



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 490/13

ע"א 7773/13

לפני :
כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערער בע"א 490/13 : יצחק פלומין

המערערים בע"א 7773/14 :
1. יצחק זילברמן
2. חנה זילברמן

נ ג ד

המשיב בע"א 490/13 ובע"א :
773/14 : פקיד השומה חיפה

ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה
מיום 27.11.12 בעמ"ה 38848-01-10 שניתן על ידי כבוד
השופט ר' סוקול ועל פסק דינו של בית המשפט המחוזי
בחיפה מיום 18.7.13 בע"מ 38792-01-10 שניתן על ידי
כבוד סגנית הנשיא ש' וסרקרוג

תאריך הישיבה : ט' באלול תשע"ד (4.9.14)

בשם המערער בע"א 490/13 : עו"ד ב' קלדרון

בשם המערערים :
בע"א 7773/13 : עו"ד יוסי אלישע

בשם המשיב : עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. אנשי עסקים פועלים במסגרת חברה העוסקת בתחום של קבלנות בניין. פעילותם מעוררת שורה ארוכה של שאלות הקשורות כולן, בדרכים שונות, לעירוב התחומים בין פעילותם כנישומים פרטיים לבין פעילותה העסקית של החברה. באלו נסיבות ניתן לייחס להם באופן אישי הכנסות שנרשמו כהכנסותיה של החברה? מהי

השלכתו של פסק דין שניתן ביחס לשנת מס קודמת על ההתדיינות בשנת המס הבאה, והאם הוא חוסם את הצדדים מלהעלות טענות – עובדתיות ומשפטיות – בסוגיות שכבר הוכרעו ביניהם? האם רשויות המס רשאיות להוציא שומות סותרות לחברה ולמנהליה באותה שנת מס? כמו כן, עלתה השאלה, כיצד יש למסות הענקת דירות במתנה בפרויקט שנבנה על קרקע בבעלות משפחתם של אותם אנשי עסקים – כ"הונית" או "פירותית"?

עיקרי התשתית העובדתית והמחלוקות בין הצדדים

2. יצחק זילברמן (להלן: זילברמן) ויצחק פלומין (להלן: פלומין) הם שני שותפים עסקיים שייסדו בשנת 1984 את חברת זילברמן-פלומין בע"מ (להלן: החברה). השניים היו בעלי המניות היחידים בחברה בשיעורים זהים, וכן מנהליה. מאז הקמתה ועד לשנת 2001 החברה עסקה בבנייה ובמכירה של דירות למגורים. החל משנת 2001 החברה חדלה מלעסוק בבנייה ומכירה של דירות ואף לא היו לה דירות במלאי. מאז אותה עת הצהירה החברה על הפסדים.

3. חברה אחרת בבעלותם של זילברמן ופלומין, חברת פלומין בע"מ (להלן: החברה השנייה), הייתה הבעלים של מחצית מהזכויות במגרש מקרקעין בחיפה (להלן: המקרקעין). המחלוקות שבפנינו נוגעות לתוצאות המס של עסקאות שנעשו בנוגע לפרויקט לבניית שני מגדלים שהוקם בסופו של יום על המקרקעין (להלן: הפרויקט).

4. ביום 31.8.1982 מכרה החברה השנייה לנשותיהם של פלומין וזילברמן – יהודית פלומין ז"ל וחנה זילברמן שתבדל לחיים ארוכים – את זכויותיה במקרקעין, כך שכל אחת מהנשים קיבלה רבע מהזכויות במקרקעין. לאחר מכירת הזכויות חדלה החברה השנייה מלהתקיים. עם פטירתה של הגב' פלומין ז"ל, עברו זכויותיה לילדיה – אייל ודוד פלומין (להלן: האחים פלומין). בהמשך, חנה זילברמן והאחים פלומין רכשו זכויות נוספות במקרקעין, כך שבסך הכול הם החזיקו ביחד בשלושה רבעים מהזכויות במקרקעין: באופן שחנה זילברמן החזיקה בשיעור של 3/8 מהמקרקעין, וכך גם האחים פלומין (במשותף). בסוף שנת 2000 נרכשו יתר

הזכויות במקרקעין (היינו 1/4 מהזכויות שנותרו) על ידי שרל ודוד בלט (להלן: בלט), שהם קרובי משפחה של האחים פלומין.

5. ביום 22.10.2001 חתמו חנה זילברמן, האחים פלומין ובלט (להלן: בעלי המקרקעין) על חוזה עם החברה, אשר בגדרו החברה התחייבה לתת שירותי ניהול ופיקוח ביחס לפרויקט שתוכנן לקום על המקרקעין בתמורה לתשלום סך של 120,000 דולר.

6. במהלך השנים שחלפו מאז, רשמה החברה בספריה הכנסות שהתקבלו מעבודות הניהול והפיקוח, ואלה קוזזו כנגד הפסדיה הצבורים. להשלמת התמונה יצוין כי החברה לא שילמה בשנים אלה משכורות לעובדים, מלבד זקיפת שווי רכב והוצאות למנהלים בסך של 40,000 שקל לשנה. תשלום דומה שולם להם גם בשנים קודמות שבהן הם לא העניקו שירותי ניהול ופיקוח.

7. בעלי המקרקעין הסכימו כי כל אחד מהם יישא בעלויות הנדרשות לביצוע הפרויקט באופן יחסי לחלקו במקרקעין, וכי גם את הדירות שתתקבלנה מהפרויקט הם יחלקו ביניהם באופן יחסי לחלקם במקרקעין. הפרויקט כלל 16 דירות בסך הכול (8 דירות בכל בניין) וחנה זילברמן עצמה קיבלה בו שש מן הדירות.

8. בשנת 2005 חנה זילברמן העבירה לבעלות ילדיה שתיים מתוך שש הדירות האמורות ללא תמורה. חנה זילברמן הגישה הצהרות לרשויות מס שבה לפיהן יש לראות במתן הדירות לילדיה "מתנה לקרובים" הפטורה ממס לפי סעיף 62(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין), המורה כי מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו תהיה פטורה ממס. רשויות מס שבה הוציאו לחנה זילברמן שומות סופיות בהתאם להצהרות אלה.

9. בהמשך, בשנת 2006 חנה זילברמן מכרה שתי דירות נוספות מהדירות שבבעלותה לרוכשים אחרים בתמורה. יצוין, להשלמת התמונה בלבד, כי הצדדים

חלוקים גם על שאלת המיסוי של התמורה בגין מכירת דירות אלה – פקיד שומה חיפה (להלן: פקיד השומה) סבור כי מדובר בעסקה פירותית החייבת במס הכנסה בעוד חנה זילברמן סבורה כי מדובר בעסקה הונית שאת הרווח בגינה יש לקזז כנגד הפסדי הון שונים שנגרמו לבעלה. המחלוקת בין הצדדים בשאלה זו אינה בפנינו והיא מתבררת בימים אלה בבית המשפט המחוזי חיפה (ע"מ - 58556-01-12, סגנית הנשיא ש' וסדקרוג).

10. בעקבות המסכת העובדתית שתוארה התגלעו בין פקיד השומה ובין פלומין וזילברמן שתי מחלוקות עקרוניות, הנמצאות גם בבסיס הערעורים שבפנינו. מחלוקת אחת נסבה על השאלה למי יש לייחס את ההכנסות מעבודות הניהול והפיקוח שבוצעו, ובהתאם לכך מי חב במס בגין הכנסות אלה. מחלוקת שנייה נסבה על חבות המס בגין העברת הדירות על-ידי חנה זילברמן לילדיה.

11. ייחוס ההכנסות מעבודות הניהול והפיקוח – עמדתו העקרונית של פקיד השומה היא כי יש לייחס את ההכנסות מעבודות הניהול והפיקוח לזילברמן ולפלומין באופן אישי ולא לחברה. המשמעות המעשית של עמדה זו היא חיובם של זילברמן ופלומין בתשלום מס בגין תקבולים אלה, בה בשעה שכאשר הם יוחסו לחברה תשלום המס בגינם נעשה על דרך קיזוז מהפסדיה הצבורים. בהתאם לעמדתו זו, פקיד השומה הוציא לפלומין, לזילברמן ולחברה שומות חדשות לשנים 2004 ו-2005 שבהן ייחס לפלומין ולזילברמן באופן אישי את ההכנסות מעבודות הניהול והפיקוח.

12. העברת הדירות של חנה זילברמן לילדיה – כאמור, חנה זילברמן דיווחה על העברת הדירות לבעלות ילדיה כ"מתנה לקרובים" הפטורה ממס. לעומת זאת, לשיטת פקיד השומה, יש לראות את העברת הדירות כ"עסקה פירותית" החייבת בתשלום מס הכנסה. בהתאם לכך, פקיד השומה הוציא לחנה זילברמן שומת מס לשנת 2005 שבה היא חויבה בתשלום מס הכנסה על העברתן של שתי הדירות לילדיה.

13. המחלוקות בין הצדדים הובילו להתדיינות משפטית ענפה בפני ערכאות שונות, כמפורט להלן.

14. הגשת השגות על השומות שהוצאו לשנים 2004 ו-2005 – החברה, פלומין ובני הזוג זילברמן הגישו השגות על השומות שהוצאו להם לשנים 2004 ו-2005. פקיד השומה דחה את כל ההשגות שהוגשו ביחס לשנת המס 2004. בנוסף, פקיד השומה דחה את ההשגות שהגישו פלומין ובני הזוג זילברמן ביחס לשנת המס 2005. לעומת זאת, פקיד השומה לא דחה את ההשגה שהוגשה על-ידי החברה עצמה ביחס לשנה זו בזמנים הקבועים לכך בדין. הימנעות כאמור נחשבת לקבלת ההשגה (לפי סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה) הקובע כי אם פקיד השומה לא השתמש בסמכויותיו לדחות או לקבל את ההשגה בזמנים הקבועים לכך, יראו את ההשגה כשומה שהתקבלה). בעקבות דחיית ההשגות, הגישו הצדדים ערעורים שונים לבתי המשפט. חלק מהליכים אלה כבר הוכרעו בפסק דין חלוט של בית משפט זה (ע"א 9713/10 זילברמן פלומין (1984) בע"מ נ' פקיד השומה חיפה (3.12.2012) (להלן: פסק הדין העליון הקודם)) וחלקם הובילו להליכים שבפנינו. כפי שצוין בפסקה 9 לעיל, הליכים אחרים שנסבים על שנת 2006 עודם תלויים ועומדים.

15. הערעור של החברה וזילברמן בנוגע לשנת המס 2004 (להלן: ערעור זילברמן והחברה 2004) – החברה וזילברמן הגישו ערעורים בגין השומות שהונפקו להם לשנת המס 2004. ערעורים אלה נדונו במאוחד בפני בית המשפט המחוזי בחיפה (ע"מ 820/08, השופט ר' סוקול (להלן: פסק הדין המחוזי הקודם)), ונטען בהם כי יש לייחס את ההכנסות מחוזה הניהול והפיקוח לחברה, ולא למנהליה.

16. בפסק הדין המחוזי הקודם מיום 10.11.2010 דחה בית המשפט המחוזי ערעורים אלה, וקבע כי אין לייחס את ההכנסות מעבודות הניהול והפיקוח לחברה אלא למנהלי החברה באופן אישי. על פסק הדין הוגש ערעור לבית משפט זה, והוא נדחה בפסק הדין העליון הקודם. בפסק הדין העליון הקודם נקבע כי ביסודו של

הערעור מצויות טענות במישור העובדתי, אשר נדחו בבית המשפט המחוזי ואף בית משפט זה לא ראה לנכון לקבלן. וכך נאמר בפסק הדין: "מבינים אנו את טענת המערערים באשר לכך שבשל מצבה הקשה של החברה באותם ימים לא שולמו משכורות בעבור הפיקוח; מבינים – אך איננו מסכימים כי הדרך לטפל בכך הייתה כפי שנעשה. נותרו בלבנו תמיהות לא מעטות הן באשר להסכם הפיקוח והן באשר לצורת התשלומים, ואלה מטות את הכף כנגד טענת המערערים". הליך זה אינו עוד בפנינו אך הוא מהווה חלק מן הרקע להתדיינות, ובהמשך תיבחן השלכתו על הערעורים דנן.

17. הערעור של פלומין בנוגע לשנות המס 2004 ו-2005 – פלומין הגיש ערעור לבית המשפט המחוזי בחיפה (ע"מ 38848-01-10, השופט סוקול) על דחיית השגותיו לשנים 2004 ו-2005. פלומין טען כי פקיד השומה לא עמד במסגרת הזמנים הקבועה בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה למתן החלטה בהשגה שהגיש בנוגע לשומה לשנת 2004. כמו כן, הוא טען כי יש לראות את השגתה של החברה לשנת 2005 (לפיה יש לייחס לה את ההכנסות משירותי הניהול והפיקוח) ככזו שהתקבלה, ועל כן לא ניתן לייחס לו באופן אישי הכנסות אלה בהתייחס לאותה שנה. לגופם של דברים, פלומין טען כי את כל עבודות הניהול והפיקוח ביצע כאורגן של החברה ולכן את ההכנסות מעבודות אלה יש לייחס לחברה.

18. ערעורו של פלומין נדחה על-ידי בית המשפט המחוזי. בית המשפט המחוזי קבע כי פקיד השומה עמד במועדים הקבועים בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה למתן החלטה בהשגה שהגיש פלומין לשנת המס 2004. בית המשפט המחוזי ציין בהקשר זה כי סעיף 152(ג) האמור קובע שני מחסומי זמן שונים למתן החלטה בהשגה, לפי המאוחר שבהם: האחד, שנה ממועד הגשת ההשגה; והשני, שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח של הנישום למס הכנסה. בית המשפט המחוזי ציין כי הדו"ח לשנת 2004 הוגש על-ידי פלומין ביום 29.3.2006, ולכן המועד האחרון למתן החלטה בהשגה היה יום 31.12.2009 לפי סעיף 152(ג) לפקודה. בית המשפט המחוזי קבע כממצא עובדתי בהקשר זה כי ההחלטה בהשגה נשלחה לפלומין עוד לפני יום זה.

19. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי אין בעובדה שפקיד השומה קיבל את השגת החברה לשנת 2005 כדי להועיל לפלומין. בית המשפט המחוזי ציין כי די בכך שפקיד השומה הצהיר כי ככל שתתקבל עמדתו לפיה ההכנסות הן הכנסות אישיות של מנהלי החברה תתוקן בהתאם גם שומת החברה לשנה זו. עוד נקבע כי פקיד השומה קיבל את השגת החברה לשנת 2005 ביודעין מכיוון שאין לה כל משמעות כספית ותוצאתה המעשית היא הגדלת ההפסד הקיים בחברה. לכן, כך נקבע, העובדה שפקיד השומה החליט "מטעמים מעשיים בלבד" שלא לדון בהשגת החברה לשנת 2005 אינה משתיקה אותו מלטעון כי יש לייחס את ההכנסות למנהליה.

20. לגופו של עניין, בית המשפט המחוזי התבסס על פסק הדין המחוזי הקודם, אשר בו נקבע כי העסקה האמיתית למתן שירותי ניהול ופיקוח נעשתה מול זילברמן ופלומין באופן אישי ולא מול החברה (יצוין, כי באותה עת טרם ניתן פסק הדין העליון הקודם). בית המשפט המחוזי בחן בפירוט את הראיות החדשות שהובאו בפניו בסוגיה זו והגיע למסקנה כי אין בהן כדי לשנות ממסקנתו שעבודות הניהול והפיקוח ניתנו על-ידי זילברמן ופלומין באופן אישי. בית המשפט המחוזי קבע כי הסכם הפיקוח מעלה תמיהות רבות ו"אינו אמין". בין השאר, הוא הצביע על כך שהסכם אינו קובע מועדי תשלום, מה שאינו סביר בהסכמים מסוג זה. עוד ציין בית המשפט המחוזי כי בפועל רק בשנת 2004, כשהעבודות היו כבר לקראת סיום, הועבר לחברה תשלום של 188,000 שקל בלבד. בית המשפט המחוזי קבע כי לא סביר שעד מועד זה העניקה החברה שירותי ניהול ופיקוח ללא תשלום.

21. הערעור של בני הזוג זילברמן בנוגע לשומות שנת מס 2005 – בני הזוג זילברמן הגישו אף הם ערעור לבית המשפט המחוזי בחיפה על השומות שהוצאו להם בגין שנת המס 2005 (ע"מ 38792-01-10, סגנית הנשיא ש' וטרקרוג). בערעור זה חזר זילברמן על טענתו כי אין לייחס לו באופן אישי את ההכנסות בגין מתן שירותי ניהול ופיקוח לשנת 2005. כמו כן, חנה זילברמן טענה כי העברת שתי הדירות לילדיה היא "מתנה לקרובים" אשר פטורה ממס. להשלמת התמונה יצוין כי

במסגרת ההליך שהתנהל בבית המשפט בערעור של בני הזוג זילברמן, פקיד השומה הודה כי יש לראות את ההשגה שהגישה החברה לשנת 2005, ובה נטען שיש לייחס לחברה את ההכנסות משירותי הניהול והפיקוח, ככזו שהתקבלה.

22. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור שהגישו בני הזוג זילברמן. בית המשפט המחוזי בחן בפירוט את כלל הראיות שבפניו וקבע כי לא הוצגו ראיות חדשות המצדיקות סטייה מפסק הדין המחוזי הקודם ומפסק הדין העליון הקודם (שניתנו בערעורם של זילברמן והחברה לשנת המס 2004) לפיהם יש לייחס את ההכנסות מעבודות הניהול והפיקוח לשנת 2004 למנהלי החברה. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי לא הוצגו בפניו כל אינדיקציות המעידות כי העבודות בוצעו על-ידי החברה, וכי למעשה החברה חדלה מכל פעילות עסקית כבר בשנת 2002 והחל משנה זו היא לא עסקה בכל פעילות של שירותי ניהול או פיקוח. בית המשפט המחוזי קבע אף כי לקבלת ההשגה של החברה ביחס לשנת 2005, לפיה היא זו שנושאת בתשלום המס בגין העבודות, אין כדי להועיל לזילברמן בערעור שהגיש. זאת, בין השאר, בשים לב לכך שלא הייתה לקבלת ההשגה משמעות כספית מבחינת החברה שממילא דיווחה על הפסדים ולא שילמה בפועל מס בשל כך (אלא רק קיזזה את התמורה בגין שירותי הניהול והפיקוח מהפסדיה).

23. בית המשפט המחוזי דחה גם את טענותיהם של בני הזוג זילברמן בנוגע לחיוב במס בגין העברת הדירות לילדיהם. בפתח הדברים, קבע בית המשפט המחוזי כי העובדה שרשויות מיסוי מקרקעין קיבלו את הצהרותיה של חנה זילברמן לפיהן העברת הדירות היא "מתנה לקרובים" הפטורה ממס לפי סעיף 62(א) לחוק מס שבח, אינה מקימה השתק אוטומטי מפני סיווגה של עסקה זו באופן שונה על-ידי רשויות מס הכנסה.

24. לגופם של דברים, בית המשפט המחוזי קבע כי יש לראות בהעברת הדירות תוצאה של פעילות עסקית שיש לסווגה כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי". בית המשפט המחוזי קבע כי חנה זילברמן רכשה את המקרקעין בשנת 1982 באופן פרטי ורק בהמשך הדרך, בשנת 2001, הנכס שינה את ייעודו מנכס פרטי

שבבעלותה למלאי עסקי המשמש אותה בפעילות בעלת אופי מסחרי. לכן, כך נקבע, יש לחייב את חנה זילברמן בתשלום מס הכנסה – כתולדה מכך שהדירות שהועברו לילדיה היו דירות ששימשו בפועל כמלאי עסקי.

25. בקובעו כי יש לראות במעורבותה של חנה זילברמן בפרויקט פעילות בעלת אופי מסחרי נדרש בית המשפט המחוזי להיקף ההשקעה בעלויות הבנייה של הפרויקט כולו, בסך של 6.7 מיליון דולר, לכך שההשקעה בפרויקט נעשתה גם באמצעות מימון חיצוני, לידע המקצועי של חנה זילברמן עצמה בכל הנוגע להתקשרות עם קבלני משנה וליכולתה להסתייע בתחום הפיקוח על זילברמן עצמו, שזהו תחום עיסוקו. לבסוף, נקבע כי הפרויקט בוצע באמצעות פעילות מאורגנת ואקטיבית של בעלי הקרקע, אשר למשפחתם היה ניסיון וותק בתחום הנדל"ן. מכל הטעמים הללו הגיע בית המשפט המחוזי לכלל מסקנה שמדובר בעסקה פירותית החייבת בתשלום של מס הכנסה.

26. פסק הדין בעניינם של האחים פלומין – להשלמת התמונה יצוין כי ביום 22.7.2012 ניתן בבית המשפט המחוזי בחיפה פסק דין נוסף הקשור לאירועים המתוארים (ע"מ 38937-01-10, השופט ר' סוקול). פסק דין זה נסב על שאלת החיוב במס בגין מכירת הדירות של האחים פלומין כתוצאה מהפרויקט. כזכור, האחים פלומין ירשו את זכויות אמם המנוחה במקרקעין. כל אחד מהם קיבל שלוש דירות בפרויקט, ובשנת 2004 הם מכרו שתיים מהן (כל אחד מהם דירה אחת). השופט סוקול קבע כי האחים פלומין אינם חייבים בתשלום מס הכנסה בגין מכירת הדירות, מאחר שפעילותם במקרקעין הייתה השקעה הונית, הכפופה לחוק מיסוי מקרקעין. השופט סוקול ביסס מסקנתו זו, בין השאר, על קביעתו שלא ניתן לייחס לאחים פלומין בקיאות בתחום הנדל"ן, על כך שכל אחד מהם מכר רק דירה אחת, וכן על כך ש"לא הובאו ראיות על כוונת המערערים והאם כוונתם הייתה למסחר דווקא". השופט סוקול הדגיש כי יש לבחון כל אחד מבעלי הזכויות בפרויקט בנפרד, וכי ייתכן שחלק מבעלי הקרקע יראו בפרויקט כהשקעה עסקית, בעוד חלקם האחר יראה בו השקעה הונית.

27. הערעורים שבפנינו – שהם חלק ממסכת ההתדיינות הענפה שפורטה לעיל – מופנים כנגד פסק דינו של השופט סוקול ב-ע"מ 38848-01-10 (ערעורו של פלומין) וכנגד פסק דינה של סגנית הנשיא וסדרוג ב-ע"מ 38792-01-10 (ערעורם של בני הזוג זילברמן), כמפורט להלן.

הערעור שהגיש פלומין

28. לטענת פלומין בית המשפט המחוזי (השופט סוקול) שגה בקובעו כי יש לייחס את ההכנסות מהפרויקט למנהלי החברה באופן אישי. לטענת פלומין, קבלת השגת החברה לשנת 2005 באופן שמייחס לה את ההכנסות מעבודות הניהול והפיקוח יצרה מעשה בית דין המונע מפקיד השומה לטעון כי הכנסות אלה מיוחסות למנהלי החברה באופן אישי. פלומין שב וטען בהקשר זה כי לא ייתכן שההכנסות יוכרו הן כהכנסות החברה והן כהכנסות אישיות שלו.

29. עוד טוען פלומין כי ההחלטה בהשגה שהגיש לשנת 2004 הומצאה לו לאחר המועד הקבוע בחוק, ולכן יש לראות את ההשגה כאילו התקבלה. בעניין זה טוען פלומין כי בית המשפט המחוזי קבע שהמועד האחרון לקבלת החלטה בהשגה היה יום 31.12.2009, ואולם ההודעה על שומת מס הכנסה שנשלחה אליו נשאה את התאריך המאוחר יותר של 6.1.2010.

30. לגופם של דברים, טוען פלומין כי עבודות הניהול והפיקוח בוצעו על-ידו כאורגן של החברה ולא באופן אישי. לטענת פלומין בית המשפט המחוזי התעלם מעדויות של חלק מבעלי הקרקע לפיהן הם בחרו להתקשר עם החברה. עוד נטען כי מאז היווסדה של החברה מנהליה עסקו במתן שירותי ניהול ופיקוח. לבסוף, נטען כי בית המשפט קבע שפלומין לא הביא ראיות המוכיחות כי שירותי הניהול והפיקוח ניתנו על ידי החברה, למרות שנטל ההוכחה רובץ לפתחו של פקיד השומה.

31. פקיד השומה מצידו סומך ידיו, בעיקרו של דבר, על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. פקיד השומה מוסיף ומתבסס על פסק הדין העליון הקודם, שניתן אמנם בעניין החברה וזילברמן אך חל על אותה מסכת עובדתית.

הערעור של בני הזוג זילברמן

32. לטענת זילברמן, בית המשפט המחוזי (סגנית הנשיא וסרקוג) שגה בכך שקבע כי שירותי הניהול והפיקוח ניתנו על-ידי מנהלי החברה באופן אישי. לטענתו, הוא מעולם לא נתן שירותי פיקוח בעצמו, מעולם לא היה בין גורם אחר הסכם למתן שירותי פיקוח באופן אישי, והוא אף לא הוציא חשבוניות לבעלי המקרקעין. עוד טוען זילברמן כי החברה נתנה שירותי פיקוח לפני ההתקשרות עם בעלי המקרקעין ואף לאחריה, היינו לאחר שנת 2005. לטענת זילברמן, בית המשפט המחוזי שגה בקובעו כי הסכם הפיקוח הוא עסקה מלאכותית, שכן טענה זו כלל לא נטענה על ידי פקיד השומה. לטענת זילברמן פסיקתו של בית המשפט המחוזי "מרימה את מסך ההתאגדות" המפריד בין בעלי המניות לחברה. כן טוען זילברמן כי תוצאת פסק הדין יוצרת הלכה למעשה כפל מס, שכן ההכנסות משירותי הניהול והפיקוח לשנת 2005 יוחסו פעמיים – הן לחברה (שהשגתה התקבלה) והן למנהליה. לבסוף, זילברמן טוען כי לא ניתן לייחס לו את ההכנסות משירותי הניהול והפיקוח שכן בפועל הוא לא קיבל לידי כל תמורה כתוצאה ממתן שירותים אלה.

33. בנוגע לסיווג של הענקת הדירות על-ידי חנה זילברמן לילדיה ללא תמורה טוענים בני הזוג זילברמן כי בית המשפט המחוזי שגה בקובעו כי המקרקעין הפכו למלאי עסקי של חנה זילברמן. לשיטתם, תנאי לחיוב במס בגין שינוי ייעוד של נכס מפרטי לעסקי הוא קיומו של "עסק", בה בשעה שחנה זילברמן, כך נטען, לא ניהלה עסק. בהקשר זה, נטען גם כי פקיד השומה כלל לא העלה טענה של שינוי ייעוד במקרקעין, וכי הליך של שינוי ייעוד במקרקעין דורש כי פקיד השומה יודיע עליו למנהל מיסוי מקרקעין ולנישום, ובהתאם לכך מנהל מיסוי מקרקעין יוציא שומת מס שבח בגין השינוי, הליך שלא התבצע במקרה דנן. כן נטען, כי מכל מקום משעה שאירוע המס (היינו הסבת המקרקעין למלאי עסקי) התרחש בשנת 2001

החיוב בגינו התיישן. לבסוף, הזוג זילברמן טוענים כי לפי מבחני הפסיקה הענקת הדירה לילדיהם היא פעולה הונית ולא פירותית (וממילא זו חוסה תחת כנפי הפטור הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין כאמור לעיל). בהקשר זה נטען כי עובדות המקרה דנן אינן שונות מאלה של מקרים רבים אחרים של בניה עצמית המבוצעת חדשות לבקרים על-ידי אנשים פרטיים הרוכשים קרקע, ועם גמר הבניה עליה מייעדים את הדירות לבני משפחה.

34. פקיד השומה, מצידו, סומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לטענתו, מכלול הראיות הקשורות לפרויקט הבניה מעלות כי מדובר בפרויקט עסקי המניב הכנסות פירותיות ולא במימוש של השקעה הונית גרידא. פקיד השומה מדגיש כי מדובר בפרויקט שהוקם על-ידי משפחות זילברמן ופלומין שהן בעלות ידע רב ועתירות ניסיון בפרויקטים קבלניים לבנייה.

השלמת טיעון ביחס לפסק הדין בעניינם של האחים פלומין

35. בהחלטתנו מיום 17.9.2014 ביקשנו כי פקיד השומה יבהיר האם הוגש ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין האחים פלומין (שנזכר לעיל בפסקה 26), וככל שלא הוגש ערעור כזה מה ההשלכה שיש לכך על תוצאות הערעור שבפנינו.

36. ביום 1.10.2014 הוגשה בשמו של פקיד השומה הבהרה שבה נמסר כי לא הוגש ערעור על פסק הדין בעניינם של האחים פלומין. פקיד השומה טען כי בהחלטה שלא להגיש ערעור ניתנה הדעת על כך שפסק הדין מבוסס על ממצאים עובדתיים ואף תחם עצמו לנסיבותיהם של האחים פלומין. הוא הוסיף והדגיש כי השופט סוקול אף קבע שאין בפסק דינו כדי לשלול את האפשרות שנישומים אחרים יתייחסו לפרויקט כאל השקעה "פירותית", כך שכל נישום ייבחן לפי נסיבותיו. בהמשך, פקיד השומה טען כי הממצאים העובדתיים שנקבעו לגבי האחים פלומין שונים מהממצאים שנקבעו לגבי חנה זילברמן. נטען, כי לגבי האחים פלומין נקבע כי אין להם מומחיות בתחום הנדל"ן, בעוד שלגבי חנה זילברמן נקבע כי יש לה ידע וניסיון בתחום הנדל"ן ובייחוד בהתקשרות עם קבלני משנה. בנוסף, פקיד

השומה הצביע על כך שכל אחד מהאחים פלומין מכר רק דירה אחת, בעוד חנה זילברמן העבירה ארבע מהדירות שצמחו לה מהפרויקט – שתיים לילדיה ושתיים מכרה לאחרים. עוד טוען פקיד השומה כי בניגוד לאחים פלומין, חנה זילברמן שבה וטענה לאורך ההליך כי הפרויקט הוקם במסגרת "תא משפחתי". לכן, כך נטען, יש לייחס את המומחיות של בעלה בתחום הבנייה גם לה.

37. ביום 7.10.2014 הוגשה תגובה בעניין זה מטעם בני הזוג זילברמן. בני הזוג זילברמן טענו כי נסיבות העניין שלהם זהות לנסיבותיהם של האחים פלומין, וכי נוכח החתירה לשוויון בין נישומים מתבקשת תוצאה משפטית זהה בשני המקרים. בני הזוג זילברמן הוסיפו וטענו כי בשונה מן האחים פלומין חנה זילברמן העבירה את דירותיה במתנה, ובכך יש כדי לחזק את המסקנה בדבר האופי ההוני של ההעברה.

בקשה לתיקון פרוטוקול

38. קודם לדיון בטענות הצדדים, אקדים ואציין כי ביום 17.8.2014 הגישו בני הזוג זילברמן בקשה לתיקון הפרוטוקול של הדיון שנערך בבית משפט זה. בקשה זו והתגובה לה מטעמו של פקיד השומה מיום 19.10.2014 היו אף הן לנגד עינינו. בשים לב לפרטי הבקשה, שנסבו על פרטי פרטים בפרוטוקול, אנו סבורים שאין מקום להורות על תיקון הפרוטוקול. זאת, בשים לב לכך ש"אין הפרוטוקול בבית משפט זה מהוה בסיס ראייתי אלא נעשה לשם נוחות הטיפול בהמשך, והוא אכן מסייע לכך; אולם אין צורך בהכרעה פרטנית באשר לכל מלה, מעבר לעצם רישום הפניה והתגובה" (ע"א 8876/09 גזית החזקות (מגן מיסודה של גזית אינק) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב (30.5.2011)). ראו גם: בג"ץ 4578/12 שמחי נ' בודנשטין, פסקה 20 (14.1.2014).

39. הערעורים שבפנינו מעלים שאלות רבות – חלקן מתחום הפרוצדורה וחלקן מתחום דיני המס המהותיים – אשר לעתים הן שלובות זו בזו. על מנת להכריע בהן יש להקדים ולמפות אותן.

שאלה ראשונה: השלכתו של פסק הדין העליון הקודם על ההתדיינות החדשה?

40. שאלת ייחוס ההכנסה משירותי הניהול והפיקוח שניתנו לפרויקט הבניה עולה בשני הערעורים שבפנינו. בערעור שהגיש פלומין היא רלוונטית ביחס לשנות המס 2004 ו-2005 ואילו בערעורו של זילברמן היא רלוונטית ביחס לשנת המס 2005 בלבד.

41. על מנת לתת מענה לשאלה זו יש להקדים ולבחון את השלכותיו של פסק הדין העליון הקודם. בפסק הדין העליון הקודם נקבע כאמור כי אין לייחס את ההכנסות מהפרויקט בשנת 2004 לחברה אלא יש לייחס את מחציתן לזילברמן באופן אישי, ובהתאם לכך הוא זה שצריך לחוב בתשלום מס בגינן. השאלה הראשונה שעולה בעניין זה היא כיצד משפיע פסק הדין על הערעור שהגיש זילברמן, או במלים אחרות האם יש בפסק דין זה שניתן לגבי שנת מס קודמת כדי למנוע מזילברמן להעלות אותן טענות גם ביחס לשנות מס מאוחרות יותר? שאלה שנייה היא כיצד משפיע פסק הדין העליון הקודם על הערעור שהגיש פלומין, בשים לב לכך שהוא לא היה צד להליך שבו הוא ניתן.

42. למעשה, במקרה זה, יש מקום לדיון בטענותיהם של זילברמן ופלומין לגופן רק ככל שייקבע כי פסק הדין העליון הקודם אינו חוסם את טענותיהם.

שאלה שנייה: קבלת ההשגה של החברה כיוצרת השתק כלפי רשויות המס?

43. כאמור, במסגרת ההשגה שהגישה החברה לשנת 2005 נטען כי יש לייחס לה את ההכנסות בגין עבודות הניהול והפיקוח (ולא למנהלי החברה). פקיד השומה

לא דחה את ההשגה במועדים הקבועים לכך בפקודת מס הכנסה, ולכן רואים את ההשגה כאילו התקבלה (לפי סעיף 152(ג) לפקודה). האם קבלת השגת החברה מונעת כעת מפקיד השומה לטעון כי יש לייחס את ההכנסות בגין שירותי הניהול והפיקוח לזילברמן ופלומין? לטענת פקיד השומה, הוא נמנע מדחיית ההשגה "מטעמים מעשיים", בשל החשש – כך הוסבר – שאם תידחה ההשגה עלול להיווצר מצב שבו החברה לא תחויב במס ואף מנהליה לא יחויבו בו (אם יתקבלו ערעוריהם). האם יש בהסבר זה כדי לשנות את התשובה לשאלה?

שאלה שלישית: האם העברת הדירות הייתה עסקת מתנה הפטורה ממס שבח מקרקעין או עסקה החייבת במס הכנסה?

44. האם יש להתייחס לפעילות של בניית הדירות והעברת הבעלות בהן על-ידי חנה זילברמן לילדיה במתנה כאל עסקה החייבת במס? דרך אחרת להצגת הדברים מתמקדת בשאלה האם העסקה המתוארת הייתה בעלת מאפיינים "פירותיים" או "הוניים"? ככל שנגיע למסקנה שמדובר בעסקה בעלת מאפיינים "פירותיים", יש להוסיף ולשאול מהו המקור החוקי להטלת מס הכנסה בגינה?

45. בין השאלות שהוצגו יש קשר, ולכן הן יידונו להלן – הן כל אחת לעצמה, והן בהתייחס לאופן שבו התשובות להן משליכות זו על זו. תחילה יידונו השאלות הנוגעות לחיוב במס בגין עבודות הניהול והפיקוח (במה שיכונה "פרק א'" של הדיון), ובהמשך לכך השאלות הנוגעות לחיוב במס בגין העברת הדירות לילדים (במה שיכונה "פרק ב'" של הדיון).

פרק א': החיוב במס בגין עבודות הניהול והפיקוח

א.1 השלכותיו של פסק הדין העליון הקודם על ההתדיינות החדשה? – הדילמה של מעשה בית דין בעניינים פיסקאליים

46. כידוע, עיקרון בסיסי בהתדיינות אזרחית בפני בית המשפט הוא סופיותו של הדיון בין הצדדים. הביטוי הפורמאלי המרכזי לעיקרון זה הוא תוקפו המחייב של מעשה בית דין, דוקטרינה המונעת את הטרתו של בעל דין על-ידי התדיינות

חוזרת בעניין שכבר הוכרע (ראו: ע"א 246/66 קלוז'נר נ' שמעוני, פ"ד כב(2) 561 (1968) (להלן: עניין קלוז'נר); נינה זלצמן מעשה-בית-דין בהליך האזרחי 3-4 (1991) (להלן: זלצמן)). בעניינו, כזכור, כבר התקיימה התדיינות קודמת בין הצדדים, אשר נסבה על שנת המס 2004 (להבדיל משנת המס 2005). לכן, עלינו להידרש לשאלת תחולתו – מלאה, חלקית או נעדרת – של עקרון סופיות הדיון בעניינים פיסקאליים, בעיקר בכל הנוגע לסוגיות שנדונו בין הצדדים ביחס לשנת מס קודמת. באופן יותר ספציפי, יש להקדים ולשאול האם התדיינות קודמת בין הצדדים בעניינים פיסקאליים משליכה על התדיינות עדכנית ביניהם, בין בגדרו של העיקרון של מעשה בית דין ובין בדרכים אחרות.

47. גדר הספקות בכל הנוגע לתחולת הכלל של מעשה בית דין בעניינים פיסקאליים הוא, בעיקרו של דבר, כדלקמן: מחד גיסא, כפי שכבר צוין, קיימת רתיעה מוצדקת מהתדיינות חוזרת באותו עניין, באופן שגורם טרחה לבעלי הדין וצורך משאבי שיפוט. מאידך גיסא, קביעה כי הכרעה שיפוטית שניתנה בהתדיינות לגבי שנת מס אחת מטילה מגבלות על התדיינות בשנת מס נוספת עלולה לעורר קשיים לא מבוטלים נוכח מאפייניהם ומטרותיהם של דיני המס. לעתים, הכלל של מעשה בית דין עשוי לעמוד בסתירה לחתירה לגביית מס אמת, וכן להוביל להפליה בין נישומים הנמצאים באותו מצב. הוא אף בלתי מתיישב לכאורה עם האופן שבו אנו משקיפים על כל שנת מס כיחידה נפרדת בפני עצמה. מתח זה הוביל שיטות משפט שונות, ובכללן המשפט הישראלי, להימנע מהחלת הכלל של מעשה בית דין בתחום הפיסקאלי – בין על דרך שלילת תחולתו ובין על דרך החלתו במתכונת מוגבלת או מרוככת.

48. חשוב להקדים ולהבהיר – בשים לב להבחנה המקובלת בגדרה של הדוקטרינה של מעשה בית דין בין "השתק עילה" ל"השתק פלוגתה" (ראו: עניין קלוז'נר, בעמ' 583-584) – כי גדר הספקות בכל הנוגע לשאלה של מעשה בית דין בענייני מסים אינו מתעורר בנוגע לכלל שעניינו השתק עילה. כלל השתק העילה מורה כי צד לפסק דין אינו יכול לחזור ולהתדיין עם הצד האחר לו באותה עילה (ראו: זלצמן, בעמ' 46). מאחר שכל שנת מס מעוררת עילה חדשה, היא עילת

החיוב במס לאותה שנה, פשיטא שהתדיינות משפטית בנוגע לשנת מס אחת אינה חוסמת מראש התדיינות משפטית בנוגע לשנות מס אחרות (ראו: זלצמן, בעמ' 162 ו-621). בהתאם לכך, הכלל של השתק עילה הופעל כפשוטו במצבים שבהם צד ביקש לחזור ולפתוח לדיון שאלה שהוכרעה בנוגע לאותה שנת מס (ראו: ע"א 823/08 חזן נ' רשות המסים – פקיד שומה נתניה, פסקאות 7-8 (4.1.2009)).

49. לצד זאת, מתעוררת השאלה – בגדרו של הכלל בדבר השתק פלוגתה – האם ממצאים שנקבעו בהכרעה שיפוטית בנוגע לשנת מס אחת יחסמו דיון מחודש בהם במסגרת התדיינות בנוגע לשנת מס אחרת. לצורך הדיון שבפנינו, נקדים ונזכיר כי הכלל של השתק פלוגתה הוגדר בפסק דינו של בית משפט זה בעניין קלוזנר כך: "אם במשפט הראשון הועמדה במחלוקת שאלה עובדתית מסוימת, שהיתה חיונית לתוצאה הסופית, והיא הוכרעה שם, בפירוש או מכללא, כי אז יהיו אותם בעלי הדין וחליפיהם מושתקים מלהתדיין לגביה מחדש במשפט השני" (שם, בעמ' 584). אם כן, גם כאשר אין מחלוקת באשר לעיקרון שכל שנת מס יוצרת עילה בפני עצמה, אין בכך בלבד כדי להשיב מניה וביה על השאלה האם ראוי להכיר בתוקפו המחייב של השתק הפלוגתה בעניינים פיסקאליים.

50. בית משפט זה עמד על אופיו המיוחד של הדיון בהחלת הכלל של השתק פלוגתה בעניינים פיסקאליים כבר לפני שנים רבות – אך לא עסק בסוגיה ביחס למכלול היבטיה. בע"א 165/64 עיריית תל-אביב-יפו נ' כהן, פ"ד יח(3) 302, 307 (1964) (להלן: עניין כהן) קבע השופט א' ויתקון כי "סוטים מן העקרון של מעשה-בית-דין בעניינים פיסקאליים, כדי למנוע תוצאות שאינן מניחות את הדעת". באותו מקרה, דברים אלה נאמרו ביחס למצב בעל מאפיינים מיוחדים – במקרה שבו התבקש שינוי בקביעה בעלת אופי עובדתי-משפטי מעורב (בנסיבות העניין, לגבי סיווג של עסק כקמעונאי או סיטונאי). ההליך באותו עניין ננקט למרות שכבר התקיימה התדיינות בערכאות בנוגע לסיווגו של העסק בשנת מס קודמת, וזאת בשל שינוי בהלכה המשפטית המגדירה את אמות המידה להכרעה בסוגיה. בנסיבות אלה, קבע השופט ויתקון כי יש להתאים את סיווג העסק להלכה החדשה שכן "בענייני מסים עדיף השיקול, שמס צריך להיות מוטל ללא אפליה ושכל שגיאה תבוא על

תיקונה" (שם, בעמ' 307). השופט ויתקון עמד על כך, שכלל זה יהיה תקף גם כאשר הנהנה ממנו הוא הנישום, שהרי "אין צריך לומר שיהיה זה עוול משווע לחייב אזרח במס שלמעשה אינו מגיע ממנו" (עניין כהן, בעמ' 307).

51. עניין כהן עסק במקרה קל במיוחד לסטייה ממעשה בית דין – כאשר חל שינוי ב"אקלים המשפטי". אכן, האמת ניתנת להיאמר כי בפסקי דין מאוחרים חזר בית משפט זה על העיקרון כי אין מחילים את הכלל של מעשה בית דין בעניינים פיסקאליים לאו דווקא בהתייחס למקרים שבהם חל שינוי ב"אקלים המשפטי". עם זאת, דומה כי במרבית המקרים שבהם נזכר עניין כהן כאסמכתה לאי-החלת הכלל של השתק פלוגתה בדיני מסים הדבר נעשה ללא דיון של ממש במלוא השלכותיה של קביעה זו ובסייגים לה (ראו: ע"א 149/68 הולילנד קורפוריישן נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד כב(2) 732, 735 (1968); ע"א 14/73 שדה נחמיה (חוליות), קבוצת פועלים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד כז(2) 578, 581 (1973); ע"א 461/84 לוי נ' מנהל מס רכוש חיפה, פ"ד מב(4) 78; ע"א 5610/93 זלסקי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ראשון לציון, פ"ד נא(1) 68, 99 (1997) (להלן: עניין זלסקי); ע"א 9647/05 פוליבה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ ומשרד המסחר, פסקה 37 (22.7.2007). ראו גם: זלצמן, בעמ' 622-623; אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מסים 262-263 (מהדורה רביעית, 1969) (להלן: ויתקון ונאמן); יעקב קדמי על הראיות חלק רביעי 1635 (2009) (להלן: קדמי)).

52. על מנת להגדיר נכונה את מעמדן של הכרעות שניתנו בהתדיינויות קודמות בתחום הפיסקאלי, יש לבחון שאלה זו בהקשר הרחב של ההתפתחויות שחלו בכלל השתק הפלוגתה גם בענפי משפט אחרים, בשנים שחלפו מאז ניתן עניין כהן. בחינה זו מלמדת כי בשורה ארוכה של פסקי דין קבע בית משפט זה כי הכלל של השתק פלוגתה הוא כלל גמיש שהפעלתו מתחשבת גם בשיקולי צדק ובאינטרס הציבורי. כך, למשל, נקבע כי "בהיותו כלל שימושי, המיועד לעשות צדק בכל ענין וענין על נסיבותיו השונות והמשתנות, מותר לנהוג על-פיו בגמישות" (ע"א 718/75 עמרם נ' סקורניק, פ"ד לא(1) 29, 35). יפים לעניין זה דבריו של השופט ת' אור:

"עקרון מעשה-בית-דין אינו עיקרון מוחלט. המדובר הוא בכלל של שכל ישר, אשר בתי-המשפט קבעו לעצמם כעניין של מדיניות שיפוטית. על-כן קיימת נכונות, במקרים שבהם הצדק או האינטרס הציבורי מחייבים זאת, לקבוע סייגים לתחולת העיקרון הכללי". (עניין זלסקי, בעמ' 99. ראו גם: ע"א 1351/06 חורי נ' חברת ארמון ההגמון (קסר אלמוטראן) בע"מ, פסקה ל"ה(2) (17.9.2007) (להלן: עניין חורי); זלצמן, בעמ' 626).

53. ברוח זו, במהלך השנים הוכרו חריגים להחלתו של כלל השתק הפלוגתה. כך, החריג שהוכר בעניין כהן כמיוחד לתחום דיני המסים – החריג שעניינו שינוי ב"אקלים המשפטי" – הוחל בהמשך אף בשדות משפט אחרים, ומבחינה זו הפך להיות חלק מן הדוקטרינה של מעשה בית דין ככלל (ראו: ע"פ 447/88 לוונטהל נ' מדינת ישראל, פ"ד מד(2) 1, 6-7 (1990); ע"א 1418/90 מאור נ' הרשנהורן, פ"ד מה(3) 95, 105-107 (1991) (להלן: עניין מאור); עניין זלסקי, בעמ' 98-99; זלצמן, בעמ' 155-157; קדמי, בעמ' 1634). חריגים כלליים נוספים שהוכרו לכלל של השתק פלוגתה נסבים על מצבים שבהם חל שינוי נסיבות בין ההתדיינות הראשונה להתדיינות השנייה (ראו: עניין מאור, בעמ' 105; עניין זלסקי, בעמ' 98; עניין חורי, בפסקה ל"ה(2); קדמי, בעמ' 1635) או שהתגלו עובדות חדשות שלא ניתן היה לגלותן בשקידה סבירה בשל מצג שווא של בעל הדין היריב (ראו: עניין זלסקי, בעמ' 99-99; עניין חורי, בפסקה ל"ה(2) וההפניות שם; זלצמן, בעמ' 628-627; קדמי, בעמ' 1635).

54. אם כן, ניתן לומר שהסביבה הנורמטיבית אשר בה ניתן פסק הדין בעניין כהן, ואשר לאורה נקבע בו כי הכלל של השתק פלוגתה אינו יפה לעניינים פיסקאליים, השתנתה. כלל זה רוכך ונקבעו לו שורה של חריגים. בנסיבות אלה, שבהן מדובר בכלל גמיש הכפוף ממילא לחריגים, שאלת החלתו בדיני המסים מתעוררת במלוא עוצמתה. ככלל, דומה שנוכח שינויים אלה מדויק יותר לומר שהכלל של השתק פלוגתה יחול בעניינים פיסקאליים במתכונת המתאימה לשיקולים המיוחדים להם.

55. משפט משווה – לא למותר לציין כי הקושי המיוחד שמעוררת השאלה של סופיות הדיון בתחום הפיסקאלי זכה להתייחסות גם בשיטות משפט אחרות. עיון בסוגיה בשיטות אלה מלמד על ההתלבטות הקיימת בתחום ולדעות הרבות הקיימות ביחס אליו.

56. באופן מסורתי, המשפט האנגלי והמשפט האמריקאי ביטאו גישות שאינן באופן שונה בין השיקולים הנוגעים לסופיות הדיון לבין השיקולים הנוגעים להיבט הציבורי הרחב יותר של דיני המסים, ואף התמודדו עם המתח שבין שיקולים אלה באמצעות דוקטרינות משפטיות שונות. המשפט האנגלי, וכך גם שיטות רבות שהושפעו ממנו, אימץ גישה אשר ביסודו של דבר אינה מכירה בהחלת הכלל של מעשה בית דין ביחס להתדיינות בנוגע לשנות מס מאוחרות יותר, אך נותנת מענה מסוים לבעייתיות של התדיינות חוזרת שלא לצורך ביחס לאותן עובדות באמצעות הדוקטרינה של "שימוש לרעה בהליכים משפטיים" (abuse of process) כמפורט להלן. לעומת זאת, המשפט האמריקאי, וליתר דיוק, דיני המס הפדראליים, מבכר את סופיות ההכרעות שהתקבלו במקרים שבהם בשנות מס קודמות נדונו עובדות זהות או דומות בעיקרן. כפי שנראה, בחינה נוספת של הדברים מלמדת כי ההתלבטות בנושאים אלה היא התלבטות נמשכת.

57. כאמור, הגישה המסורתית במשפט האנגלי גרסה כי, ככלל, אין להחיל את הכלל של מעשה בית דין בתחום הפיסקאלי (ראו: *Society of Medical Officers of Health v Hope* [1960] AC 551; *Caffoor v Income Tax Commissioner* (1961) 2 All E.R. 436. ראו גם: עניין כהן, בעמ' 306-370; זלצמן, בעמ' 622-623). לא למותר להעיר כי ההלכה המסורתית בתחום נוסחה במתכונת כללית, ולא נדרשה להבחנה הבסיסית בין "השתק עילה" ו"השתק פלוגתה". במלים אחרות, היא הדגישה את העובדה שכל שנת מס היא "עניין לעצמו", ולכן מאפשרת התדיינות נוספת בין הצדדים.

58. לעומת זאת, דיני המס הפדראליים בארצות הברית נוטים לייחס משקל לא מבוטל לקיומן של הכרעות קודמות בין הצדדים, עד כדי קביעה כי במקרה שבו ההתדיינות הקודמת נסבה על עובדות זהות או דומות בעיקרן למקרה הנדון הצדדים

יהיו חסומים מלהעלות טענות בנוגע לעובדות שהייתה בהן הכרעה, אלא אם חל שינוי ב"אקלים המשפטי" שביסוד ההחלטות (ראו: *Commissioner v. Sunnen* 333 U.S. 591, 604 (1948); *Montana v. United States* 440 U.S. 147 (1979); *Arkla v United States*, 37 F. 3d 621, 625 (Fed. Cir. 1994); Charles A Heckman, *Collateral Estoppel as the Answer to Multiple Litigation Problems in Federal Tax Law: Another View of Sunnen and the Evergreens* 19 CASE WESTERN RES. REV. 230 (1968); Grover Hart III and Jonathan L. Blacker, *Judicial Application of Issue Preclusion in Tax Litigation*, 59(1) TAX LAWYER 205 (2007).

59. גישתו המסורתית של המשפט האנגלי השפיעה גם על שיטות משפט נוספות הקשורות בו (ראו באופן כללי: SPENCER BOWER AND HANDLEY, RES JUDICATA (4th ed., 2009)). בצד זאת, בפסיקה הקנדית הובעה גם ביקורת על ההלכה האנגלית, אשר לכאורה אינה מייחסת כל משקל לקיומה של התדיינות קודמת בין הצדדים (ראו: *Angle v M.N.R.*, [1975] 2 SCR 248 (SCC); *Leduc v The Queen* [2001] 721 (TCC)).

60. פרספקטיבה נוספת על הסוגיה היא זו של המשפט האירופי. בית הדין האירופי לצדק דן בסוגיה של "פתיחת" שאלות שכבר הוכרעו בשנת מס קודמת בהתייחס לחשש שהכרה ב"מעשה בית דין" עלולה להנציח פסיקות מוטעות מהיבטם של דיני המסים של האיחוד האירופי, עניין שלו יש השלכות על השוויון בין הנישומים גם מחוץ למדינה הנוגעת בדבר. על כן, בעניין Case C-2/08 *Amministrazione dell'economica e delle finanze v. Fallimento Olimpiclub* (2009) נקבע כי יש לתת בכורה לדיני המסים של האיחוד האירופי על פני העיקרון של מעשה בית דין שנוהג בשיטת המשפט האיטלקית.

61. לצורך המשך הדיון, חשוב לציין כי לאמיתו של דבר, כפי שכבר צוין, ההבדלים בין הגישות השונות אינם תהומיים כפי שנראה בתחילה – בשל האפשרות להיזקק לכללים אחרים המגבילים התדיינות חוזרת שלא לצורך. הן במשפט האנגלי והן במשפט הקנדי התפתח השימוש בדוקטרינה של "שימוש לרעה בהליך משפטי" – כחלופה חלקית לחוסר האפשרות להתבסס על דיני השתק הפלוגתה ביחס להכרעות עובדתיות שעניינן שנות מס קודמות. בהקשרים שונים,

נקבע כי אמנם הצדדים להליך יכולים לחזור ולהתדיין בקשר לעובדות שנדונו בשנות מס קודמות – אך הם מנועים מלעשות כן שלא לצורך, היינו מבלי שיש בפיהם טענות חדשות או עובדות חדשות (להחלת העיקרון של שימוש לרעה בהליכים משפטיים בהתייחס להתדיינות בשנות מס קודמות, ראו: *Durwin Banks v. Revenue & Customs* [2008] UKVAT V20695; *Littlewoods Retail Limited v. The Commissioners for her Majesty's Revenue & Customs* [2014] EWHC 868 (Ch) (במשפט האנגלי); *Kruez v The Queen* 2012 TCC 238 (במשפט הקנדי)).

62. צומת של שיקולים – על מנת לקבוע מהי הגישה הראויה לסוגיה זו במשפט הישראלי ראוי להגדיר באופן סדור את השיקולים הנורמטיביים שצריכים להנחות את הדיון בה, ומהם לגזור את המענה לה. שיקולים נורמטיביים אלה כוללים, למעשה, ארבעה נדבכים: השיקולים הנוגעים להגנה על סופיות הדיון באופן כללי; השיקולים הנוגעים לשינוי החלטות על-ידי הרשות; השיקולים הנוגעים להתדיינות חוזרת בין הפרט לבין הרשות; שיקולים נוספים המיוחדים לדיני המסים.

63. השיקולים הנוגעים לסופיות הדיון – כפי שכבר צוין, התכלית העומדת ביסוד העיקרון של השתק פלוגתה נובעת משני אינטרסים חשובים – חברתי ופרטי. מהיבטו של האינטרס החברתי הרחב, חשוב למנוע כפל התדיינות, על מנת להקל על העומס המוטל על בתי המשפט ולהבטיח מערכת משפטית יעילה וחזקה. מהיבטו של כל פרט ופרט, חשוב לעשות צדק עם מי שכבר היה צד להתדיינות, כך שלא יוטרד שוב ושוב באותן מחלוקות שכבר נדונו בפני בית המשפט.

64. השיקולים המגבילים שינוי החלטות על-ידי הרשות – כידוע, כאשר הרשות מבקשת לחזור בה מעמדה שנקטה בעבר הרי שלמרות שמבחינה פורמאלית היא יכולה לעשות כן חלות על החלטתה זו מגבלות הנוגעות לחובתה לנהוג בהגינות ולהגנה על הסתמכותו של הפרט הנוגע בדבר (ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 387-389 (2010) (להלן: ברק-ארז)). ניתן להסיק מכאן שכאשר הרשות תהיה מעוניינת "לפתוח" קביעות עובדתיות של בית משפט שהתבססו על עובדות

שלהן היא עצמה טענה בפני בית המשפט – עליה יהיה לשאת בנטל של הצדקה ביחס לכך.

65. השיקולים המגבילים התדיינות חוזרת עם הרשות ביוזמת הפרט – לצד המגבלות החלות על הרשות, גם הפרט המתדיין עמה כפוף למגבלה שלא לחזור ו"להטריד" את הרשות בטענות שיכול היה להעלות בעבר. שיקול זה בא לידי ביטוי אף באותם מצבים שבהם לא חל הכלל של "השתק פלוגתה" במובנו הפורמאלי. הכוונה היא לאותם מקרים שבהם הפרט מתדיין עם הרשות ביחס להחלטה בנסיבות שבהן העניין כבר נבחן במסגרת ביקורת שיפוטית. עוד מקדמת דנא עמד בית משפט זה על העיקרון לפיו "בית המשפט לא ירשה לבעל-דין להטרידו שנית בדבר שכבר הובא לפניו קודם לכן והוכרע על-ידיו, או יכול היה להיות מובא לפניו" (ראו: בג"ץ 20/64 "המסייר" בע"מ נ' המפקח על התעבורה, פ"ד יח(3) 248, 250-251 (1964); בג"ץ 578/82 נעים נ' בית הדין הרבני האזורי, ירושלים, פ"ד לז(2) 701, 706-707 (1983); בג"ץ 4047/05 פרחי נגד שר הפנים, פסקה 2 (28.6.2005) (להלן: עניין פרחי); בג"ץ 670/06 פתאירג'י נ' שר הבטחון (20.2.2006); בג"ץ 3785/06 סיני נ' מפכ"ל משטרת ישראל (11.4.2007)). בהמשך לכך, בית משפט זה נטה להתיר דיון בעניין שכבר הובא בפניו בעבר כאשר נתגלו עובדות חדשות או השתנו הנסיבות (ראו: עניין המסייר, בעמ' 251; בג"ץ 310/80 דרור הדרום חברה לפיתוח בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד לה(1) 253, 261 (1980); עניין פרחי, בפסקה 3; בג"ץ 4842/06 פלוני נ' שר הפנים, פסקה 9 (11.4.2007), וההפניות שם; רענן הר-זהב סדר הדין בבית המשפט הגבוה לצדק 120 (1991)).

66. שיקולים המיוחדים לדיני המסים – לצד כל אלה, כפי שצינו לעיל, בבסיס דיני המסים נמצאים שיקולים מיוחדים המחייבים שלא להחיל את הכלל של השתק פלוגתה במלוא עוזו. ראשית, לעובדה שכל שנת מס היא יחידה נפרדת יש חשיבות לא רק מבחינת הכלל של השתק עילה – היא משאירה פתח לכך שהצדדים להתדיינות יביאו בפני בית המשפט התפתחויות עובדתיות ומשפטיות חדשות. שנית, מערכת המס צריכה לשאוף לפעול בשוויון אופקי, שמשמעו התייחסות שווה לכל הפרטים הזוהים בכל מאפייניהם הרלוונטיים וכן לשוויון אנכי, לפיו יש לגבות

מס בצורה דיפרנציאלית כך שמי שמסוגל לשלם מסים גבוהים יותר צריך לעשות כן (ראו: אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 4 (2009, מהדורה רביעית) (להלן: רפאל)). בהקשר זה, החשש מהחלתו של כלל השתק הפלוגתה הוא כי גביית המס תהיה מחויבת להכרעה קודמת (למרות התפתחויות משפטיות או עובדתיות) באופן שיפגע בעקרון השוויון בגביית המס ובחתימה לגביית מס אמת.

67. הפתרון הראוי חייב להביא בחשבון את כלל השיקולים שהובאו לעיל, ולכן צריך להיות פתרון "אמצע" שאינו מונע כל דיון חדש בפלוגתה שנקבעה בעניין פיסקאלי אך גם לא פותח "לכל רוח" את ההתדיינות בשנות מס עוקבות תוך התעלמות מכל מה שהוכרע בין הצדדים בעבר. כפי שראינו לעיל, הכלל של השתק הפלוגתה הוא כלל גמיש, מעצם טיבו וטבעו. ההתחשבות בשיקולים המיוחדים לתחום הפיסקאלי מובילה למסקנה כי אין מקום לשלול בהם את תחולתו מכל וכול, אלא רק להכפיף אותה לחריגים משמעותיים – חריגים המבוססים על החריגים הכלליים לדוקטרינה של מעשה בית דין, אך הולכים כברת דרך נוספת:

א. שינוי באקלים המשפטי – במקרה שבו חל שינוי בחוק, בפסיקה או במדיניות הכללית של רשויות המס ביחס לפרשנות החוק, הכרעות שהתבססו על הכלל הקודם לא יחייבו את הצדדים בשנות המס הבאות. זהו החריג הברור שעמד ביסודה של הפסיקה בעניין כהן, ואילו כיוון השופט ויתקון באומרו בו "אין זה רצוי שהפרט יהיה לנצח נצחים פטור מנטל המס, שמן הדין היה שישא בו ככל האזרחים" (שס, בעמ' 307; ראו גם: דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ, בפסקה 7 לפסק דינה של השופטת (כתוארה אז) מ' נאור (14.7.2011) (להלן: עניין איקאפוד)).

ב. גיליון של עובדות חדשות ושינוי נסיבות – סייג חשוב נוסף מכוון למקרים שבהם התגלו עובדות חדשות הרלוונטיות לפלוגתה שהוכרעה או שהשתנו נסיבות המקרה בין ההתדיינות הראשונה להתדיינות השנייה. פסיקתו של בית משפט זה הכירה, כאמור, בסייג להחלתו של השתק פלוגתה במקרים בהם התגלו עובדות חדשות שלא ניתן היה לגלותן בשקידה סבירה בשל מצג שווא של בעל הדין היריב.

בכל הנוגע לעניינים פיסקאליים ראוי להחיל כלל רחב לפיו ניתן יהיה להעלות כל עובדה חדשה שלא ניתן היה לגלותה בשקידה סבירה (ראו והשוו: עניין זלסקי, עמ' 99; זלצמן, בעמ' 632). דומה כי לכך אף כיוון השופט א' גולדברג בעניין לוי באומרו:

"יש שדבר מלאכותיות העיסקה נלמד רק ברבות הימים, וסוף מעשה שמעיד על תחילתו... ואין עמדתו של המשיב בשנת מס אחת מונעת ממנו לראות נכוחה בעתיד לבוא את שמסתתר מאחורי העיסקה" (שם, עמ' 85-86).

לסייג זה יש להתוות גבולות במתכונת שתכוון באופן ראוי את התמריצים של הצדדים להצגת מלוא העובדות הרלוונטיות והעלאת מלוא טענותיהם כבר בהתדיינות המתקיימת בראשית הדרך. לפיכך, כאשר צד טוען כי ישנן עובדות חדשות שמחייבות סטייה מממצא שנקבע בהתדיינות קודמת בין הצדדים בענייני מס, נקודת המוצא תהיה כי הממצא שנקבע עומד על תילו, וכי יש לבחון את השלכתן של העובדות החדשות על ממצא זה. במלים אחרות, בית המשפט לא "יפתח" מחדש את הממצאים שנקבעו בהכרעה הקודמת במתכונת של *de novo*, אלא יבחן האם יש בראיות החדשות שהוצגו לו כדי להצדיק סטייה מהכרעה זו. שנית, כאמור, בעל דין המביא עובדה חדשה במסגרת התדיינות חדשה יצטרך להראות שעובדה זו לא הייתה בידיעתו במועד ההתדיינות הקודמת ואף לא הייתה אמורה להיות בידיעתו לו פעל בשקידה ראויה. בהקשר זה, ניתן להניח (אם כי חזקה זו ניתנת לסתירה) כי עובדות הנוגעות לבעל הדין עצמו היו בידיעתו.

68. כאמור, המתווה המוצע עולה בקנה אחד עם העקרונות החלים על שינוי של החלטה מינהלית. במה דברים אמורים? הלכה למעשה, החלטה של רשות המסים בעניין חיוב במס היא החלטה מינהלית. בהתאם, פסק דין הקובע ממצאים בנוגע להטלת המס על נישום קובע מהי "ההחלטה המינהלית" שעל רשות המסים היה לקבל בעניינו של הנישום. אחת העילות המרכזיות והמוצדקות ביותר לשינויה של החלטה מינהלית הוא שינוי נסיבות מהותי, היינו שינוי בנסיבות המצויות בבסיס ההחלטה המינהלית או שינוי במדיניות (ראו: ברק-ארוז, בעמ' 387-389). לפיכך, רשות המסים תהיה רשאית לסטות מהחלטה של בית המשפט – הקובעת את האופן

בו יש למסות את הנישום – אם התרחש שינוי בנסיבות או במדיניות. בהתאם, לא תהיה גם מניעה מלהעלות טענות הנוגעות לשינוי נסיבות ולמשמעותו בהתדיינות עתידית בבית המשפט. המתווה המוצע אף עולה בקנה אחד עם השיקולים המגבילים התדיינות חוזרת של הפרט עם הרשות. כאמור, בית משפט זה נטה להתיר דיון חוזר של הפרט מול הרשות באותו עניין כשהתגלו עובדות חדשות או השתנו הנסיבות.

69. טרם סיומו של עניין זה נציין כי המשפט הפיסקאלי אינו תחום המשפט היחיד שבו קיימים שיקולים משפטיים פרטיקולריים להחלה מרוככת של הכלל של מעשה בית דין. כידוע, גם פסק דין בענייני מזונות (אישה וילדים) ומשמורת ילדים אינו יוצר מחסום מוחלט בפני התדיינות חוזרת ובתי המשפט יידרשו לדיון מחודש בסוגיות אלה במקרים שבהם יוכח שינוי נסיבות מהותי (ראו: ע"א 363/81 פייגה נ' פייגה, פ"ד לו(3) 187, 188 (1982); ע"א 442/83 קס נ' קס, פ"ד לח(1) 767, 770; עניין חורי, בפסקה ל"ה(2); בג"ץ 4407/12 פלוני נ' בית הדין הרבני הגדול לערעורים, פסקה 12 (7.2.2013), וההפניות שם; זלצמן, בעמ' 284). הלכה זו מהווה איזון בין הדינמיות של חיי המשפחה לבין הצורך שצד לא יהיה מוטרד שוב ושוב בהליכים משפטיים.

70. מן הכלל אל הפרט – בענייננו, בפסק הדין העליון הקודם, שניתן במסגרת ערעור החברה וזילברמן 2004, ציין בית משפט זה כי גישתו של פקיד השומה בנוגע לחיובם של מנהלי החברה בתשלום מס על הכנסות משירותי הניהול והפיקוח מבוססת על הצטברות של נסיבות. ליתר דיוק, בית משפט זה נדרש לכך שהחברה כמעט שלא נתנה בעבר שירותי פיקוח, לכך שלא נדרשו הוצאות שכר עבודה בחברה, לעובדה שחוזה הפיקוח לא היה מפורט ונעשה בעיקרו עם בני משפחה, וכן לכך שהתשלומים לחברה נעשו באופן לא סדיר ומעורר תמיהות. על סמך כל אלה נקבע כי המדובר בשאלה עובדתית שאין ערכאת הערעור נוטה להתערב בה, וכי תמיהות בנוגע להסכם הפיקוח ולצורת התשלומים מטות את הכף כנגד טענות הנישומים.

71. הנישומים טענו הן בפני השופט סוקול והן בפני סגנית הנשיא וטרקרוג כי יש בידיהם להצביע על עובדות נוספות שיש בהן כדי לשנות מהקביעות בפסק הדין המחוזי הקודם. כאמור, על הנישומים היה להוכיח – ומדובר בנטל לא קל – כי מדובר בעובדות שלא היו בידיעתם בעת הדיון בפסק הדין הקודם וכי עובדות אלה אף לא יכלו להיות בידיעתם לו היו פועלים בשקידה ראויה. הגם שאמת מידה זו הוגדרה על-ידינו באופן מפורט רק כעת, למעשה, ניתן להתרשם שבשני פסקי הדין נהגו השופטים בפועל לפי עקרונות דומים. הם בדקו את הראיות שהציגו הנישומים וקבעו שאין בהן כדי לשנות מהמסקנה המשפטית בפסק הדין המחוזי הקודם ובפסק הדין העליון הקודם שניתן בעקבותיו. אלו הן קביעות עובדתיות שבית משפט זה לא יתערב בהן. בנסיבות אלה, הקביעות של בית משפט זה בפסק הדין העליון הקודם מחייבות את זילברמן ואת החברה גם לשנת המס 2005. בשלב זה, נותר אפוא לברר האם הקביעות שניתנו בהליך שבו החברה וזילברמן היו צד לו מחייבות גם את פלומין שלא היה צד להליך זה, שאלה שלבירורה נפנה כעת.

א.2. פסק דין ביחס לנישום קשור

72. בענייננו, פסק הדין העליון הקודם ניתן בהתדיינות בין החברה, שפלומין מחזיק במחצית ממניותיה, וזילברמן, שותפו של פלומין, מצד אחד, ובין רשויות המס, מצד אחר. האם הוא מחייב גם את פלומין?

73. ברגיל, תורת האישיות המשפטית הנפרדת של חברה חלה אף בהקשר של מעשה בית דין, באופן שפסק דין שניתן בעניינה של חברה אינו קושר במעשה בית דין את בעלי מניותיה (ראו: זלצמן, בעמ' 435). אולם, המשפט הישראלי הכיר בחריג לכלל זה המבוסס על עקרון קירבת האינטרסים בין בעלי-דין בהליכים שונים (Privity of Interest) לפיו מעשה בית דין יכול להתקיים גם במקרה שבו לא קיימת זהות בין בעלי הדין אך קיימת ביניהם זהות אינטרסים. פסיקתו של בית משפט זה העלתה בעבר את האפשרות שפסק דין אשר ניתן בהליך שחברה הייתה צד לו יהווה מעשה בית דין כלפי בעלי השליטה באותה חברה, באותן חברות המוגדרות כ-"closely held corporation", היינו חברות שמניותיהן מוחזקות בידי מספר מועט של בעלי מניות אשר שולטים בפועל בניהולן (ראו: ע"א 344/83

רויטמן נ' פרס, פ"ד לט(4) 29, 36-39 (1985); ע"א 2360/99 בחר נ' דיור בנין ופיתוח בע"מ, פ"ד נה(4) 18, 24 (2001); ע"א 7401/00 יחזקאלי נ' עו"ד גלוסקה, כונס נכסים, פ"ד נז(1) 289, 304 (2003); ע"א 686/02 עמותת בעלי ודיירי קריית וולפסון ירושלים נ' קריית וולפסון בירושלים חברה לניהול ושירותים בע"מ, פ"ד נט(1) 943, 958 (2005); זלצמן, בעמ' 439-442). האפשרות להכיר בפסק דין שניתן לחברה כיוצר מעשה בית דין לבעל מניותיה הוגבלה לאותם מקרים שבהם בעל המניות נטל חלק פעיל בניהולה של התובענה והאינטרסים של בעל המניות אינם שונים באופן מהותי מאלה של החברה.

74. בענייננו, החברה מוחזקת בידי שני בעלי מניות בלבד – פלומין וזילברמן, שאין מחלוקת כי הם השולטים בענייניה בפועל. כמו כן, לא זו בלבד שהייתה בין החברה לבין בעלי מניותיה זהות אינטרסים במסגרת ההליך הקודם, אלא שעמדתה של החברה משקפת אך ורק את האינטרס של בעלי מניותיה – פלומין וזילברמן. במה דברים אמורים? כאמור, עמדתה של החברה במסגרת ההליך הקודם הייתה שיש לייחס לה את הכנסות משירותי הניהול והפיקוח. ברי, כי עמדה זו לפיה יש להטיל את המס על החברה אינה מיטיבה ואינה יכולה להיטיב עם החברה. בבסיסה של עמדה זו עומד בבירור האינטרס של בעלי מניותיה – וביניהם פלומין – שלא לשאת בתשלום מס על מתן השירותים האמורים, אלא לקזז אותו עם הפסדי החברה. משכך, דומה כי האינטרס של פלומין וזילברמן הוא זה שהנחה את החברה בהתדיינות במסגרת ההליך הקודם.

75. נוכח האמור לעיל אני סבורה כי הממצאים שנקבעו בפסק הדין העליון הקודם מחייבים גם את פלומין, בכפוף לסייגים שאותם פירטתי קודם, היינו הצגת עובדות חדשות או שינוי של ההלכה המשפטית. כאמור, בית המשפט המחוזי (השופט סוקול) בחן בפירוט את הראיות החדשות שהובאו על-ידי פלומין והגיע למסקנה כי אין בהן כדי לשנות ממסקנתו שעבודות הניהול והפיקוח ניתנו על-ידי מנהלי החברה. המדובר, כאמור, בקביעות שבית משפט זה לא יתערב בהן.

א.3. על ההפרדה בין הספירה הפרטית לספירה העסקית בדיני המס

76. דרך הילוכנו עד כה הביאה אותנו למסקנה כי הקביעות בפסק הדין העליון הקודם מחייבות הן את פלומין, הן את זילברמן והן את החברה. בנסיבות אלה, איננו נדרשים לדון בטענות הצדדים לגופם של דברים באשר לשאלה של "חלוקת" ההכנסות בין החברה לבין מנהליה. יחד עם זאת, נוכח היריעה שנפרשה בפנינו, ראינו לנכון להוסיף הערה באשר לדרך הראויה בכל הנוגע להשלכות שיש ל"ערבוב" בין הפרטי לבין העסקי בתחום המסים.

77. שני פסקי הדין שעליהם נסבו הערעורים פרשו בהרחבה תמונה עובדתית שממנה עולה כי מי שנתן בפועל את שירותי הניהול והפיקוח היו פלומין וזילברמן ולא החברה. בין השאר צוין כי לא הוצג כל יומן או מסמך אחר של החברה המעיד על ניהול של הפרויקט אצלה; כי מדובר בחברה שחדלה מפעילותה עוד בשנת 2001; כי החברה לא הציגה קבלות על הוצאות במהלך השנים הרלוונטיות לפרויקט; כי הסכם הפיקוח חסר פרטים מהותיים, כגון התייחסות לשאלה האם הסכום לתשלום כולל מע"מ, למועד תחילת הפיקוח ולמועדי התשלומים. ככלל, קביעות עובדתיות אלה מקובלות עלי. יחד עם זאת, לכאורה מתעוררת השאלה האם יש בעובדה שהעסקה של הספקת שירותי הניהול והפיקוח נעשתה בין קרובי משפחה – מנהליה של החברה ובעלי המקרקעין – כדי "להתיר את הרצועה" ולאפשר ניהול פחות פורמאלי של הדברים? אני סבורה שהתשובה לכך היא שלילית. דווקא באותן עסקאות שבהן שוררת חוסר בהירות באשר לשאלה האם יש לייחסן לעסק, לבעלי מניותיו או למנהליו ראוי שהדברים יובהרו בזמן אמת באופן שאינו משתמע לשני פנים, וזאת כדי למנוע מצב של תכנון מס בדיעבד. במקרה שבפנינו, ככל שפלומין וזילברמן היו מעוניינים לתת את שירותי הניהול והפיקוח בכובעם כמנהלי החברה, היה עליהם לוודא כי כל הפעילות העסקית תתנהל בין החברה לבין בעלי הקרקע באופן רשמי שאינו מותיר מקום לספקות ולפרשנות בדיעבד. כאמור, לא כך נעשו הדברים. על עקרונות אלה עמדת, בהקשר קרוב, בע"א 5468/12 יונסוף נ' ירושלים פקיד שומה, פסקה 42 (8.7.2014) כך:

"ככלל, על-מנת שהפסדים ייוחסו לעסק – ולא לבעלי המניות שלו – עליו להציג תיעוד ברור שנעשה בזמן אמת ושיש בו כדי ללמד כי אכן מדובר בהפסדים שנוצרו כתוצאה מן הפעילות העסקית שלו, היינו

פעילות שאם הייתה צולחת הוא זה אשר היה משלם עליה מס הכנסה. אחרת, עלול להיווצר פתח לא רצוי לתכנון מס 'בדיעבד' בהתאם לתוצאות הפעילות העסקית, היינו ייחוסה של פעילות עסקית לבעל מניות או לעסק עצמו בזיקה לשאלה האם מדובר בפעילות רווחית או הפסדית. ככל שעסק מעוניין ליהנות מקיזוז הפסד עתידי, והדבר אמור אף בעסק משפחתי שפועל באופן לא פורמאלי, עליו לתעד באופן ברור ובזמן אמת כי מדובר בהשקעה עסקית שלו. אמנם, ניתן לשער שעסק משפחתי עשוי להתנהל באופן פורמאלי פחות. עם זאת, לחוסר פורמאליות זה עשוי להיות מחיר כאשר נטענת ברבות השנים טענה בדבר הפסדים של העסק, מבלי שנמצא לכך בסיס אובייקטיבי ברישומים שנעשו בזמן אמת".

הדברים נכונים אף ביתר שאת בהתחשב בכך שבענייננו אין מדובר בפרויקט משפחתי קטן אלא בפרויקט גדול"ן רחב היקף. בנסיבות אלה, טענה להתנהלות לא פורמאלית במסגרת "משפחתית" היא טענה אשר הנטל המוטל על מי שמעלה אותה כבד במיוחד.

א.4. קבלת ההשגה של החברה לשנת 2005 כיוצרת השתק?

78. סוגיה מרכזית נוספת שאליה יש להידרש נוגעת לטענת הנישומים כי קבלת ההשגה של החברה לשנת 2005 מקימה השתק כנגד פקיד השומה ומונעת ממנו לטעון כי ההכנסות היו של המנהלים, ולא של החברה. נזכיר, כי בהשגה שהגישה החברה לשנת 2005 נטען כי יש לייחס את ההכנסות מעבודות הניהול והפיקוח לה (ולא למנהליה באופן אישי). בפועל, פקיד השומה לא עמד במועדים הקבועים בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה למתן החלטה בהשגה, כמפורט לעיל, ולכן יש לראות את השגת החברה ככזו שהתקבלה. פקיד השומה טען כי הוא נמנע מדחיית ההשגה גם בשל החשש שעלול להיווצר מצב שבו החברה לא תחויב במס ואף מנהליה לא יחויבו בו (אם יתקבלו ערעוריהם). מנגד, לטענת זילברמן ופלומין התוצאה של קבלת השגת החברה היא כי יש לקבל את עמדתם לפיה אין לייחס להם את ההכנסות משירותי הניהול והפיקוח לשנת 2005. לטענתם, תוצאה אחרת

תיצור הלכה למעשה כפל מס, היינו ייחוס של ההכנסות משירותי הניהול והפיקוח לשנת 2005 פעמיים – הן לחברה והן למנהליה.

79. בפתח הדברים, יש לדחות את טענת פלומין וזילברמן לפיה קבלת ההשגה של החברה יוצרת מעשה בית דין. הכלל הוא שרק פסק דין סופי שניתן על-ידי בית משפט יכול להוות מעשה בית דין (ראו: זלצמן, בעמ' 29 ו-201), ואילו החלטתו של פקיד השומה היא החלטה בהליך מינהלי. למעלה מן הצורך ניתן להוסיף, כי אף אין לראות בה החלטה שהתקבלה בהליך מעין-שיפוטי, בשים לב לכך שהליך ההשגה דומה במהותו להליך של "עיון חוזר" של הרשות עצמה בשומה שהוצאה (ראו: יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב 956-958 (מהדורה שנייה, 2011)).

80. בנסיבות אלה, השאלה שבה יש להתמקד היא האם קבלת השגתה של החברה מקימה השתק שיפוטי כלפי פקיד השומה. על פי כלל ההשתק השיפוטי, בעל דין המעלה טענה בהליך משפטי עשוי להיות מושחק מלטעון טענה הפוכה בהליך אחר (ראו: רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625, 633 (2005); ע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, פסקה 10 (28.8.2012) (להלן: עניין וינוקור)). התכלית העומדת בבסיסו של כלל ההשתק השיפוטי היא למנוע פגיעה בטוהר ההליך המשפטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא מפני ניצולם לרעה של בתי-המשפט. בענייננו, השאלה היא האם קבלת השגת החברה לשנת 2005 יוצרת למשיב השתק שיפוטי המונע ממנו לטעון כי יש לייחס את ההכנסות משירותי הניהול והפיקוח לשנת 2005 לפלומין וזילברמן. ברמה העקרונית השאלה היא האם הוצאת שומה לנישום פלוני משתיקה את רשות המסים מלהוציא שומה סותרת לנישום אלמוני באותה שנת מס.

81. שאלה זו נדונה על-ידי השופט (כתוארו אז) א' ריבלין בעניין וינוקור. השופט ריבלין קבע כי ברגיל כלל ההשתק השיפוטי יכול ואף צריך למנוע הוצאת שומות סותרות. יחד עם זאת, הוא הוסיף וקבע כי במקרי גבול, שבהם קיים ספק לגבי דרך המיסוי הראויה, רשות המסים תהיה רשאית להוציא שתי שומות סותרות – אחת עיקרית, המשקפת את האופן שבו רשות המסים סבורה שיש למסות את

הנישומים הרלוונטיים, והשנייה, חלופית, שתיכנס לתוקף רק אם ייקבע בהליך משפטי כי לשומה המרכזית אין בסיס. לשיטתו, רשות המסים אמורה לנהוג באופן זה רק באותם מצבים שבהם אם לא תוצא שומת מס חלופית אשר סותרת את השומה העיקרית, וטענותיה של הרשות בעניין השומה העיקרית יידחו בבית המשפט בסופו של דבר, היא עלולה למצוא את עצמה ללא יכולת גבייה כלל, היינו "קרחת מכאן ומכאן". לגישת השופט ריבלין, הוצאתן של שומות סותרות במקרים אלה היא "צעד חיוני המבקש להבטיח את האינטרס של רשויות המס, הוא אינטרס הציבור" (שם, בפסקה 11). הוא הוסיף והדגיש כי יש להבטיח שהשומות לא תכנסנה לתוקף במקביל, על-מנת שלא ייווצר מצב של כפל מס, ולשם כך על רשות המסים "להביא תעדוף זה לידיעת הגורמים הרלוונטיים – הם הנישום החלופי ובתי המשפט שדנים בכל אחת מן השומות" (שם).

82. גם בעניינו, פקיד השומה הוציא שתי שומות למיסוי ההכנסות משירותי הניהול והפיקוח: שומה אחת, שמשקפת את עמדתו, הוצאה לפלומין וזילברמן ובגדרה הם חויבו בתשלום מס בגין ההכנסות מעבודות הניהול והפיקוח; שומה נוספת הוצאה לחברה ובגדרה היא זו שחויבה בתשלום המס האמור. פקיד השומה הודיע לבית המשפט כי ככל שתתקבל עמדתו, וההכנסות משירותי הניהול והפיקוח ייוחסו למנהלי החברה, תבוטל השומה של החברה לשנת 2005. עם זאת, הודעה כאמור לא נשלחה לנישומים בזמן אמת, כפי שנקבע בעניין וינוקור.

83. אכן, מלכתחילה ראוי היה שפקיד השומה יעמוד בכללים שנקבעו בעניין וינוקור, היינו שיוודיע לצדדים באופן ברור ומפורש על העובדה שיש שומה עיקרית ושומה חלופית. אולם, בחינת הדברים בדיעבד אינה מצדיקה את השתקת פקיד השומה בנסיבות שבהן העלאת טענותיו של פקיד השומה אינה פוגעת ברציונאליים העומדים בבסיסו של כלל ההשתק השיפוטי, ובהתחשב בכך שראוי שלא להשלים עם ניסיון של נישומים לחמוק מתשלום מס. בכל הנוגע למערכת היחסים בין פקיד השומה לבית המשפט, העובדה שפקיד השומה הבהיר כי קבלת ההשגה של החברה לשנת 2005 היא חלופית בלבד, שמרה על עקרונות היסוד העומדים בבסיס ההשתק השיפוטי – טוהר ההליך וניצול לרעה של בתי המשפט. בכל הנוגע

למערכת היחסים בין פקיד השומה לבין הנישומים, הרי שלפלומין וזילברמן לא נגרם נזק בעקבות קבלת השגת החברה לשנת 2005, שכן לכל אורך הדרך היה ברור להם שעמדת פקיד השומה היא כי הם אלה שצריכים לשאת בתשלום המס. אמנם פקיד השומה קיבל את השגת החברה לשנת 2005, אולם הוא דחה את השגותיהם של פלומין וזילברמן באופן שלא השתמע לשני פנים כי הוא סבור שיש לייחס את ההכנסות משירותי הניהול והפיקוח למשיבים ולא לחברה. פלומין וזילברמן אף לא הוכיחו כי שינו מצבם לרעה כתוצאה מקבלת ההשגה של החברה לשנת 2005.

84. בטרם סיומו של עניין זה ראיתי לנכון להוסיף הערה במבט צופה פני עתיד. לשיטתי, "דרך המלך" להסדרתם של אותם "מקרי קצה" בהם מתעוררת מחלוקת בשאלה מיהו הנישום עליו יש להטיל מס אינה בהוצאת שומות סותרות. הוצאת שומות סותרות היא, הלכה למעשה, קבלת החלטות סותרות על-ידי רשות מינהלית. זהו מצב שראוי ורצוי להימנע ממנו. הליכה בדרך זו אף עלולה ליצור קשיים נוספים, שכן היא מונעת לכאורה מהצד שקיבל את השומה החלופית, אותה שומה שתופעל רק במקרה שבו עמדתה של רשות המסים תדחה, לערער עליה. כך למשל, במקרה שבפנינו החברה הייתה מנועה מלהגיש ערעור על חיובה במס לשנת 2005, שכן בפועל השומה שהגישה התקבלה. זאת, בנוסף ליצירת הסיכון של תשלום כפל מס, שעליו הצביע גם השופט ריבלין בעניין וינוקור. בעיות אלה ניכרות פחות בענייננו, שכן האינטרסים של החברה יוצגו על-ידי פלומין וזילברמן במלואם, אך הן עלולות להתגלע במצבים אחרים.

85. כיום החוק אינו נותן מענה מקיף לאותם "מקרי קצה" – מאחר שסמכותן של רשויות המס לתקן שומה היא מוגבלת בזמן. סעיף 147 לפקודת מס הכנסה מגביל את המועד לתיקון שומה לשנה מהיום שבו אושרה שומה עצמית או הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה (לפי סעיף 145(א) לפקודה). במקרה שבו הוגשה השגה, סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה מגביל את המועד להוצאת צו לתום שלוש שנים משנת המס שבה הוגש הדו"ח של הנישום או לשנה מיום קבלת ההשגה שהוגשה על השומה, לפי המאוחר מביניהם. בנוסף, המנהל רשאי לתקן תוך שש שנים שומה

שהוצאה לאדם שלא מסר דו"ח ופקיד השומה סבר שהוא חייב בתשלום מס (לפי סעיף 145(ב) לפקודה), וכן לתקן תוך שנה שומה במקרה של הרשעת נישום בעבירות המפורטות בסעיף 147(א)(2) לפקודה או אם הוטל עליו כופר כסף (לפי התנאים המפורטים בסעיף זה). אם כן, סוגיה זו אינה מוסדרת היום בדין, וכך מוצאת עצמה רשות המסים נוקטת פתרונות "יצירתיים" המעלים קשיים מהותיים וטכניים לא מבוטלים, שטוב יעשה המחוקק אם יידרש להסדרתם. מבלי לקבוע מסמרות בדבר, לכאורה, דומה שנודע ערך לכך שייקבע בחקיקה פתרון לאותם מקרי קצה שבהם יש לרשות המס התלבטות בנוגע לשאלה מי הוא הנישום שיש להטיל עליו את תשלום המס (כאשר יש יותר מאופציה אחת לכך). ניתן להעלות על הדעת דרכים שונות לפתרון סוגיה זו בחוק, כמו למשל הכרה בסמכות שתוקנה לרשות המסים לתקן שומה כתוצאה מדחיית עמדתה בבית המשפט או לחלופין מתן סמכות להוציא שומה על תנאי – הכול בהתאם להסדר חקיקתי שייקבע. כמובן, לעת הזו, עומדים בתוקפם העקרונות שנקבעו בעניין וינוקור.

א.5. מועד המצאת ההחלטה בהשגה

86. טענה נוספת של פלומין, שלא נדונה בפסק הדין המחוזי הקודם ובפסק הדין העליון הקודם (ולכן לא נקבעו בעניינה ממצאים) היא כי ההחלטה בהשגה שהגיש לשנת 2004 הומצאה לו לאחר המועד הקבוע בחוק. טענה זו מבוססת על סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה הקובע שני מחסומי זמן למתן החלטה בהשגה, לפי המאוחר שבהם: האחד, שנה ממועד הגשת ההשגה; והשני, שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח של הנישום למס הכנסה. במקרה שבו פקיד השומה לא עמד בפרק זמן זה יראו את ההשגה כאילו התקבלה. בפסיקתו של בית משפט זה נקבע כי מרוץ הזמנים נעצר רק כאשר פקיד השומה נותן את החלטתו בהשגה, מוציא בהתאם שומה ומעביר את הודעתו לנישום (ראו: ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי (22.4.2007); עניין איקאפוד; ע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נ' נאמן (10.12.2014)).

87. בנסיבות העניין, בית המשפט המחוזי קבע כי המועד האחרון לקבלת החלטה בהשגה של פלומין לשנת 2004 היה יום 31.12.2009. בנוסף, נקבע כי

מהמסמכים שהציג פקיד השומה עולה כי ההחלטה בהשגה התקבלה אצל מייצגו של פלומין, רו"ח ישראלי, עוד לפני יום 31.12.2009, וכי רו"ח ישראלי לא זומן על-ידי פלומין למתן עדות. פלומין לא מערער על כך שיום 31.12.2009 הוא המועד האחרון לקבלת ההחלטה בהשגה, אלא טוען כי הוא לא קיבל את ההחלטה עד ליום זה. מדובר בטענה נגד ממצא עובדתי שנקבע על-ידי הערכאה הדיונית שלא מצאתי מקום לקבלה.

סיכום ביניים

88. הלכנו דרך ארוכה שבסופה הגענו למסקנה כי יש לדחות את הערעורים שבפנינו ככל שהם נוגעים לייחוס ההכנסות משירותי הניהול והפיקוח לפלומין וזילברמן. בתחילה, קבענו כי הקביעות העובדתיות בפסק הדין העליון הקודם, לפיהן השירותים ניתנו על-ידי פלומין וזילברמן באופן אישי (ולא על ידי החברה) מחייבות את הצדדים, כל עוד לא הוכח שינוי נסיבות או הוצגו עובדות חדשות. בהמשך לכך, קיבלנו את קביעותיהם של בתי המשפט המחוזיים, אשר הצביעו על כך שהנישומים לא הציגו עובדות חדשות המצדיקות סטייה מהקביעות בהליך הקודם. לאחר מכן, עמדנו על כך שקביעות אלה מחייבות אף את פלומין, שלא היה צד להתדיינות במסגרת ההליך הקודם, וזאת נוכח עקרון קירבת האינטרסים בין בעל-דין בהליכים שונים. לבסוף, הוספנו וקבענו כי קבלת השגתה של החברה לשנת 2005 לא יצרה השתק שיפוטי המונע מפקיד השומה לטעון כי יש לייחס את ההכנסות מעבודות הניהול והפיקוח לזילברמן ופלומין.

פרק ב: האם העברת הדירות מאת חנה זילברמן לילדיה חייבת במס הכנסה?

89. הלכנו דרך ארוכה, אך עד כה הגענו רק למחציתה. כעת, נותר לנו לברר את השאלה האם חנה זילברמן חייבת בתשלום מס הכנסה בגין העברת הדירות לילדיה.

90. הדיון בעניין זה מעורר מספר שאלות. השאלה המרכזית היא האם מדובר בהכנסה "פירותית" החייבת במס הכנסה, ובהמשך לכך האם ניתן להכיר בקיומו

של "מלאי עסקי" בבעלות הנישום גם מקום שבו לא נקבע כי הנישום מנהל "עסק"? לשאלה זו נלוות מספר שאלות משנה הנובעות מהנסיבות הקונקרטיות במקרה דנן: האם רשאי היה בית המשפט המחוזי לקבוע כי המקרקעין הפכו מרכושה הפרטי של חנה זילברמן ל"מלאי עסקי" בבעלותה – חרף העובדה שפקיד השומה לא קבע כן בעצמו? בהנחה שאכן התרחש שינוי ייעוד של המקרקעין, האם לא התיישן החיוב במס בגין אירוע מס זה, בשים לב לכך שהשינוי האמור אירע לשיטתו של בית המשפט המחוזי בשנת 2001 בעוד שהשומה הנדונה הוצאה לחנה זילברמן רק לאחר שניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניינה (מפי סגנית הנשיא וטרקרוג)?

ב.1 האם העסקה הצמיחה לחנה זילברמן הכנסה פירותית החייבת במס הכנסה?

91. השאלה הבסיסית שמתעוררת בכל הנוגע להעברת הדירות במתנה לילדיה של חנה זילברמן היא האם צמחה לה הכנסה "פירותית" החייבת במס הכנסה כתוצאה מהעברה זו, בין השאר בשים לב לעובדה שדירות אלה הועברו במתנה.

92. בהקשר זה יש להקדים ולומר, כי דיני המס רואים בהענקת מתנה אירוע מס, חרף העובדה שלא צמחה לנותן המתנה הכנסה בעין כתוצאה מכך. במישור של מיסוי הון, הענקת מתנה היא אירוע מס – בין שמדובר ברווח הון (לפי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה) ובין שמדובר במס שבח מקרקעין (לפי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין), בכפוף לפטורים המוכרים בחקיקה זו. במישור של מיסוי הכנסה, הענקת מתנה נחשבת לאירוע מס באותם מצבים שבהם המתנה ניתנת מ"מלאי עסקי" (לפי סעיף 85 לפקודת מס הכנסה) כמפורט להלן. כאמור, חנה זילברמן טענה כי הענקת הדירות במתנה לילדיה חוסה תחת הפטור ממס שבח מקרקעין לפי סעיף 62(א) לחוק מיסוי מקרקעין. אולם, כדי שפטור זה יחול יש להקדים ולבחון האם הענקת הדירות כפופה בענייננו לדיני מס שבח מקרקעין או לדיני מס ההכנסה. כדי להשיב על שאלה זו יש לבחון האם יש מדובר באירוע מס "פירותי" או "הוני". העברתם של מקרקעין ניתן לסווג ככפופה למשטר הוני, החייב בתשלום מס שבח, או ככפופה למשטר פירותי, החייב בתשלום מס הכנסה, והכל בהתאם למהות העסקה שנעשתה בנכס.

93. עם השנים גובשו בפסיקתו של בית משפט זה מבחנים שנועדו לבדוק אם הכנסה מסוימת הינה הכנסה "הונית" או הכנסה "פירותית" המבקשים להתחקות אחר סממנים "מסחריים" בעסקה. ואלה הם: טיב הנכס; תדירות העסקאות או הפעולות; ההיקף הכספי של העסקאות; אופן המימון שלהן; תקופת ההחזקה בנכסים; ייעוד התמורה; ידענותו ובקיאותו של הנישום; קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת; האם חלו בכנסים פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק; וכן מבחן "גג" הבוחן את נסיבותיה של העסקה במבט "על" (ראו: ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט' (5) 538, 562-563 (2005) (להלן: עניין חזן); ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח-תקוה, פסקאות 20-21 (16.3.2009) (להלן: עניין מגיד); רפאל, בעמ' 106-76; לגישה שונה ראו: יוסף אדרעי עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל 83-78 (2007)).

94. בית המשפט המחוזי דן בהרחבה במבחנים שהוזכרו לעיל, ובסופו של דבר הגיע למסקנה כי הפרויקט בוצע באמצעות פעילות מאורגנת ואקטיבית של בעלי הקרקע, שלהם ניסיון רב בתחום הנדל"ן, ולכן העברת הדירות של חנה זילברמן לילדיה מהווה הכנסה "פירותית" החייבת בתשלום מס הכנסה. ראוי להקדים ולומר כי יישום המבחנים מצריך הידרשות לעובדות ולהערכתן בשים לב למכלול נסיבות המקרה כפי שנפרשו בפני בית המשפט המחוזי. על כן, התערבות בממצאיו של בית המשפט המחוזי בעניין זה תיעשה רק בנסיבות מיוחדות המצדיקות זאת (ע"א 94/71 פרלוב נ' פקידה שומה תל אביב 1, פד"א ה' 89 (1972); אהרן נמדר מס הכנסה 107 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדר, מס הכנסה)). אציין כבר עתה כי אף אני התרשמתי כי יישומם של המבחנים על נסיבות המקרה שלפנינו מוביל בסופו של דבר לתוצאה שאליה הגיע בית המשפט המחוזי, כמפורט להלן.

95. האמת ניתנת להיאמר: בחינת המקרה שבפנינו מעלה כי הוא כולל אינדיקציות מנוגדות. חלק ממאפייני הפעילות אינם מובילים בהכרח למסקנה שמדובר בפעילות עסקית – מגרש מקרקעין הוא נכס המשמש במקרים רבים גם להשקעה פרטית והמקרקעין הוחזקו על-ידי חנה זילברמן במשך תקופה ארוכה

יחסית. אולם, מנגד קיימות גם אינדיקציות הפוכות, ובהן: המימון החיצוני של העסקה, הבקאות והידע של חנה זילברמן בשוק הנדל"ן לרבות בהתקשרות עם קבלני משנה (על בקיאותה מעידה גם העובדה שהיא הייתה בעלת זכות חתימה בחשבון שנפתח לצורך הניהול הכספי של הפרויקט) והידע של זילברמן עצמו בניהול של פרויקטים בתחום הבניה ובפיקוח על עבודות בנייה. בנוסף, עומדת קביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה חנה זילברמן ושאר בעלי המקרקעין פעלו להשבחת המקרקעין, באופן שהצליחו להגדיל את אחוזי הבנייה על המקרקעין ולהוביל לבניית 4 דירות נוספות בפרויקט מעבר ל-12 הדירות שהותרו לבנייה קודם לכן. לכך יש להוסיף כי זמן קצר לאחר העברת הדירות לילדיה, מכרה חנה זילברמן שתי דירות נוספות בפרויקט (כמפורט לעיל), כך שעסקינן בהעברה של מספר דירות, חלקן ללא תמורה וחלקן בתשלום, בזו אחר זו – נתון המעיד על אופיו המסחרי של הפרויקט (ראו והשוו: עניין חזן, בעמ' 563-564). מכל מקום, בסופו של דבר, דומה שמכריעה את הכף ההתבוננות על המקרה באותו "מבט על" – המקרקעין היו תחילה בבעלותה של חברה מסחרית ובסופו של דבר נבנה עליהם פרויקט בניהולה של חברה מסחרית אחרת באותה בעלות, וזאת תוך שימוש במימון חיצוני ובאמצעות נישומים שלהם מיומנות ובקיאות בתחום המקרקעין. ואמנם, קביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה המקרקעין נרכשו תחילה כנכס להשקעה ולאחר מכן קיבלו אופי מסחרי מתיישבת גם עם המאפיינים ההוניים של העסקה כפי שאלה פורטו לעיל.

96. מסקנה זו מתיישבת אף עם המענה שניתן לשאלה הראשונה שהוצגה בפתח הדיון. כאמור, בחלק זה של פסק הדין אימצנו את הקביעות העובדתיות לפיהן הפרויקט הוקם באמצעות זילברמן ופלומין – כמנהלים ומפקחים – באופן אישי, ולא באמצעות החברה. המסקנה כי הפרויקט הוקם על-ידי זילברמן ופלומין, שהם אנשי מקצוע ותיקים בתחום הנדל"ן, מעידה גם היא על פעילות עסקית שנועדה למטרות רווח ומתיישבת עם המאפיינים הפירותיים של הפרויקט.

97. אם כן, הגענו למסקנה כי העברת הדירות מחנה זילברמן לילדיה היא עסקה פירותית. על כן, ההסדר הרלוונטי לדיון בה מעוגן בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה

הקובע כי כל הוצאה של זכויות או נכסים ממלאי עסקי חייבת במס הכנסה – בין שניתנה תמורה תמורתם ובין אם לאו – הכנסה ששיעורה ייקבע בהתאם למחיר שהיה משתלם עבור הטובין בעסקה בין מוכר מרצון לקונה מרצון. וזה לשונו של סעיף 85:

"(א) בחישוב ההשתכרויות או הרווחים מעסק לענין פקודה זו, יראו מלאי עסקי שהיה שייך לאותו עסק במקרים האמורים להלן כנמכר בסכום השווי:
(1) מלאי עסקי השייך לעסק בעת שהופסק או שהועבר;
(2) מלאי עסקי שהוצא או שהועבר מהעסק שלא בתמורה או שלא בתמורה מלאה, וכן מלאי עסקי בעסק שהפכוהו לנכס קבוע באותו עסק..."

(ג) בסעיף זה –
'מלאי עסקי' – כל נכס מיטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל על העסק, או שהיה נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר יצורו, הכנתו או בנייתו, וכל חומר המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס;
'עסק' – לרבות חלק מעסק;
'סכום השווי' – הסכום שאפשר היה לקבל תמורת המלאי העסקי ממוכר מרצון לקונה מרצון כשהוא נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד המלאי נקבע בתום לב בלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה – ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב – יהא סכום השווי המחיר שנקבע".

98. להשלמת התמונה ייאמר כי סעיף 100 לפקודת מס הכנסה קובע הסדר משלים לזה הקבוע בסעיף 85 לפקודה, ולפיו העברת נכס פרטי למלאי עסקי או הפיכת נכס קבוע בעסק למלאי עסקי דינה כמכירה החייבת במס, אם חלפו ארבע שנים מהמועד שבו הנישום רכש את הנכס ועד יום ההעברה (הגם שהנישום לא יחוייב בתשלום המס אלא במועד מכירתו של המלאי). בדומה לכך, סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע הסדר קונקרטי של חבות במס בגין העברה של זכות במקרקעין למלאי עסקי, כדלקמן:

"שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לעסקו כמלאי עסקי, או שהפך זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין שהן נכס קבוע בעסקו, למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה – העברה), יחולו הוראות אלה:

(1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה".

99. בשולי הדברים ניתן להעיר כי סעיפים אלה מהווים חריג מוכר לתפיסה המסורתית של דיני המסים לפיה אדם אינו סוחר עם עצמו, וממילא אינו חייב במס בגין התועלת שהוא מפיק מעסקאות מסוג זה (ראו: ע"א 20/63 בן-צבי נ' פקיד השומה, בית-הדר, תל-אביב-יפו 1, פ"ד יז 1063; ויתקון ונאמן, בעמ' 106; יחזקאל פלומין "הכנסה רעיונית משינויי ייעוד" מסים י/4 א-1, 2 (1996) (להלן: יחזקאל פלומין)). תפיסה זו עברה שינוי הדרגתי בפסיקה האנגלית בתחום דיני המסים (ראו: ויתקון ונאמן, בעמ' 104-105; נמדר, מס הכנסה, בעמ' 75; רפאל, בעמ' 310; יחזקאל פלומין, בעמ' א-1). בהמשך, שינוי זה הופנם גם אל חקיקת המסים בישראל – בסעיפים 85 ו-100 לפקודת מס הכנסה ובסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (ראו עוד: יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א – חלק ראשון 255-248 (מהדורה שלישית, 2012); אהרן יורן "מיסוי מכירות רעיוניות ומכירות מאונס של מקרקעין" מיסים ג/16 (1989); יחזקאל פלומין, בעמ' א-1).

100. בענייננו, בבסיס השומות שהוצאו לחנה זילברמן בגין העברת הדירות לילדיה ניצבה עמדתו של פקיד השומה לפיה המקרקעין שעליהם נבנה הפרויקט שימשו כמלאי עסקי – שתחילה היה בבעלות החברה, ואילו בשנת 1982 הפך להיות מלאי בבעלותן של חנה זילברמן ושל גב' פלומין ז"ל. בית המשפט המחוזי לא קיבל עמדה זו של פקיד השומה במלואה וקבע כי במהלך השנים המקרקעין שימשו גם כנכס פרטי של חנה זילברמן. בעניין זה, קבע בית המשפט המחוזי כי חנה זילברמן רכשה את המקרקעין מן החברה בשנת 1982 במתכונת של רכישה פרטית, שבמסגרתה שונה הייעוד של המקרקעין מעסקי לפרטי. עם זאת, הוא הוסיף וקבע כי בתחילת שנת 2001, עם תחילת ביצועו של הפרויקט, שונה שוב הייעוד של המקרקעין והם חזרו לשמש כמלאי עסקי (זו הפעם של חנה זילברמן).

101. בהתאם לקביעות אלה, בית המשפט המחוזי הורה למשיב לתקן את השומה שהוצאה לחנה זילברמן כך ששינוי הייעוד של המקרקעין מנכס פרטי למלאי עסקי בשנת 2001 ימוסה כ"מכירה רעיונית", אשר יוצרת אירוע מס לפי סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. כמובן שקביעה זו של בית המשפט המחוזי היטיבה עם חנה זילברמן בהשוואה לעמדה המקורית של פקיד השומה (אם כי היא אינה מיטיבה עמה בהשוואה לטענה כי המקרקעין לא שמשו כמלאי עסקי כל עיקר).

102. עמדתה של חנה זילברמן בפנינו היא שבית המשפט המחוזי שגה בקביעות אלה. לטענתה, תנאי לשינוי במעמדם של מקרקעין מנכס פרטי למלאי עסקי לפי סעיף 5(ב) לחוק המקרקעין הוא קיומו של "עסק", אך פסק דינו של בית המשפט המחוזי לא ייחס לה הפעלת עסק אלא רק "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי". לכן, כך נטען, בית המשפט המחוזי לא היה רשאי לקבוע כי בשנת 2001 המקרקעין הפכו לשמש מלאי עסקי, שינוי המחייב תשלום מס לפי סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. בדומה לכך, חנה זילברמן ממשיכה וטוענת כי לא ניתן היה לחייבה בתשלום מס הכנסה בגין העברת הדירות ממנה לילדיה בשנת 2005 משלא הפעילה "עסק" כאמור בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה (המחייב בתשלום מס הכנסה כאשר מוצא מלאי עסקי מ"עסק", אף ללא תמורה). במלים אחרות, לטענתה, אף בהקשר זה, בהיעדר "עסק" לא ניתן להכיר בקיומו של "מלאי עסקי".

103. השאלה המתעוררת בפנינו, אפוא, במלוא עוצמתה היא: מהו המובן שיש לתת להתייחסותם של הסעיפים הרלוונטיים לדיון שבפנינו למונח "עסק"? האם קיומו של מלאי ייתכן רק במקרה של עסק מחזורי או שמא ייתכן לראות מלאי עסקי גם בעסקאות חד פעמיות שמתבצעות על-ידי הנישום?

104. המקור לשאלה זו ולמתח הפרשני שהיא מעוררת מצוי בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, הנסב על מקור ההכנסה של "עסק ומשלח יד", ובהקשר זה מזכיר אף מונחים אחרים הקרובים לו:

"השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו
תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי
אופי מסחרי".

105. סעיף 2(1) לפקודה מונה לכאורה ארבעה מקורות שמהם יכולה לנבוע הכנסה שעליה יוטל מס: (א) עסק; (ב) עסקה בעלת אופי מסחרי; (ג) עסק אקראי בעל אופי מסחרי; (ד) משלח יד (ראו: רפאל, בעמ' 71). למעשה, המונח "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" אף לא נזכר במפורש בסעיף זה. עיון בסעיף מעורר את השאלה במה נבדלים המקורות "עסק", "עסקה בעלת אופי מסחרי" ו"עסק אקראי בעל אופי מסחרי" זה מזה. בספרות המשפטית רווחת הדעה כי, לאמיתו של דבר, אין כל הבחנה מהותית בין מקורות אלה. יש אף הסוברים כי מקורה של ההפרדה בין המקורות היא בטעות היסטורית של המחוקק המנדטורי (ראו: רפאל, בעמ' 72-71; נמדר, מס הכנסה, בעמ' 153-154; גרוס, בעמ' 96-97; יוסף אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות ריבית: עסקה בודדת וקיוזו הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר" עיוני משפט כ 283, 302 (1996) (להלן: אדרעי, התשתית העיונית)). הכותבים בתחום אף חלוקים באשר למספר המקורות שהסעיף מבחין ביניהם, ויש בהם אשר סוברים כי כלל אין מקום להבחנה בין "עסק אקראי בעל אופי מסחרי" לבין "עסקה בעלת אופי מסחרי" (נמדר, שם; גרוס, שם; אדרעי, התשתית העיונית, בעמ' 304). מכל מקום, מקובל לסבור כי קיים קושי רב ליצוק תוכן נפרד ומובחן לכל אחד משלושה מקורות אלה, וכי ההבחנה ביניהם היא מלאכותית. גישה זו מבוססת גם על כך שההגדרה של המושג "עסק" בפקודת מס הכנסה היא עמומה כשלעצמה (סעיף 1 לפקודת מס הכנסה מגדיר את המונח "עסק" כך: "לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה"). לצד זאת, ראוי להוסיף, כי חרף העמימות הקיימת באשר להבחנה המדויקת בין כל אחד מן המקורות שהוזכרו לעיל, הפסיקה התייחסה לעתים למושגים שונים אלה כאשר נדרשה לשאלה של סיווג הכנסה לצורך החלתו של סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, גם אם לא ייחסה להם משמעות אופרטיבית בהקשר זה (ראו: ע"א 6809/01 מרכז העיר השקעות טרנסגלובליות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (19.2.2003); ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, בפסקה 32 (12.8.2012)).

106. לאמיתו של דבר, שאלת פירושו של המונח "עסק" אינה ייחודית לענייננו. הלכה למעשה, סעיפי חוק רבים לאורך פקודת מס הכנסה נוקטים במונח "עסק", ולא מזכירים מונחים נוספים שעניינם פעילות עסקית, כגון "עסקה" או "עסק

אקראי". כך, למשל, סעיף 9(2)(א) לפקודת מס הכנסה קובע פטור מתשלום מס הכנסה להכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס, מוסד ציבורי וקופות גמל, כאשר לא הושגה מ"עסק" שהם עוסקים בו; סעיף 9(2)(א) לפקודת מס הכנסה קובע פטור לתשלום מס הכנסה להכנסתו של ארגון מקצועי ובלבד שלא הושגה מ"עסק" שהוא עוסק בו; סעיף 63 לפקודת מס הכנסה הדן באופן המיסוי של שותפויות נוקט במונח "עסק" בלבד; סעיף 66(א)(1) קובע כי "רשאי בן זוג שאיננו בן זוג רשום לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו מיגיעה אישית בעסק או משלח יד או מעבודה". אלה הן אך דוגמאות בודדות מני רבות. המונח "עסק" שזור לאורכה ורוחבה של פקודת מס הכנסה. האם הסדרים אלה כיוונו עצמם רק לעסק מחזורי? כך, למשל, האם רשות מקומית, מפעל הפיס, מוסד ציבורי, קופת גמל או ארגון מקצועי יהיו פטורים ממס על רווח מעסקה חד-פעמית? האם בן זוג אינו יכול לתבוע כי ייעשה חישוב מס נפרד על הכנסתו מעסקה חד-פעמית?

107. נוכח כל האמור לעיל, כיצד יש לפרש את המונח "עסק" בהקשרים השונים שבהם הוא נזכר בפקודה? בית משפט זה נדרש לשאלת פרשנותו של המונח "עסק" בע"א 615/85 פקיד שומה חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א יח 424 (1990) (להלן: עניין גולדשטיין) ביחס להסדר אחר שעושה בו שימוש – סעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסה, העוסק בקיזוז הפסדים. באותו עניין, קיבל בית משפט זה את עמדת הנישום לפיה ניתן לראות במונח "עסק" המופיע בסעיף 28 ככולל בחובו גם "עסק אקראי בעל אופי מסחרי". על כן, כך נקבע, נישומים רשאים לקזז הפסדים גם כנגד הכנסה מ"עסק אקראי בעל אופי מסחרי". בית המשפט הוסיף כי בכך יש כדי להגשים בצורה המיטבית את תכליתו של החוקואת כוונתו של המחוקק. בית המשפט ביסס את קביעתו, בין היתר, על כך שהיא משתלבת עם המגמה הרצויה של הדדיות בהטלת המס, בשים לב לכך שכל קביעה אחרת הייתה מובילה לכך שהכנסה מ"עסק אקראי בעל אופי מסחרי" תחויב במס לפי סעיף 2(1) לפקודה, ואילו הפסד מ"עסק אקראי בעל אופי מסחרי" לא יותר לקיזוז.

108. יישום האמור על ענייננו מעורר, כאמור, שאלות דומות, לאמור: האם יש לראות במונח "עסק" המופיע בסעיפים 85 ו-100 לפקודת מס הכנסה וסעיף 5(ב)

לחוק מיסוי מקרקעין ככזה הכולל בתוכו גם עסק אקראי או עסקה בעלת אופי מסחרי? אני סבורה שכן. עיון בהגדרת המונח "מלאי עסקי" בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה (שמופיעה רק במסגרת סעיף זה) מעלה כי היא אינה מבחינה בין עסק מחזורי לבין עסקה או עסק חד-פעמיים. גם עסקה או עסק חד פעמיים דורשים מניה וביה שאלו יכללו נכסים שיימכרו ושמיהם יצמח רווח:

"מלאי עסקי" - כל נכס מיטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל על העסק, או שהיה נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר יצורו, הכנתו או בנייתו, וכל חומר המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס".

ביסוס נוסף למסקנה זו נמצא בעובדה שהמונח "עסק" מוגדר סעיף 85 לפקודת מס הכנסה ככולל גם "חלק מעסק".

109. פרשנות זו מהווה המשך ישיר של פסיקתו של בית משפט זה בעניין גולדשטיין, והיא מתחייבת לצורך הגשמת התכליות העומדות בבסיס סעיפים 85 ו-100 לפקודת מס הכנסה וסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. ראשית, כבר עמדתי על כך שקשה לאתר הבחנה מהותית בין המקורות השונים המנויים בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, ולא כל שכן לאתר הצדקה בחקיקה לקיומה של הבחנה שכזו. שנית, פרשנות זו יוצרת סימטריה בכל הנוגע למיסוי "עסק אקראי בעל אופי מסחרי", בשים לב שהפסדים מעסק כזה ניתן לקזז לפי סעיף 28 לפקודה כפי שנקבע בעניין גולדשטיין. שלישית, גם מבחינת תכליתם של דיני המס לחתור לשוויון בין נישומים דומה שאין מקום להבחנה בין מלאי שיצא מ"עסק" מחזורי לבין מלאי שיצא מ"עסק אקראי" או מ"עסקה". בכל המקרים הללו מתקיימים מקורות הכנסה "פירותיים" שלהם אופי מסחרי ושמטרתם להשיא רווח לבעליהם.

110. יתרה מכך, אני סבורה שלפרשנות המוצעת יש אף אחיזה בלשונה של פקודת מס הכנסה. כך למשל, כותרת המשנה של סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה היא "עסק ומשלח יד", למרות ש"עסק" ו"משלח יד" הם רק שניים מהמקורות המנויים בסעיף זה. אף בכך יש כדי ללמד כי לא ניתן לשלול ראייה של המונח "עסק אקראי" או "עסקה בעלת אופי מסחרי" ככאלה הכלולים בתוך המונח

"עסק", לפחות בהקשרים מסוימים (ראו: מנחם רהב "קיצוז הפסדים מעיסקה בעלת אופי מסחרי" מיטס טו/37-39 (2001); אהרן יורן, יחזקאל פלומין תכנון מס בחיי העסק 191-190 (1973). ראו גם: אדרעי, התשתית העיונית, בעמ' 302-304).

111. עיון נוסף בעניין חזן מלמד כי גישה זו התקבלה אף בו, גם אם ללא דיון מפורט, והלכה למעשה, בית משפט זה החיל את סעיף 85 לפקודה גם על עסקה שהוגדרה כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי". בהתייחסו לכך קבע הנשיא א' ברק כך:

"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" (עניין חזן, בעמ' 564).

112. למעלה מן הצורך אוסיף ואציין כי אפילו היה מקום להבחנה בין ההכנסות השונות המפורטות בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, הרי שבענייננו המאפיינים של העברת הדירות מעידים כי מדובר ב"עסק אקראי" ולא ב"עסקה". בספרות המשפטית הוסבר כי ככל שקיימת הבחנה בין המושגים הללו הרי שהיא מבוססת על שני פרמטרים: מידת האקראיות של הפעילות העסקית, היינו האם העסקה נעשתה בתחום עיסוקו הקבוע והסדיר של הנישום, וכמות הפעולות שהיא כוללת, היינו האם מדובר בצבר של עסקאות או בעסקה בודדת (ראו: רפאל, בעמ' 75). בענייננו, חנה זילברמן העבירה עד כה ארבע דירות מתוך הפרויקט – שתיים לילדיה ושתיים מכרה לגורמים שלישיים. אכן, בפנינו נבחנת רק שאלת החיוב במס בגין העברת הדירות לילדיה של חנה זילברמן. אולם שאלה זו יש לבחון בהקשרה הרחב. עניין לנו בכמה עסקאות שמקורן באותו פרויקט. אין בפנינו עסקה בודדת, אקראית ויוצאת דופן, אלא צבר עסקאות הנוגעות כולן לפרויקט שבני הזוג זילברמן היו מעורבים בפיתוחו ובטיפוחו. הקביעה כי מדובר בעסק אקראי מחזקת את המסקנה שאלה הגענו לפיה סעיפים 85 לפקודת מס הכנסה וסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין הנוקטים במונח "עסק" (או "חלק מעסק") חלים בענייננו (ראו והשוו: עניין גולדשטיין).

113. לסיכום עניין זה: אני סבורה כי "מלאי עסקי" יכול להתקיים גם בעסק אקראי או בעסקה, ולכן ההסדרים הקבועים בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה וסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין מתקיימים בענייננו. מדברים אלו עולה כי העברת הדירות מחנה זילברמן לילדיה ללא תמורה חייבת בתשלום מס מכוחו של סעיף 85 לפקודת מס הכנסה. עוד עולה כי בית המשפט המחוזי רשאי היה לקבוע כי בשנת 2001 היה שינוי בייעודם של המקרקעין מנכס פרטי למלאי עסקי, לפי סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. שאר קביעותיו של בית המשפט המחוזי בהקשר לשינוי הייעוד בשנת 2001 הן קביעות עובדתיות שלא ראיתי מקום להתערב בהן.

ב.2. התיישנות בהוצאת השומה?

114. טענה מקדמית נוספת שעוררה חנה זילברמן הייתה שאם אכן שינוי הייעוד של המקרקעין למלאי עסקי נעשה כבר בשנת 2001, הרי שהחוב במס מכוח סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין התיישן נוכח העובדה שלא הוצאה שומה בגינו באותה שנה. נזכיר, כי הלכה למעשה החוב במס בגין שינוי הייעוד של המקרקעין בשנת 2001 נעשה רק לאחר מתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי ובעקבות הקביעות שניתנו במסגרתו, שכן מלכתחילה עמדת רשות המסים הייתה שהמקרקעין שימשו כמלאי עסקי לכל אורך הדרך (וממילא לא נעשה בהם שינוי ייעוד). גם טענה זו צריכה להידחות.

115. החלטתו של פקיד השומה לפי סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין מתבססת על הדיווח של הנישום על העברת הנכס למלאי העסקי. אולם, בנסיבות העניין, חנה זילברמן לא הגישה הצהרה לרשויות מס שבח מקרקעין בנוגע לכך. ממילא, חל בעניינה סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין המורה כי קביעת שומה לפי מיטב השפיטה במקרה שבו הנישום לא הגיש הצהרה אינה מוגבלת בזמן (ראו: טל חבקין התיישנות 370 (2014)). אני אף סבורה שלא ניתן לראות בהצהרתה של חנה זילברמן למנהל מס שבח מקרקעין על העברת הדירות לילדיה כעומדת בדרישה זו. סעיף 73(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע מה צריכה לכלול הצהרה שמגיש מוכר של זכות במקרקעין. בין השאר, עליו לכלול בהצהרה זו את פרטי הזכות במקרקעין שעליה נסבה ההצהרה, את פרטי העסקה, את התמורה, את סכום המס המגיע ואת

דרך חישובו. בהמשך לכך, מורה סעיף 73(ד) לחוק מיסוי מקרקעין כי מוכר שלא פירט בהצהרתו את כל הפרטים הנדרשים יראוהו כמי שלא הגיש הצהרה לעניין סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין. מבלי להיכנס לעובי הקורה ולקבוע מסמרות בשאלה מהם הפרטים שהנישום חייב לכלול בהצהרתו כדי שיתחיל מרוץ ההתיישנות (ראו והשוו: ע"א 8244/98 פקיד שומה חדרה נ' שבי, פ"ד נז(4) 241 (2003)) הרי שבענייננו לא יכול להיות ספק כי הצהרתה של חנה זילברמן לרשויות מס שבח אודות העברת הדירות לילדיה אינה עומדת בדרישותיו של סעיף 73(א) לחוק מיסוי מקרקעין. הצהרה זו לא כללה התייחסות לשינוי במעמד המקרקעין והפיכתם למלאי עסקי, כפי שנקבע על-ידי בית המשפט המחוזי, ומשום כך היא אינה מתחילה את מרוץ ההתיישנות.

ב.3. סמכויותיו של בית משפט בערעור על שומת מס הכנסה

116. בשלב זה מתעוררת השאלה הבאה: בענייננו, בית המשפט המחוזי קבע כי על פקיד השומה לתקן את השומה שהוציא לחנה זילברמן, בהתאם לעקרונות שהותוו בפסק הדין. האם בית המשפט היה רשאי לעשות כן?

117. נזכיר כי בבסיס השומות שהוצאו לחנה זילברמן ניצבה עמדתו של פקיד השומה לפיה המקרקעין שעליהם ניבנה הפרויקט שימשו כמלאי עסקי – שתחילה היה בבעלות החברה ולאחר מכן בבעלותה של חנה זילברמן. אולם, בית המשפט המחוזי לא קיבל עמדה זו של פקיד השומה במלואה, וקבע כי המקרקעין שימשו נכס פרטי של חנה זילברמן, וכי רק בתחילת שנת 2001, עם תחילתו של הפרויקט, שונה הייעוד שלהם למלאי עסקי. בהתאם לקביעות אלה, בית המשפט המחוזי הורה למשיב לתקן את השומה שהוצאה לחנה זילברמן כך ששינוי הייעוד של המקרקעין מנכס פרטי למלאי עסקי בשנת 2001 ימוסה לפי סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

118. האם רשאי היה בית המשפט המחוזי להורות על מיסוי העסקאות באופן שונה מהאופן שבה הן מוסו על-ידי פקיד השומה? אני סבורה כי יש להשיב על שאלה זו בחיוב.

119. סעיף 156 לפקודת מס הכנסה, המסדיר את סמכויותיו של בית המשפט הדין בערעור על שומה, קובע כי מעבר לסמכותו של בית המשפט לקבל את השומה או לדחותה נתונה לו הסמכות להפחית, להגדיל או לפסוק בערעור בכל דרך שנראית לו נכונה:

"בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון, והודעה על ההכנסה החייבת ועל סכום המס, אשר על המערער לשלם – לפי החלטת בית המשפט – תימסר לשני הצדדים".

120. אכן, ככלל ערכאת הערעור אינה ממירה את שיקול דעתה בשיקול דעתו של פקיד השומה ותפקידה הוא להכריע בדבר תוקפה של ההכרעה המינהלית של פקיד השומה, היינו לקבלה או לדחותה (ראו: ע"א 557/68 פקיד השומה תל אביב 1 נ' בדולח, פ"ד כג(1) 495, 499 (1969); 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 341 (1992) (להלן: עניין פיקנטי); ע"א 5709/95 שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241, 252 (1998)). יחד עם זאת, תפקידו של בית המשפט הוא גם להבטיח כי הוראות הדין בתחום המס ייושמו באופן נכון, מתוך חתירה לכך שהמס המשולם יהיה "מס אמת". על כן, במקרים מתאימים, בית המשפט אף רשאי להתערב בהחלטתה של רשות המס – ולא רק לאשרה או לבטלה (ראו: ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד השומה, תל אביב, פ"ד יח(2) 683, 686 (1964) (להלן: עניין מלכוב); ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל, פסקה 32 (5.7.2011) (להלן: עניין הקודחים), ע"א 1134/11 ר.מ. שבית מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע, פסקה 13 (12.5.2013) (להלן: עניין שבית)).

121. בהתאם לכך, בפסיקתו של בית משפט זה נקבע בעבר כי במקרים שבהם בית המשפט הדין בערעור על שומה סבור כי השומה שנערכה אינה תואמת את הנתונים שהוצגו בפניו עומדת בפניו הברירה להשיב את העניין לפקיד השומה על מנת שהלה יערוך שומה חדשה, לקבל את הצהרות הנישומים או "לערוך את השומות או לתקן אותן בעצמו לפי הנתונים שהובחרו לו" (ראו: ע"א 62/73 פקיד השומה, תל-אביב 1 נ' חברת "הממרח" בע"מ, פ"ד כט(1) 358, 360 (1974); עניין

פיקנטי, בעמוד 341; ע"א 9792/02 מוחמד נ' מס הכנסה – טבריה, פסקה 7 (13.9.2005); ע"א 5321/98 אינווסט אימפקט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד נח(2) 241, 264-265 (2004); עניין שביט, בפסקה 13). יתרה מכך, בפסיקה אף נקבע כי לבית המשפט נתונה הסמכות להגדיל שומה שקבע פקיד השומה, אף אם לא נתבקש לעשות כן, במקרים חריגים (ראו: עניין מלכוב, בעמ' 686; עניין הקודחים, בפסקאות 29-33, וההפניות שם). למותר לציין כי תיקון או עריכת השומה שקבע פקיד השומה ייעשו רק על סמך נתונים שהונחו בפני בית המשפט, ומשניתנה לצדדים האפשרות להתייחס לנושא זה.

122. בענייננו, שאלת הסיווג של המקרקעין עמדה בלב הערעור של חנה זילברמן, ובית המשפט המחוזי אף נתן לצדדים אפשרות להגיש השלמת טיעון בעניין שינוי הייעוד. בהתאם לכך, בית המשפט היה רשאי להורות למשיב לתקן את השומה בהתאם לקביעותיו.

ב.4. תוצאה שונה לנישומים שונים באותו פרויקט – הייתכן?

123. לקראת סיום, סוגיה נוספת שיש בה כדי להטריד נגעה לכך שהתוצאה של הדיון שבפנינו יוצרת הבחנה בין האחים פלומין לחנה זילברמן בנוגע לחיוב במס בגין העברת דירות שנבנו במסגרת הפרויקט. כזכור, וכפי שפורט בפסקה 26 לעיל, בפסק דינו של השופט סוקול בעניין האחים פלומין נקבע כי הם אינם חייבים בתשלום של מס הכנסה על מכירת הדירות, שכן זו כפופה רק למשטרו של חוק מיסוי מקרקעין.

124. כאמור, פקיד השומה לא הגיש ערעור על פסק דין זה. בתגובה שהוגשה לנו הוסבר כי ההחלטה שלא להגיש ערעור התקבלה בשים לב לקביעות העובדתיות בפסק הדין – בין השאר בכל הנוגע לאי-בקיאותם של האחים פלומין בתחום הנדל"ן, וכן להסתייגות הנוספת שנכללה בו באשר לכך שההחלטה מוגבלת לנסיבותיהם של האחים פלומין ואינה משליכה בהכרח על נישומים אחרים בפרויקט. אלה הם שיקולים תקפים, וכמובן שבמסגרת הערעורים שבפנינו איננו מחווים דעה על הקביעות העובדתיות בפסק הדין של האחים פלומין. אולם, לא

ניתן להתעלם מכך שהצדדים לא התייחסו בבית המשפט המחוזי לעובדה שניתן פסק דין בסוגיה דומה בעניינם, ולהשלכותיו האפשרויות של פסק דין זה. זאת, למרות שהוא ניתן כשנה לפני מתן פסק דינה של סגנית הנשיא וטרקרוג. הדבר אמור ביתר שאת בכל הנוגע לפקיד השומה שאף היה צד להליך בעניינם של האחים פלומין, ולכן אין כל ספק שהיה מודע למתן פסק הדין בעניינם (ראו והשוו: ע"פ 7661/13 אבו-נאסר נ' מדינת ישראל, פסקה 26 (21.8.2014), וההפניות שם). מכל מקום, בפנינו נמצא רק ערעור על חיובה של חנה זילברמן, ובו עלינו להחליט על-פי הממצאים העובדתיים בעניינה. בשים לב לממצאים אלה, כאמור, דין ערעורה להידחות.

סיכום

125. אשר על כן, דין שני הערעורים להידחות. יצחק פלומין, המערער בע"א 490/30, יישא בהוצאות פקיד השומה בסך של 40,000 שקל. יצחק וחנה זילברמן, המערערים בע"א 7773/13, יישאו גם הם בהוצאות פקיד השומה בסך של 40,000 שקל.

ש ו פ ט ת

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

ש ו פ

ט ת

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז.

ניתן היום, ב' בטבת התשע"ה (24.12.2014).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת