



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

המערער אריה גולובנציץ
ע"י ב"כ עוה"ד ד"ר אמיר שויצקי, דולב זורע ואחרים
ממשרד עוה"ד ש. פרידמן ושות'

נגד

המשיב פקיד שומה ירושלים 3
ע"י ב"כ עו"ד ניר סרי
מפרקליטות מחוז ירושלים, אזורי

פסק-דין

מהות הערעור

1. שלושה ערעורים מאוחדים על שומות עפ"י מיטב השפיטה שהוצאו למערער ע"י המשיב לשנים 1995-2002, ובכלל זה על השומה בצו לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), שהוצאה לו על ידי המשיב לשנת המס 1999.

ביסוד השומות מונחת עמדת המשיב, לפיה המערער הוא **עוסק** במקרקעין ולכן עסקאותיו בשנים הרלבנטיות חייבות במס הכנסה לפי סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: "הפקודה"). העסקאות העיקריות שבהן עוסקת השומה לפי אזורן הן: שנת 1995 – פרויקט **בני עייש**; שנת 1996 – בנין דירות למגורים ב**כובשי קטמון**; שנת 1997 – **רמת בית שמש**; שנת 1998 – **כביש בגין (גולדה)**; שנת 2000 – 2002 – הכנסות מדמי שכירות **רמת בית שמש**; שנת 2002 – **גבעת שאול**. לפי עמדת המשיב, יש לדחות מכל וכל את הטענה, לפיה עיסוקו של המערער הוא **טוען רבני**.

2. בערעור עלו לדיון שתי שאלות עיקריות. **האחת**, נוגעת למהות עיסוקו של המערער ולגבי אופי הכנסותיו, כאשר לשיטת המשיב, כאמור, המערער הוא עוסק במקרקעין, ויש למסות את הכנסותיו מהעסקאות שבשומה בהתאם לכך. **השנייה**, האם עומד כנגד עמדת המשיב **הסכם פשרה** אשר חתם המערער עם מנהל מיסוי מקרקעין, ביום 24.1.12, שמונה שנים לאחר שהמערער הגיש ערעור על הצווים בהם עסקין (להלן: "הסכם הפשרה").

אדון תחילה בשאלה **השנייה**, מאחר שקבלת עמדת המערער בה, מיתרת את המשך הדיון בשאלה הראשונה, למצער בחלק מהסוגיות שעלו לדיון בתיק.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

יצוין, כי לנוכח טענה לפיה יש לפסול הודעות של עורכי-דין אשר עבדו עבור המערער ונחקרו ע"י המשיב בעניין, המשיב קיבל המלצתי מיום 14.2.12 כי לא יבקש להסתמך על דברי עורכי-הדין, ולכן שאלה זו הוסרה מעל הפרק.

הסכם הפשרה

3. המערער טען, כי לפי **הסכם הפשרה** התשלומים שהמשיב רואה כהכנסותיו חויבו בתשלום מס שבת. הסכם הפשרה קובע מפורשות בסעיף 11, כי השומות "**סופיות וחלוטות**", ומדובר בהסכם מחייב לכל דבר ועניין. לשיטת המערער, הובהר בהסכם הפשרה שהסכומים שקיבל המערער בגדר עסקת **גבעת שאול** ועסקת **כביש בגין** חייבים בתשלום מס שבת בלבד. בסיפא של ס' 11 נאמר, כי "**השומות הינן סופיות וחלוטות בכפוף לאמור בסעיפים 4-5**", ומכאן שההסכם הגביל את אפשרות התיקון של השומות לנסיבות המפורטות בסעיפים 4-5 להסכם, שלא התקיימו. המערער, מדגיש כי במסגרת הסכם הפשרה הסכים המערער לוותר על טענות שהעלה בבית המשפט העליון ולהגיע להסכם עם רשויות המס, לפיו ישלם כסף רב, והכל בכדי לסיים עניין זה באופן סופי וחלוט, כפי שנקבע מפורשות בהסכם הפשרה.

עפ"י טענות המערער, ניסיונו של המשיב להתנער מהסכם הפשרה, מנוגד לדין והינו בלתי ראוי בעליל. המערער הוסיף, כי עמדת המשיב נגועה בחוסר תום לב לנוכח העובדה שהסכם הפשרה נחתם כאשר היה תלוי ועומד בפני בית המשפט העליון ערעור על פסק-דין שניתן בעניין כביש **בגין**. עפ"י הנטען, המערער היה מוכן לסגת מהערעור שהגיש ואף לשלם סכום כסף משמעותי בפשרה רק מהטעם שהסכם הפשרה קבע מפורשות כי השומות "**סופיות וחלוטות**". עוד טען המערער, כי הסכם הפשרה נכרת בין הצדדים כאשר רשויות המס ייוצגו בידי הגורמים המוסמכים מטעמם באמצעות פרקליטות המדינה, ולכן אין זה מתקבל על הדעת שהמשיב טען בערעור כי הסכם הפשרה לא נוגע אליו, כאילו הסכם הפשרה נכרת עם רשות מיסים "מעולם אחר", במיוחד על רקע נסיבות כריתת ההסכם; מועד חתימתו; ולשונו המפורשת.

4. המשיב טען מנגד, כי אין מדובר בהסכם שנערך עמו. ההסכם התייחס לשומות **מס שבת** בלבד, נחתם על רקע ערעורים בנושא מס שבת, ואינו עוסק בערעורי מס הכנסה שהיו תלויים ועומדים במועד בו נחתם ההסכם. המשיב הדגיש, כי ההסכם מפרש



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

מהן השומות שהמחלוקות לגביהן נסתיימו בציינו את השומות ואת מספרי הערעורים (תיקי בית המשפט) שהסתיימו, והובהר בו, כי מדובר בשומות **מיסוי מקרקעין** בלבד, כאשר המערער היה מודע לכך שתלויות ועומדות שומות מס הכנסה שלגביהן מתנהל הדיון בבית משפט זה. עוד ציין המשיב, כי המערער מחק ערעור על ועדת ערר באחד מתיקי מס שבח במסגרת ההסכם, ובאופן זה נעשה פסק הדין שנתנה הועדה לגביו חלוט. פסק דין זה התייחס לטענת סף, לפיה על שומות מס השבח להתבטל בשל הליכים כפולים: שומת **מס שבח** ושומות **המקדמות** של מס הכנסה, שהוצאו במקביל ע"י שני אגפי המס ללא תיאום מוקדם ביניהם. בפסק הדין נדחתה הטענה, תוך שצוין כי בחוק ובעקבותיו הפסיקה, נקבע שמכירת נכס, הנתונה לחיוב במס הכנסה, פטורה ממס שבח, וכי תשלום מס השבח מהווה מקדמה ע"ח מס הכנסה ולא יהא כפל תשלום. טענה זו, לא הוכחה ע"י המערער.

5. עוד הדגיש ב"כ המשיב, כי בע"א 9412/03, 10398/03 **עמי חזן נ. פקיד שומה נתניה** פ"ד נט(5) 538 (2005) (להלן: פסק-דין "חזן") קבע בית המשפט העליון, כי פקיד השומה הוא בעל הסמכות לסווג עסקה, כעסקה **פירותית**, כיוון שסיווג עסקה במקרקעין **כהונית** או **פירותית** בוודאי נוגע לפקודה, ופקיד השומה הוא בעל הידע והמומחיות בשאלה זו, בפניו נחשפות כלל העובדות הרלבנטיות, והינו בעל הכלים לבירור ראוי ומקיף של השאלה.

6. המשיב הוסיף, כי לא ניתן לומר כי במקרה דנן נפגע אינטרס ההסתמכות של המערער כפי שטען בסיכומיו, מאחר ובמקרה דנן פקיד השומה התערב בזמן **אמת** ולפיכך למערער למעשה לא היה על מה להסתמך. כמו-כן, גם מנהל מיסוי מקרקעין הבהיר היטב כי שומתו הינה רק בבחינת מקדמה ע"ח המס, וכי הסמכות לקבוע אם מדובר בעסקה פירותית הינה של פקיד השומה. אם לא די בכך, הדבר אף מצא את ביטויו המובהק בפסק הדין של ועדת הערר כפי שצוין לעיל.

הוכחה נוספת להיעדר הפגיעה באינטרס ההסתמכות של המערער עלתה לשיטת ב"כ המשיב, מהעובדה כי לאחר שהמערער הגיע להסכם הפשרה מול מנהל מיסוי מקרקעין, הוא פנה למשיב וביקש לנסות לסיים את התיק בפשרה מול המשיב, כעולה מחקירתו בערעור שלפני -



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

**"ש. תסכים איתי, שכמו שאמרת בישיבה האחרונה,
שפניתם אלי וביקשתם בואו ננסה לסיים ושרוב
הכסף שולם במס שבח, נכון?
ת: כן. ולכן שלחנו לך הצעה נדיבה מאוד. הם כפו
עליי ללכת ולכתוב מספרים שלא מקובלים עלי."**
(עמ' 120 לפר').

לטענת ב"כ המשיב, מהאמור לעיל עולה, כי לו סבר המערער שהסכם הפשרה
במיסוי מקרקעין מסיים את עניינו גם מול פקיד השומה, לא היה פונה לפקיד
השומה ומציע לו הצעה נדיבה במגמה לנסות ולסיים את התיקים בהם עסקין.

עוד טען ב"כ המשיב, כי העובדה שהערעורים דן נותרו תלויים ועומדים והמערער
לא ביקש כי יכללו במסגרת הסכם הפשרה עם מנהל מס שבח, מלמדת כי ההסכם
אינו רלבנטי להליך דן.

7. בסיכומי התגובה חזר ב"כ המערער על הטענה, כי מנהל מיסוי מקרקעין הוא זרוע
מזרועות רשות המסים, וכי ניסיונו של המשיב להתנער מהסכם הפשרה ולטעון כי
ההסכם אינו מחייב אותו, נשען על טענה מלאכותית וחסרת תוס לב. עוד הודגש
בסיכומי התגובה, כי אף נציגי המשיב היו בסוד העניינים של ההסכם. אשר לטענה
הנסמכת על העובדה שהמערער פנה אל המשיב והציע לו להגיע להסכם הפשרה טען
ב"כ המערער, כי מובן שהמערער חפץ לסיים את הסאגה מול המשיב ובשל כך היה
מוכן להתפשר, אך אין בכך כדי לגרוע מעצם העובדה שנחתם הסכם סופי ומחייב
מול רשות המסים.

דיון והכרעה בשאלת תחולת ההסכם

8. דין טענות המערער לעניין תחולת ההסכם על הנושאים שעלו בערעור שלפניי,
להידחות. העובדה, שמדובר באגפים נפרדים ועצמאיים של רשות המסים (אגף מיסוי
מקרקעין, ואגף מס הכנסה), אשר לכל אחד תפקיד משלו היא מן המפורסמות,
ובפסק-דין חזן הני"ל הובהר, כי לכל אחד מהם תחום פעולה משלו ואין פעולות אגף
מיסוי מקרקעין מאיינות את פעולת האחר -



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

"אין למנהל מס שבח סמכות מיסוי של עסקה פירותית
שחוסה תחת כנפי הפקודה, וכאשר כך הוא המצב, אין
מניעה להתערבותו של פקיד השומה, בשומה כאמור
שהוצאה ע"י מנהל מס השבח". (עמ' 555).

כמו-כן, הובהר כי בהליך דגן היה ביד המערער להבין כי שומת מס שבח הייתה מקדמה על-חשבון המס עד אשר תקבע שומה סופית במס הכנסה.

יתר על-כן, אין ביד המערער לטעון, כי הבין בעת כריתת הסכם הפשרה שהאמור בו מבטל את שומות מס הכנסה ובא תחתן. אין זה אומד דעת הצדדים להסכם. זאת, ראשית, כעולה מלשונו הברורה של ההסכם המגדירה מפורשות תחולתו על שומות מס השבח בלבד (תוך ציון מספרי השומות והתיקים הרלבנטיים לפשרה). שנית, לנוכח פנייתו למשיב, לאחר הסכם הפשרה, להביא לפשרה גם בשומות מס הכנסה.

לאור הכרעה זו גם לעניין עסקות גולדה וגבעת שאול, יש לדון בשאלה השנייה.

עיסוקו של המערער

9. המערער מתאר את עצמו כאיש מצוות חרדי, ללא השכלה אקדמאית. המשמש במשך שנים רבות כטוען רבני. עפ"י גרסתו, רכש את המקרקעין שלגביהם בוצעו העסקאות כדי לדאוג לעתידו הכלכלי ובעיקר לעתידם הכלכלי של ילדיו ונכדיו הרבים אשר לומדים בישיבות. לטענת המערער, יש לקבל את הצהרתו כי החליט לרכוש מקרקעין בשנות השבעים והשמונים של המאה הקודמת במחירים נמוכים ומהונו האישי, למטרת השקעה. עוד טען המערער, כי במשך תקופה ממושכת של כארבעים שנים הפיק רווח ממכירת מקרקעין במסגרת עסקה אחת בלבד – מכירת זכויות המקרקעין שרכש בגבעת שאול, עת קיבל מהעירייה פיצויי שנקבע ע"י שמאי מוסכם עליו ועל העירייה, בעקבות פלישת העירייה למקרקעין שלו בעת סלילת כביש בגין. לשיטת המערער, אין ספק כי מדובר בתשלום הוני, וכך גם יתר הסכומים שקיבל.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

10. ב"כ המשיב טען, כי אין כל יסוד לטענה שעיסוקו של המערער הוא **טוען רבני**. לדבריו, המערער מנסה להרחיק עצמו באופן מלאכותי מתחום המקרקעין, וליצור לעצמו תדמית של טוען רבני בעוד שבפועל הוא עוסק במקרקעין. בבעלותו מאות דונמים ועשרות חלקות מקרקעין ומספר חברות ישראליות וזרות שעוסקות במקרקעין. יתר על-כן, במהלך השנים נשוא הערעור, המערער כלל לא התפרנס כ**טוען רבני**, אלא הפיק רווח של עשרות מיליוני שקלים מעסקאותיו במקרקעין. לכן לטענת המשיב, הטענה כי המערער הוא **טוען רבני**, חסרת כל בסיס. לא זו בלבד שלא הובאה כל ראיה מצד המערער לתמוך בה, היא גם אינה עולה בקנה אחד עם דבריהם של הסובבים את המערער ובכללם בני משפחתו הקרובים (אחיו **אהרן** תיארו אותו במסגרת חקירה ברשות המס כמי שעסק בשני העשורים האחרונים במסחר ובתיווך במקרקעין. נספח 6 לתצהיר המשיב).

11. ב"כ המשיב הוסיף, כי בחקירתו וגם בדיווחיו למס הכנסה, המערער לא הצהיר על עצמו כמי שעיסוקו הינו **טוען רבני**, ובדוחות שהגיש בשנים הרלוונטיות לערעור, כינה עצמו **שכיר** (נספחים 92-96 לתצהירו). וציין, כי המעסיקה שלו היא חברת **ח.ג.א** ומעדותו עלה, כי גם חברה זו עסקה במקרקעין (עמ' 99 שורה 22 לתצהיר המערער).

כמו-כן, כאשר נשאל בבית המשפט ביחס לדיווחיו, הסביר המערער כי לא הצהיר על עיסוקו כ**טוען רבני** מאחר שלא הרוויח מזה כסף (עמ' 98), כך גם בשנים הרלבנטיות לערעור, והוסיף כי עיסוקו **מנהל חברה** (פרו' מיום 8.5.12 עמ' 90). מעדות המערער, גם עלה כי מדובר בחברה שעסקה במקרקעין (עמ' 99). כאשר נשאל המערער, על מה חברה **ח.ג.א** שילמה לו משכורת השיב - כי הוא היה **דירקטור** בחברה; לא לקח כסף כ**טוען רבני**; היה צריך להתפרנס (עמ' 100), ובחקירתו הנגדית אישר, כי הוא היה בעבר **טוען רבני** פעיל, לפני שנים (עמ' 109). המערער נשאל -

"מתי הפסקת להיות טוען רבני, להרוויח להתעסק במובן שזה

עיסוקך שתרוויח ממנו"?

וענה -



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

"אני לא זוכר תאריכים מדויקים. אני רק אומר שאני מתעסק
בזה עד היום, אבל אני הייתי דירקטור בחברות שהתעסקו
בבני עייש ובעוד מקומות". (עמ' 107).

יתר על-כן, מדברי המערער בחקירות מס הכנסה שנערכו עוד בשנת 1989 עלה, כי
בנושא המקרקעין התעניין בזמן בו החל לפעול כטוען רבני:

"בזמן שקיבלתי טוען רבני, התחלתי להתעניין גם
בנושא קרקעות, והתעניינתי ברכישת קרקעות ולימוד
נושא הקרקעות, והייתי מתעניין בעירייה בוועדות
המחוזיות בקשר לקרקעות".

12. לטענת המשיב, מהראיות הרבות שהובאו מטעמו עלה באופן חד-משמעי, כי המערער
עוסק במקרקעין, וכי במסגרת עיסוק זה, עסק באופן מתמשך ושיטתי בהשבחתם
של מקרקעין כדי להעצים את הפוטנציאל הרווחי שלהם. מכירתם בשלב הבא
לצדדים שלישיים באה לאחר השאת הפוטנציאל הגלום בהם.

מטעמו של המשיב הוגש תצהירו של אייל ירושלמי שהיה במועד מתן עדותו סגן
פקיד שומה אשקלון, ובתקופה הרלבנטית לשומות – שימש בתפקיד רכז חוליית
חברות במשרדי המשיב. התצהיר פירט את העובדות שביסוד השומה (להלן:
"התצהיר"), וביסס את ההיבטים העובדתיים הנחוצים.

עפ"י התצהיר, המערער רכש קרקעות בהיקף יוצא דופן, והשביחם כדי למכרם בסופו
של דבר, כמי שהוא עוסק במקרקעין. המערער החזיק בעשרות מגרשים המשתרעים
על שטחי ענק של מאות דונמים, שעל חלקם כלל לא דיווח למשיב ורשם אותם על-
שם אחיו (ס' 5 לתצהיר, וכן מש/2). כמו-כן, המערער החזיק בשורה של חברות
ישראליות זרות, שעסקו בתחום המקרקעין, ולפחות את חלקן אף ניהל: חברת
פנינת טל; חברת גני טל סנטר; חברת גני איילה השקעות ובנייה; החברה לפיתוח
רמת שמש; אלי אחא בע"מ; נחד בע"מ; ח.ג.א בע"מ; חברת סריגי השחר; חברת
הר הזיתים; חברת מדי קיטון בע"מ; חברת נווה חסד הר הזיתים בע"מ; חברת



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

נחלת הנביאים בע"מ (סעיף 4 לתצהיר המשיב). ב"כ המערער הדגיש, כי למערער מניות גם בחברות שפעילותן אינה קשורה למקרקעין, ואולם, לא שלל את הקשר של חברות אחרות שבבעלותו למקרקעין.

13. לטענת המשיב, את המערער אפיין דפוס פעולה עסקי שבגדרו רכש מקרקעין שאינם מיועדים למגורים ופעל להשבחתם, כדי שיוכל למכרם ברווח הולם במועד אופטימאלי. המשיב הפנה בהקשר זה, לפעילותו של המערער בהקשרים שונים (לאו דווקא בעסקות נשוא השומה). ראיות לכך, מצא המשיב, בין השאר, במסמכים שנתפסו במשרדי האדריכלים **רכס-אשכול**, הרלבנטיים לפרויקט **הר חומה** (מקרקעין בשטח של **27,676** מ"ר אשר נרכשו בשנת **1993**), ואשר צורפו לתצהירו. ממסמכים אלה, ניתן ללמוד כי המערער פעל באותו פרויקט באמצעות שורה של בעלי מקצוע: עורכי דין; אדריכל; יועץ כלכלי; ועוד (להלן: "**נותני שירותים**"), לשם הכנת תוכניות בניין עיר. אכן, התוכניות לא קרמו עור וגידים: תוכנית אחת לבניית בית מלון שלטענת האדריכל **ש.אשכול** לא אושרה, לאחר שהמערער סבר כי אינה כדאית כלכלית. תוכנית נוספת, לבניית שכונת מגורים של כ-**380** יחידות דיור, לא נדונה מסיבות של בשלות תכנונית (נספח **9** לתצהיר המשיב). אין מחלוקת, כי האדריכל **אשכול** הסביר, כי הוא נתן את השירותים למערער ולאחיו **חיים**, וכי התשלום נעשה באמצעות חברה שבבעלותם- חברת **פנינת טל**.

בסיכומיו מתרעם המערער על כך שהמשיב התייחס ל"**פרויקט**" של **הר חומה** כאשר לדבריו פרויקט זה "**כלל לא היה**", ואף המשיב הכיר בכך. לשיטת המשיב, גם אם הפרויקט לא יצא לפועל, יש באופן מעורבותו של המערער בו כדי ללמד על אופי פעילותו הנמשך של המערער. ב"כ המשיב שואל, האם מתקבל על הדעת לטעון, כי יזם המתכנן שכונת מגורים של כ-**380** יחידות דיור, איננו מי שעוסק במקרקעין?! המשיב מדגיש, כי אין המדובר במי שרכש קרקע וציפה לראות האם ישתנה יעודה בעתיד, אלא כפי שעלה מהנספחים שצורפו לתצהיר המשיב, מדובר במי שפעל באופן אקטיבי ויומיומי להשבחתה של הקרקע והפיכתה לקרקע לבניית שכונת מגורים.

14. המשיב הפנה לפרויקט נוסף בו היה מעורב המערער בשנים נשוא הערעור, והוא פרויקט **רמת בית-שמש**, כמלמד על דרך התנהלותו בתחום המקרקעין. המדובר במקרקעין בשטח של **1,094,081** מ"ר, אשר נרכשו מתושב חוץ בנאמנות ע"י עו"ד



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

שילוני. אין מחלוקת, כי המערער הצהיר תחילה הצהרה כוזבת לרשויות המס, לפיה לכאורה המקרקעין נרכשו ע"י אחיו, **שלמה**, תושב חוץ, וכי מקרקעין אלו הועברו אליו במתנה, בעוד שבפועל, מקרקעין אלו נרכשו ע"י המערער ו**חיים** אחיו זמן רב קודם לכן. בפרויקט זה, העסיק המערער את משרד האדריכלים **אשכול**, ואת משרדו של עו"ד **שילוני**. מטרת ההעסקה הייתה, לקבל סיוע בהשבת המקרקעין והפיכת מקרקעין חקלאיים לקרקע המיועדת לבניית שכונת מגורים בעלת 4,000 יחידות דיור, מוסדות ציבור, ובכלל זה, בתי ספר, גני ילדים, בתי כנסת, מעונות יום, מקווי טהרה, וכל זאת בהיקף של עשרות אלפי מ"ר. האדריכל **אשכול**, מסר כי הוא נתן שירותי אדריכלות בפרויקט **בית שמש**, להקמת כ- 4,000 יחידות דיור לרבות שטחי ציבור, בתי ספר, שטחי מסחר ועוד. גם במקרה זה השירותים ניתנו למערער ול**חיים**, והתשלום נעשה באמצעות חברת **פנינת טל** (נספח 9 לתצהיר המשיב).

עוד נאמר בתצהיר המשיב, כי משרדו של עו"ד **שילוני** אשר כאמור הועסק ע"י המערער בפרויקט זה טיפל בתוכנית הבניה מול ועדת התכנון. כך למשל, הגיש את תוכנית מס' **מ.י.ב./מ.841** במסגרת חוק הליכי תכנון ובנייה (הוראת שעה), לבניית מאות יחידות מגורים בהיקף של מאות אלפי מ"ר, מוסדות ציבור, בתי ספר, גני ילדים, בתי כנסת, מעונות יום ומקוואות בהיקף של עשרות אלפי מ"ר (סעיפים 70-71 לתצהיר המשיב ונספח 25 לתצהיר המשיב). בשלב יותר מאוחר, הגישה חברה בבעלותו של המערער, **החברה לפיתוח רמת בית שמש**, תוכנית שינוי מתאר מקומית.

המערער אף ערך הסכם על העברת שטח של 24,624 מ"ר במתחם **רמת בית שמש** לחברת **פנינת טל** שבבעלותו. במסגרת הסכם המכירה צוין, כי על החלקה חלה תוכנית **בש/162**, המהווה שינוי לתוכנית מתאר מקומית **בש/200**, לפיה מתוכנן במתחם כולו מרכז הכולל שטחים לתעשייה, מלאכה, מסחר, משרדים ותחנת תדלוק. עוד צוין בהסכם, כי המערער יחד עם הבעלים האחרים, מתכוון לממש את התוכנית האמורה ולבנות בעתיד במתחם שנמכר, בין היתר, מרכז מסחרי משולב - **פאוור סנטר**. בהסכם "**למכירת שטחים למסחר ותעשייה**", אשר נחתם בין המערער (המוכר) לבין חברת **פנינת טל** (הקונה) ביום 14.7.99 (נספח 28 לתצהיר המשיב). נאמר בין השאר:



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

" המוכר (שהוא עפ"י ההסכם המערער) מתחייב לתכנן מרכז מסחרי 'פאוור סנטר' ברמה גבוהה ונאותה כיאה למרכזים מסחריים בסדר גדול כפי המרכז נשוא הסכם זה. המוכר מתחייב להעסיק בעלי מקצוע מהרמה ומהדרגה הראשונה לפרוייקטים מסוג זה ולדוגמא: אדריכל פריאן, המהנדס לתחבורה עמיר, ומנהל פרוגרמות ארבל וכו'. (ס' 2 להסכם).

...
"ידוע לקונה כי... רשאי המוכר בהתאם לשיקול דעתו, ליזום שינויים בתכנון הפרוייקט, בתכניות בנין עיר המתייחסות לקרקע ובבנוי ובביצוע יתרת הפרוייקט". וכו' (ס' 2 להסכם).

מוסכם בזאת על הצדדים כי המוכר יהא רשאי בכל שלב לפעול לשינוי הת.ב.ע ביו ע"י שינויי הקיימת ובין ע"י ייזום ת.ב.ע חדשה ו/או היתר הבנייה ובתנאי כי לא יפחת שטחה של דירת הרוכש וכי דירתו תיבנה עפ"י המפרט הטכני". (ס' 9 להסכם)

ב"כ המשיב תמה: האם יעלה על הדעת, כי המערער שיוזם תוכניות להקמת שכונת מגורים בהיקף אדיר של אלפי יחידות דיור ומוסדות ציבור ובשטח של עשרות אלפי מ"ר, אשר הבטיח זכותו לשנות מבנים בכל צורה שיחפץ, ואף ליזום ת.ב.ע חדשה, אינו עוסק במקרקעין?

ב"כ המשיב הוסיף, כי בחקירתו הנגדית ניסה המערער לטעון, כי השבחת המקרקעין והפיכתם לקרקע המיועדת לשכונת מגורים, כלל לא הייתה ביוזמתו או במעורבותו, וכי הדבר נעשה בעקבות החלטה של ממשלת ישראל. גרסה זו תמוהה לשיטת המשיב על פניה. כדבריו, האם משמייס, קרקע בסדר גודל של למעלה מ- 1,000 דונם הפכה לשכונת מגורים?! ובעיקר, הטענה אינה לא עולה בקנה אחד עם הראיות שהובאו על ידי המשיב מהם עלה כמובא לעיל, כי משרדו של **אשכול** פעל מטעמו של המערער



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

להשבחת המקרקעין, וכי משרדו של עו"ד **שילוני** הגיש מטעמו תוכניות להשבחתם, תוכניות שאף הוגשו לבית המשפט.

15. גם התנהלותו של המערר בפרויקט שהתפתח באזור **בני עייש** מבססת, אליבא דב"כ המשיב את עמדתו לעניין עיסוק המערר. כך, בשנת 1989 חתם המערר על זיכרון דברים לרכישת זכויות (בבני עייש) במקרקעין בגוש 486 חלקה 5 בשטח של 27,552 מ"ר, וחלקה 25 בשטח של 163,994 מ"ר, וזאת בתמורה לסך 383,000 דולר ארה"ב. גם במקרה זה ההסכם נחתם עבורו באמצעות עו"ד בנאמנות. המערר אישר, כי הציג מצג כזב כלפי המשיב כאילו עו"ד **אריה יעקב** רכש את הזכויות עבור אח המערר-שלמה, כאשר, לאמתו של דבר, הוא שרכש את הזכויות במקרקעין בעצמו יחד עם אחיו **חיים**. כמו-כן, עפ"י תצהיר המשיב, המערר פעל להעברת שטח תחום השיפוט במקרקעין של **בני עייש** ממועצה מקומית **באר טוביה** לשטח מועצה מקומית **זמורה**, תוך שימוש בכישוריו וקשריו וכן פעל להפשרת המקרקעין באמצעות פניה להליך תכנוני מזורז. כמו-כן פעל המערר להגדלת זכויות הבנייה במקרקעין תוך הזמנת שירותים לביצוע עבודות הבנייה הפיתוח והתשתיות. המקרקעין הועברו ע"י החברות **פנינת טל**, **גני איילה וגני טל**, המערר מונה למנהל יחיד בחברות האמורות ולאחר השבחת המקרקעין, נמכרו המקרקעין כשכונות מגורים מתוכננות בתמורה של עשרות מיליוני שקלים.

המערר טען בחקירתו הנגדית, כי גם במקרה זה, השבחת המקרקעין נעשתה ע"י הממשלה - "כל יום אני מודה לקב"ה שקניתי את זה וזה נהפך (למגורים)". לדברי ב"כ המשיב מנגד, עדותו של המערר אינה מהימנה, אינה הגיונית, ואיננה נתמכת בכל ראיה. אמנם עסקה זו היא היחידה מבין אלה שאליה הפנה המשיב בסיכומיו שפורטו לעיל שבה המכירה בוצעה במסגרת החברות, אולם גם עסקה זו מוכיחה את מומחיות המערר במקרקעין ואת היקף פעילותו. גם בה משתקף הדפוס של רכישת שטח קרקע חקלאית גדול בהיקפו ע"י עו"ד, שימוש ביועצים ומתכננים, השבחת הקרקע כל זאת לצורך מכירתה בסופו של דבר תוך גריפת רווחי ענק.

16. עוד טען ב"כ המשיב, כי המערר ביקש בבית המשפט ליצור מצג, לפיו אין לו כל הבנה במקרקעין ובהשבחתם וכי כל פעילותו בתחום המקרקעין נעשתה באמצעות החברות שבעלותו. אולם, טענה זו סותרת באופן חזיתי את הצהרותיו של המערר



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

במקומות אחרים. כך בכתב הגנה במסגרת תביעה שהוגשה על ידי מפרק חברת פנינת טל להשבת הדירות של החברה (דירות שהועברו לבניהם של המערער ואחיו חיים), טען המערער כי הוא ואחיו (שם, הנתבעים 1 ו-2) -

"הם אלו אשר פעלו במשך שנים רבות מול עץ חיים בכדי לדאוג לעסקה מיטבית זו. ברור היה לכול כי גורמי עץ חיים התקשרו עם החברה רק בגלל מעורבותם ויכולתם של הנתבעים 1 ו-2 והדברים היו ברורים הן לעץ חיים והן לחברה". (סי' 17 מש/6).

ובהמשך טען המערער בכתב ההגנה האמור, כי -

"19. זאת יש לידע, כי הנתבעים 1 ו-2 פעלו החל מרכישת הזכויות על ידי החברה בעצמם ומכספם לצורך השבת הזכויות במקרקעין ואישורה של התכנית החדשה 7728 על המקרקעין כאשר תכנית זו משביחה את הזכויות באלפי מטרים. וכן בעקבות פעילות זו של הנתבעים 1 ו-2 בשנת 2002 אושרה התוכנית המשביחה על ידי הועדה המחוזית, ובשנת 2005 קיבלה תוקף התוכנית המשביחה על החלקות

...

22. הסיבה האחת והיחידה שהעסקה מול עץ חיים נעשתה באמצעות החברה, ועל אף שהיה ברור כבר מלכתחילה שחלק מהדירות יועדו ויוחדו לפרטיים, הרי שהיא נעשתה מטעמים של יעילות ולצורך קבלת אשראי בנקאי מבנק המזרחי והכל בידיעת הבנק".

לטענת ב"כ המשיב, עולה ממכלול הדברים דלעיל, כי בניגוד למצג שניסה ליצור המערער בבית המשפט, לפיו הוא נטול כל הבנה במקרקעין ובהשבתם הרי, כפי שהעיד על עצמו המערער בכתב ההגנה שהוגש מטעמו - הוא ואחיו הם אלו שפעלו



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

באופן אישי להשבחת הקרקע ואישורה של תכנית חדשה שהגדילה את הזכויות באלפי מטרים.

17. על יסוד המאפיינים שתוארו לעיל, טען ב"כ המשיב כי הפעילות הענפה של המערער במקרקעין החל מרכישתם, ועובר להשבחתם באמצעות הליכי התכנון מובילה למסקנה אחת, לפיה המערער הינו עוסק במקרקעין. כדבריו, מדובר במי שרכש אלפי דונמים של קרקעות ופעל באופן שיטתי, אקטיבי ונמשך להשבחתם של המקרקעין במגמה שיעשו קרקע לבניית שכונות מגורים בהיקפים נרחבים ומשמעותיים. ב"כ המשיב הדגיש, כי מטבע הדברים, עסקאות מהסוג דן, אינן מבושלות תוך פרק זמן קצר, שהרי הן דורשות השקעת משאבים ניכרת ופרקי זמן ארוכים יחסית, כדי להביא להשאת הרווח.

טענות הערוב בין המערער לבין החברות שאותן ניהל בהן יש לו זכויות

18. בטרם אבחן את משמעות הפעולות הרלבנטיות לשומה (דהיינו, את השאלה האם מדובר בפעולות של עוסק במקרקעין כטענת המשיב, או ככל שמדובר בהכנסות, מדובר בתשלומים הוניים כטענת המערער). אדון בטענת מרכזית של המערער, ולפיה המשיב מיחס לו פעולות שביצעו **חברות** שהמערער הוא בעל מניות ודירקטור בהן, ובכלל זה שירותים שקיבלו החברות ורווחים שהפיקו, וזאת בניגוד לכלל היסוד לפיו חברה היא אישיות משפטית נפרדת. עפ"י הנטען, המשיב מערבב בין החברות לבין המערער.

כדוגמא לכך, הפנה המערער לאמור בסעיף 28 לתצהיר מטעם המשיב, לפיו האדריכל **שלמה אשכול** אמר שהעניק שירותי אדריכלות בשני פרויקטים ל"אחים גולובנציץ", כאשר מנספח 9 לאותו תצהיר (הודעתו של **שלמה אשכול**) עלה, כי **שלמה אשכול** אמר –

"השירותים ניתנו לאריה וחיים, אותם הכרתי,
התשלום נעשה באמצעות חברה שבבעלותם ושמנה
פנינת טל".



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

מתשובה זו, למד ב"כ המערער כי שירותי האדריכלות ניתנו לחברת **פנינת טל** אשר אף נשאה בתשלום בגינם. עוד נטען, כי כל החשבונות שצירף העד לתצהירו הוצאו לחברות הקשורות במערער בגין שירותים שהן קיבלו, והעד אישר –
"אני לא מצאתי חשבונית אישית" (עמ' 72 לפר').

ב"כ המערער הוסיף, כי גם אם המערער נפגש עם אדריכלים או נותני שירותים אחרים של החברות הרי שעשה זאת כדי לקטור בחברות ומתווק תפקידו, ואין מדובר בפעולות המערער בכובעו האישי. כך למשל, החברה **לפיתוח רמת בית שמש בע"מ** וחברת **בן ארי השקעות ופרויקטים בע"מ**, הן שהתקשרו בהסכם עם **פלאפון** להצבת אנטנות ומכשירי קשר אלחוטיים בשטח שהושכר למטרה זו בבית שמש.

19. דין טענות המערער בענין הערוב בינו לבין החברות, להידחות. מסיכומי התגובה של המערער לסיכומי המשיב, נפקדה התייחסות לטענה מרכזית של המשיב שהועלתה בהתייחס לטענה זו. עפ"י טענה זו (עמ' 37 לסיכומים), עניינן של כל העסקאות נשוא הערעורים דנן, הינן קרקעות בבעלותו הפרטית של המערער שנמכרו (למעט המקרקעין בבני עייש) אשר המערער פעל להשבחתן. העובדה שהחברות הן ששילמו לבעלי מקצוע אשר נשכרו ע"י המערער לצורך השבחת מקרקעין שלו, אין בה כדי לשנות את התמונה. החברות שהיו בשליטתו נשמעו להוראותיו ושימשו לו ככיס עמוק למימון השירותים שנדרשו. בחקירותיו אמר המערער, בהתייחס לאופי פעולתו –

"הקרקע היא שלי, המתעסק בהשבחתה זו החברה,
שהיא שוכרת את אדון אשכול, הוא מדווח לי..." (עמ'
119 לפר').

חשיבות עובדת הבעלות לעניין קביעת מבצע העסקה באה בין השאר לידי ביטוי בעמ"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ. מנהל מס ערך מוסף, פד"י (לט) 4(1) –

"לא החברה מכרה את 11 החלקות אלא בעלי המניות –
בני אלקינאן – שהקרקע הועבר על שמם, הקרקע
הייתה ממש בבעלותם עובר למכירה ועל כן עובדתית
ומשפטית הם המוכרים". (שם, עמ' 11)



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

...

לסיכום, ניתן לומר, כי הנישום האמיתי 'העוסק' במקרה זה הם 11 בני אלקניאן בעלי המניות ולא החברה". (עמ' 12).

כמו-כן, כנגד טענת המערער, כי שכר את שירותיהן של חברותיו, ולכן הן מעורבות בענייניו שלו, טען ב"כ המשיב כי המערער לא הציג הסכם כלשהו להוכחת טענה זו ולא הוכיח כי שילם לחברותיו בגין השירותים אשר לטענתו נתנו לו. ב"כ המשיב הוסיף, כי המערער הוא שערבב בין עסקיו הפרטיים לבין החברות. כך המערער משך מליוני שקלים מחברת **פנינת טל**, ועשה שימוש בנכסיה ובכלל זה בדירה ברחוב **קאסוטו**. כמו-כן, החוזה עם חברות התקשורת לגבי השכרת המקרקעין **ברמת בית שמש** שהם **בבעלותו הפרטית של המערער**, לא נחתמו משום מה עם המערער, אלא כאמור עם החברות, דבר שלא ניתן לו הסבר. יתר על-כן, המערער הוא שהצהיר על הכנסות מכוח אותם חוזים כהכנסותיו לשנת **2002** (סך של **10,241** ₪ שקיבל); בשנת **2002** מהחברות **פלאפון תקשורת ופרטנר בע"מ** (נספח 97-98 לתצהיר המשיב); הוא גם הצהיר על הכנסות נוספות מדמי שכירות מקרקעין **רמת בית שמש** (**31,439** ₪ בשנת **2000**, ו-**58,556** ₪ בשנת **2001**).

המסקנה העולה מדברים אלו היא, שיש לדחות את טענות המערער לעניין הערוב בינו לבין החברות, בהיעדר כל התייחסות לטענתו המרכזית של המשיב בהקשר זה (בעלות המערער על המקרקעין). נהפוך הוא, נראה כי המערער ניצל את חברותיו כדי שישלמו עבור פעולותיו הפרטיות להשבחת מקרקעיו, ואם נעשה ערוב – הוא נעשה על ידו.

הדפוס העסקי הנטען על-ידי המשיב ותגובת המערער

20. לשיטת המשיב, המערער הינו עוסק במקרקעין מזה שנים רבות (מאז שנות ה-80), במהלכן יזם פרויקטים לא מעטים לגבי המקרקעין ופעל בחכמה להשבחתם, כאשר מועד מכירתם תוכנן לנקודת הזמן בה יהא בידו להפיק את ההכנסה המקסימאלית. ביסוד פעילות זו, עפ"י הנטען, מונחת מומחיות מרשימה ובקיאיות בתחום המקרקעין. ב"כ המשיב הפנה לדברי המערער עצמו, בחקירות מס הכנסה, לפני שנים רבות החל להתעניין בנושא המקרקעין (**מש/3**, הודעה מס' **1 ג2**). העובדות שנפרשו



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

בערעור מלמדות אליבא דמשיב, כי נרכשו על ידו עשרות חלקות מקרקעין בשטחים של אלפי דונמים, והוא פעל באופן אקטיבי לקידום ערכן ע"י המרה מקרקע חקלאית לקרקע לבנייה והוצאה לפועל של תוכניות בניה מקיפות - שכונות מגורים בהיקף של אלפי יחידות דיור, ומוסדות ציבור. בנוסף, הוא הבעלים ומנהל של מספר רב של חברות העוסקות במקרקעין (בתצהיר מטעם המשיב פורטו 12 חברות).

21. ב"כ המשיב הדגיש, כי בפעילותו העסקית של המערער מסתמנת **שיטתיות** – רכישת קרקע שאינה מיועדת למגורים במישרין או בעקיפין (ישרות או באמצעות נאמן שהוא עו"ד); פעילות אקטיבית להשבחתה תוך הסתייעות בשורה של בעלי מקצוע להם הוא משלם באמצעות חברות המקרקעין שלו; ולבסוף מכירת הקרקע ברווח שיא במועד אופטימלי להפקת הרווח. פעילות זו נעשית מידי פעם בשיתוף פעולה עם שניים מאחיו, **חיים ושלמה**. הבסיס העובדתי לטענות אלה הונח בתצהירו המפורט של **אייל ירושלמי** ששימש בתפקיד רכז חוליית חברות אצל המשיב, ובחקירתו התברר כי הוא מכיר היטב את העובדות הנוגעות לעניין. מדובר בתצהיר מפורט שלו 143 נספחים. התצהיר מתייחס לכלל העסקאות נשוא השומה, וגם לפעילויות אחרות המלמדות על התנהלותו של המערער.

עוד הטעים ב"כ המשיב, כי המערער הפיק כמעט שנה אחר שנה בצורה שיטתית הכנסות בהיקפים עצומים: בשנת 1995 – כ-**מיליון** ₪; **בשנת 1997** – ביצע המערער עסקה בסך של כ-14 מיליון ₪ אשר בוטלה רק לאחר מכן; **בשנת 1998** – הפיק המערער יחד עם אחיו הכנסה בסכום העולה על – 30 מיליון ₪; בשנת 2002 – הפיק יחד עם אחיו הכנסה בגובה של למעלה מ-35 מיליון ₪.

22. ב"כ המערער הדגיש מנגד, כי בפועל ביצע המערער רק שלוש עסקאות במשך תקופה ממושכת מאוד של עשרות שנים, כשאחת מהן (עסקת גולדה) הייתה עסקה לא רצונית (רי' להלן). עפ"י טיעונו של ב"כ המערער, כדי להתמודד עם עובדה לא נוחה של מספר מועט של עסקאות על פני כארבעים שנה, המובילה לכך שמדובר בעסקאות הוניות, ניסה המשיב להציג תמונה לא נכונה כאילו המערער ביצע את "**פרויקט הר חומה**", "**פרויקט להקמת שכונת מגורים רמת בית שמש**" ו"**פרויקט כובשי קטמון**". לדברי ב"כ המערער, לא בוצע שום פרויקט ע"י המערער בהר חומה,



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

והמקרקעין שם נמצאים בבעלות המערער מעל תשע עשרה שנים, וגם לגבי **רמת בית שמש** לא בוצע שום פרויקט או עסקה בידי המערער במשך כעשרים ושלוש שנים, ואילו לגבי פרויקט **כובשי קטמון**, הרי שאין מדובר ב"פרויקט", אלא בסך הכל במכירת דירת מגורים אחת.

23. עוד הפנה ב"כ המערער לעדות המערער, לפיה רכש את המקרקעין, להשקעה, והוסיף כי עובדה היא שכמעט כל המקרקעין שנרכשו ע"י המערער בשנות השבעים עדיין בבעלותו. לעניין **גבעת שאול** הדגיש ב"כ המערער, כי המקרקעין נרכשו ע"י המערער ביחד עם אחיו **חיים** ב-1981, וכעבור למעלה מעשרים שנים מכרו השניים את זכויותיהם במקרקעין לצד שלישי. כמו-כן, הדגיש כי היוזמה לשינוי תכנית העיר באזור **גבעת שאול**, לא הייתה של המערער. למערער ולאחיו היה רק חלק קטן מהשטח (כ-4 דונם), והעירייה היא שיזמה את שינוי הייעוד לכל מתחם השוק הסיטונאי.

24. ב"כ המערער הדגיש בטיעונו, כי המשיב הכניס לגדר הדיון "**פרויקטים**" שאינם נוגעים לענין. כך, לא בוצע כלל פרויקט **הר חומה** בהיקף של 68 מיליון ₪, הנטען ע"י המשיב, מדובר בפרויקט שאינו קיים, ולכן לא היה מקום להכניסו לדיון. כאמור, לעניין זה טען המשיב, כי העובדות הנוגעות לפרויקט **הר חומה** מלמדות על דפוס עבודתו של המערער, כמי שדרכו לפעול להשבחת מקרקעין ולהמרתם לקרקע לבנייה (ראו לעיל ס' 13). המשיב הפנה בהקשר זה לראיות המלמדות על פעילות אינטנסיבית של המערער בתכנון השטח. ויוטעם, לא נכנסו לגדר השומה תשלומים כלשהם שעניינם עסקת **הר חומה**, מאחר שאין מחלוקת כי טרם בוצעה עסקה בפרויקט זה, ואולם המשיב העלה אותו כמאפיין את דרך הילוכו של המערער.

ב"כ המערער הוסיף וטען, כי לעניין **רמת בית שמש**, אין מחלוקת שהוגשה בקשה לביטול המכירה שנעשתה לאחר חלוף כעשרים ושלוש שנים מרכישת המקרקעין. אכן ב"כ המשיב הודיע לבית המשפט, באחד משלבי הדיון, כי מנהל מס שבח הכיר בבקשה לביטול, וכי על כן "**אין מקום למסות את המכירה הזאת אבל יש לכך השפעה על גובה המשיכות**" של המערער מפנינת טל. ב"כ המערער הוסיף, כי בעניין **הבית המשולש** אין מחלוקת שהמערער הפסיד כסף במכירת דירת המגורים היחידה שהייתה לו בו, ומימילא אינו חייב במס בגין עסקה זו.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

לשיטת ב"כ המשיב, גם טיפולו של המערער בכל הנוגע לקידום אזור **רמת בית שמש**, מלמד על אופי התנהלותו העסקית, ולעניין **הבית המשולש** טען ב"כ המשיב, כי המערער בנה בית יחד עם אחרים, כלומר, השביח את הקרקע, לא התגורר בבניין (ולא הראה סימנים שהתכוון לכך) והעמיד את חלקו למכירה מייד כאשר בניית הבניין הסתיימה.

בשלב הראשון אציג את העסקאות נשוא השומה, ולאחר מכן אבחן באיזו מידה הן נכנסות לגדר המודל העסקי הנטען ע"י המשיב.

העסקאות נשוא הערעור

25. א. **שנת 1995 - פרויקט "מבצע" - בני עייש**

המערער וחיים אחיו רכשו בשנת 1992 אופציה לרכישת זכות במקרקעין באזור **בני עייש**, ובשנת 1995 מכרו את האופציה (ס' 196 לתצהיר המשיב). המערער הצהיר בדו"ח לשנת המס 1995 על הכנסה מויתור על זכות לרכישת מקרקעין באזור **"מבצע" שבבני עייש**, וסיווגה כהכנסה אחרת מיגיעה אישית שאינה מעסק. המערער לא פירט את מקור ההכנסה (ס' 195 לתצהיר המשיב). המשיב ראה בהכנסת המכירה האמורה, כהכנסה שהינה אינטגרלית לפעילות המערער בכלל ולפעילותו **בבני עייש** בפרט. כבר צויין לעיל, כי באזור זה יזם המערער יחד עם חיים והחברות שהוא מפעיל השבחת זכויות במקרקעין בהיקף של כ- 200 דונם משטח שייעודו היה חקלאי לשטח המיועד למגורים מסחר ותעשייה, לרבות שטחי ציבור בהיקף כולל של למעלה מאלף יחידות דיור ובניית יחידות דיור על המקרקעין.

לחלופין קבע המשיב בשומה, כי המדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי עפ"י ס' (1)2 לפקודה (ס' 197 לתצהיר המשיב).

המערער השמיט מסיכומיו כל התייחסות לעסקה זו, ובחר להתעלם ממנה (תוך שהוא טוען כי בפועל התרחשו שלוש עסקאות בלבד בשנים הרלבנטיות). עוד צויין כי המערער אף לא חקר את העד מטעם המשיב בנושא זה ומכאן - טען ב"כ המשיב - כי לא חלק על האמור, והוא זנח את טענתו כי אין מדובר בהכנסה מעסק ולחלופין מעסקת אקראי.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

ב. שנת 1996 - פרויקט בניין דירות למגורים - כובשי קטמון

בשנת 1991 רכש המערער באמצעות עו"ד **שילוני** כנאמן 14.3% מגוש 30009 חלקה 108 ברחוב כובשי קטמון בירושלים. כמו-כן, המערער הגיע עם עו"ד **שילוני**, שני **אחיו חיים ושלמה ואחרים** להסכם בדבר קבלת שירותי בנייה. בנוסף, המערער הגיע יחד עם האחרים להסכם שיתוף במסגרתו איחדו את הדירות במבנה, הזמינו שירותי הנהלת חשבונות והעסיקו נותני שירותים ומומחים לרבות אדריכל, ארכיטקט, מהנדסים, מפקחים ומודדים. בתביעה שהוגשה על ידי הקבלו התייחס - הקבלן אל המערער והאחרים כאל "**יזמים בתחום המקרקעין והבנייה**" (נספח 55 לתצהיר המשיב). בניית הדירות כאמור, מומנה באמצעות הלוואה שנקלחה ע"י בעלי הדירות מבנק לאומי בע"מ אשר הובטחה ע"י משכנתא (נספח 57 לתצהיר המשיב).

ב- 27.10.1996 לאחר שבניית הבניין הסתיימה נמכר הבניין, לרבות חלקו של המערער. אין מחלוקת, כי למערער נוצר הפסד מעסקה זו.

ג. שנת 1997 - רמת בית שמש

ב- 31.12.1997 חתם המערער על מכירת מחצית מחלקה 5 בגוש 5174 (**ברמת בית שמש**) בשטח של 24,624 מ"ר לחברה **פנינת טל** בתמורה ל- 13,944,000 ש"ח. המערער דיווח על העסקה לשלטונות מיסוי מקרקעין. מתרשומת מיום 7.11.99, עלה כי המערער הצהיר שיביא טופס 50 לעסקה (נספח 136 לתצהיר המשיב) ומכאן לטענת המשיב, שגם המערער סבר כי מדובר בעסקה שאמורה להיות ממוסה כהכנסה פירותית. **פנינת טל** שילמה למערער את התמורה בגין עסקה זו והמערער קיבל את התמורה באמצעות משיכות כספים (יתרות חובה מפנינת טל קוֹזֶזוּ, כנגד התחייבותה של פנינת טל למערער בגין העסקה הנ"ל. סי' 214 לתצהיר המשיב). המערער טען כי העסקה הנ"ל בוטלה. המשיב, אישר כי **לאחרונה** קיבל מנהל מיסוי מקרקעין הצהרה על ביטול העסקה.

ב"כ המשיב טען, כי אף כי העסקה בוטלה במועד מאוחר יותר, העובדה כי בשנת 1997 ביצע המערער עסקה נוספת במקרקעין בהיקף כספי נרחב על קרקע אשר המערער השביח והפך מקרקע חקלאית לקרקע לשימוש מסחרי, מעידה כשלעצמה על פעילותו של המערער כעוסק במקרקעין. השלכה נוספת שישנה לביטול העסקה הינה בכך שבשל העובדה כי התמורה שולמה למערער באמצעות יתרות חובה



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

שקוזזו, טען המשיב שיש להגדיל את סכום משיכותיו של המערער מפנינת טל בסך התמורה של 13,944,000 ₪. לנושא זה אשוב להלן.

ד. שנת 1998 - כביש בגין (גולדה)

המערער רכש את מקרקעי גולדה בחלקים לאורך כעשר שנים, בחמש עסקאות רכישה שונות, ובמועדים שונים, ואלה נמכרו ע"י המערער בחלקים לאורך כ-13 שנים בשש עסקאות מכר שמהן 3 עסקאות בוטלו. יתרת חלקו של המערער במקרקעי גולדה בשטח כולל של כ- 11 דונם נמכרה לעריית ירושלים בשנת 1998, במצב בו הכירה העירייה בכך שפלשה למקרקעין שלא כדין, במהלך סלילת כביש. העירייה החלה בעבודות בטרם אושרה תוכנית הפקעה במקום. המכירה נעשתה לטענת המשיב, לאחר מו"מ עיקש וממושך מעמדת כוח של המערער עם נציגיו מול נציגי עיריית ירושלים.

ב"כ המשיב הטעים, כי המערער אינו טוען עוד בסיכומיו בצורה ברורה ומפורשת כי הכספים אותם קיבל מעיריית ירושלים הינם פיצוי הפקעה וזאת מהטעם, שצויין אף בסיכומי המערער, לפיו ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין אשר דנה בטענתו זו במסגרת ו"ע 5031-02 אריה גולובנציץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, דחתה את טענתו כי התמורה שקיבל מעיריית ירושלים מהווה פיצוי הפקעה וקיבלה את עמדת המשיב כי המדובר בעסקת מכר ולא בהפקעה (מ/ש/9).

הועדה קבעה, כי עפ"י דיני ההפקעה, פיצויים עבור הפקעת מקרקעין צריכים להיקבע עפ"י שווי שוק של הקרקע שהופקעה ערב ההפקעה, ואילו במקרה דנן ההליך לפני השמאי לא התנהל כמקובל בתביעת פיצויי הפקעה. בנסיבות המיוחדות בהן הייתה העירייה נתונה, קיבלה על עצמה להימנע מלטעון טענות מסויימות לפני השמאי והליך השומה והשומה גופה נעשו על בסיס תנאים מיוחדים שנקבעו בנספח חסוי. כך, כדי להטיב עם המערער ואחיו הוסכם כי 60% מהקרקע יהיו בעלי פוטנציאל של בנייה. הוועדה קבעה בסופו של דבר, כי מדובר בעסקת מכר עפ"י הסכם, בתמורה של 32 מיליון ₪, וכי יום חתימת ההסכם הוא יום המכירה. מהמסמכים שהגיש המשיב בצירוף לתצהירו עלה, כי העירייה פעלה לשכנע את המערער למכור מרצון את השטח שבבעלותו (נספח 78 לתצהיר המשיב). מהנספח האמור, מתוך תיק הפינני של עיריית ירושלים, אף עולה כי בתחילת המו"מ המערער



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

טען כי מאחר ותחום עיסוקו הוא **השבחת מקרקעין** הרי שיכול היה, אלמלא בוצעו העבודות, למכור את הקרקע בערכה המלא.

המערער הציג בסיכומיו את הפיצוי שקיבל מעיריית ירושלים, כפיצוי אשר **"נכפה עליו"** לפי קביעת שמאי בהדגישו כי מדובר בעסקה **"לא רצונית"**. ב"כ המשיב הדגיש, כי הטענה שהפיצוי **"כפוי"** אינה עולה בקנה אחד עם פסק הדין של ועדת הערר, וגם לא עם דו"ח מבקרת עיריית ירושלים בו נכתב בהקשר זה:

"הביקורת הגיעה למסקנה, כי העירייה נאלצה לחתום על הסכם פינוי בתנאים שהכתיב בעל הנכס, אשר התבטאו בהנחיות לשמאי המכריע. כפי שיפורט להלן, הנחיות אלו גרמו, במישרין, לגידול בשומות הצדדים ולגידול בסכום הפיצויים אשר פסק השמאי המכריע. בנסיבות שנוצרו לא הייתה בידי העירייה כל ברירה, אלא להסכים לתנאים האמורים. מתוך רצונה להמשיך בעבודת הסלילה, כדי לאפשר את פתיחת דרך מספר 4 במועד שנקבע מראש". (מש/8 עמ' 78).

לטענת ב"כ המשיב, הטיב לתאר את עסקת **גולדה** הממונה על נכסי עיריית ירושלים דאז אשר ציין כי זו - **"דוגמא קלאסית לטיפשות של העירייה ואיך יזמים חכמים מנצלים את זה עד הסוף"** (נספח 77 לתצהיר המשיב). גם גזבר העירייה בתגובתו, כפי שנמסרה לביקורת ב-4.7.00 ציין, כי:

"השיפוי למר א"ג - נבע מהליך חריג של רכישת קרקע ולא הפקעה.... לא היה ברשותנו שום מקור חוקי לכפות עליו מכירה. לפיכך מה שהתקיים בינינו, בעירייה ובנציגיה, - לבין מר א"ג היה הליך של משא ומתן לכאורה בין מוכר מרצון לקונה של 'חוסר ברירה' והעדר אלטרנטיבה'. הקונה היה בעמדת נחיתות בשל מספר משתנים...." (מש/8 עמ' 79).

תמיכה בעמדתו מוצא ב"כ המשיב בפער הניכר ביו התמורה שקיבל המערער אל מול הפיצויים אשר קיבלו הבעלים הנוספים במושאע בחלקות נשוא המחלוקת. (סי-10 141 לתצהיר המשיב). אכן פסק הדין של ועדת הערר קובע, כי הפער שבין התמורה



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

שנקבעה בהסכם עם המערער לבין הסכומים שנקבעו לבעלים הנוספים במקרקעין במושאע הוא "משמעותי באופן בולט כאשר מדובר בחלקים של אותה קרקע". (מש/9, פסקה 72).

עפ"י טיעון ב"כ המשיב, מומחיותו של המערער ובקיאותו בתחום המקרקעין, היא זו אשר מלכתחילה ביססה עמדת יתרון באותו מו"מ מול העירייה, ואפשרה לו לנצל את העובדה שטרם אושרה תוכנית ההפקעה ולא הושלמו העבודות בכביש, להגדלת התמורה בגין הרכישה. ב"כ המשיב הוסיף, כי היחיד מבין כלל בעלי המקרקעין במקרקעי גולדה אשר ידע לזהות בזמן אמת שהעירייה מבצעת עבודות במקום וכי עבודות אלה אינן עולות בקנה אחד עם תוכניות ההפקעה - הוא המערער. כבר בעובדה זו יש לדבריו כדי להצביע, שאין מדובר באדם מן היישוב אשר השקיע בנכס הוני, קנה חלקת אדמה, וקיווה כי ביום מן הימים יעלה ערכה, אלא בעוסק במקרקעין בעל מומחיות וידע.

ב"כ המערער הדגיש מנגד, כי עלה מו"מ 5031/02 אריה גולובנציץ' נ. מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים הנ"ל, שמדובר ב"עסקה" שנולדה בחטא עת פלשה העירייה למקרקעין של המערער, ומבלי שלמערער הייתה כוונה או רצון למכור את המקרקעין, ולכן לשיטתו מדובר בתשלומים הוניים, והפנה לדברי הועדה - "התנהגות הצדדים בענייננו וכריתת ההסכם, לא נעשו בעטיה של תכנית 4573 אלא בנסיבות שבהן חדרו הרשיות למקרקעין ופלוש שלא כדין לחלק ממקרקעי העורר, (המערער) ונתפסו בקלקלתן. העירייה פעלה בעניין זה ברגל דורסנית, בעוד ידה רפויה מחמת חוסר כח והעדר סמכות".

לדברי ב"כ המערער, גישה זו מובילה למסקנה ברורה, ולפיה ה"עסקה" אינה עסקה רצונית, והתשלום שנקבע על ידי שמאי מוסכם, בוודאי אינו תשלום פירותי. גם המערער תיאר בעדותו את העסקה במלים המבטאות תחושתו שלא בחר בעסקה -

"זו עסקה שנכפתה עליי, אם זה היה מכירה רצינית זה צריך להיות רצוני, אני לא שמעתי שאדם מסכים למכור קרקע ולמנות



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

שמאי שהוא לא מכיר שהוא יקבע . מה אני אידיוט".

לגבי המקרקעין בכביש גולדה, הדגיש ב"כ המערער כי מרשו לא יזם לגביהם שום פעולת השבחה, שיווק או יזמות והפנה לדבריו של המלומד א' רפאל בספרו **דיני מס הכנסה**, כרך ראשון, מהדורה 3, תשנ"ה עמ' 36 -

"נכס אשר לא חלו בו כל שינויים פיזיים למן יום רכישתו ועד יום מכירתו, ואשר לא נעשו לגביו פעולות שיווק ויזמות, מועבר בדרך כלל בעסקה הונית. נכסים העוברים שינויים פיזיים לקראת מכירתם, או שמכירתם דורשת פעילות בתחום השיווק המסחרי, נמכרים בדרך כלל בעסקאות מסחריות, הן ב"עסק" והן ב"עסקה או עסק אקראי בעל אופי מסחרי".

ב"כ המערער טען, כי אין זה סביר לראות בעסקה **"לא רצונית"** כעסקת **"גולדה"**, עסקה **פירותית** ולא הונית.

ה. שנת המס 2000-2002 - הכנסות מדמי שכירות ברמת בית שמש

אין מחלוקת, כי המערער הצהיר בדוחותיו לשנים **2000-2002** על הכנסות מדמי שכירות לפי סעיף 2 (6) לפקודה, בגין דמי שכירות בסך **31,539 ₪** בשנת **2000**, ובסך **58,556 ₪** בשנת **2001**, וכן סך של **10,241 ₪** שקיבל המערער בשנת 2002 מחברת **פלאפון תקשורת וחברת פרטנר בע"מ** בגין השכרת מקרקעין באזור **רמת בית שמש** שהם מלאי עסקי בידיו. (נספח 97-98 לתצהיר המשיב). המשיב קבע, כי מדובר בהכנסות מעסקי מקרקעין האינטגרליות לפעילותו של המערער לפי סי' 2(1) לפקודה.

המערער טען בסיכומיו, כי המשיב ערבב בינו ובין החברות. לדבריו, מי שהשכיר את המקרקעין היו החברות שהוא בעל מניות בהן. ברם, בכך התעלם המערער מהעובדה כי הוא עצמו הצהיר על הכנסות אלה כהכנסותיו לשנים **2000-2002**, מכאן שהמערער לא יכול לחלוק על קיומה של הכנסה זו, אלא רק על סיווגה. כמו-כן מדובר במקרקעין, שהינם בבעלות המערער, ואין החברות יכולות להשכיר מקרקעין שאינם בבעלותן. ב"כ המשיב הפנה לעובדה, שבדיון שנערך עם מייצגו של המערער (נספח 125 לתצהיר המשיב) התבקש המערער באמצעות מייצגיו להשיב בין השאר על



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

השאלה, מדוע יש לפלאפון חוזה עם **חברת רמת בית שמש** ולא עם המערער שהינו בעל הקרקע? מיצגו של המערער השיב, כי אינו יודע להסביר מדוע החוזה נחתם בין חברת רמת שמש לבין פלאפון ולא בין המערער לבין פלאפון. המייצג הוסיף, כי נעשתה טעות ואין לו תשובות נוספות בשלב זה. ב"כ המשיב, תמה על כך שהמערער, אשר הודה בדיונים כי נעשתה טעות על ידו ולא ידע להסביר מדוע החוזה לעניין מקרקעין שבבעלותו, נחתם עם חברה שבבעלותו, בא בערעור בתלונות כנגד המשיב וטען כי יש למסות את החברה ולא אותו, וזאת ביחס להכנסות אשר הודה הן בדוחותיו והן בדיונים כי הן הכנסותיו שלו.

1. שנת המס 2002 - גבעת שאול

עפ"י תצהיר המשיב, המערער רכש יחד עם אחיו **חיים** שטח של למעלה מ-4,000 מ"ר בגבעת **שאול**, ומכר את המקרקעין לאחר שסיים את פעולת ההשבחה שלהם בשנת 2002. קודם למכירה, המערער פעל באמצעות עו"ד **שילוני** לשינוי ייעוד הקרקע למגורים במספר תוכניות. בכלל זה, הגדלת אחוזי הבנייה, ושינוי ייעוד מבית אבות למגורים. המערער יזם ותכנן לאורך שנים מספר תוכניות בנייה ושינוי ייעוד, בין היתר מתעשייה לבית אבות, ולבסוף לבניית 125 יחידות דיור למגורים. חלק מפעילות הייזום נעשו באמצעות נותני השירותים שנתנו באותה העת שירותים לחברות. חלק מהתשלומים לנותני השירותים בגין ייזום תוכניות הבנייה הוצאו ושולמו ע"י החברות. בשנת 2002 לאחר שהשביח את הקרקע כאמור לעיל, מכר המערער את המקרקעין בתמורה לסך של 8.5 מיליון דולר ארה"ב. ב"כ המשיב, הדגיש כי המערער מכר את מקרקעי **גבעת שאול** רק לאחר שסיים את מלוא פעולת הייזום התכנון וההשבחה ולאחר שמיצה את מלוא פוטנציאל ההשבחה שבמקרקעין.

המערער טען לפני המשיב, כי החל לתכנן וליזום הליכי שינוי ייעוד לקרקע עוד בשנות ה-80, והוציא הוצאות רבות, לצורך השבחת והגדלת זכויות במקרקעין ייזום ותכנון, כגון: צילומי אוויר של הקרקע וקרקעות סמוכות, תשלומים למתכננים ועוד (ס' 261-262 לתצהיר המשיב). ואולם, המערער הדגיש כי **היוזמה לשינוי תוכנית העיר באזור, הייתה של העירייה**. לדברי ב"כ המשיב, טענתו זו של המערער לא אומתה בראיות כלשהן, ואינה עולה בקנה אחד עם הראיות שהציג המשיב. כך לדוגמא, האדריכל **משה חכמון** מסר כי נתן במשך חמש שנים שירותים לשינוי התב"ע בגבעת **שאול** מבית אבות למגורים ואף ציין, כי מעצם טבעו החליך נמשך זמן



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

רב. הפנייה לאדריכל חכמון נעשתה ע"י המערער ואחיו, והתשלום נעשה ע"י חברת פנינת טל. לתצהיר המשיב, צורפו התוכניות שהוגשו לבית המשפט, עליהן חתום ב"כ המערער (נספח 60 לתצהיר המשיב). ב"כ המשיב, טען כי גם בנקודה זו, ניתן להבחין בחוסר האמינות של המערער, אשר מסר שתי גרסאות סותרות בעניין זה בועדת הערר ובהליך דנן, בהתאם לנוחיותו. כך בעוד שהעיד לפני בית המשפט ביום 8.5.2012, כי העירייה הייתה יוזמת התב"ע, העיד לפני ועדת הערר בתיק ו"ע 9015/04, כי -

"ת: העובדות שקנינו את הקרקע ב 1981, קנינו את הקרקע ממשפחת ארגז, קנינו להשקעה, לפני שקנינו הבנו שהקרקע הייתה מוקפאת לתקופה ארוכה לתעשייה. וחלק היה שמורת טבע או תעשייה. אנחנו עשינו מאמצים גדולים ללכת ולקדם את התוכנית בקרקע, בגלל שאנחנו לא מומחים שכרנו אנשים. הלכנו לעו"ד ולעירייה אני מדבר עליי ועל אחי... בתנאי שנממן את כל התב"ע מכביש ירושלים-ת"א עד הסיטונאי, זה התנאי, היה לנו 4 דונם מתוך 200. נאלצנו לעשות את זה אם לא הייתה הקרקע עומדת עד היום." (מש/ 4 עמ' 1).

כמו-כן בסיכומיו לפני ועדת הערר טען המערער (שם - העורר), כי -
"לאחר רכישת המקרקעין החלו העורר ואחיו (באמצעות מומחים ויועצים) לקדם תכנית חדשה שמוספרה כתוכנית 1726 ... על פי דרישת הועדה המקומית ובכדי לקדם את המקרקעין שבבעלותו ששטחם כ- 4 דונם בלבד, נאלץ העורר לקדם 'תוכנית אב' על האזור כולו בשטח שכולל של 209.150 דונם בקירוב." (מש/ 7).

ב"כ המערער הדגיש, כי לא המערער בלבד הגיש תוכניות לאזור, אלא היו גם אחרים שפעלו לאותה מטרה.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

המבחנים לסיווג בין הכנסה הונית לפירונית

26. המחלוקת לעניין מהות עיסוקו של המערער, מובילה לבחינת המבחנים שהעמידה הפסיקה להבחנה בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירונית.
מסקנות פסיקה רבת שנים בנושא ההבחנה בין הכנסה הונית לפירונית רוכזו בע"א 9187/06 רפאל מגיד נ. פקיד שומה פתח תקווה (מסים), ע"י כבוד השופט דצינגר, כדלקמן:

- א. **טיב או אופי הנכס:** במסגרת מבחן זה נבדק האם המדובר בנכס המוחזק לצורך השקעה לטווח ארוך או בנכס למסחר שוטף. יש להידרש לכל מקרה באופן ספציפי, תוך בחינת הנכס בהקשר שבו נעשתה העסקה.
- ב. **תדירות העסקאות:** לפי מבחן זה, מספר רב של פעולות דומות באותו סוג של נכס מעיד על פעילות עסקית. ברם, גם מבחן זה מותנה באופיו של הנכס או הפעילות הנדונים.
- ג. **ההיקף הכספי:** על פי מבחן זה, ככל שההיקף הכספי של העסקאות גדול יותר, ובייחוד ביחס למקורות אחרים של הנישום, יש בכך להעיד על אופי פירוני עסקי. אליבא דמרבית הדעות, מבחן זה אינו מבחן עצמאי, אלא מצטרף למבחנים אחרים.
- ד. **אופן המימון:** על פי מבחן זה, ככלל, מימון עסקה בהון עצמי של הנישום (מתוך חסכונויותיו ללא היזקקות לסיוע פיננסי), מעיד על אופי הוני של העסקה. כאשר נלקח מימון זה, יש לאבחן בין לקיחת מימון לטווח קצר, פעולה המעידה על אופי פירוני של העסקה, לעומת לקיחת מימון לטווח ארוך (למשל, משכנתא לדירת מגורים), אשר מעידה על אופי הוני של העסקה. גם מבחן זה אינו עצמאי והוא מצטרף ליתר נסיבות העסקה.
- ה. **תקופת האחזקה בנכס:** ככל שתקופת האחזקה של הנכס עד למכירתו קצרה יותר (ביחס לאופי הנכס המדובר), יש בכך כדי ללמד על פעולה בעלת גוון פירוני.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

ו. **ייעוד התמורה:** באופן עקרוני, אין בייעוד התקבולים בכדי לקבוע את אופי ההכנסה. כך אין בכוח השימוש בתמורה למטרות הוניות להפוך פעולה מסחרית לפעולה הונית או ההיפך. אולם, במקרה של ספק, (אם מדובר בפעילות הונית או עסקית), ניתן לבדוק את אופן השימוש וייעוד כספי התמורה כמבחן עזר. כך, החלטת השקעה בהשקעה עשויה לשמש עדות לאופייה ההוני של העסקה.

ז. **בקיאות הנישום בתחום בו מבוצעת העסקה:** מומחיות הנישום בתחום בו מבוצעת העסקה הינה מבחן רב חשיבות. מבחן זה מבוסס על הרעיון כי אדם מבצע עסקים באותם תחומים שבהם יש לו בקיאות. כמו כן נקבע, כי יתכן שהבקיאות לא תהיה של הנישום עצמו, אלא של מי שיעץ לו לבצע את העסקה, וגם במקרה זה תיחשב העסקה לפירותית.

ח. **קיום מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת:** אחד המאפיינים של פעילות עסקית הינה קיומו של מנגנון שיאפשר את הפעולות, כגון: משרד, צוות הנהלת חשבונות, שיווק וכיוצא בזה, פעולות אקטיביות המאפשרות את ייצור ההכנסה השוטפת.

ט. **פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק:** נקודת המוצא הינה כי נכסים העוברים שינוי והשבחה לקראת מכירתם כגון: שינויים שנועדו להפוך את הנכס לסחיר יותר ולהעלות את ערכו, או שמכירתם דורשת פעילות שיווק, הם נכסים הנמכרים במסגרת פעילות עסקית מסחרית. מבחן זה רלוונטי בעיקר- לנכסי מקרקעין.

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



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

יישום המבחנים – דיון והכרעה

27. פירוט העסקאות והרקע להן, הובא לעיל לרבות טענות הצדדים לגביהן. לשיטתי, יישום המבחנים בנסיבות שפורטו, מלמד לגבי כל העסקאות, כי מדובר בהכנסה פירותית כטענת המשיב. אכן, עסקינן במקרקעין, שהוחזקו במשך שנים לא מעטות. ואולם, כל נכס יכול לשמש לעסקה **פירותית** (ע"א 9187/07 **רפאל מגיד הני"ל**), וגם כשמדובר בהחזקה רבת שנים, שהרי, עוסק במקרקעין אמור לקבוע מהו המועד ההולם למכירה, לפי תנאי השוק ולעיתים נדרש זמן הבשלה להשאת הרווח מהמכירה, וראו ע"א 111/83 **אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ. מנהל מס ערך מוסף** לט(4) 1 -

"תידרש מידה שונה של תדירות בעיסקות מקרקעין מאשר בטובין מסוימים כדי להצביע על קיומו של עסק. בדומה, כשבאים ליישם את המבחן של תקופת ההחזקה בנכס, גם אז אורך זמן ההחזקה שיש בו כדי להצביע על מסחריות יהיה שונה בצורה משמעותית, אם הנכס הוא מקרקעין או אם הוא ניירות ערך". (שם, עמ' 14).

28. במקרה דנן, שורת פעולות אינטנסיביות של המערער בתחום המקרקעין במהלך השנים (ולא רק בעסקאות נשוא השומות), מלמדת על דפוס פעולה מסחרי, המוביל דרך השבחת קרקעות שמלכתחילה לא היו מיועדות לבנייה, למכירתן במועד המתאים. המטרה הסופית היא, מכירת הקרקעות תוך השאת הרווח. כעולה מעניין **אלמור הני"ל**, תקופת ההחזקה הממושכת אינה מכבידה על המסקנה, מאחר שהיא נכנסת לגדר המודל העסקי שאומץ ע"י המערער. המועדים האופטימאליים למכירה באים לעיתים לאחר הבשלה של תנאים. ואולם, חשוב להדגיש שהמערער הוא שטרך בהשגת התנאים המתאימים למכירה. אין ספק, כי המערער השקיע מאמצים רבים ובאופן מתמשך ועקבי לענייני הקרקעות. אין מדובר במי שהמתין בלבד לזמן המתאים, אלא במי שפעל בדרכים שונות להשבחת הנכסים שבבעלותו, ולהבשילם למכירה המיטבית ע"י העסקת נותני שירותים שונים (ולעיתים תוך הסתייעות בחברות שבבעלותו), ועשה זאת



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

במומחיות רבה ומתוך הכרת תחום המקרקעין. הוכח, כי למערער הייתה התקשרות רבת שנים עם נותני שירותים כגון: האדריכלים **רכס-אשכול, חכמון**, ומשרדי עו"ד שונים המתמחים במקרקעין. ויוטעם, העובדה שהחברות שבבעלותו הן ששילמו עבור השירותים שניתנו להשבת ערך הקרקעות, אינה גורעת מהעובדה העיקרית – שמדובר בקרקעות שבבעלותו, והוא זה שנהנה מההשבתה, מהמכירה או מניצול המקרקעין בדרך אחרת.

אציין, כי אין צורך להרחיק לכת בקביעה שהמערער קבע את מועד המכירה במועד האופטימאלי מבחינת השאת הרווח, די בכך כי ברור שזו הייתה מטרתו.

30. כמו-כן, הפעילות של המערער נעשתה בהיקף גדול במיוחד. באופן שיטתי רכש המערער שטחי ענק והשביחם ע"י הפיכתם מקרקע חקלאית לקרקע לבניית שכונות מגורים המכילות אלפי יחידות דיור. לא למותר להזכיר בהקשר זה, כי המערער בה בעת היה הבעלים ומנהל של מספר רב של חברות מקרקעין ישראליות וזרות, וגם מכיוון זה בודאי רכש ידע. אין להתפלל על שהשימוש בבקאות המיוחדות ניכר גם בגדר פעילותו שלו כבעלים של מקרקעין. בנוסף, הפסיקה הסתפקה כ"**מבססת בקיאות**" לצורך המבחן הרלבנטי, בהסתייעות במומחה, מבלי שהנישום עצמו יהיה בעל המומחיות (כגון: הסתייעות בעו"ד או באדריכל). אף אם המערער היה זקוק למומחים בתחומים ספציפיים, אין ספק כי ידע למי לפנות והיה הוא עצמו דרוך וער כסוחר להזדמנויות בתחום המקרקעין. יש מקום להוסיף בהקשר זה, כי דרך התנהלותו של המערער כפי שעלה מהמפורט לעיל, כללה גם לא פעם רישום כוזב של הקרקע ע"ש אחר, משיקולים עסקיים (ככל הנראה שיקולי מס), ובכך דמה לסוחר ממולח.

כמו-כן, המערער פעל באופן מאורגן ושיטתי, תוך שהחזיק משרד לפעילות בירושלים וגם נשען על התקשרות עם נותני השירותים שצוינו, כאשר הוא בה בעת משתמש במנגנוני החברות שבבעלותו. אין ספק, שמדובר בפעילות קבועה ונמשכת, שמרכיביה השונים רוכזו בידו.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

אין ספק, כי מומחיותו של המערער בתחום השבחת המקרקעין אינה המומחיות של **טוען רבני**. ויוטעם, המסקנה כי המערער עוסק במקרקעין אינה נובעת מהעובדה שאינו **טוען רבני**, אלא היא פועל יוצא מיישום מבחני הפעילות שפורטו.

31. כמובא לעיל, ב"כ המערער הציג כמשמעותיות בהקשר זה את העובדה שהמכירה של הקרקע בכביש **גולדה** לא נגרמה בשל פעילות המערער, ואת העובדה ששינוי הייעוד ב**גבעת שאול** נגרם ביוזמת העירייה. אין בידי להסכים כי היבטים אלו יש בהם כדי לשנות את התמונה. העובדה שעיתוי העסקה נגרם עקב נסיבות חיצוניות, אינה מעיבה על העובדה שהמערער נהג בכל הנוגע לעסקת **גולדה** ככל עוסק במקרקעין, ועשה כל שניתן כדי להפיק ממצבה הבעייתי של העירייה את המירב. אין ספק, שיכול היה לסכם את המו"מ שניהל כמוצלח ביותר ובסופו של דבר הייתה זו עבורו הזדמנות עסקית. כמו-כן, גם אם נכון לומר שהיוזמה לשינוי ייעוד הקרקע ב**גבעת שאול** באה במקור מהעירייה (עובדה שלא הוכחה במסמך כלשהו להוציא אמירה של המערער), העובדות כפי שנפרשו לעיל ע"י המשיב ולא נסתרו, מלמדות על תרומתו המיוחדת לתכנון להשבחת הקרקע. בהקשר זה יודגש, כי מטבע העניין גם עוסק במקרקעין מתמודד עם תנאים שלא הוא יצרם, ואולם, התנהלותו של המערער במצבים אלה הייתה אופיינית לסוחר במקרקעין, החר בכל עת אחר הרווח ופועל להשגתו באופן מקצועי תוך תחכום וידע.

32. עוד יש להדגיש, כי הבחינה הנכונה של העסקאות היא הבחינה הכוללת. לשון אחר, אין מקום לבודד כל עסקה ולבחנה בנפרד. אופי פעילותו של המערער נלמד מהתמונה השלמה, באופן שעסקה אחת משרה גם על רוחה של האחרת. כך, גם העסקאות שבהן חלק מהמבכנים שצוינו לעיל אינם חלים, הן חלק אינטגרלי מהפעילות הכוללת של המערער. כאמור לעיל, הפסיקה הבהירה כי **מבחן הגג** הוא המבחן המכריע, ובגדרו קיימת גמישות המזמינה לבחון כל מקרה לפי נסיבותיו מבלי לייחס חשיבות מופרזת לעובדה שאחד המבכנים (או אף יותר מאחד) אינו מתקיים. כך גם העסקה של מכירת חלקו של המערער בבניין **בנובשי קטמון** (שבסופו של דבר הובילה להפסד). הגם, שאין מדובר בעסקה המאופיינת ברכישת שטח גדול בהיקפו והשבחתו, נושאת אופי של פעילות יזומה ומתוכננת האופיינית למערער. לא מיותר להדגיש, כפי שהדגיש ב"כ המשיב כי המערער טרח בבניית הבית אך לא התגורר בדירה כלל ולא הייתה זו גם כוונתו מראש. נכסים הוניים



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

מתאפיינים בהחזקה ממושכת לשם השקעה ארוכת טווח, ומיועדים בד"כ לשימוש בעליהם. במקרה זה, הבית נמכר מיד לאחר שבנייתו הסתיימה.

33. ב"כ המשיב הפנה בהקשר זה, גם למבחן שהוצע ע"י המלומד א' אדרעי בספרו **אירועי מס: "עלייתם (ואיבונם) של דיני מסים בישראל"** (נבו, 2007), הבוחן אם הרווח בעסקה נובע מגורמים חיצוניים שאין לנישום שליטה עליהם, או ממאמציו המכוונים של הנישום. בעניין דנן, ברורה התרומה של הנישום להשגת הרווח בעסקאות הנקרות בדרכו בתחום המקרקעין. החוט המקשר בין העסקאות, הוא המאמץ המכוון והשיטתי להגדיל את הערך הכספי של הקרקע וכך להעצים את התמורה ממכירת המקרקעין בסופו של דבר, או משימוש אחר בה.

34. אוסיף, כי בשל הגוון העסקי המובהק שבפעולות המערער, נכונה גם טענת המשיב, כי גם אם נבודד אחת העסקאות – כגון זו שבה לא חל מבחן זה או אחר – למצער היא תיכנס לגדר עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, כאשר ברור שהנסיבות המלוות גם אותה מלמדות על אוריינטציה עסקית. ויוטעם, כטענת ב"כ המשיב בעסקת אקראי אין רלבנטיות למבחן תדירות ביצוע העסקאות, שכן עסקה מעיין זו יוצאת מהנחה שאין מדובר במהלך עסקו הרגיל של הנישום.

ואולם, למעשה קל להגיע למסקנה כי העסקאות בעניין הנדון בוצעו במהלך עסקו הרגיל של המערער.

משיכות המערער

35. המחלוקת בין הצדדים בנוגע לשומה, עוסקת גם במשיכות המערער מחברת **פנינת טל**. בהתאם לדו"ח הכספי לשנת המס 1999 של חברת **פנינת טל** עלה, כי המערער משך כספים מפנינת טל משנת 1992. הלכה היא, כי "**הלואה**" לצמיתות הניתנת לאדם על ידי חברה בשל היותו בעל מניות באותה חברה רואים בה הכנסה שבפירות (ע"א 416/65 ורוק נ. פקיד שומה ת"א (מסים)). בפסיקה פורטו סממני עזר שהיעדרם מוביל למסקנת המשיב (ע"א 9412/03 חזן הנ"ל עמ' 565) והם: קיומו של הסכם מפורש הקובע כי מדובר בהלוואה וקובע תנאי החזר ומועדים; תשלום ריבית; מתן בטוחות; השבת הסכום במועד סביר. במקרה דנן, מדובר במשיכת סכומים המסתמכים ב-5,037,777 ₪ שלא הושבו. המערער טען



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

לראשונה בסיכומים, כי פרע את משיכותיו, אך טענה זו לא הוכחה ואף לא נטענה בשלב ההשגה או בהודעה המפרשת את נימוקי הערער, ונפקדה גם בתצהיר המערער, לאור האמור, איני רואה לנכון להתחשב בה.

36. ב"כ המשיב טען, כי לסכום זה יש להוסיף סך **13,944,000 ₪** שהיווה תמורה בגין מכר המקרקעין באזור רמת בית שמש לחברת **פנינת טל**. זאת, לאור ביטול העסקה. עפ"י ההסכם בין המערער לבין **פנינת טל** סי' 5א (נספח 28 לתצהיר המשיב), סכום זה התקבל ע"י המערער עד ליום **31.12.97**. **פנינת טל** שילמה למערער באמצעות הקטנת יתרות החובה שקוּזו כנגד התחייבויותיה בעסקה. ב"כ המשיב הוסיף, כי סכום המשיכות האמור עלה בקנה אחד עם פסק הבורר בבוררות שנערכה בין המערער ואחיו **חיים**. עפ"י פסק הבוררות (נספח 138 לתצהיר המשיב), על המערער להשיב לחברת **פנינת טל** סך של **18,650,000 ₪**. המערער טען, כי פסק הבורר בוטל. ברם, אפילו נכון הדבר, עובדה היא שהחשוב של הבורר שבחן את העניינים מקרוב, הוביל לסכום האמור.

כלל טענות המשיב לעניין המשיכות, מקובלות עלי, ולא מצאתי להן תשובה הולמת בסיכומי המערער.

הדירה ברחוב קאסוטו

37. גם בנושא זה, עוסקת המחלוקת. ברם, אין מחלוקת כי בנו של המערער (יחד עם אשתו וילדיו) משתמש בדירה השייכת ל**פנינת טל** בשטח כולל של **127 מ"ר**, בתוספת מרפסת וגינה. **פנינת טל** לא רשמה בדוחותיה הכספיים הכנסות ממכירת הדירה או השכרתה למערער או בנו. המערער ובנו לא הצהירו בדו"ח שהגישו על הכנסות מהטבה בגין שימוש בדירה. לפיכך קבע המשיב, כי יש למסות את המערער בהתאם לשווי השוק של דירת המגורים העומד בהתאם לקביעת שמאי על סך של **368,000 דולר ארה"ב**.

המערער טען בתצהירו, כי אין למסותו בגין ההטבה הנובעת מהשימוש בדירה, מהטעם שמפרק **פנינת טל** הגיש כנגדו תביעה בגינה (**מש/6**). ב"כ המשיב הדגיש, כי בכתב הגנתו לתביעה, טען המערער שיש לדחות את התביעה על הסף מחמת



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

התיישנות, ואף טען כי הדירות מגיעות למערער ולאחיו בשל השבחת המקרקעין.

38. בסיכומי המערער נטען, כי השימוש בדירה נעשה על ידי בנו ולא על ידו, ולכן אין למסות בגינה את המערער. ברם, בטענה זו אין ממש, שהרי המערער הוא שהיה בעל המניות ומנהל החברה, והוא שבחר להעבירה לידיו של בנו. עניין שהבן יחנה מהדירה בוודאי היה למערער, ולא הוכח שלא דאג לכך שהבן יתגורר בה.

בנסיבות שתוארו, מקובלת עלי גם בנושא זה עמדת המשיב.

טענת התיישנות השומה לשנת 1999

39. טענת ההתיישנות מתייחסת לשומה שבמרכז עסקת כביש בגין. עפ"י תיאור ב"כ המערער, לאחר שניתנה הכרעת השמאי, המערער הגיש ב-14.9.00 את הדו"ח לשנת המס 1999. עפ"י הפקודה, הואיל והדו"ח הוגש לאחר שהמשיב הוציא לו שומה לפי סעיף 145(ב) לפקודה, רואים את הדו"ח כהשגה. ב"כ המערער טען, כי עפ"י הנטען עמדה לרשות המשיב תקופה של שלוש שנים מתום שנת המס (מיום 31.12.00) להפעיל את סמכותו לפי סעיף 152 לפקודה. מאחר שהמשיב לא החליט ב"השגה" עד ליום 31.12.03, הרי שלפי הוראת סעיף 152(ג) לפקודה, ההשגה התקבלה והשומה לשנת המס 1999 כפי שנערכה על ידי המערער בדו"ח שהגיש – הפכה לסופית.

40. ביום 19.7.04 הורתה סגנית הנציב על פתיחת השומה לשנת המס 1999 לפי סעיף 147 לפקודה. בתצהיר המשיב הובהר, כי המערער קיים דיונים על השומה בכביש גולדה בשנת 1998, והמשיב שם את הכנסותיו מעסקת גולדה בשומה בצו לשנת המס 1998 (במסגרת התקופות הקבועות לו בחוק), וזאת מן הטעם כי ההסכם עם עיריית ירושלים נחתם בשנת 1998, עיריית ירושלים קיבלה את החזקה במקרקעין בשנת 1998, והמערער אף קיבל בשנה זו על חשבון ההסכמות שהושגו סך של למעלה מ-6 מיליון ₪. עפ"י התצהיר, המערער הצהיר על הכנסותיו מעסקת גולדה בדו"ח לשנת 1999, שבו גם ציין, כי מדובר ברווח הון וכי החלק הארי של ההכנסה מעסקת גולדה פטור ממס. לאור טענת



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

המערער, לפיה ההכנסה מעסקת **גולדה** הופקה בשנת המס 1999 **קבע המשיב לחלופין**, כי היה ויקבע בית המשפט שמועד הפקת ההכנסה הוא שנת המס 1999, הרי שיש לחייב את המערער בהכנסות מעסקת **גולדה** כהכנסות מעסק ולחלופין מעסקת אקראי, ואם יקבע כי העסקה הינה במישור ההוני, יש לחייב את הכנסות המערער ברווח הון ראלי בהתאם לשיעור המס השולי של המערער בשנת 1999.

41. כנגד טענת ההתיישנות טען ב"כ המשיב בסיכומיו, כי המערער מנוע מלהעלות טענות כנגד הוצאת השומה לעסקת **גולדה** בשנת 1998 (במסגרת התקופות הקבועות לו בחוק), משלא העלה טענות אלו בשלבי השומה וההשגה לשנת 1998, והעלה טענה זו לראשונה בנימוקי הערעור דן. ב"כ המשיב, הפנה להלכה הידועה שמצאה ביטוי בעמ"ה 68/93 **מיקרוקול נ. פקיד השומה** (מסים), לפיה בית המשפט אינו "**ערכאה אלטרנטיבית**" לפקיד השומה, ותפקידו לבחון את השומה, "**על בסיס הדיונים שנתקיימו בפניו ובפני פקיד השומה**", וכן הפנה לע"א 583/90 **מנהל מס שבח נ. גורפינקל יעקב** (מסים), בו נאמר:

"אין זה רצוי לאפשר לנישום לנסות ולתקוף את החלטת המנהל, ע"י העלאת טענה חדשה בהליך הערר, שכן טענה זו לא הובאה בפני המנהל בתוך שיקול שעליו ליתן דעתו עליו".

42. בסיכומי התגובה של המערער, נטען כי נסתרה טענת המשיב לפיה המערער העלה טענה זו רק בשלב הערעור, תוך הפניה לנספח 132 לתצהירו של העד מטעם המשיב שכותרתו "**העתק פרוטוקול שימוע מיום 20.11.04**", תוכנו של המסמך הינו "**שימוע בענין פתיחת שומה לשנת המס 1999**". עפ"י הפרוטוקול האמור במהלך הדיון הדגיש ב"כ המערער דאז, עו"ד **אמיל בן עטר**, כי לשיטת המערער עיתוי ההכנסה מעסקת **גולדה** הוא שנת המס 1999, מאחר שרק בשנה זו הובהר סכום ההכנסה.

43. ואולם, אין בכך תשובה לטענת המשיב, לפיה המערער לא טען לעניין עיתוי הנכון של ההכנסה במסגרת הדיונים בשומה ובהשגה לשנת המס 1998. בנסיבות אלו,



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

נכונה טענת ב"כ המשיב, כי משלא העלה המערער טענות אלו במסגרת הדיונים בשומה ובהשגה לעניין שנת 1998, הוא מנוע מלהעלות טענות כי העסקה נצמחה בשנת 1999 כנגד הוצאת שומה לשנת המס 1998, ממילא מתייטר הצורך בדיון בשומה החלופית לשנת המס 1999 שהוצאה רק למען הזהירות, ואין מקום לדון בטענות המערער לעניין התיישנות השומה.

44. עוד טען המשיב, כי בנסיבות האמורות שבהן המערער לא העלה כל טענה בשלב ההשגה והערעור כנגד מיסוי העסקה בשנת 1998 ובחר לדווח על ההכנסה בשנת 1999 כהכנסה שמרביתה פטורה, הרי שאין למערער גם כל טענת הסתמכות, ונוכח היקפה הכספי של עסקת **גולדה** (עשרות מיליוני ₪), מדובר במקרה מובהק בו יש מקום לשימוש בסמכות לפי ס' 147 לפקודה. במצב דברים זה טען ב"כ המשיב, כי גם אין צורך לעסוק עתה בשאלת עיתוי ההכנסה.

45. מקובל עלי, כי המועד הנכון להעלאת הטענה לעניין מועד הדיווח לשנת 1998 היה בדיון לעניין הוצאת הצו לשנת 1998 (שהוצא ביום 25.12.02), ומשלא הועלתה הטענה אז, אין בידי המערער להעלותה לראשונה בערעור. מכל מקום, מתקיימות נסיבות הולמות לפתיחת השומה לשנת 1999, וכבר מטעם זה אין בטענת התיישנות השומה כדי להועיל למערער. **ראשית**, בשל הנסיבות המיוחדות שצוינו לעיל ובכללן אי-העלאת הטענה הרלבנטית במועד הנכון לפני המשיב. **שנית**, בשל היקפה הכספי המשמעותי של העסקה. אוסיף על יסוד דברי ב"כ המשיב שלא נסתרו, כי בגדר הנסיבות המיוחדות יש להביא את העובדה שגם בדיונים שהתנהלו עם המשיב, לאחר שהוגשה ההשגה, בטרם התיישנות השומה לשנת 1999, לא טען המערער במשך ישיבות רבות כי עתויה הנכון של העסקה הינו שנת 1999. יצוין, כי המשיב העלה טענה זו בתגובה לבקשה מקדמית שהעלה המערער, והמערער לא טרח להכחישה בשלב כלשהו לאחר מכן.

46. אכן בעניין של פתיחת שומה, חלה בפסיקה התפתחות למן פסק הדין בע"א 264/64 **בן ציון נ. פקיד שומה תל-אביב 4**, פד"י (1) 245 שבו פורשה סמכות הפתיחה באופן רחב. כיום הנטייה היא לפרש בצמצום סמכות זו. בע"א 7726/10



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

מדינת ישראל נ. איתמר מחלב (מסים) נאמר מפי כבוד השופט רובינשטיין (דעת הרוב):

"כללם של דברים, ההלכה כיום היא... שאת הסמכות לפי סעיף 147 יש לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות". בין היתר נובעת גישה זו מאינטרס ההסתמכות של מי שקיבל עליו שומה וסבר כי בכך בא סוף פסוק".

בהמשך הדברים מדגיש כבוד השופט רובינשטיין, כי מקל וחומר יש מקום לשימוש מצמצם בסמכות, מקום שמדובר בשומה שבהסכם, אך הוסיף **"ואולם, דומני כי יש ליתן יתר ביטוי לאינטרס הציבורי בגביית מס אמת".**

במקרה דנן, אין לומר כי ביסוד השומה שהמערער טען להתיישנותה מונח הסכם. מדובר לכל היותר, בהתיישנות **"אוטומטית"**, מכוח העובדה שהמשיב לא נתן בפרק זמן שנקצב בחוק, החלטה לעניין השומה שהגיש הנישום. ואולם, בהתחשב בעובדה שגם הנישום ידע כי עניין פרויקט **גולדה** נדון בדיוני שנת מס ב-1998 ואז לא טען כי מועדה אחר, סביר בעיני שאף הוא הבין כי בסיס ההסתמכות הנטענת לגביו רעוע. כמו-כן, עובדה היא שאם תמנע פתיחת השומה, ההשלכה על היקף המס שישלם המערער בגין העסקה משמעותית, ומבחינה זו קיים חשש של פגיעה בעיקרון של מס אמת. גם כבוד השופט **דנציגר** בעניין **מחלב** (דעת המיעוט), סבר כי השיקול של תוספת המס ראוי להישקל.

לאור האמור, גם דין טענת התיישנות השומה להידחות.

הכנסה בגין הפרשי הון

47. עד להוצאת הצווים המערער לא הגיש הצהרת הון ליום **31.12.01** (כאשר הצהרת ההון שקדמה הייתה ליום **31.12.98**). במצב זה, נבצר מהמשיב לערוך השוואת הון לתקופה **31.12.01-31.12.98**. זאת, כאשר היה ידוע למשיב בין-



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

השאר, כי המערער משך כספים מחברת **פנינת טל** ומחברות אחרות שלו (אשר אף הן לא הגישו דוחות למשיב לשנים 2000-2001) ובנוסף, חברת **פנינת טל** העמידה לרשות בנו של המערער דירה ברחוב **קאסוטו** בשכונת בית וגן בירושלים. עוד היה ידוע למשיב, כי בוצעה התחשבנות בין המערער לבין אחיו **חיים** בגין פרויקטים שבוצעו בעבר ולא היו בידי נתונים לגביה. לכן, קבע המשיב תוספת הכנסות בסך 500,000 ש"ח לכל שנת מס (בשנים 2000-2001). שומה זו, עסקה בדירה ברחוב **קאסוטו**, בהתחשבנות הכספית עם **חיים**, ובמשיכת כספים מהחברות (חיוב במס הכנסה ממשלת-יד וריבית רעיונית).

48. המערער טען, כי הבהיר למשיב שאין בידו להיענות לדרישה להגיש הצהרת הון עקב קשיים שאינם בשליטתו, שמקורם בסכסוך משפחתי קשה בו היה שרוי אותה עת, סכסוך שהיה ידוע למשיב בזמן אמת. הצהרת ההון הוגשה בסופו של דבר ביום 20.2.05, דהיינו כאשר ההליכים בתיק זה היו בראשיתם. לשיטת המערער, מאחר שאף עד המשיב אישר בעת הדיון שקיבל, אם כי באיחור, פרטים נחוצים (משהוגשה לבסוף ההצהרה לאחר תחילת הדיון), התייתר הצורך בשומה לפי מיטב השפיטה. עוד טען המערער, כי חוייב במס ממילא בגין המשיכות מהחברות וגם בגין הדירה ברחוב **קאסוטו**. לכן, נטען כי יש לבטל חלק זה של השומה.

המשיב לא התייחס בסיכומיו לטענות הכפילות. נראה לכאורה, כי אפשר שקיימת כפילות לגבי משיכות מ**פנינת טל** (לעיל ס' 34), ולגבי השימוש בדירה ברחוב **קאסוטו** (לעיל ס' 36). עם זאת, העובדה שהוגשה הצהרת הון במהלך הדיון, אין בה כדי לשנות את התמונה.

מקובל עלי, כי אין מקום גם להשתמש בכלי של הפרשי הון ובמקביל גם למסות באופן ישיר את העסקאות הספציפיות כפי שנעשה, לכן יש לתקן חלק זה של השומה.

בנסיבות אלו, אני קובעת כי הפרשי ההון יתוקנו, תוך הפחתת הסכומים ש**נלקחו בחשבון** כהכנסה בשומה לגבי **פנינת טל** ולגבי הדירה ברחוב **קאסוטו**.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8025/04 גולובנציץ נ' פקיד שומה
עמ"ה 9003/05 אריה גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3
עמ"ה 9032/05 גולובנציץ נ' פקיד שומה י-ם 3

49. לאור האמור הערעור יידחה, כפוף לנושא המיסוי בגין הפרשי הון כפי שצויין לעיל.

המערער ישלם למשיב הוצאות הערעור בסך 25,000 ₪.

המזכירות תשלח העתקים מפסק-הדין לבאי-כוח הצדדים.
ניתן היום, ב' בניסן תשע"ג, 13 במרץ 2013, בהיעדר הצדדים.

מִרְיָם מִזְרָחִי
מרים מזרחי, שופטת