



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7395/17

לפני: כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופטת ע' ברון

המערערים: 1. מרק כהן
2. לואיס כהן
3. אברהם כהן
4. ארלט כהן

נגד

המשיבה: רשות המיסים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו
בתיק א 32814-11-15 שניתן ביום 09.08.2017 על ידי כבוד
השופט י' שנלר

תאריך הישיבה: ט"ו באדר א התשע"ט (20.02.2019)

בשם המערערים 1, 2 ו-4: עו"ד מרק מיכאל כהן
בשם המערער 3: בעצמו
בשם המשיבה: עו"ד טליה נעים

פסק-דין

1. המערערים 3-4 הם הוריהם של המערערים 1-2.

הורתו של הערעור שלפנינו בערעור מס שהגיש המערער 3 (להלן: המערער) בשאלה אם יש לראותו כ"תושב ישראל" כהגדרתו בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. ערעור המס שהגיש המערער נדחה בבית המשפט המחוזי, וערעור שהגיש לבית משפט זה נדחה אף הוא (ע"א 2704/13 כהן נ' רשות המיסים פקיד שומה ת"א 3 (28.7.2014)). עתירה שהגיש המערער כנגד הליכי החקירה שנפתחה כנגדו על ידי פקיד השומה, וכנגד העיקולים שהוטלו על נכסיו נדחתה אף היא (בג"ץ 2761/18 כהן נ' רשות המיסים (21.6.2018)).

2. בניי לבניי, פתחה המשיבה בהליכים לגביית חוב המס של המערער, וביקשה לממש שתי דירות שנרכשו על ידו ועל ידי אשתו, היא המערערת 4. דירה אחת נרכשה בשנת 2007 ונרשמה הערת אזהרה לזכות המערער והמערערת 4, ודירה שניה נרכשה בשנת 2012 ונרשמה הערת אזהרה לטובת המערערת 4 בלבד. נציין כי במהלך השנים

2010, 2013 ו-2015 נרשמו על הדירה שנרכשה בשנת 2007 הערות לפי פקודת המיסים (גבייה) בגין החוב של המערער.

3. בשנת 2015 פנו המערערים לבית משפט קמא בתביעה למתן פסק דין הצהרתי, לפיו כל אחת משתי הדירות הן בבעלות המערערים 1-2 כלהלן: הדירה שנרכשה בשנת 2007 בבעלות המערער 1, שהוא עורך דין במקצועו, והדירה שנרכשה בשנת 2012 בבעלות המערערת 2. לשיטתם של המערערים, הדירות נרכשו בנאמנות על ידי ההורים (המערער ואשתו) עבור ילדיהם-הנהנים (המערערים 1-2). את עיקר יהבם השליכו המערערים על הטענה שנאמנות נוצרת בהסכמה בין יוצריה לבין הנהנים ממנה, ומקום בו שני הצדדים טוענים לקיומה של נאמנות, הסכמה זו מכריעה את הכף.

בית משפט קמא דחה את התביעה, ועל כך נסב הערעור שלפנינו.

4. נאמר בקצרה, כי לא מצאנו עילה להתערב בפסק דינו של בית משפט קמא, על ממצאי העובדה שנקבעו בפסק הדין, ואנו מאמצים אותו על קרבו ועל כרעיו מכוח סמכותנו לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984.

5. למעלה מן הצורך נציין כי התזה שהציגו המערערים, בהיבט המשפטי, גובלת באבסורד. לשיטתם, די בכך שהחייב יטען כי נכס שבבעלותו מוחזק בנאמנות עבור צד שלישי, במקרה זה קרוב משפחה מדרגה ראשונה, ודי בכך שהצד השלישי יסכים לכך בהתלהבות, כדי להוכיח קיומה של נאמנות. זאת ועוד, המערערים לא הוכיחו כי היתה ביניהם הסכמה ליצירת נאמנות בזמן אמת, להבדיל מאשר בדיעבד, כאשר התגלעה המחלוקת מול רשויות המס.

הנטל להוכיח נאמנות מוטל על הטוען, והנטל על הטוען לנאמנות בעל פה גדול עוד יותר. המערערים לא עמדו כלל בנטל זה.

6. לא נעלמה מעינינו, כמו גם לא מעיני בית משפט קמא, כי המערערים 1-2 אכן מתגוררים בדירות. אך העובדה כי השניים מחזיקים בדירות ומתגוררים בהן והארנונה רשומה על שמם בעירייה (למעשה כמו כל שוכר דירה), אין בה כדי להוכיח נאמנות ואין בה כדי לקבוע כי הדירות הן בבעלות המערערים 1-2, בניגוד לרישום. גם הטענה להשקעות ושיפוצים של המערערים 1-2 לא הוכחה במידה הנדרשת. אדרבה, הקבלות שהוצגו היו על שם משרד עורכי הדין של המערער 1 (והדברים נאמרים גם אם נותנים משקל לטענה כי משרדו מתנהל באחד מהחדרים בדירה שנרכשה בשנת 2007).

7. מכל מקום, אף אם נניח לטובת המערערים כי ההורים התכוונו להעניק את הדירות במתנה לילדיהם, הרי שכוונה שבלב אינה מספיקה כדי ליצור נאמנות. אדרבה, כפי שציין בית משפט קמא בפסק דינו, יש שורה של אינדיקציות המעידות על היעדר נאמנות בין הצדדים, ובין היתר:

(-) המערער הוא שניהל את המו"מ לרכישת הדירות.

(-) החוזים לרכישות הדירות נחתמו על ידי ההורים (הדירה שנרכשה בשנת 2012 – על ידי המערערת 4).

(-) הדירות נרכשו בכספי ההורים.

(-) הערות אזהרה נרשמו לזכות ההורים.

(-) ההורים הם שנטלו הלוואת משכנתא. לצורך נטילת המשכנתא ורישום הערת אזהרה לזכות הבנק למשכנתאות על אחת הדירות, הוצגו ההורים כבעלי הדירה.

(-) המערערים לא דיווחו לרשויות המס כי הדירות נרכשו בנאמנות לפי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

(-) לא עלה בידי המערערים להסביר מדוע מלכתחילה הדירות לא נרשמו על שם המערערים 1-2, מדוע לא נרשמו הדירות במהלך השנים על שם המערערים 1-2, ואף הערת האזהרה לא נרשמה על שמם.

(-) המערער 1 הגיש הצהרת הון בשנת 2014 ולא כלל בה את הדירה. דומה כי אך מטעם זה, ניתן להשתיק את המערער 1 מלטעון כי יש לראותו כבעלים של הדירה.

(-) כאשר הדירות הושכרו, דמי השכירות שולמו להורים, ולמצער לא הוכח אחרת.

(-) במהלך ההתדיינות עם רשויות המס, הסכים המערער לרישום שעבוד על הדירות לטובת רשויות המס (עמ' 46 לפרוטוקול הדיון בבית המשפט המחוזי, ס' 42 לסיכומי המשיבה). ובכלל, לכל אורך הדרך, לא טען המערער כי הדירות אינן בבעלותו.

כנגד כל אלה, לא די בטענת המערערים שלא הגיוני לייחס למערער 3 את רכישת הדירות, ובמיוחד הדירה שנרכשה בשנת 2012, בידעו על ההליכים מול רשויות המס.

8. איננו צריכים להרחיק עדותנו. המערערים עצמם אישרו כי לא הכירו את מוסד הנאמנות במועד רכישת הדירות, כך שקשה להלום כי יישמעו כיום בטענה כי בזמן אמת, התכוונו ליצור נאמנות. ככל שהיה בדעתם של המערער ואשתו להעביר בעתיד או בזמן כלשהו את הדירות על שם ילדיהם, הרי שלא יצקו תוכן משפטי לכוונה זו. כפי שבדיני המס בוחנים את מה שעשה הנישום בפועל, להבדיל ממה שיכול היה לעשות, כך גם בענייננו – המערער ואשתו יכולים היו לרכוש את הדירות ולרשום אותן על שם הילדים. משלא עשו כן, ומשלא העבירו את הבעלות בדירות על שם ילדיהם, יש להתנהלותם זו נפקות משפטית.

9. ולבסוף, עיינו בראיות הנוספות שהציגו המערערים – אשר הרבה לפנים משורת הדין הסכמנו לקבלן למרות שניתן וצריך היה להגישן במועד בערכאה קמא – ולא מצאנו כי יש בהן כדי לשנות מהמסקנה אליה הגיע בית משפט קמא.

10. לפני סיום, אין לנו אלא להביע מורת רוח מאופן הטיועון של המערערים, והטענות הקשות ונעדרות הבסיס שהעלו כנגד ערכאה קמא (כמו גם נגד המשיבה ונציגיה). אדרבה, יש לשבח את בית המשפט המחוזי על הדרך היעילה בה ניהל את הדיון ועל הזמן הקצר שחלף בין מועד קדם המשפט לסיום התיק ולמתן פסק הדין.

סוף דבר, שהערעור נדחה. המערערים ישאו בהוצאות המשיבה בסך 10,000 ₪.

ניתן היום, ט"ז באדר א' התשע"ט (21.2.2019).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט