות מופעלים **בבחירת נכס להשקעה**, גם אם **לאחר** רכישת הנכס לא נעשות לגביו כל פעולות השבחה וערכו עולה רק בזכות כוחות שוק כלליים. הרי ניתן לסבור כי חלק מסוד ההצלחה בתחום ההשקעות הוא לדעת **במה** להשקיע. הערה זו רלבנטית דווקא למקרה מהסוג הנדון, קרי בתחום האומנות או העתיקות, בו בחירה נבונה של החפץ לרכישה עשויה להגדיל את הסיכוי להפקת רווח בסופו של דבר).

79. והנה במקרה דנן, ייתכן מאוד שהשווי הכספי של הקערה היה טמון בה **כבר בעת רכישתה** על ידי המערער בשנת 2003. לא הובאה ראייה שמצביעה על כך ששוק העתיקות הבינלאומי השתנה מקצה לקצה בין השנים 2003-2012, ולא מן הנמנע כי קורנינג, או רוכש דומה, היה מציע כבר בשנת 2003 מחיר דומה לזה ששולם בפועל בשנת 2012. דהיינו, ייתכן שכל מה שאירע כאן הוא ששווי הקערה **נחשף**, וזאת בסמוך מאוד למועד המכירה. ניתן לסבור כי יש בעובדה זו כדי להרחיק את המקרה עוד יותר מהצד המסחרי של הספקרום.

80. אשר **לבקיאותו** של המערער בתחום: כידוע מבחן עזר זה בוחן את **"ידענותו ובקיאותו של הנישום או שלוחיו"** (סעיף 7 לפסק הדין בעניין **מ.מ.א. ניהול הנ"ל**), וכבוד השופט גרוסקופף הרחיב בנושא זה בעניין **שירצקי הנ"ל** (בסעיף 13 לחוות דעתו):

"מבחן הידע והבקיאות הוא בעל חשיבות, מאחר שרווח שהופק באמצעות שימוש בידע ובבקיאות, הוא הכנסה מניצול כישוריו ומשאביו של הנישום."

בפסק דין **שירצקי** נדונו עסקאות מכר במניות והשופט גרוסקופף הוסיף והעיר:

"עסקאות בניירות ערך מבוצעות בדרך כלל באמצעות הסתייעות באחר (עובד בחברת השקעות או פקיד בנק למשל). הסתייעות שכזו, אף כשאותו אחר הוא בעל ידע ובקיאות בשוק ההון, אין בה, כשלעצמה, כדי להוציא את רווחיו של המשקיע מגדר הכנסה הונית. חריג אפשרי לכך הוא מצב בו הנישום עושה שימוש בידע ובבקיאות של אחר, ואולם זאת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

תוך קיום מנגנון קבוע, שוטף ומאורגן של התייעצות, בו לנישום מעורבות אקטיבית ומשמעותית, ההופכת אותו, ולו באופן קונסטרוקטיבי, לבעל מומחיות בשוק ההון... " (מתוך סעיף 15 לחוות הדעת)

המשיב דן מכנה את המערער "אספן עתיקות" (ראו למשל סעיף 52 לסיכומי המשיב) ובשל כך הוא מייחס למערער בקיאות בכל תחום העתיקות, לרבות בנושא כלי זכוכית עתיקים. המערער מצדו הכחיש כל ידע מקצועי מיוחד בתחום: "אין לי כל הבנה ו/או בקיאות בנושא עתיקות מזכוכית... אין לי ידע או רצון להתעמק בעתיקות..." (סעיף 48 לתצהיר המערער). כאן יש להזכיר כי הרקע של המערער הוא במינהל עסקים וככלכלה והוא ייסד וניהל יחד עם אחיו מספר חברות שעסקו או עוסקות באתרי אינטרנט ואפליקציות, בין היתר בתחום המוזיקה והמכוניות – ללא כל קשר לעולם העתיקות.

81. יש לשער כי לא כל אספן הוא מומחה למושא אוספיו (בייחוד אם העניין שהוא מוצא בהם הוא יופי ונוי). אולם לצורך הדיון נכון אני להניח כי אספן רציני, המוציא כסף רב על פריטי האוסף, איננו דומה להדיוט בתחום, ומטבע הדברים ירכוש עם השנים ידע בלתי מבוטל ויכולת הבחנה לגבי תכונות החפצים. אלא מאי? אוסף העתיקות היחיד של המערער, ככל שידוע לנו, הוא אוסף הטבעות. המערער לא הכחיש כי התעניין בטבעות, ואף רכש ידע מסוים בנושא כ"אוטודידקט" (סעיף 78 לסיכומי המערער).⁷ אבל חוץ מעתיקות החפצים עצמם, לכאורה אין קשר קרוב בין מומחיות בטבעות מתכת (זהב, כסף ועוד) ובין מומחיות בכלי זכוכית.

אמנם המשיב מכריז בסיכומיו כי הוא "... אינו מקבל את טענת המערער, כי לעניין העיסוק בעתיקות יש להבחין בין עתיקות מסוגים שונים, כך שיכול שיהיה מי שהוא עוסק בתחום של עתיקות מסוג מסוים (זכוכית) [ו] לא ייחשב כעוסק ביחס לעתיקות מסוג אחר (טבעות)" (סעיף 59, שם). דא עקא, המשיב לא הביא כל עדות מומחה כדי לתמוך באמירה/מסקנה זו והעד היחיד שהעיד מטעמו היה המפקח אשר קיבל את ההחלטה בהשגה.

⁷ בניגוד לרושם שעלול להתקבל מן האמור בסעיף 52 לסיכומי המשיב, המערער אמנם יזם את ההוצאה לאור של הספר על אוסף הטבעות (ראו סעיף 57 לעיל), אך לא השתתף בחיבורו; הספר נכתב על ידי ה"ח Jack Ogden ו-Jeffrey Spier.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

82. לעומת זאת, העדה מטעם המערער, מומחית לזכוכית העתיקה, ד"ר כצנלסון, הצהירה כי "למיטב ידיעתי, בתחום העתיקות קשה מאוד להיות בעל מומחיות רב תחומית... לפי מיטב ידיעתי אין זה סביר שאדם המתמחה במטבעות עתיקים למשל יהיה מומחה גם בזכוכית עתיקה" (סעיף 7 לתצהירה). בחקירתה הנגדית הוסיפה ד"ר כצנלסון והטעימה כי לדעתה, "במקרה של הצלחת הזאת, יש ספק גדול שסתם דילר יכול היה להבין שזה משהו מאוד נדיר" (עמוד 161, שורות 33-34). דהיינו, אין בסיס לסבור כי הבנתו של המערער בעולם הטבעות יכולה הייתה לשמש אותו במישרין גם בעולם הזכוכית העתיקה, ובוודאי לא בעת רכישת הקערה, שבע שנים לפני רכישת הטבעת הראשונה. עם זאת, יש לשער כי בניית אוסף הטבעות כן תרמה להבנתו של המערער בנוגע לאורחות המסחר בענף העתיקות, דהיינו, כיצד "עושים עסקים" בתחום מיוחד זה, אולם גם אם כן, אין בכך כדי להפוך את המערער מניה וביה לסוחר במובן הרחב.

אוסף כי לדעתי, ההיקש שהמשיב מבקש לעשות מפסק הדין בע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים 1 נ' פרופ' גבריאלה שלו, ניתן ביום 18.11.2010, איננו במקום. הרי פרופסור שלו לא התמנתה לשמש בוררת בתחום משפטי מחוץ למומחיותה (וראו סעיפים 29 ו-30 לחוות דעתו של כבוד השופט עמית (כתוארו אז)). כל שנפסק הוא שפעילות הוראה ופעילות בוררות באותו תחום הן חלק מאותו משלוח יד ולכן ההפנייה לפסק הדין על ידי המשיב דן מניחה את המבוקש.

83. לגבי הבקאות של הגורמים האחרים שהמערער נעזר בהם: תחום העניין של מקסים היה מטבעות עתיקים והוא העיד כי "לא התעסקתי בכלל, בכלל בזכוכית..." (עמוד 56, שורה 13). באופן דומה גם גולדלמן אמר כי "אני לא מומחה לזכוכית...אני סוחר אמנות מקצועי...אבל...הזכוכית העתיקה זה לא המקצוע שלי...אני לא מומחה" (עמוד 73, שורה 1 עד שורה 4; עמוד 81, שורה 26). עובדה היא ששניהם לא זיהו את מקורה של הקערה, לא העריכו את גילה, ולא ידעו על נדירותה. אם הם כן היו יודעים (או אפילו משערים), ייתכן שהשתלשלות הדברים הייתה אחרת, ולא המערער הוא שהיה נשאר עם רווח גדול בכיסו. כך יש לומר גם לגבי מר חכמו, אשר ככל הנראה הבין בעתיקות באופן כללי.

ונוכח שוב כי ד"ר כצנלסון עצמה, אוצרת הזכוכית במוזיאון ישראל באותה עת, לא ידעה לזהות את הקערה על פי התמונה שנשלחה אליה.

84. המשיב מדגיש את הפעולות שננקטו והמאמצים שנעשו לקראת מכירת הקערה. כפי שצויין לעיל, אכן נכס שהוחזק תקופת מה כנכס השקעה או כרכוש אישי עשוי, בנסיבות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

המתאימות, להימכר בעסקה שאופיה מסחרי, למרות שהוא לא נרכש מלכתחילה לצורך מימוש מהיר.

85. אינני מוצא בהתרחשויות הנדונות כאן פעולות יוצאות דופן המעידות על צביון או אופי מסחרי מובהק.

86. "אופי מסחרי" אמרנו, ולא "אופי כלכלי" – ברי כי משגמלה בלבו של המערער החלטה למכור את הקערה, הוא ביקש למקסם את התמורה שהוא יקבל עבורה. אין בעובדה זו, כשלעצמה, להוציא את המקרה מתחום ההון.

87. מה בעצם נעשה לשם מכירת הקערה? כפי שפורט בחלק ג' לעיל, בין חודש ספטמבר 2011 (או בסמוך לו) וחודש אפריל 2012 בוצעו פעולות עיקריות אלו:

- (א) הקערה נמסרה בישראל מידי המערער לידי מקסים לשם מכירתו;
- (ב) הקערה הוחזרה לידי המערער כדי שישלח לגולדלמן בלונדון לשם מכירתו;
- (ג) גולדלמן נועץ בד"ר כצנלסון ממוזיאון ישראל אך ללא הועיל;
- (ד) התקבל אישור הוצאה מן הארץ כנדרש על פי חוק העתיקות;
- (ה) הקערה נלקחה ללונדון;
- (ו) הקערה צולמה אצל גולדלמן על ידי צלם מקצועי;
- (ז) גולדלמן שלח צילומים של הקערה לד"ר גולדשטיין בארה"ב ונועץ בו;
- (ח) לפי בקשת ד"ר גולדשטיין, גולדלמן ככל הנראה לא פנה לרוכשים פוטנציאליים נוספים;
- (ט) ד"ר גולדשטיין הגיע ללונדון על מנת לבדוק את הקערה והוציא מכתב סיכום הממצאים;
- (י) גולדלמן והמערער נפגשו בלונדון עם מנהל קורנינג, ד"ר וויט;
- (יא) הוכן לבקשת קורנינג תצהיר מפי מר חכמו;
- (יב) בהמשך, ושוב לבקשת קורנינג, גולדלמן לקח את הקערה לניו יורק לשם בדיקה סופית.

ניתן לתמצת רשימת פעולות זו לארבעה אלה:

- (1) הסתייעות במקסים שנקטעה באיבה;
- (2) הסתייעות בגולדלמן (והצלם מטעמו), כנגד עמלה של 10%;
- (3) הסתייעות (עקיפה) בד"ר גולדשטיין;
- (4) ניהול מגעים על בסיס בלעדי עם המוזיאון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

88. מזווית שונה, אפשר לנמות מה שככל הנראה לא נעשה:

(א) הקערה לא הוצגה לפני מגוון רוכשים פוטנציאליים ולא נעשה כל נסיון ליצור מצב של התמחרות (ישירה או עקיפה) בין קונים בכוח: אמנם הוזכר "שייח ערבי" אחד אך גולדלמן הכחיש כי בפועל הציע לו את הקערה לרכישה (עמוד 78, שורה 9 עד שורה 11).

(ב) בפרט, לא הוצגה הקערה (או צילומים ממנה) לפני מוסדות המקבילים לקורנינג (בעלי תקציבים גדולים) שאולי יתעניינו ברכישה;

(ג) לא נבחנה אפשרות מכירת הקערה במכירה פומבית באחד מה-auction houses המובילים בעולם;

(ד) לא הופץ כל פרסום או מודעה בעניין הקערה ולא נעשה כל מעשה "שיווק" אחר;

(ה) לא נוהל כל משא ומתן של ממש מול קורנינג. גולדלמן דרש 1.5 מיליון דולר עבור הקערה, המוזיאון הציע 1.35 מיליון דולר, ובכך הסתיים העניין.

(ו) לדברי גולדלמן, פרט להשתתפות במפגש עם ד"ר וייט, המערער עצמו כלל לא היה מעורב בתהליך המכירה מול קורנינג (סעיף 38 לתצהיר גולדלמן).

89. לטעמי הסתייעות בסוכן או מתווך בתהליך מכירת נכס, כנגד תשלום עמלה על בסיס הצלחה, איננה יכולה, כשלעצמה, להביא לסיווג העסקה כבעלת אופי מסחרי.

כך לגבי נכס נדל"ן (דוגמה שכיחה), כך לגבי חבילת מניות בחברה, וכך לגבי כל נכס אחר לרבות דברי אמנות. כל מסקנה אחרת תביא לריבוי "עסקאות אקראי" מדומות ושחיקת חשיבותו של חלק ה' לפקודה, או לחלופין, לביצוע עסקאות באופן בלתי יעיל מבחינה כלכלית בשל הימנעות מאולצת מהשימוש בשירותי תיווך משיקולי מס גרידא. דיני המס אינם אמורים להביא לעיוות כלכלי כזה אך בשם הגברת הגבייה.

אכן, תשלום 10% מהפדיון הכללי לחברה האנגלית בבעלות גולדלמן מלמד על כך כי חלקו של גולדלמן בתהליך המכירה לא נעשה על בסיס חברי בלבד או כטובה למערער. כפי שמדגיש המשיב, גולדלמן קיבל סכום נאה (135,000 דולר) עבור מאמציו אשר פורטו לעיל.

שקלתי כמובן גם היבט זה כחלק מבחינת מכלול הנסיבות. אולם, כמוסבר, אינני חושב שתשלום עמלה לסוכן או מתווך על מנת שידאג למכירת נכס ויטפל בכל הכרוך בכך, הוא אינדיקציה מובהקת לצביון מסחרי של המכר, והוא עשוי להתיישב באותה מידה עם פעולה במישור ההוני.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

90. ואשר להיעזרות במומחה (ד"ר גולדשטיין): כל העת המערער ידע או הניח כי הקערה היא אותנטית והזכוכית היא מסוג "רומית". מעבר לכך הוא והאחרים סביבו לא ידעו דבר. ייתכן שהוא הניח או האמין כי ניתן להשיג מחיר נאה מאוד עבור הקערה (ועל כך, ראו סעיף 95 להלן).

91. אולם מבלי לברר ביתר דיוק את גיל הקערה ומקורה, המערער לא יכול היה לדעת דבר על מידת נדירותה או חשיבותה, גורמים אשר בהכרח ישפיעו על המחיר הסופי שיושג בגינה.

92. במצב דברים זה פנייה למומחה בתחום היא טבעית ומתבקשת, ולדעתי איננה הופכת מכירה הוגנית לעסקה בעלת אופי מסחרי. האם נצפה מאדם שהוא הדיוט בתחום היהלומים למכור יהלום גדול שירש או קיבל, ללא קבלת הערכת שווי קודם למכירה? ומהו דין קבלת חוות דעת שמאי מקרקעין לפני מכירת נכס נדל"ן ששווי מליוני שקלים רבים? האם רצוי לאלץ מוכרים להימנע מקבלת הערכות שווי וחוות דעת מומחים, ולמכור נכסים באופן עיוור, שוב משיקולי מס גרידא?

93. המשיב הדגיש מאוד את עובדת העברת הקערה לחוץ לארץ לשם המכירה. גם כאן אני מתקשה להסכים כי יש בכך סממן מסחרי – בהתחשב במהות הנכס הנדון והשוק המקומי המצומצם (לגבי האפשרות למכור את הקערה למוזיאון ישראל, ד"ר כצנלסון הביעה את הדעה כי "לא ... היינו הופכים עולמות כדי לרכוש את החפץ" מפני שהוא לא שייך לארץ ישראל או לתרבות היהודית (עמוד 165, שורה 13 עד שורה 15)). והנה המערער פנה תחילה למקסים לצורך המכירה בישראל אך משהתחוויר כי עדיף נסיון מכירה בחו"ל, התוכנית השתנתה. קבלת אישור ההוצאה על פי חוק העתיקות הייתה עניין טכני, ורצונו של המערער למקסם את המחיר שיושג איננו סותר את האופי ההוגני של פעולת המכר.

מעבר לכך, נדמה כי נסיון המשיב להציג דיכוטומיה בין מכירה בישראל ובין מכירה בחוץ לארץ איננו מתאים לעידן הנוכחי. המסחר המקוון מאפשר למשתתפי שוק בכל אתר ואתר בעולם לסחור ביניהם ואין לצפות ממוכר רציונלי, בהעדר חסמים משפטיים, מיסויים או מדיניים, לקבל החלטה מראש כי ימכור רק לקונים במדינתו הוא אף אם על ידי כך הוא ישיא רווח נחות.

ובמקרה של קערה עתיקה, ברור כי עסקה איננה יכולה להשתכלל מבלי שהרוכש יבדוק פיזית את החפץ, ומכאן הצורך להעביר את הקערה לחוץ לארץ על מנת לאפשר את מכירתה שם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

94. המשיב מציין כי "העתיקה לא נמכרה על ידי המערער באופן עצמאי... למשל, במסגרת של מכירת חצר או באמצעות אתרי אינטרנט למכירת פריטים משומשים – התנהלות אשר ככלל אינה כוללת מידה משמעותית של יזמות ושיווק, ומשכך מטיבה גם פחות מעידה על התנהלות הנושאת אופי עסקי" (מתוך סעיף 55 לסיכומי המשיב).

כלומר, משמיע לנו המשיב תזה לפיה מכירה "עממית" לא תיחשב לעסקת אקראי, והאפיקים לעשות כן הם (לדוגמה) מכירת חצר ואתרי אינטרנט למכירת פריטים משומשים (בסעיף 80 לסיכומיו, בהקשר אחר, המשיב מזכיר גם מכירה בשוק הפשפשים).

לטעמי, גישה מצמצמת זו כלל איננה מביאה בחשבון את טיב הנכס, רמת המחירים הצפויה, וסוג הקונה שעשוי לרכוש אותו.

95. אדם שקנה או ירש לפני שנים ציור שצויר על ידי אמן שהפך עם הזמן לידוע ומוערך, ובעל הציור עשוי למכור אותו היום במאות אלפי שקלים או אף במיליוני שקלים, האם נדרש ממנו להסתפק ב"מכירת חצר", באתר אינטרנט כללי, או בשוק הפשפשים? האם התנהגות כזו תהיה רציונלית מבחינה כלכלית? ואם אותו אדם יעשה את מה שמתבקש בנסיבות – יקבל הערכת שווי מוסמכת ויפנה לסוכן, לגלריה או לבית מכירות פומביות, בין בישראל ובין בחו"ל – לצורך העמדת הציור למכירה, האם נדביק למכירה תווית של עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי משום שהבעלים יכול היה למכור את הציור בשוק הפשפשים כנגד אלף ש"ח? ושוב, האם נכון וצודק לתמרץ את הנישומים לפעול בסטייה מהתנהגות כלכלית רציונלית ולגיטימית על מנת שלא "להיקנס" בשיעור מס שולי בגין מכר שהוא ביסודו הונו?

96. אף ייתכן שבנסיבות מסוימות יהיה **במיהות** הרוכש, כנסיבה נוספת, כדי להצביע על צביונה של עסקת מכר. כאן כאמור לא נעשה נסיון למכור את הקערה לאספן או לסוחר (דילר), אלא למוסד ללא כוונת רווח (ראו info.cmog.org), שהתכוון להציג את הקערה בפני הציבור הרחב כנכס תרבותי.

97. המשיב מוצא תימוכין לעמדתו גם בהיקף התמורה: "... איננו סבורים כי דינה של עתיקה שנישום מכר תמורת כמה מאות ש"ח דינה כדין עתיקה שנמכרה תמורת מיליוני ש"ח" (סעיף 80 לסיכומי המשיב), וכך "העתיקה נמכרה תמורת סכום ניכר במיוחד, 1.35 מיליון דולר. לעמדת המשיב, ההיקפים הכספיים האמורים נוטים יותר להצביע על פעילות שנושאת אופי עסקי" (מתוך סעיף 53 לסיכומי המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

כמו כן כחלק מהתייחסות המשיב ליישום "מבחן הגג" הוא מוסיף ומציין כי הקערה נמכרה "בסופו של יום... בסכום גבוה במיוחד" (סעיף 56, שם).

דומה כי טיעון זה "מתכתב" עם שאיפת המשיב לבטל, עקב בצד אגודל, את שיטת המקורות בדיון הישראלי. ברי כי אין בהיקף התמורה המשולמת בעד נכס כל אינדיקציה – לכאן או לכאן – לגבי אופי פעולת המכר. נכס בשווי כספי עצום עשוי להימכר במכירה הונית מובהקת, כאשר נכסים פעוטי ערך עשויים להיות מושא לעסק או עסקת אקראי.

98. לעניין אוסף הטבעות ונפקותו: לדעתי, ככל שיש לאוסף כאמור השלכה לענייננו, אזי התנהלות המערער לגביו עשוי לחזק את עמדתו, ולא להיפך.

אוסף הטבעות שווה מיליונים והמערער יכול לממשו ברווח עצום (לא הובאה כל ראיה המצביעה על כך שהמערער מנוע ממכירת הטבעות, כולן או מקצתן). אולם הוא איננו עושה כן, והאוסף נותר בידי ללא תנועה זה עשר שנים. התנהגות זו, ככל שהיא מעידה על דבר, עשויה לתמוך במסקנה כי פרשת קערת הזכוכית העתיקה – בתחום שהמערער לא התנסה בו קודם לכן ולא חזר אליו לאחר מכן – איננה בבחינת *adventure in the nature of trade*.

99. עם זאת, אין לכחד כי נסיבה אחת הקשורה לרכישת הטבעות עשויה להשליך על בחינת נסיבות מכירת הקערה: על פי חומר הראיות, גולדלמן ומקסים, אשר המערער הכיר תחילה על בסיס חברי ולא מקצועי, סייעו בידי בתקופת רכישת אוסף הטבעות (2010 עד 2012): נספח 11 לתצהיר המשיב; סעיפים 16 עד 19 לתצהיר גולדלמן; סעיף 14 לתצהיר מקסים.

מציאות זו עשויה אפוא להיחשב מעין "מנגנון" שהתגבש, ולו לצורך איתור פריטי אוסף הטבעות. אותו דפוס פעולה, ניתן לסבור, יושם לשם מכירת הקערה, ושוב מקסים וגולדלמן, שניהם סוחרי עתיקות, עוזרים למערער.

אכן שקלתי נסיבה זו במאזן הנסיבות הכללי אולם בסופו של דבר לא מצאתי בה משקל מספיק כדי להטות את הכף, וזאת משתי סיבות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ראשית, גם בקשר לקניית הטבעות קיים ספק רב בעיניי (ואינני נדרש להכריע בסוגיה) אם הדבר מהווה פעילות בעלת אופי מסחרי (בייחוד בהעדר כל מימוש עד כה), כך שאין בהכרח להגדיר את ה"צוות" האמור כמנגנון עסקי שהושאל גם לצורך הטיפול בקערה.

שנית, וחשוב יותר, לא הוכח כי מעורבותם של מקסים וגולדלמן במכירת הקערה תרמה רבות להיקף הרווח שהושג מן המימוש. הרי רק כאשר הקערה הוצגה בפני מומחה לזכויות עתיקה (ד"ר גולדשטיין) התגלתה נדירותה ולמעשה מחיר הקערה נגזר מקביעה מקצועית זו. לגולדלמן ולמקסים, נעדרי המומחיות בתחום הזכויות, לא היה חלק מקצועי בגילוי השווי כאמור. אמנם גולדלמן הכיר את גולדשטיין והפנה את העניין לחוות דעתו, אך יש לשער כי כל בעל חפץ עתיק יכול במאמץ ובתושיה סבירים להגיע בכוחות עצמו למומחה המתאים לשם זיהוי החפץ והערכת שווי.

כאמור, בגין טיפולו הכולל של גולדלמן בתהליך המכירה (לרבות מול קורנינג), הוא קיבל עמלה באמצעות החברה בשליטתו, ולכך התייחסתי בסעיף 89 לעיל.

על כן, אף אם לכאורה היה כאן מעין "מנגנון" או "צוות", לא זה הדבר שהביא להשגת עיקר הרווח (כלומר, אלה אינם "המשאבים" ו"הכישורים" שניצולם הניב את ההכנסה, כלשון פסק דין שירצקי).

100. ככלל, אין די בפנייה לסוחר מוסמך, סוכן, מתווך או בית מכירות פומביות על בסיס מזדמן (ad hoc) לשם מכירתו של פריט או אוסף, כדי להקים "מנגנון" עסקי אצל או מטעם המוכר. בהקשר זה נזכיר כי לפי חומר הראיות, המערער לא העמיד למכירה שום עתיקה אחרת, לא לפני כן ולא לאחר מכן.

101. המשיב הבליט את העובדה כי שברי הצנצנת העתיקה, אף היא נשברה לפי המסופר, לא הושלכו לפח אלא נשארו בבית המערער בקופסה. לדעת המשיב, עובדה זו מסמנת אפשרות הישנות המכירה, אם בעתיד תתקן הצנצנת, תחובר מחדש, ותימכר ברווח. או אז ניתן יהיה להצביע על שתי מכירות בעלות אופי מסחרי, זו של הקערה וזו של הצנצנת.

אלא שהצנצנת, שנרכשה לפני 19 שנה ונשברה לפי העדות לפני 11 שנה, לא הודבקה ולא שוחזרה (ואין לדעת מה יהיה שוויה אם כך ייעשה אי פעם בעתיד) ואין לתת משקל כלשהו למכירה עתידית היפותטית, וכל זאת אך כדי לומר שגם מבחן "אפשרות הישנות העסקה" מתקיים במקרה דנן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

102. כאמור, המשיב מנה שורה של סתירות או אי התאמות בגרסאות השונות של סיפור הקערה וביקש ללמוד מהן כי אין להאמין לסיפור **בכללותו**. בהקשר זה נטען כי **"...מהימנותה של גרסה נמדדת על פי הפרטים הקטנים, ולא על פי קיומם של מספר עובדות 'גדולות' נכונות"** (מתוך סעיף 25 לסיכומי המשיב).

103. באופן עקרוני, צודק המשיב כי אין לתת אמון בנרטיב כוללני אם מירב פרטיו הספציפיים אינם מדויקים. אולם, לאחר בחינת כלל חומר הראיות בתיק, על סמך התרשמות ישירה מעדותם של שבעת העדים שהעידו מטעם המערער, ותוך מתן תשומת לב לסתירות אליהן הפנה המשיב, הגעתי למסקנה כי המערער כן הרים את נטל השכנוע האזרחי המוטל עליו, חרף התיחות שמעלה המשיב, וכי ניתן לתת אמון לגרסה בכללותה. יתרה מזאת, יישוב הסתירות עליהן הצביעה המשיב באופן המנוגד לגרסה הסופית של המערער לא בהכרח יחליש את עמדתו של המערער ובנקודות מסוימות הוא אף עשוי לחזקה.

104. בין הסתירות או התעלומות שמונה המשיב נמצאות אלו:

- מועד צילום התמונה בסלון דירתו של המערער (בשנת 2010? בשנת 2011?);
- האם הקערה אכן נפלה ונשברה ואם כן, מדוע עובדה זו לא הוזכרה בעדות המערער בפני חוקרי רשות העתיקות שנגבתה בחודש אוגוסט 2012;
- מתי נודע למערער לראשונה כי לקערה שווי כספי משמעותי והאם הוא למד זאת מפי מקסים או גולדלמן (האם גולדלמן הזכיר בפניו שווי של 250 עד 500 אלף דולר עוד לפני ההתייעצות עם סידני גולדשטיין? האם מקסים הזכיר בפניו שווי של 100 עד 200 אלף שקלים (ראו עמוד 58, שורה 23)?;
- משך כמה זמן הקערה הייתה אצל מקסים לצורך מכירה לפני שהמערער ביקש למסור אותה לגולדלמן? (שבועות בודדים? מספר חודשים?);
- מתי התקיימה הפגישה עם ד"ר קרול וויט בלונדון? (באוקטובר 2011 או בינואר 2012?).

לפירוט מלא של הסתירות הנטענות וההפניות לגרסאות השונות – ראו סעיפים 6 עד 24 לסיכומי המשיב.

105. לאחר שקילת הדברים, אינני סבור כי יש בנושאים אלה ואף לא במשקלם המצטבר,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

כדי לפגוע יתר על המידה בגרסת המערער להשתלשלות העניינים.

כאמור, לגבי חלק מהדברים, עמדת המערער עשויה להתחזק דווקא אם לא מקבלים את גירסתו הסופית: הרי ככל שהמערער הבין **מוקדם** יותר כי לקערה שווי גבוה; ככל שמקסים או גולדלמן הציעו **מוקדם** יותר לנסות ולמכור את הקערה; וככל שהקערה שהתה זמן רב יותר אצל מקסים ללא תוצאות – אזי עשוי להתחזק הרושם **שלא** אצה למערער הדרך לממש את השקעתו בקערה.

כשלעצמי, המקרה התמוה ביותר של העדר עקביות לכאורה הוא יכולתו של המערער לכתוב כבר ביום 10.10.2011 כי מקורה של הקערה במאה הרביעית או החמישית לספירה. כפי שצויין בסעיף 38 לעיל, גולדלמן הסביר את הדבר בכך שעוד קודם לכן קיבל תשובה בעל פה מד"ר גולדשטיין על סמך הצילומים. אבל על פני הדברים הסבר זה איננו מתיישב עם סדר האירועים המתואר בתצהירו של המערער בהליך זה, ובפרט סעיפים 26 עד 29, כאשר מן האמור שם משתמע כי הצהרתו של המערער מאוקטובר 2011 הוכנה על סמך **ההערכה הקיימת של גולדלמן**, ולא על סמך חוות הדעת הראשונית של ד"ר גולדשטיין.

אולם גם כאן לא ברור כי נגיע לתוצאה שונה אף אם נניח כי כל העת גולדלמן סבר – בניגוד לעדותו בבית משפט – כי הקערה היא מהמאה הרביעית או החמישית.

106. כאן יש להוסיף מילה כללית על טבעה של השיטה האדוורסרית הנהוגה בבתי המשפט בישראל: בית המשפט יכול להכיר רק את העובדות שהובאו בפניו על ידי הצדדים. אמנם עליו לשקול באופן מפוכח את מהימנות הראיות והעדים, אולם בית המשפט לא בהכרח ייחשף לתמונה העובדתית במלואה ולאשורה. מגבלה זו מובנית בשיטה. כך גם כאן: המשיב אכן מעלה סימני שאלה ותהיות שרצוי היה לקבל תשובות על כולם, כאשר בחומר הראיות המצוי אין מענה מושלם.

ואף אין מקום לתמימות – ייתכן שהדברים התרחשו שלא בדיוק על פי המסופר (ולעולם לא נדע). מנגד, אין מקום לספקנות גורפת וכאשר שורה של אנשים מעידים באופן סדור בבית המשפט, תחת אזהרה, על אבני הדרך העיקריות בהשתלשלות האירועים, לא ניתן להתעלם מכך לחלוטין בשל סתירות מן הסוג עליו הצביע המערער. המשיב מצדו לא הציע או ביסס גרסה חלופית סדורה **שמובילה לתוצאות מס שונות**.

107. אשר על כן, לאחר בחינת מכלול הנסיבות, לרבות באספקלריה של "מבחן הגג" המוכר בפסיקה, הגעתי למסקנה כי אין לסווג את פעולת המכר כעסקת אקראי בעלת אופי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

מסחרי. כתוצאה מכך, מיסוי המכר, אם בכלל, ייעשה על פי חלק ה' לפקודה.

108. יצויין כי בסעיפים 61 ו-63 לסיכומיו, המשיב העלה לחלופין ובקיצור נמרץ טענה לפי סעיף 102(10) לפקודה. יודגש כי המשיב לא ביסס את שומתו על סעיף 102(10) קודם לכן – לא בהחלטה בהשגה ולא בהודעה המפרשת את נימוקי השומה במסגרת ערעור זה. על כן אין מקום להידרש לטענה זו. למעלה מן הנדרש, אזכיר כי בערעור זה לא נדונה סוגיה של העדר מקור (ראו סעיף 15 לעיל), והמחלוקת היא בין תחולת חלק ב' לפקודה ובין תחולת חלק ה' – כך שממילא אין רבותא לטיעון נוסף המבוסס על סעיף 102(10) לפקודה.

109. בשולי הדברים האלה אוסיף כי אף אם היינו מגיעים למסקנה (בניגוד לאמור לעיל), לפיה לפעולת המכירה של הקערה היה אופי מסחרי, אולם היינו ממשיכים לייחס לרכישה של הקערה והחזקתה במרוצת השנים אופי הוני/השקעתי, אזי ייתכן שהיה חל סעיף 100 לפקודת מס הכנסה. סעיף 100, בחלקו הרלבנטי, קובע לאמור:

"שוכנע פקיד השומה שאדם העביר נכס שבבעלותו לעסקו כמלאי עסקי או שהפך נכס קבוע בעסקו למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה:

(1) חלפו ארבע שנים מיום שרכש הנישום את הנכס עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי האמור, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס בסכום העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה..."

110. דהיינו, קיימת גם אפשרות – שהצדדים לערעור לא טענו לגביה - שאירעה מכירה הונית רעיונית של הקערה במהלך שנת 2011 – בעת גיבוש הכוונה למכור אותה אגב מאמץ מעין מסחרי (לעניין אפשרות החלת סעיף 100 כאשר הנכס נמכר בעסקת אקראי ולא מועבר ל"עסק" ממש, ראו חוות דעתה של כבוד השופטת ברק-ארז בעניין **בראון פישמן תקשורת הנ"ל**, בייחוד בסעיף 108). ככל ששווי הקערה היה אז דומה לתמורה ששולמה בגינה במחצית שנת 2012, ייצא כי חלק הארי של הרווח מהמכירה לקורנינג ממילא ימוסה בשיעור המס הקבוע בחלק ה' לפקודה (25%) ולא בשיעור מס שולי (וזאת בהנחה המחמירה כי בתרחיש זה לא ניתן לטעון להעדר חבות במס בשל מכירת רכוש לשימוש אישי).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ו. מיטלטלין לשימוש אישי

111. בשלבי השומה ואף בהודעה המפרשת את נימוקי השומה שהוגשה בתחילתו של הליך הערעור, עמדתו של המשיב התבססה על גישת עסקת האקראי בלבד. בהחלטה מיום 1.3.2020 התרתי למשיב להוסיף טיעון נוסף וחלופי: אף אם לא חל על המכירה חלק ב' לפקודה, לצורך החלתו של חלק ה' אין להחריג את הקערה מהגדרת "נכס" בתור מיטלטלין לשימוש אישי (וראו סעיף 12 לעיל בו מצוטט סעיף 88 לפקודה).

112. במסגרת הדיון בסוגיה זו המשיב העלה שלל טיעונים. אם ירדתי לסוף דעתו, עיקרי הטענה הם:

- (א) החרגת מיטלטלין לשימוש אישי מהגדרתו של "נכס" נועדה לפטור ממס רק חפצי בית פשוטים ורגילים;
- (ב) דברי ערך יקרים מאוד אינם יכולים להיחשב מיטלטלין לשימוש אישי, ללא קשר למידת השימוש בהם;
- (ג) יש להפעיל מבחן "אובייקטיבי" בסיווג נכסים כמיטלטלין לשימוש אישי;
- (ד) "השימוש" הנדרש בחריג להגדרת "נכס" הוא רק השימוש הפונקציונלי שהחפץ נועד לו מלכתחילה.

113. אביא כאן חלק מדברי המשיב בסוגיה זו:

"מה שעמד לנגד עיני המחוקק בקבעו את הפטור הנזכר היה להעניק פטור ממס לפריטים יומיומיים שנהוג להחזיק בבית מגורים.

...

מה שעמד לנגד עיני חברי ועדת הכספים היה לפטור ממס 'דברים קטנים'.

...

איננו סבורים כי דינה של עתיקה שנישום מכר תמורת כמה מאות ש"ח דינה כדין עתיקה שנמכרה תמורת מיליוני ש"ח.

...

את הביטוי 'מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי...' יש לפרש באופן אובייקטיבי, למעט, אולי, במקרי גבול. תוצאה אחרת תוביל לאבסורד ולמיסוי רגרסיבי. לשם המחשת הדברים, נציין כי אך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

מובן כי אם בביתו של עשיר מופלג נעשה ברגיל שימוש במערכת של כלי הגשה וסכומים עתיקים שעשויים מזהב טהור, אין זה סביר כי הדבר יוביל לכך שהעשיר המופלג יהיה פטור ממס בעת מכירתם... בעוד שאחר, אשר אינו עשיר מופלג, שרכש מיטלטלין זהים, אך אין הוא עושה בהם שימוש אלא מחזיקם בכספת בביתו, יהיה חייב במס בגין מכירתם.

...

אין ספק, כי ככל שמדובר במיטלטלין יקרים יותר, יותר ויותר קשה לראות בהם כמיטלטלין 'לשימוש אישי', וממילא גם הולכת וקטנה ההצדקה למתן פטור ממס בגין מכירתם, וזאת, בין היתר, נוכח העיקרון הבסיסי כי מערכת מס טובה צריכה לקדם צדק אנכי וצדק אופקי.

...

בעתיקה בענייננו לא מתקיים יסוד 'השימוש'. לעניין זה נזכיר שוב כי העתיקה היא קערה, שהשימוש שלו היא נועדה הוא הגשת מאכלים. בענייננו אין מחלוקת כי לא נעשה שימוש בעתיקה (בקערה) לצורך זה. ... על כן, גם אם ניישם אמת מידה סובייקטיבית, התוצאה היא כי העתיקה אינה מיטלטלין שנעשה בהם שימוש אישי, גם אם היא אכן הוצגה בסלון ביתו של המערער, כפי שנטען.

...

יש להוסיף כי גם אופן מכירת העתיקה מלמד על מהותה. העתיקה לא נמכרה באופן שבו מקובל למכור מיטלטלין לשימוש אישי. ניסיון החיים מלמד כי מיטלטלין רגילים שאדם מחזיק בביתו מושלכים, נמסרים או נתרמים, ולכל היותר נמכרים תמורת סכום שאינו גבוה באופן יחסי, לעיתים תמורת סכום סמלי, במכירת חצר או באמצעות אתרי אינטרנט למכירת פריטים משומשים.

...

אך מובן כי מבחינה אובייקטיבית, עתיקה ייחודית בעלת ערך כספי כה ניכר מעצם מהותה אינה יכולה להיות מיטלטלין לשימוש אישי. זאת גם אם נישום פלוני נוהג להגיש בעתיקות ייחודיות כגון אלה כיבוד לאורחיו".

(מתוך סעיפים 74, 75, 80, 81, 86, 88, 91, 92)

114. כמפורט בהמשך, אינני מסכים עם גישת המשיב בנושא זה, על כל חלקיה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

יתרה מזאת, דומה כי המשיב העדיף לעסוק בדין הרצוי (לפי השקפתו), ולא בדין המצוי שעל בית המשפט ליישם. למשל, המשיב כותב כי "... בוודאי שלא ניתן לומר כי החוק מורה 'בלשון צחה וברורה' כי העתיקה נושא ענייננו לא תבוא בגדרי המושג 'נכס'..." (סעיף 78 לסיכומי המשיב), אולם אין באמירה כגון זו כדי להושיע. החריג הוא פשוט (א) אם יישומו במקרים מסוימים פשוט פחות) ונדרשים שלושה יסודות: (א) הרכוש הוא בבחינת "מיטלטלין"; (ב) המיטלטלין שייכים לאדם יחיד; (ג) החזקת המיטלטלין על ידי היחיד היא לצורך השימוש האישי שלו (או של בני ביתו).

115. נסיון המשיב להיתלות בתולדות החקיקה והתיקון של החריג האמור לא יצלח; לא מצאתי בחומר זה דבר שמחייב את המסקנה כי החריג איננו חל (או איננו אמור לחול) על עתיקות ככלל, ועל עתיקות יקרות בפרט. והנה המשיב עצמו מביא קטע מדיון בוועדת הכספים של הכנסת בו הסביר והמחיש נציב מס הכנסה את היקף החריג: "... נניח שקניתי תמונה לפני 20 שנה והיום היא עולה ביוקר. מקרים כאלה החוק רוצה לפטור ממס." ובהמשך הדברים: "בכל אופן אם אדם עמל 20 שנה ומגיע לאוסף נאה של מטבעות, ברור שזה יהיה פטור ממס" (מתוך סעיף 75 לסיכומי המשיב).

הדברים ברורים ופשוטים.

116. לדעתי עיון בלשון הפקודה מגלה – ללא כל צורך בפרשנות נוספת – כי (א) המונח "מיטלטלין" לא הוגבל על ידי המחוקק לסוגים מסוימים של מיטלטלין (דבר שהמחוקק יכול היה לעשות בקלות אם היה חפץ בכך); ו- (ב) החריג איננו מוגבל למיטלטלין שערכם הכספי נמוך מסכום מסויים (גם דבר שניתן היה לעשות בקלות אילו המחוקק היה רוצה).

מתחייבת אפוא המסקנה כי החריג חל על כל סוגי המיטלטלין, וזאת ללא הגבלת שווי (כל עוד המיטלטלין מוחזקים לשימוש אישי). אינני מקבל את עמדת המשיב אשר כתב – לאחר שהזכיר את הדין בשתי מדינות אחרות בהן קיימת תקרה כספית לסעיף המיטלטלין לשימוש אישי - - כי "העובדה כי בדין הישראלי לא נקבע הסדר חקיקתי דומה, אינה צריכה למנוע בחינה, האם יש לראות במיטלטלין מסוימים כמיטלטלין לשימוש אישי וזאת גם, ואולי בעיקר, בהתחשב בתכלית החקיקה, במגמה של צמצום ההכנסות הפטורות ממס, וכברת הדרך שצעד דין מס הכנסה הישראלי אל עבר הדין האמריקאי שבו, ככלל, כל התעשרות חייבת במס" (מתוך סעיף 87 לסיכומי המשיב). זו הזמנה לעסוק בחקיקה שיפוטית, לא פחות ולא יותר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

117. יוער כי בטופס הצהרת ההון שמפיקה רשות המסים, בחלק ב' (רכוש והתחייבויות פרטיים), שדות 74 עד 80 מיועדים לרישום "תכולת הבית, מוצרים בני קיימא, כלי נגינה, תמונות, שטיחים, עתיקות וכיוצא", ובפרט שדה 78 מיועד לרישום "תכשיטים, זהב, מטבעות/בולים ועתיקות" (ראו הצהרות הון שהוגשו על ידי המערער ובת זוגו, נספחים 3, 4 ו- 5 לתצהיר מטעם המשיב). יש בכך רמז כי עתיקות נמנות, בעיני רשות המסים, על המיטלטלין האישיים (ה"פרטיים") של הנישום (להוציא כמובן מלאי עתיקות בידי סוחר).

118. המשיב קובע כי באופן "אובייקטיבי" אדם "רגיל", הנמנה על "רוב הציבור" (ראו סעיף 81 לסיכומי המשיב), לא יעשה שימוש יומיומי ברכוש יקר-ערך ולכן החריג להגדרת "נכס" לא יחול על רכוש כזה. קביעה זו משוללת כל יסוד ועיגון בנוסח החוק, וגרוע מכך היא מקנה לפקיד השומה כוח להחליט מיהו האדם "הרגיל" ובאיזה רכוש הוא יעשה שימוש "באופן יומיומי" (האם אדם "רגיל" יעשה שימוש יומיומי על כבישי ישראל במכונית שעולה 800,000? האם הוא יעשה שימוש יומיומי בשעון שעולה 60,000 ש"ח?).

119. לדעתי מסקנת המשיב לגבי דוגמת "סכו"ם הזהב הטהור" שהוא הביא בסעיף 81 לסיכומיו (ראו סעיף 113 לעיל) איננה נכונה וסותרת את האמור בפקודה.

120. אף אינני מסכים עם עמדת המשיב כי "השימוש האישי" הנדרש חייב להיות הייעוד הפונקציונלי המקורי של החפץ. כד שמן עתיק עשוי לשמש היום כעציץ – האם לא מדובר ב"שימוש"? גם הצגת חפץ לראווה הוא שימוש, והדבר מקובל ושכיח בהתאם לסוג הנכס (באופן כללי, ראו ע"מ 19-01-41276 גיורא גוטמן נ' פקיד שומה תל אביב 3, ניתן ביום 6.1.2021 על ידי כבוד השופטת סרוסי (עניין פסק הדין בציורים) וע"מ 19-02-26859 שמואל סגל ואח' נ' פקיד שומה נתניה, ניתן ביום 20.7.2021 על ידי כבוד השופט ברונשטיין (פסלים). כמו כן השוו את הגדרת המונח "נכס" המופיעה בסעיף 3(ט1)(1) לפקודה (יחד עם הגדרת המונח "משיכה מחברה" המצויה באותו סעיף) – מהגדרה זו, המזכירה "חפצי אמנות או תכשיטים", עולה בבירור כי המחוקק מניח כי חפצי אמנות יכולים "לשמש" בעל מניות מהותי שקיבל אותם מחברה בשליטתו).

אם אדם יציג בביתו באופן קבוע אוסף מטבעות עתיקים – אשר יצאו מכלל שימוש כהילך חוקי לפני אלפיים שנה – האם נאמר שאין הוא עושה בהם "שימוש"? הרי השימוש הוא לגרום עניין, הנאה ואולי אף התפעלות אצל כל המביט באוסף.

121. אמנם לגבי ציורים ופסלים בדרך כלל אין כל שימוש אחר מלבד ההתבוננות בהם, אולם לדעתי גם לגבי חפצים שנועדו פעם למלא תפקיד שימושי (למשל כתכשיט) השימוש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בהם בהווה עשוי לבוא לידי ביטוי בתצוגה. כך גם לגבי קערה עתיקה ויפה שמוצגת בבית – השימוש הוא עצם ההצבה והצגה. שימוש נוסף בקערה **לצורך הגשת כיבוד** לא יעלה ולא יוריד, ואף ניתן לומר – לפי המבחן האובייקטיבי שמציע המשיב – כי אדם סביר לא היה משתמש בעתיקה, ובייחוד עתיקה שברירית, כדי להגיש עוגיות לאורחיו.

122. אבהיר כי במסגרת ערעור זה אין צורך להידרש לשאלת דינם של מיטלטלין המאוחסנים באופן קבוע במחסן או בכספת, וסוגיה זו איננה עולה כאן.

123. בהמשך לדברים שנכתבו בסעיף 95 לעיל, אפיק המכירה של מיטלטלין איננו יכול לשנות (כל עוד המכירה איננה עולה לכדי עסקת אקראי), ואין כל בסיס בדין לדרוש כי קערה עתיקה, למשל, תימכר "תמורת סכום סמלי במכירת חצר".

124. אכן אפשר להעלות נימוקים פיסקליים שיצדיקו צמצום חריג המיטלטלין לשימוש אישי, למשל על ידי הגבלתו לסוגי רכוש מוגדרים בלבד, או לרכוש ששוויו בדרך כלל איננו יכול לעלות (כך שממילא מכירתו תצמיח הפסד), או על ידי קביעת תקרה לשווי הרכוש הנמכר.

אולם לא כך נעשה על ידי המחוקק וזה שבעים שנה קיים בפקודה חריג רחב למדי ועל בית המשפט ליישם כאמור את הדין המצוי.

125. נותר אפוא רק לקבוע ממצא לגבי השימוש האישי בקערה בדירתם של המערער ובת זוגו – שימוש במובן הצגתה על גבי מדף בסלון הבית, כנטען.

המערער ורעייתו העידו בפניי כי כך היה, וגולדלמן, אשר ביקר בדירתם באותה תקופה, אישר את הדברים (עמוד 91, שורה 8 ושורה 32). גרסה זו לא נסתרה ולא הועלה כל הסבר אחר לגבי מקום הימצאה של הקערה בין השנים 2003-2011. לפיכך, יש לקבל את המצג לפיו הקערה עמדה בסלון הבית במהלך השנים האלה (כפי שמעידה התמונה שצולמה שם), וכתוצאה מכך, יש להוסיף ולקבוע כי הקערה הוחזקה על ידי המערער לשימוש האישי. לפיכך, הקערה לא הייתה בבחינת "נכס" לעניין חלק ה' לפקודה.

126. בשולי דברים אלה אוסיף כי קיים קושי מובנה בחלק ה' לפקודה בנוגע **למשקיעים**, דהיינו, אנשים שקונים נכסים **מתוך כוונה** ותקווה למכור אותם ברווח בעתיד. בפני **משקיע** באמנות או בעתיקות – כלומר אדם שאיננו סוחר מצד אחד אך איננו אספן גרידא מצד שני – קיימת אפשרות (תיאורטית לפחות) לעשות שימוש אישי בהשקעותיו, לפני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

מכירתן, למשל על ידי תליית ציורים על קירות ביתו. אפשרות זו איננה פתוחה בפני משקיעים אחרים, למשל מי שמשקיע במניות או באגרות חוב. הדבר משליך כמובן על תוצאות המס באפיקי ההשקעה השונים.

אולם במקרה דנן, וכמפורט לעיל, הראיות אינן מצביעות על כוונת מימוש כזו בעת רכישת הקערה ולפיכך אין צורך להתמודד עם שאלת השימוש האישי ה"אגבי" שעלולה להתעורר אצל אדם שמטרתו המוכחת היא השקעתית במובן הנ"ל.

ז. לסיום

127. כאמור, הגעתי למסקנה כי (א) מכירת הקערה לא הייתה בבחינת עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, וכי (ב) הקערה הייתה בבחינת מיטלטלין המוחזקים לשימוש אישי.

128. אי לכך, הרווח שנצמח למערער ממכירת הקערה איננו חייב במס לפי פקודת מס הכנסה, לא לפי חלק ב' ולא לפי חלק ה'.

129. אוסיף כי התרשמתי שעמדת המשיב בתיק זה נגזרה מהשקפה לפיה כל התעשרות כספית ראויה להיות ממוסה לפי הפקודה וזאת כדי להגשים עקרונות חשובים של צדק אופקי וצדק אנכי. דומה כי בעיני המשיב תוצאה של העדר מיסוי במקרה דנן היא מקוממת ובלתי צודקת, לנוכח התוספת הממשית לעושרו של המערער.

דא עקא, עלי לשפוט את המקרה ולהכריע בין עמדות הצדדים על פי הדין המצוי, ודין זה מושתת, גם היום, על תורת המקורות. כאן קבענו כי מקור ההתעשרות הוא במישור ההוני, ולא במישור הפירותי, אולם לאור הגדרת המונח "נכס" והחריג לה, אין בסיס חוקי לחייב במס את הרווח שנבע ממכירת הקערה.

130. לפיכך, הערעור מתקבל. המשיב ישלם למערער הוצאות משפט בסכום כולל של 40,000 שקלים חדשים, וזאת תוך 30 ימים.

131. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, כ"א חשוון תשפ"ג, 15 נובמבר 2022, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ה' קירש, שופט

