



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4576/15

לפני: כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט צ' זילברטל
כבוד השופטת ע' ברון

המערערת: מ.מ.א ניהול בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה תל אביב

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
מיום 25.2.2015 בע"מ 1186/09 שניתן על ידי כבוד השופט
ג' גינת

תאריך הישיבה: כ"ה בניסן התשע"ו (3.5.2016)

בשם המערערת: עו"ד אמנון רפאל; עו"ד אסף ששון

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופטת א' חיות:

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב (השופט ג' גינת) בו נדחה ערעורה של המערערת על שומות שהוציא לה המשיב לשנים 2003-2005. השאלה שעומדת במוקד הערעור דנן היא האם עיסקה בה מכרה המערערת בניין ברחוב אבן גבירול בתל-אביב היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי שיש למסות כהכנסה פירוטית והאם למשיב סמכות להוציא שומה בהתאם לאחר שכבר הוצאה שומת מס שבח לגבי העיסקה כעיסקה הונית.

1. המערערת, חברה בע"מ בבעלות בעל מניות יחיד, נוסדה בשנת 1975 ועיסוקה העיקרי הוא הפעלת חניונים. ביום 29.4.2004 רכשה המערערת בניין משרדים ברחוב

אבן גבירול בתל-אביב (להלן: הבניין) תמורת 8,830,984 ומכרה אותו כעבור שנה וחצי (ביום 20.11.2005) תמורת 11,425,365 ש"ח (להלן: העסקה). המערערת דיווחה על העסקה למשרדי מיסוי מקרקעין ביום 29.11.2005 וחודש לאחר מכן, ביום 29.12.2005, פנתה למשיב וביקשה לאשר לה קיזוז הפסד הון נטען בסך 507,867 ש"ח כנגד השבח בעסקה של מכירת הבניין. ביום 15.1.2006 ענה המשיב למערערת כי:

מאחר והנכס נמכר בשנת 2005 ואין נתונים לגבי פעילות החברה באותה שנה, רק לאחר הגשת דו"ח 2005 הבקשה תטופל (נספח 9 לתצהיר אופיר, מ/ש/1) (להלן: המכתב מינואר 2006)

כחמישה חודשים לאחר מכן, פנתה המערערת, באמצעות עו"ד בנדל וביקשה לקיים פגישה בעניין בקשתה להתיר את קיזוז הפסד ההון כנגד השבח שנוצר ממכירת הבניין. לטענת המשיב בפגישות שקוימו בעניין זה ביום 21.6.2006 וביום 11.12.2006, הובהר למערערת כי יש לבחון את סיווג העסקה נוכח סמיכות הזמנים שבין רכישת הבניין ומכירתו. דו"ח המערערת לשנת 2005 הוגש למשיב ביום 31.8.2006 ושומה סופית של מס שבח הוצאה לה מספר ימים לאחר מכן (ביום 6.9.2006) ושולמה על ידה. כשנה וחצי לאחר מכן, ביום 6.3.2008, הוציא המשיב למערערת שומה לפי מיטב השפיטה לשנים 2003-2005 בה קבע, בין היתר, כי מכירת הבניין מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ועל-כן יש למסותה כהכנסה פירותית ולא כרווח הון ממכירת מקרקעין. השגה שהגישה המערערת – נדחתה וביום 12.3.2009 הוציא המשיב למערערת שומה בצו לשנים 2003-2005 לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה) בה נקבע, בין היתר, כי מכירת הבניין היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

2. המערערת ערערה על שומה זו לבית המשפט המחוזי, אשר דחה את הערעור וקיבל את עמדת המשיב לפיה מכירת הבניין אכן מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי נוכח מאפייניה ובהם: תקופת החזקה קצרה בנכס; ניסיונות להשבחתו על ידי שינוי ייעודו; מימון העסקה בחלקו באמצעות אשראי זר; וכן שימוש במיומנות וידע באמצעות אנשי מקצוע מתאימים.

3. מכאן הערעור דנן בו טוענת המערערת כי בית המשפט המחוזי לא הכריע בטענת הסף שהעלתה הנוגעת לסמכותו של פקיד השומה להוציא שומה לגבי העסקה לאחר שמנהל מס שבח כבר הוציא שומת מס לגביה, והיא מפנה בהקשר זה להלכה שנפסקה בע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה (2.2.2005) (להלן: עניין חזן) עליה

נעמוד בהמשך. לגישת המערערת לא התקיימו במקרה דנן טעמים כבדי משקל המצדיקים את שינוי החלטתו של מנהל מס שבח מקרקעין ועוד היא טוענת כי נוכח העובדה ששינוי הסיווג יניב למדינה רווח קטן יחסית (330,000 ש"ח), אין לפגוע בזכויותיה. כמו כן טוענת המערערת כי החלטתו של מנהל מס שבח סבירה וכי היא הסתמכה עליה ואין לשנותה משום שהמשיב היה מודע לעיסקה ולהחלטות מנהל מס שבח ביחס אליה בעת שנתקבלו. לגופם של דברים טוענת המערערת כי מכל מקום, אין מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי על פי המבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין זה.

4. המשיב מצידו סומך ידיו על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי וטוען כי הכרעתו בעניין סיווג העסקה טומנת בחובה הכרעה בסוגיית הסמכות, שכן אילו סבר שאין לפקיד השומה סמכות, לא היה עובר לדון בשאלת סיווג העסקה. עוד טוען המשיב כי החלטתו עומדת באמות המידה שנפסקו בהקשר זה בעניין חזן וכי יש לדחות את טענת ההסתמכות שמעלה המערערת, שכן לאורך כל הדרך וכבר במועד סמוך לעסקה ובטרם הפכה שומת מס השבח לסופית, הובהר למערערת כי שאלת סיווג העסקה עומדת על הפרק וכי כל עוד לא יוגש הדו"ח לשנת 2005 לא יוכל פקיד השומה לדון בה. המשיב מוסיף וטוען כי טענת המערערת שהוצאת שומת מס שבח מונעת כביכול מפקיד השומה להוציא שומת מס הכנסה משוללת כל היגיון, שכן הדיווח למס שבח מתבצע בתוך 40 יום ממועד ביצוע העסקה ואילו פקיד השומה נדרש לעיסקה רק עם הגשת הדו"ח הכספי לשנת המס הרלוונטית. בהינתן לוחות הזמנים הללו קבלת טענת המערערת, כך נטען, לא תאפשר לפקיד השומה להפעיל את סמכויותיו לעולם לגבי עסקאות מקרקעין. המשיב מוסיף ומפנה בהקשר זה לסעיפים 48ב ו-50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) בהם נקבע כי מס השבח מהווה מקדמה על חשבון מס הכנסה וכי מכירה הנתונה לשומת מס הכנסה פטורה ממס שבח והוא מוסיף ומציין כי כל שומת מס שבח המוצאת לנישום כוללת הערה לפיה מס השבח מהווה מקדמה על חשבון מס הכנסה וכי על המוכר מוטלת חובה להגיש דו"ח למס הכנסה בתום שנת המס ולכלול בו את השבח שנקבע בשומה. לגופו של עניין, טוען המשיב כי אין להתערב בקביעת בית המשפט המחוזי לפיה מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי על פי המבחנים הנוהגים לעניין זה.

5. דין הערעור להידחות.

בעניין חזן נדונה השאלה האם מוסמך פקיד השומה לסווג עסקה במקרקעין כ"עסקה פירותית" ולהטיל עליה מס הכנסה לפי פקודת מס הכנסה לאחר שכבר סווגה כ"עסקה הונית" בשומה סופית על ידי מנהל מס שבח מקרקעין. בהתייחסו לסעיפים

48ב ו-50 לחוק מיסוי מקרקעין, עליהם נסמך המשיב שם כמקור לסמכותו לשנות מקביעות מנהל מס שבח מקרקעין, קבע בית המשפט מפי הנשיא א' ברק, כי אין בסעיפים אלה מענה לשאלת תיאום הסמכויות בנושא סיווג עסקה במקרקעין, והם אינם המקור לסמכותו של פקיד השומה. סעיף 48ב, כך נקבע, עוסק בשיעור מס שבח בלבד ואין בו כלל מפורש ביחס לשאלת התנגשות הסמכויות בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח מקרקעין ואילו סעיף 50 קובע הוראה מהותית בדבר פטור ממס שבח לעסקה פירונית החייבת במס הכנסה על פי הפקודה, אך אין בו תשובה מפורשת לשאלת סמכות הקביעה בדבר מהותה וסיווגה של העסקה מקום שבו הנישומים אינם טוענים לפטור כזה (שם, בפסקאות 19-24). עוד נקבע כי מכל מקום פקיד השומה אינו נעדר סמכות לשנות מקביעותיו של מנהל מס שבח מקרקעין שכן "בפניו כלל העובדות, הידע, והכלים הנדרשים לסיווג עסקה במקרקעין כעסקה הונית או עסקה פירונית, במטרה לקבוע את שומת האמת של הנישום" (שם, פסקה 31). עם זאת, כך הוסיף בית המשפט וקבע שם, מקום שבו מנהל מס שבח כבר הכריע בשאלה זו ויש שומה סופית, יש להגביל את סמכותו של המשיב לשנות מהחלטתו של מנהל מס שבח לנסיבות העומדות בכללי המשפט המנהלי לשינוי החלטה מנהלית. בהתאם לאמות-מידה אלה הוסיף בית המשפט וקבע כי "השינוי יותר במקרים "כבדי משקל" ... הבדיקה היא בדיקה נסיבתית ממקרה למקרה ... [ובכל 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" (שם, בפסקה 30).

6. במקרה דנן טוענת המערערת כי הסתמכה על שומתו הסופית של מנהל מס שבח, והייתה רשאית להניח כי הליכי השומה שבהם נקט היוו סוף פסוק באשר לעיסקה נושא הערעור. עוד נטען כי ה"אשם" במתן החלטתו של מנהל מס שבח נובע מהתנהלות המשיב, אשר לא ביקש ממנו להמתין עם החלטתו ולכלל הפחות יש לחלק את ה"נזק" כתוצאה מכך בינו ובין המערערת בדרך של הפחתת המס שיוטל עליה. בטענות אלו אין ממש ודינן להידחות. כפי שפורט לעיל, במכתב מינואר 2006 הבהיר המשיב למערערת כי לא ניתן לטפל בבקשתה לקיזוז הפסד הון כתוצאה ממכירת הבניין, אלא לאחר שיוגש הדו"ח לשנת 2005. ובמילים אחרות, המערערת ידעה כבר באותו שלב ובטרם הוצאה לה שומת מס השבח, כי המשיב יבקש לבחון את העסקה ולבחון את סיווגה. זאת ועוד – כפי שתואר לעיל, בחודש יוני 2006, כשלושה חודשים לפני שהוצאה לה שומת מס השבח, הגישה המערערת בקשה לבחון את בקשתה לקיזוז הפסד הון כנגד השבח שנצמח לה ממכירת הבניין ועל פי תצהירה של מפקחת המס בחוליית חברות במשרדי פקיד שומה תל-אביב 3, שלא נסתר, בפגישה שנערכה באותו

חודש עם באת-כוחה של המערערת הובהר לה כי מדובר בסוגיה שיש לבחון (פסקה 18 לתצהיר, מ/ש/1; כן ראו עמודים 88-89 לפרוטוקול הדיון מיום 15.2.2012). די בכך על מנת לדחות את טענות המערערת להסתמכות במקרה דנן.

7. לגופו של עניין טוענת המערערת, כאמור, כי אין מדובר בעסקת אקראי, שכן היא רכשה את הבניין כהשקעה, התכוונה להפוך אותו לנכס מניב, ולכן המיסוי על מכירתו מקומו במישור ההוני, כפי שקבע מנהל מס שבח מקרקעין, ולא במישור הפירוטי, כפי שקבע המשיב.

בחנתי את הטענות שהעלו הצדדים לעניין סיווג העסקה ולא מצאתי מקום להתערב במסקנה שאליה הגיע בית המשפט המחוזי.

הפסיקה קבעה מבחני-עזר לצורך סיווגה של הכנסה כפירותית או כהונית ובהם: טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות; מבחן תקופת האחזקה; אופן מימון העסקה; ידענותו ובקיאותו של הנישום או שלוחיו; מבחן פיתוח והשבחת הנכס; ההיקף הכספי של העסקה ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה (ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פסקאות 34-35 (12.8.2012); ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1, 12 (1985); עניין חזן, בפסקה 41)). יישום מבחנים אלה על העסקה נושא הערעור מעלה כי בפנינו הכנסה פירותית. כך, הדיווח למיסוי מקרקעין וכן ההשגה שהוגשה למיסוי מקרקעין (מ/ש/3) מלמדים כי המערערת ביקשה להשקיע בבניין על מנת "לעורר עניין אצל הקונים", ואף פנתה למשרדי תיווך על מנת לשווק את הנכס (עמודים 62-63 לפרוטוקול). כפי שכבר נפסק "נקודת המוצא היא שנכסים שעוברים שינוי והשבחה לקראת מכירתם, כגון שינויים שנועדו להפוך את הנכס לסחיר יותר ולהעלות את ערכו, או שמכירתם דורשת פעולות שיווק, הם נכסים הנמכרים במסגרת פעילות מסחרית-עסקית" (ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח-תקווה, פסקה 20(ט) (16.3.2009)) (להלן: עניין מגיד). פעולותיה של המערערת בכל הקשור לבניין שרכשה הן פעולות "השבחה" עיסקיות מובהקות. עוד מקובלת עליי עמדת המשיב לפיה מאפייניו של הבניין (בניין מסחרי בשטח של 1000 מ"ר) ופרק הזמן הקצר אשר החזיקה בו המערערת (כשנה ומחצה) מעידים אף הם על עסקת אקראי. מימון העסקה, למצער בחלקה, מהוון זר הוא מאפיין נוסף של עסקה פירותית ולא הונית (ראו אהרן נמדר מס הכנסה 98-99 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדר)) וכך גם בקיאותו היחסית של בעל המניות היחיד בה בביצוע עסקאות נדל"ן (ראו עמ' 12-2 לפרוטוקול) וההסתייעות בבעלי מקצוע הבקיאים בהשבחת נכסים ושיווקם (אדריכל, מהנדסים ומשרד תיווך, ראו פירוט בהשגה על שומת מס שבח שהגישה

המערערת, מ/ש 3), התומכים במסקנה כי מדובר בעסקה בעלת אופי המסחרי (עניין מגיד, פסקה 20(ז); נמדד, בעמ' 96-98)).

8. אם לא די בכל אלה, בא כתב תביעה שהגישה המערערת נגד אדריכל הפרויקט בחודש יוני 2006 (מע' 3, נספח י"א) ומספק הוכחה ניצחת בבחינת "הודאת בעל דין" כי אכן מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. וכך טענה המערערת באותה התביעה:

4. עניינה של תביעה זו הוא בנזקים כספיים חמורים שנגרמו לתובעת [המערערת-א.ח.] בעטיו של הנתבע, אשר הציג בפני התובעת מצגי שווא לגבי מערך הזכויות הקיימות בנכס מקרקעין [הבניין-א.ח.] שהתובעת רכשה לשם מימוש מהיר ...
[...]

8. התובעת עוסקת כאמור בעסקי חניונים ואינה עוסקת בעסקאות נדל"ן ובכלל זה אין התובעת צוברת בידיה נכסי נדל"ן להשקעה או להשבחה. על אף עובדה זו בחרה התובעת להשתתף במכרז לרכישת המבנה לאור העובדה כי טברה כי תוכל להפיק רווח ממכירת המבנה במימוש מהיר, אף לאחר ביצוע עבודות שיפוץ מינימיאליות.

המערערת הוסיפה וציינה באותו כתב תביעה כי לאחר שרכשה את הבניין, התברר לה כי ייתכן ותוכל להפיק רווח כספי פי כמה מתמורת הרכישה באמצעות הפיכתו לנדל"ן מניב (פסקה 12 לכתב התביעה), אך משנוכחה לדעת כי הוצגו לה מצגי שווא לכאורה בהקשר זה "החליטה התובעת למכור את הנכס, כפי תכניתה המקורית" (שם, פסקה 23).

המערערת ניסתה לעטות על ערעורה אצטלה של שאלות משפטיות עקרוניות אך האמור בכתב תביעה שצוטט לעיל מלמד כי בעת שרכשה את הבניין היא ביקשה לעשות כן על מנת לממשו מימוש מהיר וכי זה היה הבסיס להחלטתה לבצע את עסקת המכירה זמן קצר לאחר שנתבדו לכאורה תקוותיה להפכו לנדל"ן מניב עקב מצגי שווא המיוחסים על ידה לאדריכל הבניין (ראו גם מכתבה של המערערת לאדריכל טולדנו, נספח 13 לתצהיר מפקחת המס, מ/ש 1). המצוטט לעיל מתוך כתב התביעה שהגישה המערערת נגד האדריכל יש בו בעיניי כדי להשתיקה מלכפור בכך שכל מטרתה ברכישת הבניין הייתה לשם "מימוש מהיר" לאחר השבחתו (ראו והשוו ע"א 4170/14 כהן נ' כהן, פסקה 8 (14.1.2016) והאסמכתאות שם).

9. מטעמים אלו כולם, אציע לחברי לדהות את הערעור. כמו כן אציע לחייב את המערער לשאת בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורך דין בסך 50,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק-דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, ג' באייר התשע"ו (11.5.2016).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת