



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-01-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

המעוררים

1. דוד פלומין
 2. קרן פלומין
 3. איל פלומין
 4. איריס פלומין
- ע"י ב"כ עו"ד מועלם ואח'

נגד

המשיב

פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד גלייטמן
מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. כיצד יש לסווג את התקבולים שקבלו המעוררים בעת מכירת דירות שהיו בבעלותם. האם עסקינן בתקבול פירותי או שמא מדובר בתקבול הוני? זוהי השאלה העיקרית העומדת להכרעה בשני הערעורים שבפני, שהדין בהם אוחד.

רקע

2. המעורר 1 (להלן "דוד") והמעורר 3 (להלן "איל") הינם אחים, בניהם של יצחק פלומין ושל יהודית פלומין ז"ל. המעוררות 2 ו-4 הן נשותיהם של דוד ואיל – בהתאמה.

אביהם של דוד ואיל, יצחק פלומין, היה שותפו לעסקים של מר יצחק זילברמן. יצחק פלומין ויצחק זילברמן היו בין היתר בעלי המניות והמנהלים של חברת זילברמן פלומין בע"מ (להלן "החברה"). החברה עסקה בניהול ופיקוח על עבודות בניה ובעסקי נדל"ן למיניהם. בין היתר רכשה החברה מחצית מהזכויות במגרשים הידועים כגוש 11193 חלקות 265, 266 (לשעבר חלקות 160-161), המצויים ברחוב צופית 5 בחיפה (להלן "החלקות"). יתרת הזכויות היו בבעלות מר זאב ויינר ומר דוד טיקו. בשנת 1982 רכשו אמם של דוד ואיל, הגבי יהודית פלומין ז"ל, והגבי חנה זילברמן (אשתו של יצחק זילברמן) את זכויות החברה במקרקעין. בעקבות הרכישה החזיקה המנוחה יהודית פלומין ז"ל ב-1/4 מהזכויות בכל אחת מהחלקות.

3. ביום 16/11/93 הלכה הגבי יהודית פלומין ז"ל לעולמה ובניה דוד ואיל ירשו את זכויותיה בחלקות. בעקבות זאת הפכו כל אחד מהאחים, דוד ואיל, לבעלי 1/4 מהזכויות באחת מהחלקות. דוד ירש 1/4 מהזכויות בחלקה 161 (כיום 266) ואיל ירש 1/4 מהזכויות בחלקה 160 (כיום 265).



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-01-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

4. ביום 13/3/95 רכשו חנה, דוד ואיל את זכויותיו של זאב ויינר (1/4 מכל חלקה) בחלקות. בסופה של העסקה החזיק דוד ב-3/8 מחלקה 161, איל החזיק ב-3/8 מחלקה 160 וחנה 3/8 מכל חלקה, והיתרה 1/4 הוחזקה על ידי דוד טיקו.

5. בעקבות תביעה לפירוק שיתוף במקרקעין מכר מר דוד טיקו את זכויותיו בחלקות לשרל בלט ולבנה דוד בלט, שהם קרובי משפחתם של דוד ואיל. מצב הזכות הסופי היה כדלקמן: בחלקה 161 החזיקו דוד ב-3/8, חנה ב-3/8, ושרל ודוד בלט ב-2/8. בחלקה 160 החזיקו איל 3/8, חנה 3/8 ושרל ודוד בלט 2/8.

6. ביום 25/3/2002 הגיעו כל בעלי הזכויות בחלקות להסכם שיתוף וחלוקה (נספח "ב" ל-7). כעולה מההסכם החליטו הבעלים לבנות בחלקות 2 בניינים בני 8 דירות כל אחד, סה"כ 16 דירות. כן הוסכם על חלוקת הדירות שיבנו, באופן שלדוד ייוחדו 3 דירות ולאיל 3 דירות.

כל בעלי הקרקע שיתפו פעולה בבנייה. הם התקשרו עם קבלנים לביצוע העבודות וכן פנו לקבלת שירותי פיקוח וניהול מיצחק פלומין ויצחק זילברמן (בעניין זה קיימת מחלוקת האם השניים פעלו באופן אישי או באמצעות חברה שבשליטתם ועניין זה נדון בפני בתיקים ע"מ 820/08 ו-850/08).

עם סיום עבודות הבניה קיבל כל אחד מהאחים 3 דירות. יצוין כי הבנייה נעשתה במימון של משפחת בלט (שרל ודוד). לטענת המערערים משפחת בלט העמידה את המימון לבניה כהלוואה לשאר בעלי הזכויות. עוד טוענים הם כי התחייבו להחזיר את ההלוואה למשפחת בלט ללא כל תוספת ריבית (עמ' 10).

7. מהעדויות מתברר כי עלויות הבניה היו כ-6.7 מיליון ₪, ששולמו כולם על ידי משפחת בלט. הסכום הנדרש הופקד בחשבון הפרויקט. מורשי החתימה בחשבון היו דוד, איל, חנה ומשפחת בלט כאשר לכל הוצאה נדרשו שתי חתימות, האחת של חנה והשנייה של אחד ממורשי החתימה האחרים. בפועל מי שאישר את הוצאת הכספים וחתם על התשלומים היו דוד, איל וחנה.

8. ביום 9/11/04 מכר דוד את אחת הדירות שקיבל בבתים שנבנו בחלקות תמורת סך 772,686 ₪. ביום 12/11/04 מכר איל את אחת הדירות שקיבל תמורת סך של 773,558 ₪. דוד ואיל דיווחו על מכירת הדירות למנהל מיסוי מקרקעין. שניהם הגישו הצהרות ושומות עצמיות, בהן ביקשו לקזז אל מול הרווח שהתקבל במכירה הפסדי הון. לצורך כך פנו לפקיד השומה וזה המציא להם אישור על הפסדי הון שנצברו לזכותם (נספח "ד" לערעורים). בקשתם של דוד ואיל לקיזוז הפסדי ההון אושרה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין והם לא נדרשו לשלם מס בגין עסקאות המכירה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-01-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

9. כנדרש על פי דין דוד ואיל הגישו דוחות על הכנסותיהם לפקיד השומה. דיווחים לשנת המס 2004 הוגשו ביום 13/6/2006 וביום 20/2/06. בדוחות שהגישו לא נכלל התקבול שהתקבל ממכירת הדירות.

פקיד השומה לא קיבל את הצהרותיהם של דוד ואיל והוסיף להכנסתו החייבת של כל אחד מהם סכום המשקף לטענתו את הרווח שנצבר להם מעסקאות המכירה. לדוד הוספה הכנסה חייבת בסך של 418,929 ₪ ולאיל הוספה הכנסה חייבת בסך של 417,311 ₪. פקיד השומה הוסיף את רווחי העסקאות להכנסותיהם של המערערים, על בסיס מסקנתו כי מדובר בהכנסה פירותית, הנופלת לגדרה של הוראת סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

10. על שומות אלו הגישו המערערים השגות. דוד הגיש השגה ביום 12/5/08 ואיל הגיש השגה ביום 25/5/08. השגותיהם של המערערים נדחו (ההחלטות בהשגה נחתמו ביום 29/12/09 וכפי שיפורט להלן קיימת מחלוקת לעניין מועד שיגורן של ההחלטות למערערים).

לאחר שהשגותיהם נדחו הגישו המערערים את ערעוריהם לבית המשפט.

עיקרי הטענות

11. המערערים טוענים כי יש לקבל את הערעורים ולבטל את השומות שהוצאו להם מכמה טעמים; הטעם הראשון הינו טעם דיוני. לטענתם החלטות המשיב בהשגות שהגישו ניתנו לאחר המועד האחרון הקבוע בדין ועל כן יש לראות את השגותיהם כאילו התקבלו. המערערים סומכים טענתם על האמור בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה. עוד טוענים המערערים כי הואיל ומנהל מיסוי מקרקעין קיבל את הצהרותיהם וקבע כי על התקבולים מהמכירות חל חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, מנוע פקיד השומה לקבוע אחרת. לבסוף טוענים המערערים כי העסקאות למכירת הדירות היו עסקאות הוניות ולא פירותיות ועל כן אין למסות את התקבולים שהתקבלו במסגרתן על פי פקודת מס הכנסה.

12. המשיב מצידו טוען כי ההחלטות בהשגה נשלחו ונמסרו למערערים במסגרת הזמן הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודה. המשיב מבהיר כי אין כל פגם בכך שפקיד השומה בחן מחדש את העסקאות ובחר לסווג בשונה מהסיווג שנקבע על ידי מנהל מיסוי מקרקעין. לגופם של דברים טוען המשיב כי מדובר בעסקאות מכר בעלות אופי מסחרי הכלולות בהוראת סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה.

דיו והכרעה

13. שלוש שאלות עומדות להכרעה; מועד מתן ההחלטות בהשגה ומועד שיגורן למערערים; סמכות פקיד השומה לסווג את ההכנסות בשונה מהסיווג שנקבע על ידי מנהל מיסוי מקרקעין; וכיצד יש לסווג את הכנסות המערערים ממכירת הדירות. כפי שיפורט להלן הגעתי למסקנה כי



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-10-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-10-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

השומות הוצאו במועד; כי פקיד השומה מוסמך לסווג את העסקאות באופן שונה מסיווגן על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, בכפוף לכללי המשפט המינהלי וכי בנסיבות המקרה לא היה מקום לעשות שימוש בסמכות זאת. למעלה מהדרוש אוסיף כי הגעתי למסקנה שאת עסקאות מכר הדירות על ידי המערערים יש לסווג כעסקאות הוניות הכפופות להוראת חוק מיסוי מקרקעין ולא כעסקאות פירותיות. אדון בשאלות כסדרן.

מועד החלטות בהשגות

14. סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה קובע מסגרת זמן למתן החלטה בהשגה שהגיש נישום וכך קובע הסעיף:

אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; [...]

רואים אנו כי סעיף זה קובע שני מחסומי זמן שונים לסמכות המנהל למתן החלטה בהשגה; האחד, שנה ממועד הגשת ההשגה; השני, שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר דו"ח לפי סעיף 131 לפקודה. בחלוף המאוחר מבין שני אלו, ואם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לקבוע את השומה בצו לפי סעיף 152(ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה.

בתי המשפט נחלקו בדעותיהם בפרשנות הביטוי "השתמש פקיד השומה בסמכויותיו", דהיינו במועד העוצר את מירוץ הזמן "להתיישנות" השומות. מחלוקת אלו הוכרעו בע"א 5954/04, 1857/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי (ניתן ביום 22/4/07), שבו נפסק כי "מירוץ הזמנים נעצר רק כאשר פקיד השומה משלים הן את מתן ההחלטה בהשגה והוצאת השומה, והן את העברת ההודעה על כך לנישום" (ראה גם דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (ניתן ביום 14/7/11)).

15. המערערים הגישו את הדוחות כנדרש לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה במהלך שנת 2006. ההשגות הוגשו בחודש 5/08. משמע, המועד האחרון להוצאת השומות, המאוחר מבין האפשרויות, הינו תום שנת 2009, כלומר בתום 3 שנים משנת המס שבה הוגשו הדוחות.

ההחלטות בהשגות ניתנו, על פי האמור בהן, ביום 29/12/09 והן אף נרשמו במועד זה במחשבי המשיב, כלומר בטרם חלף המועד האחרון. המחלוקת בין הצדדים נוגעת רק לשאלה האם ההודעה על ההחלטות הועברה למערערים במועד, כלומר עד 31/12/09.



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-01-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

16. המערערים טוענים כי קבלו את ההחלטות בהשגות רק ביום 6/1/10, כלומר לאחר חלוף המועד.

עם זאת מהמסמכים שצורפו על ידי המשיב (בתגובה לבקשה לדחיית מועד להגשת תצהירי המערערים) עולה כי כבר ביום 29/12/09 נשלחו ההחלטות בפקס למשרד מייצגם של המערערים. כמו כן נערכה תרשומת באותו יום כי מר שלמה פלימן, המייצג, קיבל את הפקס ואישר את קבלתו. המצהירה מטעם המשיב, הגב' לילך לובטון, היא שרשמה את התרשומות וטענתה זו לא נסתרה.

17. בנסיבות אלו ניתן לקבוע כי גם ההחלטה בהשגה וגם העברת ההודעה על ההחלטה נעשו בטרם חלף המועד הקבוע בסעיף 152(ג). על כן דין טענת המערערים לביטול הצווים בשל חלוף המועד להוצאתם, להידחות.

סמכות פקיד השומה לסיווג העסקאות

18. המערערים סברו כי עסקאות מכר הדירות צריכות להיות ממוסות כעסקאות הוניות על פי חוק מיסוי מקרקעין. לפיכך הגישו הצהרתם למנהל מיסוי מקרקעין. המערערים לא ביקשו פטור ממש שבח אלא ביקשו לקזז מהשבח הפסדים הוניים שנצברו להם בשנת 2003. בהתאם להוראות סעיף 48ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין מסר פקיד השומה למערערים "אישור על זכות לקזז הפסדים לצורך חישוב מס שבח" (נספחי "ד" להודעות הערעור).

19. בנסיבות אלו, כך לטענת המערערים, פקיד השומה אינו מוסמך לשנות את סיווג ההכנסות ולשום אותן כהכנסות פירותיות על פי פקודת מס הכנסה. לטענת המערערים אישורו של פקיד השומה לקיזוז ההפסדים מהווה הודאה והסכמה של פקיד השומה כי ההכנסות ממכירת הדירות הינן הכנסות הוניות. אלמלא היה פקיד השומה מכיר בכך שמדובר בעסקאות הוניות וכי רווח מעסקאות אלו הינו רווח הון החייב במס שבח על פי חוק מיסוי מקרקעין, לא היה ממציא אישור בדבר הזכות לקיזוז הפסד הון.

20. המשיב סבר שאין בהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין או באישור בדבר קיזוז הפסדים כדי למנוע ממנו לבחון את העסקאות וההכנסות ולסווגן כהכנסות פירותיות. בסעיף 18 לתצהירה של הגב' לילך לובטון (1/מ) מבהירה המצהירה כי האישור לקיזוז ניתן על פי שומה עצמית של המערערים לשנת המס הקודמת ולא בשומה שנערכה לאחר בדיקה של פקיד השומה. המשיב מבהיר כי על פי דין משמש תשלום מס השבח כמקדמה על חשבון מס הכנסה שבו חייב הנישום ועל כן הסיווג הסופי הינו של פקיד השומה. מכאן שאין בהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין כדי למנוע סיווג אחר והוצאת שומה על ידי פקיד השומה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-01-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

21. בע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד (נט) 538 (2005) קובע בית המשפט כי פקיד השומה רשאי לסווג עסקה באופן שונה מהסיווג שנקבע על ידי מנהל מיסוי מקרקעין וכך מציין הנשיא ברק:

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 הרלוונטיות; יש לו הכלים לבירור ראוי ומקיף של השאלה.

עם זאת קובע בית המשפט כי מקום שבו כבר הוצאה שומה סופית על ידי מנהל מיסוי מקרקעין מוגבלת סמכותו של פקיד השומה לכללי המשפט המנהלי העוסקים בשינוי החלטות.

אך מאחר שמנהל מס שבח כבר הכריע בשאלה זו ויש שומה סופית, ולאור עקרון סופיות השומה והאינטרס של הפרט, יש להגביל את סמכותו של פקיד השומה לשנות את החלטתו של מנהל מס שבח לנסיבות העומדות בכללי המשפט המינהלי לשינוי החלטה מינהלית. יוצא בעצם כי הן פקיד השומה הן מנהל מס שבח מוסמכים לדון בסיווג העסקה לצורך הכרעה במסגרת הנורמטיבית החלה בהינתן המבנה הנורמטיבי הקיים. אך בהינתן החלטה קודמת של מי מהם ולאור האינטרסים של הנישום, מוגבלת סמכות השינוי לכללי המשפט המינהלי. 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.

בפרשת עמי חזן בחן בית המשפט את העסקאות השונות שעמדו לדיון והגיע למסקנות שונות. לגבי העסקה הראשונה שנדונה באותו מקרה, קבע בית המשפט כי אין לאפשר לפקיד השומה לסווג באופן שונה מהסיווג שנקבע על ידי מנהל מיסוי מקרקעין. בין היתר ציין בית המשפט את חלופי הזמן, את אינטרס ההסתמכות של הנישום, את העובדה שהעסקה דווחה לפקיד השומה והייתה לו הזדמנות להתערב, וכן את העובדה כי מסקנת מנהל מיסוי מקרקעין הייתה מסקנה אפשרית.

22. מהלכה זו מתחייבת המסקנה כי בטרם קבלת החלטה על שינוי סיווג על ידי פקיד השומה עליו לשקול את השיקולים המקובלים והמנחים בנוגע לשינוי ותיקון החלטות מינהליות (ראה ד' ברק ארז **משפט מינהלי** כרך א' 371 ואילך (2010)). בתי המשפט דנו רבות בשאלת גבולות סמכותה של הרשות המינהלית לשנות את החלטותיה. דומה כי כיום מקובלת הגישה לפיה ההכרעה בשאלת סמכות השינוי של החלטה המינהלית תעשה על פי מבחן של איזון אינטרסים (ד' ברק ארז הנ"ל עמ' 393, ע"א 975/97 **המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ**, פ"ד (נד) 433, 450 (2000)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-01-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

בעע"מ 7749/09 אורט ישראל חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד

הפנים (ניתן ביום 30/11/11) אומר בית המשפט:

באשר לשיקול הדעת – בהפעלת סמכותה לבטל או לתקן החלטת מינהלית על הרשות להתחשב במציאות שנוצרה עקב החלטתה הראשונה, ולאזן בין אינטרס הכלל לבין אינטרס הפרט, ובין הפרטים השונים לבין עצמם (בג"ץ 3536/92 טוירי נ' עיריית הרצליה, פ"ד מז(1) 125, 138-139 (1993)). במקרים בהם החלטתה המקורית של הרשות נוגדת את החוק או שיש בה חריגה ברורה מסמכות, תוכל הרשות, בדרך כלל, לחזור בה מהחלטה. לעומת זאת, אם בהחלטתה המקורית נפל משגה בהפעלת שיקול הדעת, תהיה הרשות, בדרך כלל, קשורה בהחלטתה, ובמיוחד כאשר הפרט כבר פעל לפי החלטה זו (ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד לז(1) 337, 351-352 (1983)).

הצורך בעריכת איזון בין האינטרסים נכון גם בבואו של פקיד השומה לסווג מחדש את הכנסותיו של נישום. במסגרת זו על פקיד השומה לבחון האם התבררו נסיבות חדשות שלא היו ידועות, האם ההחלטה הראשונית הייתה מוטעית, עד כמה תרם הנישום בהתנהגותו לטעות, האם כל המידע היה בפני רשות המס בעת מתן ההחלטה הראשונה, מידת הסתמכותו של הנישום על ההחלטה הראשונה, האם יש בהחלטה הראשונה משום פגיעה קשה באינטרס הציבורי ובמיוחד באינטרס של גביית מס אמת וכדומה. באיזון זה אין לתת בכורה לאינטרס אחד על פני האחר אלא בכל עת נדרש פקיד השומה לערוך את האיזון וליתן החלטה מושכלת ומנומקת.

23. ומה בענייננו. הדיווח על עסקאות המכר למנהל מיסוי מקרקעין נעשה כבר בסמוך לביצוע העסקאות. הפניות לפקיד השומה לקבלת האישור לקיזוז הפסדים הוגשו בשנת 2005 ו-2008. ביום 27/7/05 אישר פקיד השומה את הקיזוז. אין טענה כי המערערים הסתירו מפקיד השומה או ממנהל מיסוי מקרקעין את העובדות הרלבנטיות. האישורים לקיזוז הפסדים ניתנו למערערים לאחר שהגישו את הדוחות למס הכנסה, כלומר גם דוחות המס עמדו בפני פקיד השומה בעת המצאת האישורים הקיזוז.

קבלת טענת המערערים בדבר סיווג העסקאות אינה פוגעת באינטרס ציבורי כבד משקל. דומה כי אם לא היו המערערים מבקשים לקזז הפסדים הוניים שנצברו להם, לא היה פקיד השומה מוצא כל עילה להתערב בסיווג. ודוק, אם תתקבל עמדת פקיד השומה, הייתה עומדת למערערים האפשרות לבקש לקזז את הפסדי ההון שנצברו להם אל מול רווחי הון אחרים. אין ספק גם שהמערערים הסתמכו על ההחלטה לסווג את העסקאות כעסקאות הוניות ובהתאם לקביעה זו, יכלו לתכנן את פעולותיהם העסקיות. כמו כן יש להביא בחשבון כי כיום, לאחר שינוי הסיווג, יקשה עליהם להוכיח את כל ההוצאות המותרות לניכוי מהכנסתם החייבת, שהרי חלפו שנים רבות מאז ביצוע העסקאות והשלמת הבניה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-01-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

24. אם בכל אלו לא די, הרי שדומה גם כי לא נפל פגם בסיווג העסקאות כעסקאות הוניות, לא כל שכן לא מדובר בטעות בולטת בסיווג. המסקנה כי עסקינן בעסקאות הוניות הינה מסקנה אפשרית וסבירה והחלטת מנהל מיסוי מקרקעין הייתה בגדר אחת ההחלטות האפשריות בנסיבות המקרה. על כן אפנה כעת לברר מהו סיווג הנכון של העסקאות.

סיווג העסקאות

25. פקיד השומה מבקש לקבוע כי עסקאות מכר הדירות על ידי המערערים הינן עסקאות פירותיות שיש למסותן על פי סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה:

השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעיסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;

סעיף זה עוסק בארבעה מקורות הכנסה שונים; הכנסה מעסק, הכנסה מעסקה בעלת אופי מסחרי, עסק אקראי בעל אופי מסחרי ומשלח יד (ראה א' רפאל **מס הכנסה** כרך א' 71 (2009)).

פקיד השומה ראה בהכנסת המערערים ממכירת הדירות כהכנסה פירותית מעסק או לחלופין כהכנסה מעסקה מסחרית (סעיף 25 לתצהיר נ/1).

26. הדיון בעניינם של המערערים מחייב דיון בשתי הבחנות שונות; האחת, בשאלה האם בפנינו עסקה במישור ההוני – שאז תמוסה במסגרת חוק מיסוי מקרקעין (שכן אין חולק כי מדובר בעסקת מכר של זכות במקרקעין), או שמא בפנינו עסקה במישור הפירותי. השנייה, אם נגיע למסקנה שבפנינו עסקה פירותית יהיה עלינו גם לברר האם העסקה שבפנינו מצויה בגדרם של המקורות הקבועים בסעיף 12(1) לפקודה.

27. גם ההבחנה בין שלושת המקורות הראשונים המפורטים בסעיף 12(1) (למעט משלח יד) אינה פשוטה וגורמת לבלבול רב. דומה שההבחנה בין "עסק" ל"עסקה בעלת אופי מסחרי" נעוצה בעיקר בתדירות, שכן פעילות של עסק דורשת בדרך כלל קיומן של עסקאות רבות. לעומת זאת כאשר עוסקים בהכנסה מעסקה בעלת אופי מסחרי, ברור שמדובר בעסקה בודדת והדיון מתמקד בשאלה מתי עסקה שכזו תחשב כבעלת אופי מסחרי.

28. האבחנה העיקרית בפקודת מס הכנסה הינה בין הכנסה שוטפת (הכנסה שבפירות), להכנסה הונית (רווח). להבחנה בין סוגי הכנסות אלו חשיבות רבה בשל שיעורי המס השונים על כל סוג הכנסה והאפשרות לקזז הפסדים אל מול סוגי הכנסות השונות (ראה י' מ' אדרעי **מבוא לתורת המיסים** 129-130 (2008); א' רפאל **מס הכנסה** כרך ו' 55 (2009)). ההבחנה בין סוגי ההכנסות אינה פשוטה והעסיקה ומעסיקה רבות את כל העוסקים בדיני המס שנים רבות. ככלל ניתן לומר כי



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-01-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

מקובלת ההגדרה ולפיה הכנסה שוטפת הינה הכנסה משימוש בגורמי ייצור ואילו הכנסה הונית הינה הכנסה ממכירת גורמי ייצור (אדרעי הנ"ל עמ' 110, א' רפאל הנ"ל עמ' 62-55, א' נמדר מס הכנסה 96-110 (מהדורה שלישית, 2010)).

29. כאמור סיווגה של הכנסה כפירותית אינו מספיק, שכן פקודת מס הכנסה אימצה את תורת המקור האנגלית, המונה רשימת מקורות הכנסה שרק במסגרתם תוכר הכנסה פירותית כהכנסה חייבת. רשימה זו מופיעה בסעיף 2 לפקודה וכוללת גם את המקורות המנויים בסעיף (1)2 שצוטטו לעיל (א' רפאל הנ"ל עמ' 31-30).

סיווגה של הפעילות העסקית חשוב לא רק לצורך הטלת החיוב במס אלא גם לצורך קיזוז ההפסדים. כך, סעיף 28(א) לפקודה קובע את האפשרות לקזז הפסדים מעסק או ממשלח יד בלבד:

הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלה-יד בשנת המס ושאינו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.

30. הצורך בסיווג פעילות כלכלית כ"עסק" במובן סעיפים (1)2 ו-28 לפקודה גרר דיונים רבים ומגוונים בבתי המשפט. ככלל ניתן לומר כי תנאי לסיווג פעילות כלכלית כעסק הינו היותה של הפעילות במישור הפירותי. לשם כך ניתן כמובן להיעזר במבחנים שנקבעו בפסיקה לשם הבחנה בין הכנסה שוטפת להכנסה הונית, אולם במבחנים אלו אין די ועל כן פותחו במשך השנים בפסיקה מבחנים שונים שנועדו להגדיר מתי פעילות עסקית במישור הפירותי תחשב כפעילות בעסק, ואשר הכנסותיה ימוסו על פי סעיף (1)2 לפקודה ואת הפסדיה יהיה ניתן לקזז על פי סעיף 28 לפקודה. עם זאת, בטרם נפרט את המבחנים, נזכיר כי עסקינן במבחני עזר ובכל מקרה על המסווג לבחון את הפעילות הנטענת על פי כלל מאפייניה מתוך ראייה כוללת.

בע"א 9412/03 הנ"ל בעמ' 560 מסכם בית המשפט את המבחנים:

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 התזירות: על פי מבחן זה, ככל שתזירות 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 השבחה, לפיו, פעולות השבחה 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



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-01-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

שהוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רבלנטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות.

בע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 18 (ניתן ביום 16/3/09), מדגיש בית

המשפט:

כמובן שאין נוסחה מתמטית אשר מאפשרת לשקול את המבחנים השונים ולהגיע לתוצאה מדויקת לגבי כל מקרה ומקרה. לאחר בחינת העסקה בקריטריונים השונים יש לצייר את התמונה בכללותה, לשקול את מידב המבחנים באופן מצטבר, ולדלות מתוכה את מהותה האמיתית. בסופו של דבר, חייב חוש המומחיות של המשפטן להדריך, בבואו לסווג עסקאות, שדבקו בהן סממנים מסחריים והוגניים גם יחד. בכל מקרה ומקרה יהיה למבחנים השונים משקל שונה, בהתאם לנסיבות.

31. על השימוש במבחנים האמורים נמתחה ביקורת. פרופ' אדרעי בספרו **אירועי מס, עלייתם (ואיבונם?) של דיני מיסים בישראל 78 (2007)** מציין כי "היה רצוי לנסות ולמצוא גם בתחום ההבחנה בין רווח הון להכנסה שוטפת, מבחן על שיקל את מלאכת ההבחנה הזאת כשמדובר במכירת רכוש".

פרופ' אדרעי מנסה להציג מבחן שכזה. על פי הצעתו "הכנסות שוטפות הן הכנסות שנוצרו בעבר (*ex post*) במהלך שנת המס, שהנישומה כבר מימשה אותם [...]". לעומת זאת "רווח הון מקורו בעתיד, בציפיות בהכנסות עתידיות (*ex ante*) שטרם מומשו" (עמ' 81).

עוד הוא מציע להשתמש במבחן המבוסס על מקורות גורמי הייצור שיוצרים את זרם ההכנסות בעתיד. כאשר גורמי הייצור הם גורמים פנימיים לנישום, כמו שימוש בהון עצמי או בעבודתו של הנישום, נראה בהכנסות ממכירתם כהכנסה שוטפת. לעומת זאת, כאשר הגורמים המייצרים את הרווח הם חיצוניים לנישום, כמו שינוי שער הריבית במשק וכדומה, הרי שההכנסות ממימוש רווחים אלו יסווגו כהכנסות הוניות.

32. גם מבחנים אלו שהציע פרופ' אדרעי זכו לביקורת. בעמ"ה (ת"א) 1276/01 ע.ש. טריידינג פלייסט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (ניתן ביום 1/3/09) מציין השופט מ' אלטוביה כי קשה לבדד בין גורמי ייצור פנימיים לחיצוניים וכי במציאות יימצאו מקרים רבים שבהם ישפיעו על העסקה גורמים מעורבים (ראה גם מאמרם של עו"ד י' שקל ו-ט' יהושע "קיומה של "אסטרטגיית יציאה" כמבחן ל"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" מיסים כג/א-50 (2009)).

33. ומה בענייננו. פקיד השומה מבקש להתבונן על המקרה מתוך התבוננות על כלל העסקאות שבוצעו בחלקות. פקיד השומה מדגיש כי בסופו של יום נבנו 16 דירות בחלקות, שמתוכן נמכרו 8



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-01-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

דירות. מי שעסק בפיקוח על הבניה, בהתקשרות עם קבלנים ובמציאת הקונים היו יצחק פלומין ויצחק זילברמן והחברות שבשליטתם. מכל אלו עולה לטענתו כי בפנינו הכנסה פירונית מעסק שתכליתו הייתה בניית דירות מגורים ומכירתן.

34. התבוננות זו של פקיד השומה אינה מדויקת, שהרי עלינו להתבונן על כל אחד מבעלי הזכויות בחלקות בנפרד. אמנם אין להתעלם מהתמונה הכוללת של החלקות, אולם בהחלט יתכן מצב שבו חלק מבעלי הקרקע יראו בבנייה עסק וינהלו אותו בהתאם, ואילו לגבי חלק אחר מבעלי הקרקע יבקשו להשקיע בנכס למען עצמם ויראו בהשקעתם כהשקעה הונית. כל נישום צריך להבחין על פי נסיבותיו שלו.

35. שני המערערים קבלו את הזכויות בחלקות בירושה מאמם וכן רכשו חלק נוסף משאר בעלי החלקות. לכל אחד מהם ייוחדו שלוש דירות וכל אחד מכר רק דירה אחת. גם לאחר הוצאת השומות נשוא תיק זה לא נמכרו דירות נוספות על ידי המערערים. המקרקעין הוחזקו על ידי המערערים מספר שנים עד שהחלה הבניה. מימון הבניה נעשה בהלוואה מקרובי משפחה ואין חולק כי זו הוחזרה, חלקה מכספי התמורה של הדירות שנמכרו וחלקה מהלוואות מובטחות במשכנתא שנטלו המערערים. בכל שנות ההחזקה של המקרקעין נהגו בהם המערערים כנכסים פרטיים ולא כמלאי עסקי. בכל עסקאות הרכישה, החל מהרכישה על ידי האם וכלה ברכישה הנוספת על ידי המערערים הם דיווחו על עסקאות הרכישה על פי חוק מיסוי מקרקעין ומעולם לא ביקשו לראות בזכויות במקרקעין כמלאי עסקי.

36. מדובר בנכס שחלקו הגיע למערערים בירושה וחלקו ברכישה ואשר הושבח במסגרת הסכם השיתוף בין כל בעלי הזכויות בחלקות. ככלל השבחה של נכס מקרקעין על ידי בעל הזכויות בו בדרך של בנייה הינה פעולה במישור ההוני. ודוק, ככל שהמשיב סבור כי בשלב כלשהו הפכו הזכויות במקרקעין מנכס פרטי למלאי עסקי הרי שצפוי היה כי יצביע על מועד זה וייקבע אותו כיום הרכישה של המלאי העסקי. בהתאם היה צריך לערוך את חישוב ההכנסה מהעסקה, אולם פקיד השומה אימץ את מועדי הרכישה והוצאות השבחה משומת מנהל מיסוי מקרקעין (עמ' 16 לפרוטוקול).

37. העסקאות נשוא השומות הינן עסקאות מכירה של דירות מגורים. דירות מגורים עשויות לשמש הן כמקור הכנסה לבעליהן- למשל אם הן מושכרות- ואזי מכירתן תהיה מכירה של גורמי הייצור ועל כן תחשב כרווח הון, ויכולה לשמש כמלאי בעסק של מי שרוכש מקרקעין בונה ומוכר לצרכי מסחר. משמע, טיבו של הנכס, דירת מגורים, אינו מספיק כדי לקבוע האם ההכנסה ממכירת הדירות מהווה הכנסה הונית או פירונית. גם אם נאמץ את הצעתו של פרופ' אדרעי ונבחן האם גורמי הייצור שהביאו להשבחת הנכס הינם פנימיים או חיצוניים, לא נקבל תשובה חד משמעית, שהרי ההשבחה הינה פרי של גורמים משולבים; תכנית מתאר שהתירה את הבנייה- תכנית שיזמה



בית המשפט המחוזי בחיפה

22 יולי 2012

ע"מ 10-01-38937 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-39072 פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה

עיריית חיפה (עמ' 11), עליית ערך המקרקעין, ביצוע עבודות הבנייה וההתקשרויות של המערערים עם בעלי המקצוע וכדומה.

38. גם המבחנים האחרים אינם מספקים תשובה חד משמעית. ספק גם אם ניתן לייחס למערערים בקיאות בתחום עסקי הנדל"ן, שכן איש מהם אינו עוסק במכירת נדל"ן. דוד הינו רואה חשבון ואיל הינו מהנדס אזרחי אך איש מהם אינו עוסק בסחר בדירות. הדירות נמכרו בסיוע של חברת זילברמן פלומין בע"מ ולא על ידי המערערים עצמם. כלל הנסיבות אינו מצביע כי המערערים עצמם מכרו את הדירות במסגרת עסק.

39. דומה גם כי עסקאות מכר הדירות אינן בגדר "עסקה בעל אופי מסחרי". קשה להגדיר מתי עסקה הינה בעלת אופי מסחרי ומקובל לבחון את המבחנים להגדרת עסק ולהתאימם לעסקה בודדת, כאשר כן מוצע לברר את כוונתו של הנישום, האם רכש את הנכס לצורכי מסחר – דהיינו למכירתו מיד בתום השבתו או שמא לצורך השקעה אחרת (ראה המאמר של "י שקל וטי" יהושע לעיל ופסקי הדין המוזכרים בו). גם מבחן זה אינו מבחן מספק, שהרי קשה לאתר את כוונתו של כל נישום ולהוכיחן. יתרה מזו, כוונתו של הנישום עשויה להשתנות ולעיתים נרכש נכס למטרה אחת אולם במשך הזמן מתגבשת מטרה אחרת וחוזר חלילה. כמו כן לא ברור האם כל כוונה לרווח מעידה על כוונה מסחרית ונדרש משהו נוסף כדי לקבוע שהרצון לממש רווחים מעיד על כוונת מסחר.

במקרה שלנו לא הובאו ראיות על כוונת המערערים והאם כוונתם הייתה למסחר דווקא. ככל שניתן להבין המערערים מכרו את הדירות כדי לממן את החזר ההלוואה שקיבלו ממשפחת בלט לצורך הבנייה. לא כל מכירה שמטרתה השגת מימון מלמדת על מסחריותה של העסקה. יתרה מזו, בדרך כלל במכירה בעל אופי מסחרי תשמש התמורה כהכנסה שוטפת לנישום, למימון צרכי מחיה או לרכישת מוצרים אחרים. במקרה הנוכחי תמורת המכירה נועדה רק למימון עלויות ההשבה ואין בכך די כדי לקבוע שהעסקה הייתה בעלת אופי מסחרי.

40. כפי שפורט לעיל איני צריך לקבוע מסקנה נחרצת לעניין סיווג העסקאות, שכן די בכך שהסיווג של עסקאות מכר הדירות כעסקאות במישור ההוני, וההכנסה ממכירת הדירות הינה הכנסה הונית, הינו סיווג אפשרי וסביר כדי לשלול מהמשיב את סמכותו לשנות את קביעת מנהל מיסוי מקרקעין. במקרה זה לא מדובר רק במסקנה אפשרית וככל שיש צורך בדבר דומני כי הסתכלות כוללת על הנסיבות מצביעה כי עסקינן בהכנסה הונית דווקא ולא בהכנסה פירונית.

סוף דבר

41. בשים לב לכל האמור, הנני מקבל את הערעורים ומורה על ביטול הצווים שהוצאו על ידי המשיב על פי סעיף 152(ב) לפקודה ואשר צורפו להודעות הערעור. הכנסות המערערים ממכירת הדירות יסווגו כהכנסות הוניות ממכירת מקרקעין ולא כהכנסות מעסק לפי סעיף 12(1) לפקודה.

