

## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9412/03

ע"א 10398/03

בפני :  
כבוד הנשיא א' ברק  
כבוד השופט א' ריבלין  
כבוד השופטת א' חיות

המערערים בע"א 9412/03  
והמשיבים בע"א 10398/03 :  
1. עמי חזן  
2. אריה חזן

נגד

המשיב בע"א 9412/03  
והמערער בע"א 10398/03 :  
פקיד שומה נתניה

ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-  
יפו, מיום 6.8.2003, בע.מ.ה. 1093/98 ובע.מ.ה. 1094/98,  
שניתן על ידי כבוד השופטת ברכה אופיר-תום

בשם המערערים בע"א  
9412/03 והמשיבים  
בע"א 10398/03 :  
עו"ד שמואל שפיגלר

בשם המשיב בע"א 9412/03  
והמערער בע"א 10398/03 :  
עו"ד יהודה ליבלין

### פסק-דין

הנשיא א' ברק:

שלוש הן השאלות המרכזיות הניצבות לדיון בפנינו בערעורים אלה. האחת, האם מוסמך פקיד השומה לסווג עסקה במקרקעין כ"עסקה פירותית" ולהטיל עליה מס הכנסה, לפי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), לאחר שכבר סווגה "כעסקה הונית" בשומה סופית על ידי מנהל מס שבח מקרקעין, וזכתה לפטור ממס שבח על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: חוק

מיסוי מקרקעין). השנייה, כיצד יש לסווג את עסקאות המקרקעין בנסיבות המקרה דנן, כעסקאות הוניות או כעסקאות פירותיות? השלישית, האם יש לסווג את הכספים שמשכו הנישומים מחברה כבעלותם כהלוואה (שאיננה חייבת במס הכנסה) או כדיבידנד (החייב במס הכנסה)?

#### העובדות

1. חזן אריה ועמי הם אב ובנו שמחזיקים במניות חברת "חזן אריה ובנו הספקת חול וחמרה ליציקת מתכת בע"מ" (להלן: חברת חזן). חברת חזן מחזיקה ומפעילה מחצבה ליד מושב נורדיה במרכז הארץ. חברת חזן רכשה (ביום 30.3.89) קרקע חקלאית בשטח של כ-66 דונם בסמוך למחצבה. כמו כן, רכשו חזן אריה ועמי (ביום 24.3.91) קרקע חקלאית נוספת בסמוך למחצבה בשטח של 94 דונם, אך, בסמוך לאחר מכן, הם מכרו (ביום 22.10.91) 85.1 דונם ממנה למושב נורדיה ולאדריכל יוסף טל. מכאן, שבכלל המקרקעין הנזכרים בשטח 160 דונם, מחזיקים כעת חברת חזן, חזן אריה ועמי, מושב נורדיה והאדריכל יוסף טל.

2. במהלך שנת 91 הגישו חזן אריה ועמי, מושב נורדיה והאדריכל יוסף טל לוועדה המחוזית לתכנון ובנייה, תוכניות לאיחוד, חלוקה ושינוי ייעוד ביחס לכלל המקרקעין הנזכרים בשטח של 160 דונם. התוכניות אושרו בשנת 93, ולפיהן, חולקו המקרקעין ל-270 מגרשים שעליהם ייבנו 270 יחידות מגורים (קוטג'ים). על פי התוכניות, קיבל אריה חזן שמונה מגרשים, וכך גם עמי חזן (להלן: המגרשים הפרטיים) מתוך ה-270 מגרשים.

3. הבנייה על המקרקעין והשיווק, למעט במגרשים הפרטיים, החלו בשנת 94 (להלן: פרויקט נורדיה), והם נוהלו על ידי חברת "בוני נורדיה חברה לבניין ולהשקעות בע"מ" (להלן: חברת בוני נורדיה), שהוקמה לשם כך. במניות חברת בוני נורדיה החזיקו חזן עמי (49%), מושב נורדיה (49%), והאדריכל יוסף טל (2%).

4. במגרשים הפרטיים, ביצע חזן אריה שלוש עסקאות על שלושה מתוך שמונת המגרשים, שקיבל בחלוקה. בעסקה הראשונה, הוא העביר, בשנת 93, שני מגרשים לבנו חזן חנן ללא תמורה. הוא דיווח על עסקה זו למנהל מס שבח, וקיבל בגינה, בשומה סופית מיום 24.6.93, פטור על פי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין, בהיותה העברה ללא תמורה בין קרובים. בעסקה השנייה, הוא מכר לחברת חזן, בשנת 96, בית שבנה על המגרש השלישי, תמורת סך של \$430,000, ופרע בו חוב שהיה לו לחברת חזן. הוא

דיווח, ביום 4.2.97, על עסקה זו למנהל מס שבח וביקש בגינה פטור על פי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין. מנהל מס שבח הוציא, ביום 13.2.97, שומה זמנית על פי המוצהר, וזו הפכה לסופית בתום שנה בהתאם לסעיף 78(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו במועד הרלבנטי. בעסקה השלישית, העביר חזן אריה, בשנת 96, לבנו, חזן צבי, ללא תמורה, בית נוסף שבנה על המגרש השלישי, אם כי העברת הבעלות לא נרשמה. נראה כי עסקה זו לא דווחה למנהל מס שבח ולא נקבעה בגינה שומת מס שבח על ידי מנהל מס שבח. יתר המגרשים הפרטיים של חזן אריה נשארו בבעלותו, חלקם ריקים, ועל חלקם בנה בתים והשכירם.

5. כמו כן, ביצע חזן עמי שלוש עסקאות על שלושה מתוך שמונת המגרשים הפרטיים שהוא קיבל בחלוקה. בעסקה הראשונה, הוא העביר, ביום 10.3.94, לגיסו, ולנר נתן, ללא תמורה, מגרש ריק. הוא דיווח על עסקה זו למנהל מס שבח וביקש פטור על פי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין. מנהל מס שבח נענה לבקשה זו בשומה זמנית שהוציא, ביום 3.8.94, אך, בעקבות פניית פקיד השומה, הוא הפעיל כעבור שנתיים את סמכותו על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין וראה במגרש זה חלק מן המלאי העסקי של חזן עמי, שאיננו זכאי לפטור על פי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין. ההשגה שהוגשה על החלטה זו נדחתה, וההחלטה נותרה בעינה. בעסקה השנייה, מכר חזן עמי, בשנת 95, לאריה איזקוביץ, תמורת סך של \$360,000, בית שבנה על אחד המגרשים הפרטיים. הוא דיווח, ביום 7.12.95, על העסקה למנהל מס שבח, וביקש בגינה פטור על פי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין. מנהל מס שבח הוציא, ביום 26.3.96, שומה זמנית על פי המוצהר, וזו הפכה להיות סופית כעבור שנה על פי סעיף 78(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו אז. בעסקה השלישית, הוא מכר, ביום 29.12.96, לריימונד טליה וישראל, בית נוסף שבנה על אחד המגרשים הפרטיים, תמורת סך של \$370,000. הוא דיווח על העסקה למנהל מס שבח, ביום 19.1.97, וביקש פטור על פי חוק מס שבח מקרקעין (פטור ממס שבח מקרקעין)(הוראת שעה), התשנ"ב-1992. בהודעת השומה הזמנית, מיום 9.6.97, אישר מנהל מס שבח את המבוקש על פי המוצהר, והשומה הפכה לסופית כעבור שנה, על פי סעיף 78(ג) לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו אז. יתר המגרשים הפרטיים של חזן עמי, נשארו בבעלותו, חלקם ריקים, ועל חלקם בנה בתים והשכירם.

6. פרוייקט נורדיה הניב רווחים נאים לחברת בוני נורדיה. היא העבירה סכומים משמעותיים מן הרווחים לחברת חזן. במאזנים נרשם, כי סכומים אלה מועברים בתור "דמי ניהול". בעקבות כך, נצטברו בקופת חברת חזן מזומנים בסך 6,617,358 ש"ח לסוף שנת 94, ובסך 11,293,442 ש"ח, נכון לסוף שנת 95. מסכומים אלה משך חזן אריה כספים, אך החזירם, כאמור, מן התמורה שקיבל בגין מכירת אחד הבתים לחברת חזן. כן משך חזן עמי, סך כולל של 8,710,019 ש"ח (2,943,518 ש"ח, נכון לסוף שנת 94, וסך נוסף של 5,766,501 ש"ח, נכון לסוף שנת 95). סכום זה נרשם בספרי חברת חזן כהלוואה. משטען פקיד השומה כי הסכום הזה הוא בבחינת דיבידנד, לקח חזן עמי (ביום 30.12.97) הלוואה על סך 13,000,000 ש"ח מבנק לאומי, ופרע באמצעותה את הסכום שמשך מחברת חזן. חברת חזן מצידה, הפקידה את הכסף בפקדון ארוך טווח בבנק לאומי. כן היא ערבה לחזן עמי על ההלוואה שקיבל מבנק לאומי, ובנוסף, חתמה על כתב קיזוז בלתי מוגבל, שמאפשר לבנק לאומי לקזז מהפקדותיה את חובו של חזן עמי לבנק, במידה והוא לא יפרע את ההלוואה וישאר חייב.

השומה, ההשגה והערעור

7. על רקע העובדות המתוארות, חייב פקיד השומה, בשומה לפי מיטב השפיטה, את חזן אריה ועמי במס הכנסה בגין העסקאות במגרשים הפרטיים בתור הכנסה עסקית על פי סעיף 2(1) לפקודה. כן הוא הטיל מס הכנסה על משיכת הכספים בתור הכנסת דיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה. השומה לפי מיטב השפיטה יצאה ביולי 96 (ביחס לעסקאות הראשונות ולמשיכות עד אז), ובהתחלת 98 (ביחס ליתר העסקאות והמשיכות). על השומות לפי מיטב השפיטה הוגשו השגות. ביום 9.11.98 דחה פקיד השומה את ההשגות, בצו לפי סעיף 152 לפקודה, וקבע את המס שעל חזן אריה ועמי לשלם. בצו זה, קבע פקיד השומה שניים אלה: ראשית, העסקאות שביצעו חזן אריה ועמי במגרשים הפרטיים הן חלק מפעילותם העסקית במקרקעין, בפרוייקט נורדיה, ולכן, ההכנסה שנבעה להם מעסקאות אלה, היא הכנסה מ"עסק" או "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", שמקורה בסעיף 2(1) לפקודה. על כן, כך נקבע, הכנסה זו חייבת במס הכנסה, ויוצאת מגדרו של חוק מיסוי מקרקעין, ולפיכך, יוצאת מגדרי הפטורים שהוענקו על פי חוק מיסוי מקרקעין על ידי מנהל מס שבח מקרקעין. שנית, הסכומים שמשכו חזן אריה ועמי מחברת חזן, אינם בגדר "הלוואה". אלא, הם דיבידנד החייב במס על פי סעיף 2(4) לפקודה, או, לחילופין, הכנסת שכר מנהלים שמקורה בסעיף 2(2) לפקודה, או דמי ניהול על פי סעיף 2(1) לפקודה. בשלב מאוחר, קיבל פקיד השומה את טענתו של חזן אריה כי הוא החזיר את המשיכות, והמחלוקת עמו בעניין זה

הסתיימה. אולם, פקיד השומה נשאר בדעתו, כי חזן עמי קיבל דיבידנד מחברת חזן, ולא הלוואה. הוא הוסיף, כי חזן עמי לא החזיר את המשיכות לחברת חזן באמצעות ההלוואה שקיבל מבנק לאומי. שכן, כך עמדת פקיד השומה, הלוואה זו, על פי אופיה ומאפייניה, היא הלוואה של חברת חזן, והיא זו שנושאת בסיכון הכלכלי לפרעונה ולא חזן עמי.

8. על הצו האמור ערערו חזן אריה ועמי לבית המשפט המחוזי בתל-אביב יפו. בערעורם טענו, כי פקיד השומה איננו מוסמך לסטות מן השומות הסופיות שקבע מנהל מס שבח מקרקעין, ולפיהן, העניק פטורים שונים לעסקאות במגרשים הפרטיים. נטען כי, אין רשות מס אחת יכולה לסטות מקביעותיה של רשות מס אחרת, ולא, ייפגע עקרון סופיות השומה. כן הם טענו, כי העסקאות שביצעו במגרשים הפרטיים הן עסקאות נפרדות מפרוייקט נורדיה, ולפי אופיין, כך נטען, הן עסקאות הוניות, ואינן עסקאות פירותיות במובן סעיף 2 לפקודה. על כן, כך נטען, עסקאות אלה באות בגדרו של חוק מיסוי מקרקעין ולא בגדרי הפקודה, ובצדק ניתנו הפטורים השונים על פי חוק מיסוי מקרקעין על ידי מנהל מס שבח מקרקעין. לבסוף, טען חזן עמי, כי הכספים שמשך מחברת חזן הם הלוואה, וכי הוא פרע הלוואה זו באמצעות ההלוואה שקיבל מבנק לאומי, שהיתה עסקה אמיתית וכלכלית שלא נפל בה כל פגם של מלאכותיות, כפי שטען פקיד השומה בפני בית המשפט המחוזי לראשונה. מנגד, המשיך פקיד השומה להחזיק בעמדותיו כפי שבאו לידי ביטוי בצו שהוציא.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי

9. בית המשפט המחוזי (השופטת ב' אופיר-תום) דחה את ערעורם של חזן אריה ועמי ביחס למיסוי העסקאות במגרשים הפרטיים. אך, הוא קיבל את ערעורו של חזן עמי ביחס למיסוי משיכת הכספים על ידו מחברת חזן. בית המשפט קמא קבע, כי פקיד השומה היה מוסמך להוציא את השומות ולסווג את העסקאות כעסקאות פירותיות תוך סטייה מן הקביעות הקודמות של מנהל מס שבח מקרקעין. שכן, "אין החלטה של רשות אחת יכולה לכבול ידיה של הרשות האחרת, הסוברנית לפעול על פי השקפתה שלה" (פסקה א' להחלטה מיום 2.12.99). כמו כן, המשפט המנהלי מתיר לרשות מנהלית לשנות את החלטתה עם שינוי הנסיבות, לא כל שכן, כך נקבע, שעה שמדובר בשתי רשויות שונות (ההחלטה מיום 23.5.01). בנוסף, "בידי פקיד השומה, ולא בידי מנהל מס שבח הכלים לבחון את מכלול הנסיבות הקשורות בעסקיו של נישום בכלל, ואת העסקה המסויימת בפרט" (פסקה 6, עמוד 7, לפסק הדין).

10. משכך, בחן בית המשפט המחוזי את סיווגן של העסקאות על המגרשים הפרטיים. הוא מצא כי עסקאות אלה הן חלק מכלל פרוייקט נורדיה, ואין להפרידן מכלל הפרוייקט. בהתאם לכך, הוא יישם את מבחני הפסיקה השונים להבחנה בין עסקה הוגנית ובין עסקה פירותית, ובכלל זה, מבחן טיב הנכס, מבחן התדירות, מבחן היקף העסקאות, מבחן הארגון וההשקעה, מבחן הבקיות, מבחן המימון ומבחן הנסיבות, והגיע למסקנה כי המדובר בעסקאות פירותיות. כן קבע, כי מקור ההכנסה מעסקאות פירותיות אלה, הוא סעיף 2(1) לפקודה, בתור הכנסה "מעסק" או "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי".

11. לבסוף, בחן בית המשפט קמא את סיווג משיכות הכספים על ידי חזן עמי מחברת חזן. בעניין זה, קיבל בית המשפט קמא, את טענת חזן עמי לסווג את המשיכות כהלוואה, ודחה את טענת פקיד השומה לסווג את המשיכות כדיבידנד, וזאת, על רקע הסכם השומה עם חברת חזן שבו קיבל פקיד השומה את סיווג הסכומים כהלוואה. נקבע, כי אין מקום דיונית ומהותית, לשנות סיווג זה ביחס לחזן עמי. כן הסתמך בית המשפט במסקנתו האמורה על הסכם הלוואה כתוב ומפורש (משנת 96), בין חברת חזן ובין חזן עמי, ביחס למשיכות האמורות. על רקע זה, הוא גם דחה את הטענה, כי הלוואת חזן עמי מבנק לאומי היא עסקה מלאכותית, משסבר בית המשפט קמא כי ההלוואה מבנק לאומי כשלעצמה איננה מפחיתה את המס, כנדרש בסעיף 86 לפקודה, משום שההפחתה במס נובעת מהלוואת חזן עמי מחברת חזן בלבד.

הנרעורים בפנינו

12. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ערערו בפנינו חזן אריה ועמי על חיובם במס הכנסה בגין העסקאות במגרשים הפרטיים (ע"א 9412/03). כן ערערו בפנינו פקיד השומה על אי חיובו של חזן עמי במס הכנסה בגין משיכת הכספים מחברת חזן (ע"א 10398/03). חזן אריה ועמי טענו בערעורם בפנינו, כי, פקיד השומה איננו מוסמך לשנות את השומות הסופיות שנקבעו על ידי מנהל מס שבח ביחס לעסקאות על המגרשים הפרטיים. לשיטתם, אין בסעיפים 48ב ו-50 לחוק מיסוי מקרקעין כדי להעניק כל סמכות כזו לפקיד השומה, ומנהל מס שבח הוא המוסמך היחיד לפעול על פי סעיפים 84 ו-85 לחוק מיסוי מקרקעין לשינוי השומות. הם הוסיפו, כי אין זה ראוי שרשות מס אחת תתערב בהחלטתה של רשות מס אחרת, והתערבות כזו, כך נטען, עומדת בניגוד לעקרון סופיות השומה, ובניגוד לעקרונות המשפט המנהלי. לטענתם, בית המשפט קמא לא התמודד עם טענות אלה והשאלה מחייבת הכרעה של בית משפט

זה לאור פסיקות סותרות שקיימות בערכאות הדיוניות. כמו כן טענו חזן אריה ועמי, כי הפרדת המגרשים הפרטיים מכלל פרוייקט נורדיה היא פעולת תכנון מס לגיטימי ולא היה כל מקום להתערב בהפרדה זו ולראות במגרשים הפרטיים חלק מכלל פרוייקט נורדיה, לא כל שכן, בשעה שפקיד השומה לא טען מפורשות כל טענה של מלאכותיות על פי סעיף 86 לפקודה ביחס להפרדה זו. לבסוף, הם טענו, כי העסקאות שביצעו במגרשים הפרטיים, הן, על פי אופיין ובהתאם למבחנים שעוצבו בפסיקה, עסקאות הוניות, שחוסות תחת כנפי חוק מיסוי מקרקעין, ואין לראות בהן עסקאות פירותיות שההכנסה מהן מקורה בסעיף 2(1) לפקודה.

13. מנגד, טען פקיד השומה, כי מנהל מס שבח איננו מפעיל את הפקודה ואיננו קובע אם עסקה מסוימת נופלת לגדרי סעיף 2(1) לפקודה אם לאו. סמכות זו נתונה בלעדית, כך נטען, לפקיד השומה, ולו המילה האחרונה בעניין. פקיד השומה הוסיף, כי מס שבח מהווה מקדמה על חשבון מס הכנסה, ובמידה שייקבע, כי העסקה חייבת במס הכנסה, ניתן לקזז את סכומי מס שבח ששולמו, במידה ששולמו או ישולמו, ולא ייגרם כל מיסוי כפול או מיסוי יתר. בנוסף, טען פקיד השומה, כי העסקאות על המגרשים הפרטיים הן חלק מפרוייקט נורדיה ואין מקום לקבל את ההפרדה שניסו חזן אריה ועמי לעשות. לבסוף, הוא טען, כי על פי מבחני הפסיקה, עסקאות אלה הן עסקאות פירותיות שמקורן ב"עסק" או "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", ואף חזן אריה ועמי, כך הוא טען, אינם טוענים עוד בסיכומיהם, כי עסקאות אלה הן עסקאות הוניות וזנחו טענה זו. אלא, שחזן אריה ועמי מדגישים בתשובתם כי הם עומדים על טענתם זו ולא זנחו אותה, כפי שהיא עולה ומודגשת בהודעת הערעור מטעמם.

14. בערעור מטעמו, טען פקיד השומה, כי הכספים שמשך חזן עמי מחברת חזן הם דיבידנד החייב במס הכנסה (או שכר או דמי ניהול החייבים במס אף הם) ואינם הלוואה שלא מקימה חבות במס הכנסה. לטענתו, זו המהות הכלכלית הנכונה של משיכת הכספים. הוא הוסיף, כי אין בעובדה שכספים אלה סווגו כהלוואה בשומה של החברה, כדי למנוע מפקיד השומה לסווגם כדיבידנד בידי חזן עמי, בשומה שלו, משאלה הן העובדות לאשורן. הוא הדגיש, כי אין בכך כדי לגרום מיסוי כפול, ואם זה ייגרם, יש לנטרלו, אך אין לפטור את חזן עמי מתשלום מס על דיבידנד שמשך מחברת חזן בסכומים משמעותיים. לבסוף, הוא טען, כי סכומי המשיכות לא נפרעו על ידי חזן עמי בהלוואה שקיבל מבנק לאומי, משום שמבחינה כלכלית, נושאת חברת חזן בסיכון אי פרעון ההלוואה, על רקע הערבות וכתב הקיזוז שחתמה עליהם, והיא זו, כך נטען, שתפרע בסופו של דבר את ההלוואה מבנק לאומי. מכל מקום, כך טען פקיד השומה,

ההלוואה מבנק לאומי היא עסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה על פי סעיף 86 לפקודה, משום שאין לה טעם כלכלי מלבד הרצון להפחית את המס.

15. מנגד, חזר חזן עמי וטען, ביחס לערעור פקיד השומה בנושא מיסוי המשיכות, כי המשיכות הן הלוואה וכי הלוואה זו הוחזרה, כפי שקבע בית משפט קמא, ואין מקום להתערבותו של בית משפט זה בקביעות העובדתיות של הערכאה הדיונית שבחנה את כלל הראיות. עוד הוא טען, כי ההלוואה מבנק לאומי היתה עסקה אמיתית, וכלכלית, כפי שקבע בית משפט קמא, ואין כל מקום להתערב בה, בוודאי שלא מן הטעם של מלאכותיות שלא הועלה בנימוקי השומה. על רקע כל זה, תומך חזן עמי בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין מיסוי משיכת הכספים ומבקש להשאירו על כנו ולדחות את ערעור פקיד השומה בעניין. טענות אלה מיצו את המחלוקת, ולא מצאנו לנכון להיענות לבקשת פקיד השומה, שהוגשה בשלב מאוחר למדי להשלים את טענותיו.

השאלה הראשונה: סמכות פקיד השומה

16. השאלה הראשונה שעולה לדיון היא, איפוא, אם מוסמך היה פקיד השומה לסווג את העסקאות במגרשים הפרטיים כ"עסקאות פירותיות" ולהכפיף לפקודה, משווגו על ידי מנהל מס שבח כ"עסקאות הוניות", וקיבלו פטורים ממס שבח על פי חוק מיסוי מקרקעין. שאלה זו איננה פשוטה כלל ועיקר. מבנה החוק מורכב והוא זה אשר מביא להתנגשות זו בין מס הכנסה לפי הפקודה ומס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין. מס הכנסה מוטל בפקודה על פי תורת המקור של המושג הכנסה בהשפעת הגישה האנגלית המסורתית. בהתאם לתורה זו, הכנסה משמעותה "הכנסה ממקור" (סעיף 2 לפקודה). המטפורה המקובלת להסביר את המושג מקור היא המטפורה של "עץ ופירות". מקור ההכנסה הוא העץ אשר יש לו פוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה, ופירות אלה, הם ההכנסה ממקור. מכאן גם הכינוי של הכנסה זו כ"הכנסה פירותית". לעומתה, הכנסה ממכירת העץ עצמו, כלומר, מקור ההכנסה, היא "הכנסה הונית". בהתאם לתורת המקור הקלאסית, אין להטיל מס הכנסה על הכנסה הונית. על פי תורה זו, לא הטילה הפקודה בתחילת הדרך מס הכנסה או מס רווח הון על "הכנסה הונית". כך, נוצרה לה ההבחנה המרכזית בפקודה בין "הכנסה פירותית" ובין "הכנסה הונית" (ראו: י' אדרעי, "דוקטרינת המקור-סוף הדרך"; על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג", משפטים יז (תשמ"ז-ח) 25; א' יורן, "ארבעים שנה לדיני המסים", משפטים (1989,90) 755, 762-769; א' לפידות, "גלגוליה של תורת המקור בדיני מס הכנסה בארץ", הפרקליט כ"ב (1965) 53).



17. אלא, שכחריג לתפיסת המקור, הטיל חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949, מס שבח מקרקעין על הכנסה הונית שנובעת ממכירת נכס ההון הספציפי של מקרקעין. בשנת 1952, ובצורה משמעותית, בשנת 1965, הוטל מס רווח הון על הכנסה הונית מכל "נכס הון", בהוראות החלק החמישי לפקודה, תוך נסיגה הדרגתית מתורת המקור (ראו: א' ויתקון, י' נאמן, דיני מסים (מהדורה רביעית, תשכ"ט, 1969) 65-69). זאת, בהשפעת התפיסה האמריקאית של המושג "הכנסה" על פי תורת בסיס מס כולל (ראו: י' אדרעי, "בסיס מס כולל בישראל", משפטים יב (תשמ"ב) 431). בעקבות התפתחות זו, הכנסה פירונית חויבה במס הכנסה על פי החלק השני לפקודה וחלו הדינים הרלבנטיים לה. ואילו הכנסה הונית חוייבה במס רווח הון על פי החלק החמישי לפקודה וחלו הדינים הרלבנטיים לה. אך, חוק מס שבח מקרקעים, שביני לביני הפך להיות חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, נותר על כנו והתייחס ספציפית לנכס הון מסוג מקרקעין ולא בוטל. לפיכך, הוצאו "זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור", מהגדרת "נכס" בסעיף 88 אשר בחלק החמישי לפקודה.

18. וכך, נוצרה דואליות נורמטיבית ביחס למיסוי רווחי הון בישראל. בעוד שרווח הון מנכס הון שאיננו מקרקעין ממוסה על פי החלק החמישי לפקודה, הרי שרווח הון מנכס הון של מקרקעין ממוסה על פי חוק מס שבח מקרקעין, לימים, חוק מיסוי מקרקעין (ראו: י' הדרי, מיסוי מקרקעין (כרך א', מהדורה שנייה, 2000) 73-78; א' נמדר, מיסוי מקרקעין, (חושן למשפט, 2002) 71-81; ש' חיימובסקי, י' דוד, "מס שבח מקרקעין כמס על רווחי הון", הרבעון הישראלי למיסים כב (תשנ"ה) 369). גם המערכת האדמיניסטרטיבית היא מערכת דואלית, כאשר פקיד השומה הוא המפעיל המרכזי של הפקודה, ואילו מנהל מס שבח מקרקעין הוא המפעיל המרכזי של חוק מיסוי מקרקעין. במערכת האדמיניסטרטיבית הדואלית הזו, נקבע, כי על כל עסקה במקרקעין, יש לדווח למנהל מס שבח, וזאת, ללא קשר לסיווג העסקה כפירונית או הונית (סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין). על אף ההמלצות השונות לשינוי מצב דואליות זה, לאור הקשיים שהוא מעורר, לא יושמו ההמלצות והמצב נשאר על כנו (ראו: דין וחשבון הוועדה לרפורמה במיסוי הישיר, התשל"ה-1975 (ועדת בן שחר), פרק ה', המלצה 1, בעמ' ה-4; המלצות הוועדה להאחדת ההוראות בחוק מס שבח ובדיני מס הכנסה (ועדת פלומין), מיסוי ז(3), א-11; ב' נהיר, "מס רווח הון ומס שבח", מיסוי ו/4 (1992), א-23).

19. על רקע המבנה המתואר, נקבעו ההוראות הבאות בסעיפים 48ב ו-50 לחוק מיסוי מקרקעין:

48ב. (א) לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, והוראות סעיף 91(ג), (ד)3א, (ה) ו-1(ז) לפקודת מס הכנסה יחולו עליו, ובלבד ששיעור המס על השבח הריאלי לא יעלה על 25% ויראו את השבח כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת; על החייב במס על פי חוק זה לכלול את השבח כפי שנקבע בשומה, בהשגה, בערר או בערעור, לפי הענין, בדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, ואולם –

(1) המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיזוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי פקודת מס הכנסה, ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית המקדמה;

50. (א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס.

(ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע בתקנות, כי הריווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה.

המנהל רשאי להתנות מתן האישור בתשלום מס הכנסה המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה כדי הנחת דעתו של פקיד השומה להבטחת תשלום מס ההכנסה; ובלבד שלא יידרשו תשלום או ערובה כאמור בסכום העולה על 40% מהתמורה שנתקבלה בעד מכירת הזכות במקרקעין או הפעולה באיגוד שבשלה נדרש האישור; אם מבקש האישור הוא איגוד מקרקעין יחולו ההוראות כאמור גם לגבי מס ההכנסה המגיע מבעל זכויות באיגוד."

20. סעיפים אלה, כמו כל חוק אחר, וחוקי מס בכלל זה, יש לפרשם על פי תכליתם (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70; ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953; ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שחר פלם (טרם פורסם); א' ברק, "פרשנות דיני המסים",

משפטים כח(3) (תשנ"ז) 425). מביין מגוון המשמעויות הלשוניות, יש לבחור אותה משמעות שמקיימת את תכלית החקיקה. תכלית החקיקה היא הערכים והאינטרסים שעומדים ביסוד החקיקה (ראו: א' ברק, פרשנות במשפט (כרך שני, פרשנות החקיקה, 1993) 291). על תכלית החקיקה יש ללמוד מלשון החוק, ממבנהו, מההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה, ומכל מקור אמין (ראו: ע"א 93/88 מעבדות טרבינוול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(2) 3845; עע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765, 776).

21. סעיף 48 ב דן בשיעורו של מס שבח והזיכויים המותרים ממנו כפי שעולה מפורשות מהרישא של הסעיף. "הסעיף פותח ואומר שלענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, ופירוש הדבר הוא, לענין זה בלבד, יראו את השבח כפי שנקבע על פי החוק כחלק מההכנסה החייבת במס רווח הון" (השופט בכור בע"א 731,895/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' קנדה ישראל דבלומנט לימיטד (חברת קנדה), פ"ד לד(4) 785. ראו גם: ע"א 5246/91 גבור טברונה מפעלי טכסטיל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מח(4) 485; רע"א 3989/03 עמוס בן עטיה נ' משה ברזלי, פ"ד נח(3) 534). העיקרון הבסיסי הוא, כי שיעורו של מס שבח כשיעורו של מס הכנסה על פי הפקודה. זאת, בכפוף לסייגים מסוימים ובכללם הגבלת שיעור המס המירבי כיום ל 25%. לפיכך, נקבע, כי יראו את השבח כחלק מההכנסה החייבת, ובהתאם, יחולו שיעורי המס הפרוגרסיביים על פי הפקודה, בהתאם לכלל הכנסותיו והוצאותיו של הנישום. נוכח זאת, נקבע, כי יש להכליל את השבח בדו"ח המוגש על פי סעיף 131 לפקודה. עוד נקבע, כי יראו את מס השבח כמקדמה על חשבון מס הכנסה, מאחר שבמועד תשלומו, טרם נתבררו כלל הכנסותיו והוצאותיו של הנישום, ואלה ייקבעו בשומת מס הכנסה, ולכן, רק אז יתברר שיעורו של מס השבח שחל (ראו: מ' אלטוביה, "הערות לסעיפים 48 א ו 48 ב לחוק מס שבח מקרקעין", מיסים ג/6, (1989) עמ' א-32). בכך, יוצר סעיף 48 ב שילוב חלקי בין מס הכנסה ובין מס שבח (ראו: י' הדרי, מיסוי מקרקעין (כרך א', מהדורה שנייה, 2000) 74-78). אולם, אין בסעיף 48 מענה לשאלה הניצבת בפנינו. הוא דן, כאמור, בשיעורי מס שבח בלבד, ואין בו מפורשות כל כלל או עיקרון ביחס לשאלת התנגשות הסמכויות שבה עסקינן. לא רק במפורש, אלא, גם במשתמע, אינני מוצא, כי ניתן ללמוד מסעיף 48 ב, על הכרעה כזו או אחרת בשאלה הניצבת בפנינו, אם מוסמך פקיד השומה לקבוע כי עסקה מסוימת כפופה לפקודה ויוצאת מגדרו של חוק מיסוי מקרקעין, לאחר שמנהל מס שבח מקרקעין קבע שומה סופית לעסקה על פי חוק מיסוי מקרקעין.

22. גם בסעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, אין, לטעמי, מענה לשאלת הסמכות העומדת בפנינו. סעיף 50 מעניק פטור ממס שבח לעסקה הניתנת לשומה על פי הפקודה בתור הכנסה פירותית. פטור זה מתבקש, מאחר שאין מקום להטלת מס שבח מקרקעין על עסקה פירותית הניתנת לשומה על פי הפקודה, זאת, בהתאם לתפיסה העקרונית המונחת במבנה הנורמטיבי הקיים, וכדי למנוע מיסוי יתר בלתי מוצדק. לאכיפה יעילה ונכונה של הפטור הזה על פי תכליתו, הותנתה הענקתו במתן אישור מוקדם על ידי פקיד השומה, ונקבעו בתקנות מס שבח מקרקעין (אישור על ריווח ממכירת זכות במקרקעין, הנתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה), התשכ"ד-1963, כללים בדבר הבקשה לאישור ודרכי הטיפול בה (ראו: "הדרי, מס שבח מקרקעין (כרך ב', 1994) (388-393). נמצא, כי סעיף 50 קובע הוראה מהותית בדבר פטור ממס שבח לעסקה פירותית החייבת במס הכנסה על פי הפקודה. כן הוא קובע שיטה ניהולית לתיאום הטלת המס על העסקה בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח מקרקעין. לפי השיטה הזו, על פקיד השומה לאשר תחילה כי העסקה ניתנת לשומה על פי הפקודה, ומשאישור זה ניתן, יוכל מנהל מס שבח להעניק את הפטור ממס שבח על פי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין. בכך יש תיאום בין שתי המערכות ופיקוח על העסקה שלא תמוסה במיסוי יתר או במיסוי חסר.

23. אך, תיאום זה הוא תיאום חלקי בלבד, ואין בו תשובה מפורשת לשאלת סמכות הקביעה בדבר מהותה וסיווגה של העסקה, במצב נשוא דיוננו, שבו הנישומים אינם טוענים לפטור על פי סעיף 50 לחוק. חזן אריה ועמי סברו כי עסקאותיהם על המגרשים הפרטיים הן עסקאות הוניות הכפופות לחוק מיסוי מקרקעין, ועמדתם זו נתקבלה על ידי מנהל מס שבח מקרקעין, והם לא טענו כל טענה לפטור על פי סעיף 50. לאחר זמן, טען פקיד השומה כי העסקאות הן פירותיות, ולפיכך, כפופות לפקודה, וחל עליהן מס הכנסה פירותי על פי סעיף 2 לפקודה. שאלת סמכותו של פקיד השומה לעשות כן איננה מוסדרת בסעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין. סעיף 50 אך קובע, כי אם עסקה חייבת במס הכנסה פירותי על פי הפקודה, היא זכאית לפטור ממס שבח, בכפוף להמצאת אישור פקיד השומה. כל זאת, מפני שעסקה פירותית במקרקעין כפופה לפקודה וחייבת במס הכנסה ואילו עסקה הונית במקרקעין כפופה לחוק מיסוי מקרקעין וחייבת במס שבח מקרקעין, ואין לחייב אותה עסקה בשני המסים. זאת קבע סעיף 50 ואך זאת. אין הוא קובע מי מוסמך ראשון ואחרון לקבוע את סיווגה של העסקה, האם זה מנהל מס שבח מקרקעין או פקיד השומה.

24. אם כן, אין בסעיף 48 ב ו 50 לחוק מיסוי מקרקעין מענה לשאלת תיאום הסמכויות בנושא סיווג עסקה במקרקעין, כפי שהיא ניצבת בפנינו. אין בסעיפים אלה כדי להעניק לפקיד השומה את הסמכות שביקש. אין, איפוא, לראות בהם את מקור סמכותו של פקיד השומה. כמו שאין לראות בהם את מקור שלילת סמכותו של פקיד השומה. כן אין בסעיפים 84 ו 85 לחוק מיסוי מקרקעין כדי לשלול את סמכותו של פקיד השומה כפי שטענו חזן אריה ועמי. סעיף 84 מעניק סמכות למנהל מס שבח להתערב בעסקה מלאכותית. ואילו סעיף 85 מעניק לו סמכות לתקן שומות מס שבח בנסיבות מסוימות. מובן כי הסמכויות על פי סעיפים אלה מוענקות למנהל מס שבח מקרקעין ולא לפקיד השומה. אך, אין בכך כל מענה לשאלתנו, ולא ניתן להסיק מסעיפים 84 ו-85 לחוק מיסוי מקרקעין, על קיומה או אי קיומה של סמכות פקיד השומה, כפי שנטען בפנינו. נמצא, כי הוראת תיאום סמכויות אין בחוק מיסוי מקרקעין ובפקודה, על אף שהוראה כזו מתבקשת והכרחית במבנה הנורמטיבי הדואלי הקיים. במצב דברים זה, נוצרת התנגשות הסמכויות הניצבת בפנינו במלוא עוצמתה.

25. לפתרון התנגשות זו, ניצבים בפני בית המשפט שיקולים לכאן ולכאן. מחד, השיקול בדבר סופיות השומה שהוא עיקרון מרכזי בדיני המס, והצורך להגן על אינטרס ההסתמכות של הנישום. מאידך, השיקול בדבר שומת מס אמת שהוא "נשמת החוק ותכליתו" (ראו: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-1, פ"ד נג(1) 699, 719; ע"א 2064/02 תשלובת ח. אלוני בע"מ נ' עיריית נשר (טרם פורסם), פסקה 9) והשיקול בדבר הימצאות כלל העובדות הרלבנטיות להכרעה בידי פקיד השומה בדרך כלל ולא בידי מנהל מס שבח מקרקעין.

26. על רקע שיקולים אלה, והצורך לאזן ביניהם, קבע השופט ד' ביין, בעמ"ה 175/00 מנסור כינג' ואח' נ' פקיד שומה חיפה, מיסים טז/6, ה-162, כי:

"הנושא של מעבר מתחום מס אחד לחברו, לאחר שהוצאה שומה לפי תחום מס אחד, אינו מוסדר בחוק. קיימות אמנם הוראות הן בחוק מס שבח והן בפקודה, המסדירות את היחס בין שני התחומים (למשל, סעיף 50 לחוק מס שבח או סעיף 88(4) לפקודה [הגדרת נכס]), אך כאמור הוראות אלה אינן מסדירות מצב דברים כמו בענייננו, בו הוצאה שומה לפי תחום אחד (מס הכנסה, או מס שבח) ולאחר מכן מבקשים שלטונות המס לחזור בהם ולבטל את השומה שהוצאה בתחום אחד ולהוציא במקומה שומה בתחום אחר. ... שתיקת המחוקק בדבר אפשרות 'תיקון' המתבטא במעבר מתחום מס אחד

לרעהו, אינה בגדר הסדר שלילי, ועל האפשרות לתקן את 'הטעות' של שומה בתחום מס אחד ולעבור לשומה בתחום מס אחר, חולשות ההלכות הכלליות הנוגעות לתיקון החלטה מנהלית" (שס, בעמודים ה-173 -ה-174).

27. גם הנשיא ו' זיילר, בעמ"ה 139/97 מרכז העיר השקעות טרנסגלובליות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, מיסים טו/4 (2001), עמ' ה-81, שאושר על ידי בית משפט זה בע"א 6809/01 מרכז העיר השקעות טרנסגלובליות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (לא פורסם), לא שלל את סמכות השינוי של פקיד השומה, אך, הגבילה למצב שבו שומתו של מנהל מס שבח נעשתה מתוך טעות בדבר כפיפות העסקה לסמכותו. וכך באו הדברים לידי ביטוי:

"אם הבינותי אל נכון את טענת 'סופיות הקביעה', הרי שהיא מבוססת על הצורך למנוע מרוץ סמכויות בין רשויות מס הכנסה לרשויות מס שבח מקרקעין. ... אכן, מקום שרשויות מס שבח מקרקעין קבעו כדין קביעה בתחום סמכותם, לגבי עסקה שחוק זה חל עליה, אין מס הכנסה יכול להתערב בקביעותיה. אולם, כשעקב שגגה, או הטעייה, או רשלנות, או חוסר תשומת לב, לא הבחינה רשות מס שבח מקרקעין שהעסקה שהיא התייחסה אליה איננה כפופה לדיני מס שבח מקרקעין, אלא כפופה לאמיתו של דבר להוראות מס הכנסה, משום שמדובר בעסוק או בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, הרי שמלכתחילה קביעותיה לא נעשו בתחום שלה, ופעילות מס הכנסה נעשית כדין. הדברים נכונים שבעתיים כשלפי הוראות החוק לעולם ייעשה הדיווח הראשוני לרשויות מס שבח" (שס, בעמ' ה-89).

28. אמנם, 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 על ידי מנהל מס שבח. ואולם, הקושי הוא בכך שאין מדובר במקרים מובהקים שהעסקה איננה בתחום סמכותו של מנהל מס שבח. אלא, מדובר במקרים גבוליים, ולכן, השאלה הקשה הניצבת בפנינו היא מי יקבע את סיווג העסקה. קשה לומר כי קביעתו הראשונה של מנהל מס שבח היא קביעה בטלה מעיקרא מחוסר סמכות. שכן, הוא קובע כי עסקה מסויימת היא עסקה הונית, כשיש לכאורה בסיס לקביעה כזו ואין היא מחוסרת בסיס, וקביעה כזו היא במסגרת סמכותו כממונה על מיסוי עסקאות הוניות במקרקעין. כן קשה לומר, באופן גורף, כי פקיד השומה מחוסר סמכות, שכן, גם הוא קובע קביעה במסגרת סמכותו שהעסקה היא עסקה פירותית

שחוסה תחת כנפי הפקודה. לכל קביעה כזו יש קיום עצמאי, והיא יכולה להתקיים לבדה, אך, שתי הקביעות ביחד לא יכולות לדור בכפיפה אחת בעת ובעונה אחת, ויש צורך למצוא פתרון להתנגשות זו, בהעדר פתרון בדרך המלך על ידי המחוקק. חשוב להדגיש, כי התנגשות זו אין עניינה בשאלת התוקף המחייב של החלטת רשות מס אחת כלפי רשות מס אחרת, כאשר האחרונה באה לדון בשאלה מסוימת במסגרת סמכותה, שיש לה זיקה להחלטה הקודמת. שאלה זו שונה במידה מסוימת מהשאלה הניצבת בפנינו. אם לחדד את השאלה שבפנינו, הרי שיש בה שני רכיבים שלובים. רכיב של זהות המחליט בסיווג העסקה (פקיד השומה או מנהל מס שבח או שניהם) לצורך קביעת סמכות המיסוי והדין החל. זו בעצם מעין התנגשות סמכות שיפוט וברירת דין בין שתי מערכות שיפוט, והשאלה מי קובע בהתנגשות כזו. אך מעבר לכך, וכאן בא הרכיב השני בשאלה, עניין סיווג העסקה וסמכותה מיסוי והדין החל בהתאם, כבר נדון על ידי מנהל מס שבח וזה נתן את החלטתו בעניין, והקושי הוא, האם פקיד השומה יכול עכשיו, בהינתן ההחלטה הקודמת, לקבוע את סיווג העסקה ואת סמכותו למסותה בהתאם. זו השאלה שבפנינו ויש להבין אותה בחדות.

29. לדעתי, האיזון הנכון בין השיקולים, מצדיק הענקת סמכות לפקיד השומה לסווג עסקה במקרקעין מחדש ולסטות מקביעה קודמת של מנהל מס שבח בנדון, מאחר שסיווג עסקה במקרקעין כהונית או פירותית נוגע בוודאי להפעלת הפקודה ולהטלת מס הכנסה; פקיד השומה הוא בעל הידע והמומחיות בשאלה זו; בפניו נחשפות כלל העובדות הרלבנטיות; ויש לו את הכלים לביורור ראוי ומקיף של השאלה. אך, לאור עיקרון סופיות השומה, ובהינתן קביעה קודמת של מנהל מס שבח מקרקעין בשאלת הסיווג, יש להגביל את סמכות ההתערבות הזו של פקיד השומה. מקובל עליי האיזון שמגביל את סמכות השינוי על פי העקרונות והכללים שפותחו על ידי פסיקתו של בית משפט זה, ביחס לשינוי החלטה מנהלית. איזון זה הוא האיזון הראוי בעיני בין אינטרס הפרט ובין אינטרס הכלל. איזון זה מגשים את תכלית חוק מיסוי מקרקעין למסות עסקה הונית במקרקעין בלבד, ואת תכלית הפקודה למסות עסקה פירותית במקרקעין. איזון זה מקיים הרמוניה חקיקתית עם מצבים דומים של שינוי ואיזון בין אינטרסים דומים (השוו: ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מה(3) 365). אם כן, פקיד השומה מוסמך לקבוע סיווג עסקה לצורך בחינת כפיפותה לפקודה, בהינתן חשיבות הכרעה זו לפעילותו ובהיותו מתאים לכך ובהעדר כל הסדרה חקיקתית אחרת לתיאום הסמכויות בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח. אך, מאחר ומנהל מס שבח כבר הכריע בשאלה זו ויש שומה סופית, ולאור עקרון סופיות השומה והאינטרס של הפרט, יש להגביל את סמכות פקיד השומה לשנות את החלטת מנהל מס שבח לנסיבות העומדות בכללי המשפט המנהלי לשינוי החלטה מנהלית. יוצא, בעצם, כי הן פקיד

השומה והן מנהל מס שבח מוסמכים לדון בסיווג העסקה לצורך הכרעה במסגרת הנורמטיבית החלה עליה, בהינתן המבנה הנורמטיבי הקיים. אך, בהינתן החלטה קודמת של מי מהם, ולאור האינטרסים של הנישום, מוגבלת סמכות השינוי לכללי המשפט המנהלי. יש להניח, כי בשלב זה, ובנסיבות שנוצרו, יתקיים התיאום הנדרש בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח, ולא ייווצר מצב שכל אחד ממשיך לטעון לעמדה אחרת, ומבקש לחזור ולהפעיל את סמכותו והנישום מיטלטל מצד לצד.

30. על פי המשפט המנהלי, נקודת המוצא היא, כי השינוי יותר במקרים "כבדי משקל" (ע"א 1928/93 רשות ניירות ערך נ' גבור סבריינה מפעלי טקסטיל בע"מ, פ"ד מט(3) 177, 194). הבדיקה היא בדיקה נסיבתית ממקרה למקרה (בג"ץ 5760/93 פלונית נ' ועדת התלונות על פי חוק הפסיכולוגים, התשל"ז-1977, פ"ד נ(4) 194, 204). בכל מקרה, יש לאזן בין השיקולים השונים, על רקע כלל הנסיבות, ובכלל זה, מידת ההסתמכות של הפרט על החלטה, הנזק שנגרם או עלול להיגרם לפרט, מהותו של האינטרס הציבורי שאותו מבקשים לקדם, סוג הטעות, הגורם האשם בטעות ועוד (ראו, בין היתר: ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חבת מים בע"מ, פ"ד נד(2) 433, 451; ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, תל-אביב, פ"ד לז(1) 337; בג"ץ 15/96 תרמוקיר חורשים נ' הרשות השנייה לטלוויזיה ורדיו, פ"ד נ(3) 397, 410; י' זמיר, הסמכות המנהלית (כרך ב', נבו, 1996) 981-1012).

31. לאור עמדתי זו, נשאלת השאלה, אם על פי כללי המשפט המנהלי בדבר שינוי החלטה מנהלית, יש הצדקה לשומה החדשה של פקיד השומה, בנסיבות המקרה שלפנינו? ראשית, השאלה לא עולה ביחס לעסקה הראשונה של חזן עמי, מאחר שפקיד השומה התערב בזמן אמת. כן לא עולה השאלה, ביחס לעסקה השלישית של חזן אריה, משום שלא הוצאה בגינה שומה על ידי מנהל מס שבח. שנית, נראה לי, כי ביחס לעסקה הראשונה שביצע חזן אריה (בשנת 93), ושהשומה הסופית של מנהל מס שבח בגינה נעשתה ביום 24.6.93, אין הצדקה להוציא שומת מס הכנסה בשנת 96 על ידי פקיד השומה. שכן, החלטתו של מנהל מס שבח היתה החלטה אפשרית בהחלט, ואין לומר כי מובן שהעסקה היא עסקה פירותית שאינה בסמכותו של מנהל מס שבח. מנהל מס שבח קבע שומה סופית לעסקה ונוצר אינטרס הסתמכות ראוי להגנה. העסקה והשומה של מנהל מס שבח דווחה גם לפקיד השומה והיתה לו הזדמנות בשלב המוקדם להתערב ולהביע דעתו ביחס לסיווג העסקה, ולפעול במסגרת כלים קיימים לתיאום בינו ובין מנהל מס שבח, ובכלל זה הסעיפים 84 ו 85 לחוק מיסוי מקרקעין. ביחס לעסקה הראשונה של חזן עמי, מאותה תקופה (10.3.94), התערב פקיד השומה כאמור, כשנתיים לאחר הוצאת שומת מנהל מס שבח, וזה האחרון הפעיל את סמכותו על פי



סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין וסיווג את העסקה כעסקה פירותית והוציא אותה לפיכך מתחומי סמכותו. אך, פקיד השומה לא פעל כאמור ביחס לעסקה הראשונה של חזן אריה. מאז השומה הסופית של מנהל מס שבח לעסקה הראשונה של חזן אריה, ועד להוצאת שומת מס הכנסה ביחס לעסקה זו על ידי פקיד השומה, בשנת 96, עברה תקופה ארוכה יחסית של למעלה משלוש שנים. לבסוף, אין זה ברור כי שומתו של פקיד השומה היא אכן השומה הנכונה שמקיימת מס אמת, כך שיש אכן אינטרס ציבורי חזק לפעולתו של פקיד השומה. אם כן, ביחס לעסקה הראשונה של חזן אריה, לאור כל האמור, אין מקום לשומתו של פקיד השומה, ויש לקבל את ערעורו של חזן אריה ביחס לעסקה זו מטעם זה.

32. שלישית, באשר ליתר העסקאות, מסקנתי היא, כי היה מקום לשומתו של פקיד השומה, ואין לדחותה על הסף. אמנם, לחזן אריה ועמי נוצר אינטרס הסתמכות. ייתכן גם כי אינטרס ההסתמכות של חזן אריה מקבל חיזוק לאור מסקנתנו כי אין להתערב בעסקתו הראשונה. יחד עם זאת, יתר השיקולים, ובעיקר, מס אמת על פי מהות העיסקה, גוברים על הסתמכות הנישומים. שכן, השומות הסופיות ביחס לעסקאות אלה על ידי מנהל מס שבח התגבשו בשנת 97 ו-98, ואף זאת, בהתאם לשומות העצמיות של חזן אריה ועמי ומשעברה שנה מאז הגשת השומות העצמיות כאמור בסעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו במועד הרלבנטי, כך שלא היתה החלטה פוזיטיבית מפורשת של מנהל מס שבח שקובעת כי הן עסקאות הוניות. התערבותו של פקיד השומה ושומתו נעשתה בסמוך לאחר מכן, בשנת 98, כך שטרם עבר זמן משמעותי יחסית, ואינטרס ההסתמכות של הנישומים מצומצם יותר, והנזק שנגרם להם מהתערבות פקיד השומה מצומצם. לבסוף, סיווג העסקאות במקרה דנן, אכן מעלה שאלה אמיתית לגופו של עניין, וראוי היה שהדבר יתברר על ידי פקיד השומה, שבפניו כלל העובדות, הידע, והכלים הנדרשים לסיווג עסקה במקרקעין כעסקה הונית או עסקה פירותית, במטרה לקבוע את שומת האמת של הנישום תוך תיאום בשלב זה עם מנהל מס שבח. לאור כל זאת, אין לדחות את שומתו של פקיד השומה מטעמים של חוסר סמכות. אך, אין בכך הבעת כל דעה ביחס לנכונותה של השומה לגופו של עניין בשאלת סיווג העסקאות במגרשים הפרטיים. לנכונות השומה לגופו של העניין ולגופה של המחלוקת בנושא סיווג העסקאות נפנה עתה.

השאלה השנייה: סיווג העסקאות במגרשים הפרטיים

33. תחילה, יש להניח את התשתית העובדתית הרלבנטית לסיווג העסקאות, ובעיקר, האם מדובר בעסקאות נפרדות מכלל פרויקט נורדיה כפי שביקשו חזן אריה

ועמי להציג בהתנהגותם, או שמא, כפי שטען פקיד השומה, מדובר בעסקאות שהן חלק מפרוייקט נורדיה ואין לקבל את הפרדתן. בכגון דא, הבחינה היא דו מסלולית. על פי המסלול הראשון, יש לבדוק, בנסיבות המקרה שלפנינו, אם אכן קיימת הפרדה מבחינה עובדתית ומבחינת הדין הכללי. על פי המסלול השני, בהנחה שאכן קיימת הפרדה, יש לבחון אם ניתן "להתעלם" מן הפרדה, אם פקיד השומה מבקש להפעיל את סמכותו על פי סעיף 86 לפקודה, מפני שמדובר "בעסקה מלאכותית" או על פי עילת התערבות אחרת מבין אלה המנויות בסעיף 86 לפקודה (ראו: ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915, -922 923 (להלן: פרשת רובינשטיין); א' יורן, "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של 'העסקה המלאכותית', משפטים כ (תש"ן-תשנ"א) 43; ד' גליקסברג, גבולות תכנון המס (תש"ן) 18-19, 94-90).

34. באשר למסלול הראשון, יוצא אני מנקודת המוצא כי קביעותיו העובדתיות של בית המשפט קמא עומדות על כנן ואין אנו מתערבים בהן, משאין דרכה של ערכאת הערעור להתערב בממצאים העובדתיים של הערכאה הדיונית, אלא במקרים חריגים, שמקרה זה איננו נמנה עליהם (ראו: ע"א 218/78 לינברג נ. מנהל מס שבח, פ"ד לג(2) 423, 425; ע"א 162/82 קופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות היהודית לא"י בע"מ נ. מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(3), 589, 591). אכן, תכנון הבנייה על המגרשים הפרטיים נעשה על ידי האדריכל יוסף טל והתכנון דומה לתכנון כלל פרוייקט נורדיה ונעשה ב "שפה ארכיטקטונית אחת". אכן, כפי שנקבע בבית משפט קמא, הבנייה על המגרשים הפרטיים, נעשתה במידה רבה על ידי קבלני משנה שהועסקו גם בפרוייקט נורדיה. אולם, עם כל הכבוד, אין בעובדות אלה כשלעצמן כדי להפוך את המגרשים הפרטיים לחלק מפרוייקט נורדיה כפי שקבע בית המשפט המחוזי. שכן, זהות המתכנן והבונה הן לא עובדות כה רלבנטיות לשאלת הפרדה או אי הפרדה. ומכל מקום, אף בין זרים, שני שכנים למשל, ייתכן כי אותו מתכנן ואותו בונה, יתכנן ויבנה אצלם, ואף באופן דומה, אך אין בכך כדי להפוך את הכל ליחידה אחת.

35. במקרה שלפנינו, קיימות, לטעמי, עובדות רלבנטיות וחזקות שמצביעות על קיומה של הפרדה עובדתית ומשפטית בין המגרשים הפרטיים ובין פרוייקט נורדיה. שכן, הבעלות במגרשים הפרטיים היא לחזן אריה ועמי בלבד. מבחינת דיני הקניין ודיני התאגידים, הבעלות במגרשים אלה היא שלהם, כאישיות משפטית נפרדת, מבחינה תאגידית, מיתר האישיות המשפטיות המעורבות בפרוייקט נורדיה (חברת חזן, חברת בוני נורדיה, מושב נורדיה והאדריכל יוסף טל). עליית או ירידת ערך המגרשים הפרטיים, רובצת על שכמם של חזן אריה ועמי בלבד. עלויות הבנייה על המגרשים

הפרטיים והסיכונים הכלכליים הטמונים בכך ובעסקאות שבאו בעקבות הבנייה הזו, רובצים אף הם על חזן אריה ועמי בלעדית. אם כן, הסיכון הכלכלי, ההפסדים או הרווחים מן המגרשים הפרטיים, מופרדים מפרוייקט נורדיה ורובצים בלעדית על חזן אריה ועמי. סיכמו של דבר, על אף הקשרים הקיימים בין המגרשים הפרטיים ופרוייקט נורדיה, קשה לומר כי הפרדת המגרשים הפרטיים מפרוייקט נורדיה מבחינת בעלות ויתר הבחינות, לא אחזה לה קרקע במציאות ואיננה מעוגנת עובדתית ומשפטית. קשה לי לומר, כי מבחינה עובדתית ומשפטית, העסקאות במגרשים הפרטיים הן עסקאות במסגרת פרוייקט נורדיה. מסקנתי, בעניין זה, שונה, איפוא, ממסקנתו של בית המשפט המחוזי. לאור זאת, נפנה למסלול השני.

36. אמנם, ההפרדה פתחה פתח לתחולת חוק מיסוי מקרקעין ולניצול הפטורים המוענקים על פיו, פתח שלא היה קיים אילו נעשו העסקאות במסגרת פרוייקט נורדיה, משום שאז, ברור כי העסקאות הן "פירותיות" וההכנסה מהן היא הכנסה מ"עסק" כמו כל הכנסות פרוייקט נורדיה. אכן, ההפרדה פתחה פתח להפחתת חבות המס על העסקאות, והחבות אכן הופחתה. יתירה מזו, יש גם עיגון לסברה כי שיקולי הפחתת מס נשקלו בתכנון ההפרדה, וחזן אריה ועמי לא מכחישים זאת. אולם, אין בכך כדי להפוך את ההפרדה ל"עסקה מלאכותית" שפקיד השומה רשאי להתעלם ממנה על פי האמור בסעיף 86 לפקודה. שכן, זכותו של הנישום לתכנן את המס. מקובל כי, זכותו של הנישום לנצל את חוקי המס ואת הפטורים המוענקים בהם כדי להפחית את חבותו במס (ראו: ע"א 4639/91 מנהל מס שבח נ' חזון דוד ואח', פ"ד מח(3) 156, 167-168; ע"א 555/79 חוץ מוטל יהושע שפירא נ' פ"ש חיפה, פד"א יב 384, 395; ד' גליקסברג, גבולות תכנון המס (תש"ן) 28-30). קו הגבול איננו בין תכנון מס והעדר תכנון מס. קו הגבול הוא בין תכנון מס לגיטימי ובין תכנון מס בלתי לגיטימי (ראו: ד' לוי, "הגבול בין המותר והאסור בתכנוני מס", רואה החשבון לט(1) (1990) 109).

37. קו גבול זה איננו קל לקביעה. בפרשת רובינשטיין עמדתי בהרחבה על התפתחות המבחנים בנסיון לעצב קו גבול זה. המבחן הרלבנטי כיום הוא מבחן הטעם המסחרי כמבחן מרכזי אך לא בלעדי. על פי מבחן זה, עסקה מלאכותית היא עסקה הנעדרת טעם מסחרי, מלבד הרצון להימנע ממס (ראו: ע"א 11/74 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 297; ע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל אביב, פ"ד לז(1) 449; ע"א 83/81 ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד מ(3) 402; א' רפאל, מס הכנסה (כרך ה', תשס"ב) 670-629). וכך כתבתי בפרשת רובינשטיין:

”מקובל עליו מבחן הטעם המסחרי כמבחן לבחינת מלאכותיותה של עיסקה. כן מקובלים עליו דבריה של השופטת בן פורת כי מבחן זה איננו מבחן יחיד ומכריע. אכן, מבחן זה יש לבחון באספקלריה רחבה שבוחנת את כלל נסיבות העיסקה. יש לזכור כי זה מבחן עזר והשאיפה המהותית היא לאזן בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית” (S, בעמ' 925. ראו גם: Gregory v. Halvering, 293 U.S. 465 (1935); Commissioner of Int. Rev. v. Bedford, 325 U.S. 283 (1945); National Carbide Corp. v. Commissioner, 336 U.S. 422 (1949); R.S. Rise, “Judicial Techniques in Combating Tax Avoidance”, 51 Mich. L. Rev. (1952-1953) 1021).

38. השאלה היא, אם על פי מבחן זה, ההפרדה שבפנינו היא “עסקה מלאכותית” שיש להתעלם ממנה? לדעתי, התשובה על כך היא בשלילה. להפרדה זו יש טעם מסחרי ואין היא נובעת משיקולי מס בלבד. ביצוע העסקאות במגרשים הפרטיים באופן נפרד מכלל פרוייקט נורדיה משנה במידה רבה את המשמעות המסחרית של העסקאות. המימון והסיכון הכלכלי בעסקאות אלה רובץ כעת על חזן אריה ועמי כפרטים וכאישיות משפטית נפרדת ובלתי מוגבלת באחריות. בצורה זו, הם מבצעים עסקאות אלה ללא השותפים שיש להם בפרוייקט נורדיה. בנוסף, מרווח הפעולה שלהם במגרשים הפרטיים ואפשרויות העסקאות בתמורה וללא תמורה במגרשים אלה היא רבה. שוכנעתי, כי הם פשוט ביקשו לבצע עסקאות נפרדות במגרשים הפרטיים ויש לכך לא מעט סיבות מסחריות בנוסף לרצון לתכנן את המס, ואינני רואה כי גבול תכנון המס הלגיטימי נחצה. נחה דעתי, כי באיזון בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס שוויונית וצודקת, ידם של השיקולים הראשונים על העליונה בנסיבות המקרה שלפנינו. שוכנעתי כי ההפרדה היא בגבולות תכנון המס הלגיטימי ואין הצדקה לפסול אותה מטעמים של מלאכותיות.

39. הנה כי כן, הפרדת המגרשים הפרטיים מפרוייקט נורדיה מעוגנת במציאות העובדתית והמשפטית. אכן, חזן אריה ועמי הפרידו עובדתית בין המגרשים הפרטיים ופרוייקט נורדיה ולהפרדה זו יש עיגון בדיני הקניין והתאגידים ואין מקום לומר כי מבחינה עובדתית או על פי הדין הכללי יש לראות במגרשים הפרטיים חלק מפרוייקט נורדיה כפי שטען פקיד השומה. כן אין מקום להתעלם מההפרדה הזו מכוח הסמכות הנתונה לפקיד השומה בסעיף 86 לפקודה להתעלם מ”עסקה מלאכותית”. זאת, מפני שההפרדה הזו על פי מבחן הטעם המסחרי ובבחינת כלל השיקולים איננה “עסקה

מלאכותית". אלא, היא עסקה שנופלת בגדרי תכנון המס הלגיטימי עם כל הקשיים הכרוכים בקביעת נקודת הגבול הזו. אם כן, ההפרדה קיימת ושרירה. בהינתן הפרדת המגרשים הפרטיים מפרוייקט נורדיה, נשאלת בענייננו השאלה, מה סיווגן של העסקאות שעשו חזן אריה ועמי במגרשים הפרטיים. האם עסקאות אלה הן הוניות או פירותיות, ובמידה שהן פירותיות, מה מקור ההכנסה? לכך נפנה מיד.

40. ההבחנה בין עסקה הונית (הכנסה הונית) ובין עסקה פירותית (הכנסה פירותית) היא, כאמור, הבחנה עתיקת יומין בדיני המסים. בסיסה בתורת המקור האנגלית והיא מבקשת להבחין בין העץ והפירות על פי המטפורה הרווחת בנדון. בתחילת הדרך, נפקות ההבחנה היתה לצורך עצם המיסוי מפני שהכנסה הונית לא היתה חייבת במס הכנסה, למעט החריג של מקרקעין על פי חוק מיסוי מקרקעים משנת 1949. עם הטלת מס הכנסה על רווחי הון על פי החלק החמישי לפקודה פחתה נפקות ההבחנה אך היא עדיין קיימת. לענייננו, הנפקות היא בכך, שאם העסקאות במגרשים הפרטיים יסווגו כעסקאות הוניות הרי שהן כפופות לחוק מיסוי מקרקעין ונהנות מפטורים המוענקים על פי החוק האמור. לעומת זאת, אם הן יסווגו כעסקאות פירותיות הרי שהן כפופות למס הכנסה על הכנסה פירותית על פי הפקודה.

41. הפסיקה ארוכת השנים בסוגיה, עיצבה מבחנים להבחנה בין הכנסה הונית והכנסה פירותית (ראו, בין היתר: ע"א 504/65 אסל נ' פקיד השומה, פ"ד כ(3) 365; ע"א 316/66 גולדשטיין נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד כ(4) 108; ע"א 137/56 שור נ' פקיד השומה גוש דן, פ"ד י"א 436; ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1; עמ"ה 35/82 מזרחי נ' פקיד השומה, פד"א יב 351; א' ויתרון, "קרן ופירות במס הכנסה", הפרקליט יא 25; א' ויתקון, י' נאמן, דיני מסים (מהדורה רביעית, תש"ט-1969) 70-85; א' נמדר, דיני מסים [מסי הכנסה] (חושן למשפט, 1993) 71-55; א' רפאל, ד' אפרתי, דיני מס הכנסה (הוצאת שוקן, 1984) 44-20). ואלה הם המבחנים העיקריים: א. מבחן טיב הנכס: במסגרת מבחן זה ייבדק טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך או כנכס למסחר שוטף; ב. מבחן התדירות: על פי מבחן זה, ככל שתדירות הפעילות רבה יותר, הדבר מצביע על אופיה הפירותי; ג. מבחן היקף העסקאות, לפיו, ככל שהיקף העסקאות רב יותר מלמד הדבר אף הוא על אופי פירותי של הפעילות; ד. מבחן המימון: מבחן זה קובע, כי מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופיה ההוני, ואילו מימון בהון זר, מלמד על אופיה הפירותי; ה. מבחן ההשכחה, לפיו, פעולות השכחה בנכס לקראת מכירתו מלמדות על פעילות מסחרית; ו. מבחן הבקאות: על פי מבחן זה ככל שהבקאות בתחום העסקה רבה יותר, מצביע הדבר על אופי פירותי. הבקאות הנדרשת איננה בקיאות עילאית והיא לא חייבת להיות בקיאות

המבצע עצמו, אלא, ניתן להשתמש גם בבקיאות שילוחית או בבקיאות יועצים (ראו: ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה, פ"ד יט(1) 245); ז. מבחן הנסיבות שהוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רבלנטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות. חשוב להדגיש, כי הבחינה היא בחינה נסיבתית בכל מקרה ומקרה, וכי המבחנים האמורים הם מבחני עזר שיש לשקול כמצטבר תוך איזון ביניהם בדרך לגיבוש הכרעה בהבחנה בין הון ופירות (ראו: ע"א 4/63 אנצלבין נ' פקיד שומה חדרה, פ"ד יז 1302). במידה והמסקנה היא כי ההכנסה היא הכנסה פירותית, הרי שיש לסווגה במקור הספציפי בפקודה, ובעיקר, בסעיפי המשנה של סעיף 2 לפקודה, מפני שלא כל הכנסה פירותית חייבת במס על פי הפקודה, אלא, רק הכנסה פירותית שמקורה מנוי במקורות ההכנסה על פי הפקודה. על פי המבחנים האמורים נסווג את העסקאות נשוא דיוננו.

42. כזכור, חזן אריה העביר ללא תמורה שני מגרשים ריקים לבנו בשנת 93, מכר בית שבנה על המגרש השלישי לחברת חזן בשנת 96 והעביר לבנו הנוסף, ללא תמורה, בית נוסף שבנה על המגרש השלישי בשנת 96 גם כן. נראה לי, כי בנסיבות המקרה, עסקאות אלה הן עסקאות פירותיות. אמנם, מדובר בנכס מקרקעין שטיבו השקעתי, אך ברשותו של חזן אריה שמונה מגרשים כאלה שספק אם הם נותרו בטיב השקעתי לטווח ארוך ולא הפכו לנכס מסחרי השקעתי. אך, מכל מקום, יתר הנסיבות מלמדות על אופי פירותי. שכן, תדירות העסקאות, במיוחד שתי עסקאות בשנת 96, בהשוואה לנישום מן השורה שמבצע עסקה הונית ברורה, מלמדת על אופי פירותי מסחרי. גם היקף העסקאות לא מבוטל. על כך יש להוסיף, כי המימון נעשה, לפחות חלקית, בהון זר, כפי שקבע בית המשפט המחוזי ואנו סומכים ידינו על קביעתו. כמו כן, הנכס נמכר לאחר שבוצעה בו השבחה משמעותית של בנייה. ומעבר לכך, יש מידה מסוימת של ידע ובקיאות לאריה חזן בתחום המקרקעין. בהתחשב בשיקולים האמורים ובכלל נסיבות העסקאות, הגעתי למסקנה, כי אכן מדובר בעסקאות פירותיות. נחה דעתי, כי מדובר בעסקאות פירותיות.

43. הוא הדין ביחס לעסקאות חזן עמי. זה האחרון, כזכור, העביר לגיסו ללא תמורה מגרש ריק בשנת 94, מכר בית שבנה על המגרש השני תמורת \$360,000 בשנת 95 ומכר בית נוסף שבנה על המגרש השלישי תמורת \$370,000 בשנת 96. נחה דעתי, כי לאור תדירות העסקאות הגבוהה יחסית, היקפן בסכומים של כמה מאות אלפי דולרים, צורת המימון והשבחה המשמעותית של המגרשים, הידע והבקיאות של חזן עמי בתחום הבנייה, וכלל נסיבות העסקאות, הרי שהן מהוות עסקאות פירותיות, בנסיבות המקרה.

44. מסקנתי היא, איפוא, שהעסקאות של חזן אריה ועמי הן עסקאות פירותיות. עיון בנסיבות המקרה דנן והשוואתן עם המקרים שנדונו בפסיקה מחזקת אותי במסקנתי זו. נחה דעתי, כי זו תוצאה צודקת שלא מקפחת את חזן אריה ועמי בהשוואה לכל נישום אחר שברשותו מספר מגרשים והוא מבצע בהם עסקאות כמו חזן אריה ועמי, בנפרד מכל פרוייקט בנייה אחר.

45. כאמור, לא די בסיווג העסקאות כעסקאות פירותיות כדי להטיל מס הכנסה על הכנסתם של חזן עמי ואריה מן העסקאות הנדונות. לשם הטלת מס הכנסה על העסקאות יש למצוא את מקור ההכנסה בסעיף 2 לפקודה בעיקר. נראה כי ההכנסה מקורה בסעיף (1)2 לפקודה, בחלופה של "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי". נראה לי, כי יש למקור זה עיגון חזק בנסיבות המקרה דנן, לאור האופי המסחרי של העסקאות. לאור זאת, אין לי צורך להכריע בשאלה אם העסקאות הגיעו לרמה של "עסק" וההכנסה מקורה ב"עסק". די בכך שהיא הכנסה מ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" כדי להטיל עליה מס הכנסה על פי הפקודה כפי שביקש פקיד השומה לעשות.

46. התוצאה היא, איפוא, לאור כל האמור, שיש לדחות את ערעורם של חזן אריה ועמי, למעט ביחס לעסקה הראשונה של חזן אריה, שלאור הזמן שעבר ויתר הנסיבות, אין הצדקה לשנות את החלטתו הקודמת של מנהל מס שבח בעניין סיווג העסקה. הערעור בע"א 9412/03 נדחה, איפוא, ברובו. מיד נפנה, לערעור פקיד השומה, והשאלה שהוא מעלה, בדבר סיווג משיכת כספי חברת חזן על ידי חזן עמי, כהלוואה או דיבידנד.

השאלה השלישית: סיווג משיכת הכספים כהלוואה או דיבידנד

47. גם לסיווג משיכת הכספים מחברת חזן פתוחים שני מסלולים. המסלול הראשון הוא המסלול העובדתי משפטי כללי. המסלול השני הוא מסלול הנורמה האנטי תכנונית הקבועה בסעיף 86 לפקודה. באשר למסלול הכללי, הרי שההבדל בין הלוואה ודיבידנד הוא הבדל ברור וחד. הלוואה יש להחזיר לנותן הלוואה על פי תנאי הסכם הלוואה. ואילו דיבידנד אין להחזירו, אלא, הוא למקבלו לעד. אם כן, על פי המסלול הכללי, יש לבחון את תנאי המשיכה ומאפייניה ובהתאם לכך לסווגה על פי הקטיגוריה המתאימה לה מבחינת ההגדרה הכלכלית והמשפטית הכללית של המושגים הלוואה ודיבידנד. על פי התשתית העובדתית שנפרשה בפני בית המשפט קמא, נראה, כי המשיכה, על פי מאפייניה ותנאיה עומדת בהגדרה של הלוואה מבחינה כלכלית ומשפטית. שכן, כפי

שנקבע על ידי בית המשפט קמא, הלוואה זו עוגנה בהסכם מפורש ובו התחייבות חזן עמי להחזיר את הכספים לחברת חזן. כמו כן, הסכומים נרשמו כהלוואה בספרי חברת חזן. בנוסף, חזן עמי שילם ריבית על הלוואה זו, וריבית זו אף מוסתה כהכנסת ריבית בידי חברת חזן. מעבר לכך, העובדה כי חזן אריה החזיר את המשיכות שהוא משך מחברת חזן, והעובדה כי בשומת חברת חזן קיבל פקיד השומה כי אכן מדובר בהלוואה, הן ראיות נסיבתיות שמחזקות את המסקנה כי אכן מדובר בהלוואה. מובן כי, אין בכך כל קביעה נרמטיבית אם ניתן לסווג את המשיכה כהלוואה אצל נותנה וכדיבידנד אצל מקבלה (להרחבה בעניין זה במצבים שונים, ראו: ד' גליקסברג, גבולות תכנון המס (תש"ן) 284-300). על רקע כל האמור, ניתן להסיק בצורה מבוססת, כפי שהסיק בית המשפט קמא, כי הכספים אכן נמשכו בתור הלוואה עם התחייבות של חזן עמי להחזיר כספים אלה (השור: ע"א 416/65 אליהו ורוק נ' פקיד השומה, תל אביב 7, פ"ד (2) 351). באשר למסלול הנורמה האנטי תכנונית, הרי שעלינו לבחון אם הלוואה זו מחברת חזן יש בה מלאכותיות. טענה כזו לא ממש נטענה בפנינו, ואכן, אין בסיס אמיתי לראות בהלוואה זו עסקה מלאכותית, ככל שאכן מדובר בהלוואה אמיתית שניתנה והתחייבות בצידה להחזירה, שאחרת, ייתכן כי יש מקום להתערב בה בעילה של "עסקה בדויה".

48. אולם, נטען בפנינו, כי ההלוואה מבנק לאומי שבה פרע חזן עמי את המשיכות מחברת חזן היא הלוואה של חברת חזן בסופו של דבר, ומכל מקום, היא עסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה. ללא קשר למידת הרלבנטיות של טענה זו והשלכותיה לעניין סיווג המשיכות מחברת חזן כהלוואה או דיבידנד, הרי שאין בידי לקבלה לגופה. אמנם, חברת חזן ערבה להלוואה זו ואף חתמה על כתב קיזוז מיוחד בגינה, ויש בכך סיכון כלכלי שהיא נושאת בו. אולם, אין בכך כדי להפוך את חברת חזן למקבלת ההלוואה ומי שתפרע אותה בסופו של דבר. במועד הרבלנטי, עוד לא ברור אם זו אכן ההתרחשות העתידית. במידה וצפי זה יתממש, פתוחות בפני פקיד השומה טענות שונות להגשמת מיסוי צודק ואמיתי בסופו של דבר על חזן עמי בגין משיכות הכספים שנפרעו על ידי חברת חזן עצמה ולא על ידיו. ובאשר למלאכותיות ההלוואה מבנק לאומי, הרי שטענה זו נטענה בשלב מאוחר בלבד, וגם לגופה, אינני מוצא לה בסיס מספיק, ונחה דעתי כי יש לדחותה.

49. התוצאה היא, כי לא מצאנו סיבה לסטות מסיווג המשיכות כהלוואה כפי שקבע בית המשפט קמא ויש לדחות את ערעור פקיד השומה בעניין זה. אחזור ואדגיש בנושא זה של משיכת הכספים, כי במידה ויתבררו עובדות נוספות או יתרחשו עובדות רבלנטיות חדשות, כמו פירעון הלוואת חזן מבנק לאומי על ידי חברת חזן עצמה, הרי



שבפני פקיד השומה פתוחות דרכים שונות להתמודד עם המצב לשם הגשמת תוצאה צודקת ומיסוי "אמת". אך, אין מקום על פי העובדות שהיו בפני פקיד השומה במועד הרלבנטי לענייננו, למסות כבר את המשיכות כדיבידנד, מסיבה זו או אחרת. לאור זאת, ברור כי אין מקום למסות משיכות אלה בתור שכר עבודה או דמי ניהול, משלא הונחה לכך כל תשתית עובדתית או משפטית, שתסתור את התשתית שהונחה, בדבר היות המשיכות הלוואה. לפיכך, יש לדחות את ערעורו של פקיד השומה בע"א 10398/03 וכך אנו מורים.

סוף דבר

50. ערעור הנישומים חזן אריה ועמי בע"א 9142/03 נדחה ברובו, למעט בקשר להוצאת שומה בשנת 96 לעסקה הראשונה של חזן אריה משנת 93, שאין הצדקה לה. ערעור פקיד השומה בע"א 10398/03 נדחה. בנסיבות אלה, יישא כל צד בהוצאותיו.

ה נ ש י א

השופט א' ריבלין:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, כ"ג בשבט התשס"ה (2.2.2005).

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

הַנְּשִׂיא