

בית המשפט המחוזי בתל אביב

7 מאי 2024
62325-10- , 62359-10-21
21

פס"ד שעניינו חיוב מס על דירה שנמכרה ברווח ארבעה חודשים לאחר
שנקנתה

הרי קירש

השופט

1. לילך אריאל
2. משה אריאל

המערערים

ע"י עו"ד ינון ישי - בשם המערערת 1

- נגד -

פקיד שומה תל אביב
ע"י עו"ד הגר אסף מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

המשיב

פסק דין

מבוא

1. הערעורים דנן עוסקים במכירת דירה ברוחב בן יהודה 188, תל אביב, גוש 6901
חלקה 85 ("הדירה"). הדירה נרכשה בחודש מאי 2013 ונמכרה ארבעה חודשים
לאחר מכן ברווח של 600,000 ש"ח.

מסמך זה עשוי להכיל שינויים שהוטמעו ע"י מערכת פסקדין

2. המערערת היא שחתומה על ההסכמים לרכישה ולמכירת הדירה. במועד הרלבנטי (שנת 2013) המערערת הייתה בת שמונה עשרה שנים. המערער הוא אביה של המערערת.
3. לטענת המשיב, פקיד השומה, העסקה בוצעה על ידי המערער והייתה עסקת אקראי, אשר הכנסה שנוצרה ממנה חייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה. לחלופין, טוען פקיד השומה כי יש לייחס את ההכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה למערערת.
4. כפי שיפורט בהמשך, החלטת המשיב ניתנה לאחר שנקבעה שומה סופית לעסקה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, אשר נידונה במסגרת פסק דין של ועדת ערר למיסוי מקרקעין. בין יתר טענותיהם, המערערים גורסים שיש בכך כדי למנוע מפקיד השומה למסות אותם על פי הפקודה.

הוראות הפקודה

5. סעיף 2(1) לפקודה מורה כי:
"מס הכנסה יהא משתלם ... על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל ... ממקורות אלה:
(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי..."
6. ענייננו בחלופה הנוגעת לעסקה בעלת אופי מסחרי, קרי, עסקה בודדת, שאיננה נערכת במהלך העסקים הרגיל של הנישום, והיא בעלת סממנים מתחום חיי המסחר (ראו סעיף 32 לפסק דינו של כבוד השופט דנציגר בע"א 1834/07 חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן, ניתן ביום 12.8.2012). זאת לעומת פעולה כלכלית במישור הפרטי או ההשקעתי.
7. האבחנה בין הכנסה פירותית להונית איננה תמיד מלאכה קלה, ולצורך אבחנה זו התפחתו בפסיקה מבחני עזר שונים. הדברים ידועים ואין צורך לחזור עליהם בפרוטרוט (וראו למשל עניין חיים קרן הנ"ל וכן ע"א 8942/15 שירצקי נ' פקיד שומה תל אביב 4, ניתן ביום 26.12.2018).

8. האתגר בערעור הנוכחי נעוץ בכך שלא כל מכירת דירה ברווח נאה ולאחר זמן קצר מלמדת על ביצוע "עסקת אקראי", ועל מנת לחייב את הרווח לפי סעיף 2(1) לפקודה יש להיווכח שאופי העסקה הוא אכן מסחרי ולא הוני (וראו אמנון רפאל, מס הכנסה, מהדורה רביעית, כרך ראשון, בעמוד 76; וכן פסק הדין שניתן לאחרונה על ידי בע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' פקיד שומה תל אביב 3, מיום 15.11.2022).

נוסיף כי בעבר שלטה התפיסה כי נכס מקרקעין מיועד מטבעו להשקעה וכי מכירתו בדרך כלל תיחשב לעסקה הונית. תפיסה זו השתנתה עם השנים, וכיום יש הסכמה שהקביעה אם מימוש נכס מקרקעין פלוני הוא בעל אופי הוני אם לאו תלויה בנסיבות המקרה (ראו סעיף 6 ואילך לפסק דינו של כבוד השופט סולברג בע"א 1533/20 עמיאל לוי נ' אגף המכס והמע"מ פתח תקווה, ניתן ביום 2.1.2023).

נפנה אם כן לנסיבות המקרה.

רקע והליכים קודמים

9. הדירה ממוקמת ברחוב בן יהודה בצפון הישן של תל אביב, בקומה השלישית של בניין מגורים ישן. בדירה היו שלושה חדרים ושתי מרפסות (מרפסת שירות ומרפסת חזיתית לרחוב).

10. טרם רכישת הדירה, הדירה הייתה רשומה על שם המנוח מיטלסבך ז"ל, אשר נפטר בשנת 2010.

11. עו"ד ינון שי ("עו"ד ינון"), הוא שטיפל בהסדרת הורשת הדירה מהמנוח מיטלסבך ללקוחותו- הגברת פרנסינה ויאריק ("פרנסיין"). המערער דנן, היום עורך דין, התמחה במשרדו של עו"ד ינון ולימים הפך לשותפו.

12. על פי המסופר, בסוף חודש פברואר 2013, פגש המערער במשרד עו"ד ינון את פרנסיין והתוודע לדירה ולרצונה של פרנסיין למוכרה. המערער סבר, כך מסר, כי הדירה יכולה להתאים לבתו (המערערת) ולאחר אי אלו בדיקות, עליהן יסופר בהמשך, הועברה הצעה לרכישת הדירה.

13. ביום 1.5.2013 נחתם הסכם בין המערערת לבין פרנסין לרכישת הדירה תמורת סך של 1.2 מיליון ש"ח ("הסכם הרכישה"), וזאת עוד בטרם הוסדרו זכויותיה של פרנסין כיורשת הדירה.

14. לטענת המערערים, הדירה נרכשה במטרה שהמערערת תתגורר בה, אולם זו נאלצה למכור אותה זמן קצר לאחר רכישתה, כפי שיפורט בהמשך.

15. והנה, ביום 4.9.2013 נחתם ההסכם למכירת הדירה תמורת סך של 1.8 מיליון ש"ח.

16. המערערת הגישה הצהרה כמוכרת הדירה למנהל מיסוי מקרקעין, במסגרתה ביקשה פטור ממס שבח על הרווח ממכירת הדירה. המנהל סירב להעניק פטור בטענה שמימון הדירה ניתן למערערת כמתנה מהאב (המערער).

17. המערערת הגישה ערר על החלטת המנהל (ו"ע 15-01-45326 לילך אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב; "הערר"). הערר התברר בפני ועדת ערר למיסוי מקרקעין בראשות מותב זה.

פסק הדין בערר ניתן ביום 1.11.2016 ("פסק הדין בערר"), ונקבע בו כי המערערת זכאית לפטור ממס שבח לדירה. מנהל מיסוי מקרקעין טען שהמערערת קיבלה 50% לפחות ממחיר הדירה במתנה מאביה (המערער) ולכן איננה זכאית לפטור לאור הוראות סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין. בפסק הדין נקבע כי למצער סך של 800,000 ש"ח ממחיר הרכישה מומן מתוך התמורה שהמערערת קיבלה מידי הרוכשים בעסקת מכירת הדירה. לכן, הסכום אשר נטען בערר שהמערערת קיבלה במתנה מאביה (100,000 דולר ארה"ב), איננו עולה כדי 50% ממחיר רכישת הדירה.

18. יוער, כי במסגרת החלטתו (והערר), מנהל מיסוי מקרקעין לא ביקש לסטות מהצהרת המוכרת לפיה העסקה נערכה על ידיה, ולא טען כי העסקה נעשתה בפועל על ידי המערער - כפי שפקיד השומה מבקש לטעון בהליך דנן. המערער טוען שיש בכך להשליך על סמכות המשיב לייחס לו את העסקה. נשוב לכך בהמשך.

19. לאחר מתן פסק הדין בערר, הגישה פרנסין תביעה אזרחית נגד המערערים ונגד עו"ד ינון בטענה כי אלה הונו אותה בעסקה (ת"א 47922-01-17; "התביעה האזרחית"). חלק ממסמכי התביעה האזרחית (כתבי טענות, תצהירים, חוות דעת ופרוטוקולים) צורף לתצהירי המערער והמשיב בערעורי מס ההכנסה הנדונים.

לאחר ניהול הליך הוכחות, התביעה האזרחית נדחתה בהסכמת הצדדים, וזאת במקביל לדחיית התביעה שכנגד שהגישו המערערים ועו"ד ינון.

20. בשלהי שנת 2018, קבע המשיב שומות לפי מיטב השפיטה למערערים. השגות שהגישו המערערים על השומות נדחו, ונקבעו שומות בצו. המערערים הגישו ערעורים, אולם בהסכמת הצדדים, נקבע שהערעורים יימחקו והדיון יוחזר לשלב ההשגה (ע"מ 36540-03-20 וע"מ 56921-02-20: ראו החלטת כבוד השופטת סרוסי מיום 27.10.2020).

ביום 11.10.2021, לאחר דיוני שומה נוספים, נקבעה שומה בצו לפיה העסקה היא עסקת אקראי בידי המערער. כן נקבעה שומה חלופית לפיה עסקת האקראי נעשתה על ידי המערערת.

שומות אלה הן מושא הערעורים דנן.

העסקה

סיפור המעשה

21. המערער העיד שהתוודע לדירה בחודש פברואר 2013. לגרסתו, הוא למד במועד זה פרטים ראשוניים על הדירה (מיקומה, שטחה), ופנה מיד לחברו המתווך, מר ניר עבאס ("המתווך") לקבלת הערכת שווי. על בסיס שווי למ"ר שהעריך המתווך, במכפלת שטח של 62 מ"ר, הוערכה הדירה בסך של 1.275 מיליון ש"ח.

המערער הסביר כי מצא שהערכת השווי עומדת בטווח המחירים שביכולתה של המערערת לשלם, ולמחרת היום, בארוחת ערב שישי, הציע לבתו לרכוש את הדירה.

22. על פי המסופר, בתחילת השבוע שלאחר מכן, נשלח עובד ממשדרו של עו"ד ינון לראות את הדירה, אז נגלה לו כי הדירה במצב עגום, וכי היא תפוסה על ידי פולש אשר הכניס אליה חפצים וכלי עבודה.

בהמשך אותו שבוע, מסבירים המערערים, העבירו הצעה לרכישת הדירה בסך של 1.2 מיליון ש"ח בהתחשב בנתוני הדירה, הצעה שהתקבלה על ידי פרנסין.

מסמך זה עשוי להכיל שינויים שהוטמעו ע"י מערכת פסקדין

23. הסכם לרכישת הדירה נחתם כחודשיים לאחר מכן, בתחילת חודש מאי 2013.
24. לטענת המערערים, הדירה נרכשה במטרה ובכוונה שהמערערת תתגורר בה עם בחיר ליבה דאז ("החבר"), עמו גרה באותו מועד בשכירות בדירה אחרת בתל אביב.
25. נטען שהמערערת התכוונה לממן את הרכישה ממימון עצמי של 100,000 דולר ארה"ב (או 400,000 ש"ח), וכי יתרת מחיר הרכישה על סך 800,000 ש"ח הייתה אמורה להיות ממומנת באמצעות משכנתא אשר המערער יהיה ערב לה.
26. אלא שביני לביני, כך על פי הטענה, התגלע סכסוך בין המערער למערערת. לגרסת המערער, בעקבות חילוקי דעות קשים אלה הוא סירב להיות ערב למשכנתא, ומשכך, נמנעה מהמערערת האפשרות לקבלת המשכנתא הנדרשת, והיא נאלצה להקדים ולמכור את הדירה בכדי להימנע מהפרת הסכם הרכישה.
27. לאחר קיום משאים ומתנים עם הרוכשים פוטנציאליים, אשר לא הבשילו לכדי הסכם, נמצאו לדירה קונים אשר רכשו אותה בחודש ספטמבר 2013 בתמורה לסך של 1.8 מיליון ש"ח.

ההסכמים

28. ביום 1.5.2013 נחתם הסכם בין המערערת לבין פרנסין לרכישת הדירה תמורת סך של 1.2 מיליון ש"ח ("הסכם הרכישה").
29. הסכם הרכישה נחתם עוד בטרם הסדרת זכאותה של פרנסין לרשת את הדירה. בהסכם נקבע תנאי, המתנה את תוקפו בכך שזכויותיה של פרנסין בדירה יירשמו במרשם המקרקעין בתוך שישים יום ממועד החתימה (סעיף 1.7 להסכם הרכישה).
30. תנאי התשלום בהסכם הרכישה היו כדלקמן (סעיף 2.1 להסכם): סך של 50,000 ש"ח ישולם במעמד החתימה, והיתרה בסך 1,150,000 ש"ח תשולם בתוך שישים יום מיום התקיימות התנאי המתלה (רישום פרנסין כבעלת הזכויות בדירה במרשם המקרקעין).

31. פרנסין נרשמה במרשם המקרקעין כבעלת הזכויות בתוך תקופה זו (בתאריך 20.6.2013).

32. ביום 4.9.2013 נחתם ההסכם בין המערערת ובין שני רוכשים ("הרוכשים"), למכירת הדירה תמורת סך של 1.8 מיליון ש"ח ("הסכם המכירה").

33. הסכם המכירה נחתם עוד בטרם רישום זכויותיה של המערערת בדירה. בין היתר, נקבע בהסכם כי העברת התמורה למערערת תהא רק לאחר המצאת הוכחה לרישום זכויותיה בדירה (סעיף 2.1.1 להסכם המכירה).

34. הנה כי כן, בתקופה של ארבעה חודשים נצמח מעסקאות הרכישה והמכירה רווח בסך 600,000 ש"ח, המהווה תשואה של 50% ביחס למחיר הרכישה של הנכס. כפי שיוסבר בהמשך, נראה כי חלק מהפער בין מחיר הרכישה למחיר המכירה נובע מנסיבות הקשורות לתמחור עסקת הרכישה.

אופן מימון הרכישה

35. בהליך ערר מיסוי המקרקעין, הראיות אשר הוגשו בקשר לאופן מימון רכישת הדירה היו מצומצמות וחלקיות. על בסיס המידע שנמסר שם, הונח, כטענת המערערים, שנעשה שימוש בהון עצמי בסך 400,000 ש"ח, ולאור הראיות שהובאו בפני הוועדה, הוסק כי יתרת התשלום (800,000 ש"ח) מומנה מכספי מכירת הדירה (סעיפים 32 עד 35 ו-40 לפסק הדין בערר).

36. במסגרת הערעור דנן, הוגשו ראיות בנוגע לאופן התשלום, מהן אכן עולה לכאורה כי רוב התמורה (כ- 1,136,000 ש"ח) הועברה לפרנסין (המוכרת) במקביל לקבלת סכומים אלה מרוכשי הדירה (לאחר שהזכויות בדירה נרשמו על שם המערערת ביום 15.9.2013), וזאת כדלקמן:

ביום 17.9.2013 הרוכשים העבירו 400,000 ש"ח לחשבון נאמנות שניהל המערער עבור המערערת. למחרת היום, סכום של 390,000 ש"ח הועבר מהחשבון הנ"ל לחשבון בנק על שם פרנסין (סעיף 66 לתצהיר המערער ועמוד 191 לנספחים לתצהירו; עמוד 103 לנספחי תצהיר המשיב).

ביום 20.10.2013 הועבר סכום של 500,000 ש"ח מהרוכשים. למחרת, ביום 21.10.2013, הועבר סכום של 400,000 ש"ח מחשבון הנאמנות של עו"ד ינון לחשבון הבנק של פרנסין (סעיף 67 לתצהיר המערער; עמודים 28, 37, 38 ו-193 לנספחים לתצהירו).

ביום 28.11.2013 הועבר לחשבונה של המערערת סכום של 720,000 ש"ח (נספח 241 לתצהיר המשיב). מהאסמכתאות לא ברור ממי הועבר התשלום, אולם ככל הנראה גם תשלום זה התקבל מהרוכשים (פרוטוקול, עמוד 106, שורה 29 עד שורה 31, שם אישר המערער כי מלוא הרכישה מומנה "מההסכם"; כן ראו סעיף 53 להלן). לאחר מספר ימים, ביום 1.12.2013, הועבר סכום של 715,000 ש"ח מחשבון המערערת לחשבון המערער, וביום 5.12.2013 המערער העביר לפרנסין, באמצעות צד שלישי, סכום של 345,669 ש"ח (סעיף 69 לתצהיר המערער ועמודים 195 ו-197 לנספחים לתצהירו; עמוד 214 לתצהיר המשיב; פרוטוקול, עמוד 104, שורות 28-29).

דין

37. הערעורים דנן עוסקים בסיווג מכירת דירה אחת. המחלוקת היא האם, כטענת המערערים, הדירה נקנתה למטרת מגורים אולם נמכרה לאחר זמן קצר עקב אילוץ והרווח שנוצר לא נבע מפעילות אקטיבית אלא היה פרי נסיבות חיצוניות, או שמא מדובר בפעולה בעלת אופי מסחרי - גם אם היא חד-פעמית (כעמדת המשיב).

38. יישום מבחני העזר הנהוגים על רקע מכלול הנסיבות, הביא אותי למסקנה כי העסקה הייתה בעלת אופי מסחרי, כעמדת המשיב. מסקנה זו מבוססת בין היתר על תקופת החזקה הקצרה ביותר בדירה (מבלי שניתן לכך הסבר המניח את הדעת), בקיאות המערער בתחום הנדל"ן, העדר בדיקת הדירה על ידי המערערת לפני רכישתה, ואופן המימון החריג.

ההסבר למכירה המהירה

39. הדירה נמכרה ארבעה חודשים לאחר רכישתה - לכל הדעות תקופת החזקה קצרה לגבי נכס מקרקעין. המשיב גורס כי "משך החזקה קצר או כוונה למשך החזקה קצר יעידו על כוונה מסחרית" (סעיף 66 (ה) לסיכומי המשיב). הכללה זו, כאשר היא מתייחסת לעסקה של מכירת דירה אחת, צריכה להיאמר בזהירות. משך החזקה קצר בדירה שנרכשה יכול לנבוע ממגוון סיבות שאינן מלמדות בהכרח על עסקה מסחרית (כגון שינוי נסיבות בריאותיות, גילוי חוסר התאמה של הדירה לצרכי הרוכש, החלטה על מעבר מגורים למקום אחר, התעוררות בעיה במימון וכו'). יש לדייק אם כן, ולומר כי תקופת החזקה הקצרה בדירה, מבלי שניתן לכך הסבר משכנע, היא שמחזקת את המסקנה כי עסקינן בעסקה בעלת אופי מסחרי (לחשיבות הסבריו של הנישום אשר לסיבת תקופת החזקה קצרה במקרקעין כמשפיעים על יישום מבחן העזר, ראו למשל עמ"ה 248/84 וינבך שאול נ' פקיד שומה, ניתן ביום 29.9.1986).

40. המערערים מדגישים את האילוץ הנטען למכירת הדירה (ראו למשל סעיף 28 לסיכומי המערערים). לגרסתם, הדירה נרכשה כדירת מגורים שתשמש את המערערת, אולם היא נאלצה למכור אותה לאחר שהמערער - אביה - חזר בו מכוונתו לערוב למשכנתא שהיא התכוונה ליטול למימון רכישת הדירה. אולם יש קושי לקבל הסברים אלה של המערערים.

41. גרסת המערערים היא שהמערער חזר בו מכוונתו לערוב למשכנתא עקב "חילוקי דעות קשים" עם המערערת (סעיף 40 לתצהיר המערער). בעדותו טען המערער שחילוקי הדעת נבעו מהגילוי שהחבר של המערערת מבוקש במדינה אחרת בגין עבירה חמורה (עמוד 50, שורה 25 עד שורה 30; ראו גם סעיף 34 לסיכומי התשובה).

42. המערער טוען שהוא גמר אומר שלא להיות ערב למשכנתא במועד הגילוי שהחבר הסתבך בעבירה החמורה. אם כן, הגילוי היה חייב להתרחש במהלך התקופה בה הייתה אמורה להילקח המשכנתא, קרי, במועד כלשהו בין רכישת הדירה ומכירתה.

43. והנה, אף אם מקבלים גרסה זו בכללותה, לא הוכח שהגילוי אירע בתקופה האמורה. מחד, מסתבר כי החבר היה מבוקש בחו"ל בגין העבירה החמורה עוד משנת 2010. מאידך, רק ביום 7.10.2013 הגיעה לישראל בקשה רשמית ממדינה זרה להסגרתו ורק לאחר מכן (וככל הנראה בתחילת שנת 2014) הוא נעצר בישראל (סעיף 2 להחלטת המעצר במסגרת הליך ההסגרה - מש/2). קרי, בקשת ההסגרה הרשמית התקבלה לאחר מכירת הדירה והחבר נעצר רק בהמשך.

44. המערער טען שלמד על העבירה החמורה מהמערערת. לטענתו, המערערת סיפרה לו על כך טרם קבלת בקשת ההסגרה וטרם מועד המכירה:

"עו"ד אסף: מתי בערך היא עדכנה אותך על זה?"

העד, מר אריאל: ... שבוע שבועיים אחרי החתימה [על הסכם הרכישה-ה"ק].

עו"ד אסף: אתה יודע מתי היה [העבירה]?"

העד, מר אריאל: ב-2010 ממה שקראתי.

עו"ד אסף: אז תאמר לי מ-2010 עד 2013, אמצע 05/2013 לא דיברתם מעולם על [העבירה]?"

העד, מר אריאל: לא ממש לא, אם הייתי יודע ... [על העבירה הזו] ... נראה לך שהייתי מסכים בכלל לאיזה יחסים איתו...

.....

עו"ד אסף: ז"א שלילך ידעה עוד לפני הצו של 2014 [- הכוונה להחלטת מעצר החבר במסגרת הליך ההסגרה- ה"ק] שיש הליכים להסגיר אותו?

העד, מר אריאל: כנראה.

עו"ד אסף: איפה זה כתוב בתצהיר שלך? שלה?

העד, מר אריאל: עובדתית אני אומר לך שאני גיליתי את כל הסיפור הזה ב-2013, עוד לפני שהגיע הצו הרשמי להסגרה ב-2014, לאור זה שכבר מ-2010,2011 כבר התחילו לחפש אותו ואז שהיא גילתה הסיפור הזה..."

(עמוד 50, שורה 33 עד עמוד 52, שורה 31).

45. לפי גרסת המערער, המערערת בחרה לספר לו על הסתבכות החבר בעבירה החמורה דווקא בפרק הזמן שבין רכישת הדירה לבין מכירתה (וכשלוש שנים לאחר התרחשות העבירה בפועל). על רקע ההיכרות הארוכה בין המערערת לחבר, לא ברור מדוע הגילוי אירע דווקא במועד זה, ולא ניתן הסבר לכך.

46. המערערת עצמה לא תמכה בגרסת המערער לפיה סיפור מעשה העבירה גולה לו על ידיה (עמוד 114, שורה 7 עד שורה 15, שם הבהירה המערערת כי החבר הוא זה שסיפר למערער על העבירה לאחר מעצרו).

יתרה מכך, המערערת העידה שלא הבינה שהחבר הסתבך בפלילים, וכי לא ידעה על העבירה עד לאחר מעצרו בשנת 2014: "אחרי שהוא כבר נעצר גיליתי מה הוא עשה... הוא אמר לי 'מחפשים אותי', בתור ילדה בת 18 כשאומרים לי מחפשים אותי זה הוא גנב אופניים לאיזה מישהו ויש איזה מישהו בשכונה שמחפש אותו, לא שמחפשים אותו בשביל להסגיר אותו כי הוא ביצע [עבירה חמורה]..." (עמוד 112, שורה 5 עד שורה 11).

47. הנה כי כן, לא הוכח במאזן ההסתברויות כי הגילוי על העבירה החמורה קרה, אם בכלל, במועד בו הייתה אמורה להילקח המשכנתא.

48. לכך יש להוסיף שלא הוכח כי גילוי העבירה הוא אכן הסיבה שהובילה את המערער לסרב לערוב למשכנתא, כדבריו. עדות המערערת למעשה לא תומכת בגרסה זו, והיא הסבירה שהסכסוך עם אביה נבע מפער הגילאים בינה לבין החבר, וכן מסיבות נוספות הקשורות לטיב היחסים ביניהם על רקע הזוגיות ("זה היה 10 שנים הפרש זאת היתה הסיבה ועוד כמה סיבות אישיות שהוא לא בא לו בטוב בעין..."), עמוד 114, שורות 19 - 20; ראו גם עמוד 115, שורות 13-14; עמוד 112, שורה 5 עד שורה 8, שם הבהירה המערערת כי לפני המעצר הסכסוך עם אביה נבע מפער הגילאים בינה ובין החבר).

אמנם גם המערער התייחס בעדותו לפער הגילאים כחלק ממקור הסכסוך, אולם בעדותו ניתן דגש דווקא על העבירה החמורה (סעיפים 41 ו-44 לעיל; ראו גם פרוטוקול, עמוד 51, שורה 4 עד שורה 6; עמוד 54, שורות 9 - 10; ראו גם בסעיפים 10-12 לתצהירו של המערער במסגרת הליך הערר, שצורף כנספח 19 לתצהיר המשיב). בשולי הדברים יוסף, כי על רקע מגוריה המשותפים של המערער עם החבר תקופה ממושכת קודם לכן, גם הטענה שפער הגילאים התגלה למערער דווקא בתקופה שבין רכישת הדירה למכירתה מעוררת תהיות.

49. הפערים בין גרסאות המערערים מקשים על קבלת ההסבר אשר לאילוץ למכירת הדירה, הנשען על דבריהם בלבד. לכך יש להוסיף כי עולים סימני שאלה ביחס לפרטים אחרים בגרסת המערער הנוגעים למכירה (למשל האם הוא פנה לנציג הבנק בבקשה לאשר משכנתא לפני הרכישה או לאחריה, והאם התוכנית האדריכלית שהוצגה לרוכשים הוכנה לצרכי מגורי המערער כטענת המערער או לצרכי מכירת הדירה כטענת המתווך בתביעה האזרחית). תהיות אלה מוסיפות קושי לקבלת הסבריו של המערער ללא חיזוק ראייתי נוסף.

הרכישה למטרת מגורי המערער

50. גם הטענה שהדירה נרכשה למטרת מגוריה של המערער איננה חפה מקשיים:

ראשית, המערער עצמה כלל לא ניגשה לראות את הדירה ולהתרשם ממנה לפני חתימת הסכם הרכישה, חרף העובדה שהיא גרה באותה עת מרחק של קילומטרים ספורים ממיקומה (עמוד 122, שורה 24 עד עמוד 123, שורה 23);

שנית, המערער הייתה בת שמונה עשרה שנים במועד הרלבנטי ולקראת גיוס לצבא, והעידה שלא חיפשה דירה אחרת באותה עת (עמוד 135, שורה 4 עד שורה 9);

כמו כן, המערער לא הראתה מעורבות או ידע אשר לפרטי העסקה כפי שהיה מצופה מרוכש דירה למטרת מגורים: המערער לא הייתה מעורבת כלל בענייני המשכנתא (עמוד 122, שורה 16 עד שורה 19), והעידה שלא ניסתה לפנות בעצמה לבנק כדי לנסות לקבל משכנתא באופן אחר אחרי שאביה סירב לערוב למשכנתא (עמוד 127, שורה 5 עד שורה 17). היא לא ניהלה משא ומתן מול מוכרת הדירה או מול רוכשיה (עמוד 122, שורה 20 עד שורה 23) ואף לא ידעה פרטים בסיסיים בנוגע למשא ומתן (עמוד 143, שורה 5 עד שורה 12);

המערער גם לא ידעה לאשר בוודאות שהיא שיתפה את החבר בדבר רכישת הדירה, למרות שלפי הטענה הוא היה אמור להתגורר עמה בדירה והמערער אף התכוונה שהוא יממן את החזרי המשכנתא (עמוד 121, שורה 6 עד שורה 22).

51. אם כך, גרסת המערערים, לפיה הדירה נרכשה לצרכי מגורי המערערת ונמכרה לאחר זמן קצר עקב אילוף - לא הוכחה כדבעי. לפיכך, תקופת ההחזקה הקצרה בדירה תומכת בצביונה המסחרי של העסקה.

מימון הרכישה

52. נסיבה חריגה נוספת בביצוע העסקה נוגעת לאופן המימון. על פי הטענה, המערערת התכוונה לממן את רכישת הדירה באמצעות שימוש בהון עצמי (אשר, כפי שנקבע בפסק הדין בערר, מקורו במתנה אשר העניק לה המערער), וכן נטילת משכנתא בגובה 1,200,000 ש"ח. חרף העובדה שמדובר בהון זר, אופן מימון זה לרכישת דירת מגורים איננו חורג מהנהוג בשוק, ואין בו כשלעצמו ללמד על עסקה מסחרית. אלא שבפועל, לא כך מומנה רכישת הדירה.

53. התמורה בגין רכישת הדירה מומנה למעשה ממכירתה. ניתוח האסמכתאות שהוצגו בדבר מימון רכישת הדירה (סעיף 36 לעיל) מעלה שרובה המכריע של התמורה (כ- 1.136 מיליון ש"ח מתוך 1.2 מיליון) מומן מכספי המכירה, וללא שימוש בהון עצמי (המערער הסביר בסיום עדותו כי סכום ההון העצמי - 100,000 דולר - נותר בידיו ולא נעשה בו שימוש למימון רכישת הדירה. כאשר נשאל כיצד מומנה הרכישה השיב "הכל עבר מההסכם" - עמוד 106, שורה 19 עד שורה 31; ראו גם בהמשך עד עמוד 107, שורה 15; כן ראו תיאור המימון בדיון במשרד פקיד השומה בעמוד 146 לנספחים לתצהירי המשיב).

54. מימון הדירה באופן זה התאפשר בזכות רישום זכויות המערערת בדירה טרם העברת התמורה למוכרת - פרנסין. על ידי כך ניתן היה לקבל כספים מידי הרוכשים ולהשתמש בהם כדי לשלם את עיקר התמורה למוכרת. עו"ד ינון העיד בתביעה האזרחית שרשם את זכויות המערערת עוד בטרם העברת התמורה לפרנסין (וללא ידיעתה), והסביר: "...זה היה רישום במסגרת איזה מהלך כולל... במסגרת המכירה של הדירה, [המערערת] ואילך כדי ליצור מצב שמשלימה את התמורה. כספים נכנסו בעת שהדירה נרשמה על שם [המערערת]..." (נספח לתצהיר המערער, עמוד 291, שורה 29 עד עמוד 292, שורה 2; לאישור ינון על רישום הזכויות טרם העברת התמורה ראו עמוד 291 לנספחים לתצהיר המערער, שורות 20-21; לאישור כי פרנסין לא ידעה על רישום הזכויות כאמור - עמוד 292 לנספחי תצהיר המערער, שורה 8 עד שורה 14).

ברור כי מימון דירה באופן האמור איננו שגרת.

55. אף לא מן הנמנע שכבר מלכתחילה הייתה תקווה לממן באופן זה את רכישת הדירה: לא הוכח שהמשכנתא לרכישת הדירה הוסדרה טרם הרכישה כפי שנטען וכפי שהיה מצופה. הפניה המתועדת לנציג הבנק למשכנתאות לשם אישור המשכנתא נעשתה לאחר רכישת הדירה, אם כי המערער טען בחקירתו כי קודם לכן קיבל מנציג הבנק אישור בעל פה (עמוד 35, שורה 20 עד עמוד 36, שורה 18). גם מהסכם הרכישה לא עולה שהייתה כוונה קונקרטיית ללקיחת משכנתא - ראו סעיף 2.2.6 להסכם הנ"ל: "אם יבקש הקונה לממן חלק מתשלומי התמורה באמצעות הלוואה ממוסד בנקאי...", וזאת בניגוד לסעיף 2.2.6 להסכם המכירה שם מובהר כי "הקונה מבקש לממן חלק מתשלומי התמורה באמצעות הלוואה ממוסד בנקאי..." (ההדגשות הוספו).

גם לאחר רכישת הדירה המערערים לא התקדמו עד לקבלת אישור הבנק למשכנתא (מבלי שניתן הסבר מניח את הדעת כפי שהוסבר לעיל) אלא פעלו למכירת הדירה. יודגש, כי ניסיונות המערערים למכור את הדירה החלו טרם המועד הסופי להעברת התמורה לפרנסין (21.8.2013), ויתכן שאף בסמוך מאוד לרישום הזכויות בדירה על שם פרנסין (בתביעה האזרחית הוטח במערער כי מהמסמכים שהעביר לפרנסין במסגרת גילוי המסמכים, עולה כי המשא ומתן למכירת הדירה החל כבר בחודש יוני, לאחר רישום פרנסין כבעלת הזכויות בדירה. המערער ענה כי יתכן שהתבלבל בתאריכים ולא הכחיש את הדברים: עמוד 311 לנספחים לתצהיר המערערים, שורה 5 עד שורה 9; ראו גם בהמשך בשורות 16-17).

בקיאות

56. לנסיבות המימון יש להוסיף את בקיאותו של המערער בתחום הנדל"ן. כידוע, בקיאות נישום בתחום העסקה הנבחנת עשויה לתרום משקל ממשי למסקנה שבפנינו עסקה מסחרית. בקיאות בתחום מאפשרת לנישום לנצל את יתרונותיו וידענותו לשם השאת רווחים (ע"א 111/83 אלמור נ' מנהל מס ערך מוסף, ניתן ביום 24.10.1985).

57. בטרם נידרש לבקיאות המערער, יש להעיר כי אמנם הצדדים חלוקים בשאלה האם בענייננו המוכר האמיתי (הנישום) הוא המערער או המערערת, שאלה אשר הייתה עשויה להשליך על יישום מבחן הבקיאות (ראו למשל סעיף 7 לעניין אלמור הנ"ל). אולם בענייננו, אין מחלוקת שהמערער היה מעורב באופן ממשי הן ברכישת הדירה והן במכירתה.

58. המערער היה בעליו של משרד תיווך נדל"ן בין השנים 2006 עד 2011, וכן בעליה של חברת מ. אריאל אחזקות אשר ביצעה שתי עסקאות סיחור אופציה במקרקעין במסגרתן ארגן המערער קבוצות רכישה (סעיף 8 לסיכומי המערערים; פרוטוקול, עמוד 23, שורות 26-27; עמוד 26, שורות 16-17; עמוד 29, שורה 12 עד שורה

17; עמוד 30, שורה 1 עד שורה 10). המערער הכחיש שביצע בעבר עסקאות בנוגע לדירות קיימות ("יד שניה") כגון העסקה מושא הערעורים דנן, אך אין בכך לגרוע מידיעותיו והבנתו הכללית בתחום הנדל"ן.

59. לאחר לימודי משפטים, התמחה המערער במשרדו של עו"ד ינון (עד לסמוך לפני רכישת הדירה), ולאחר מכן אף הצטרף למשרד כשותף. המשרד התעסק, בין היתר, בעסקאות נדל"ן, ואף הדירה הנדונה טופלה על ידי עו"ד ינון כחלק מעבודתו.

עו"ד ינון העיד בתביעה האזרחית שהוא העסיק את המערער בשל הרקע של האחרון בנדל"ן:

"... לא סתם קלטתי אותו להתמחות ראיתי אדם שיש לו הרבה הבנה בתיווך וראיתי שיש כאן ערך מוסף. הוא איש עם הרבה ניסיון בתחום הנדל"ן לכן העסקתי אותו. לאחר מכן צירפתי אותו למשרד מסיבות אלה"

(עמוד 288 לנספח לתצהיר המערער, שורה 9 עד שורה 11).

60. כמו כן, בקשת המשכנתא הופנתה למנהל מערך שיווק המשכנתאות בבנק מזרחי, על רקע היכרותו ופעילותו העסקית של המערער עמו (עמוד 36, שורה 18 עד שורה 21, וכן שורות 28-29; עמוד 29, שורה 25 עד שורה 29; סעיף 38 לתצהיר המערער).

61. המערער עסק אם כן בתחום הנדל"ן והוא בעל בקיאות בו, מעבר לאדם מן היישוב.

הרווח שהופק מהמכירה

62. ממכירת הדירה נוצר רווח גבוה: 50%. לא הוגשו נתונים מדויקים לגבי עליית מחירי הנדל"ן בשוק באותה תקופה, אך אין מחלוקת כי הייתה עלייה מסוימת בפרק הזמן שבין רכישת הדירה למכירתה. אולם, יש בעלייה זו כדי להסביר רק חלק קטן מהרווח שנוצר (היקף עליית המחירים ככל הנראה היה בין כ-3% לבין כ-8% על פי הראיות שהוגשו במסגרת התביעה האזרחית אשר צורפו במסגרת נספחי המערער. המערער עצמו טען, בהליך הנוכחי, שעליית מחירי הנדל"ן בתל אביב הייתה כ-9.2% באותה תקופה).

63. המערער טוענים שהרווח שנוצר היה גם פרי שינויים שחלו בדירה עקב נסיבות חיצוניות שלא היו בשליטתם. כפי הנראה כוונת המערערים לכך שבין הרכישה ובין המכירה סולק פולש מהדירה ונסגר פאב שפעל בקומת הכניסה של הבניין. אולם,

מסמך זה עשוי להכיל שינויים שהוטמעו ע"י מערכת פסקדין

גם אם יונח כי למערער לא היה חלק בגרימת שינויים אלה, לא הוכח כי היה בהם כדי להסביר את כל יתרת הרווח שנצמח בפרק זמן קצר, מעבר לעלייה הכללית במחירי השוק באותה תקופה. למשל, על פי חומר הראיות, סילוק הפולש נעשה בעלות כספית נמוכה ובמאמץ לא גדול.

64. ייתכן שהרווח הנאה מוסבר בחלקו במחיר רכישה נמוך. בעת חתימת הסכם הרכישה עדיין הייתה לכאורה אי וודאות לגבי מעמדה של פרנסין כיורשת המנוח מיטלסבר, וזאת אף לאחר שלוש שנים של טיפול משפטי בעניין. עם זאת, למערער, שהיה מתמחה של עו"ד ינון, נודע כי קיימים "סיכויים גבוהים ביותר" שהעניין יוסדר בקרוב (עמוד 68, שורות 14-15). וככל הנראה מחיר הרכישה אף גילם את העובדה שהדירה הייתה במצב ירוד ונדרש שיפוץ (סעיף 16 לסיכומי התשובה מטעם המערעים), וכי המחיר חושב בהתאם לשטח נתון של 62 מ"ר בלבד.

והנה כעבור ארבעה חודשים הצליחו המערעים למכור את הדירה תמורת 1.8 מיליון ש"ח, מבלי לבצע בה שיפוץ של ממש ובהתאם למדידה מעודכנת של 75 מ"ר (אשר ככל הנראה הביאה בחשבון שטח מרפסות). מעמדה של פרנסין כיורשת הוכר בצו ירושה חמישה ימים לאחר חתימת הסכם הרכישה (בתאריך 6.5.2013).

בהעדר הסברים קוהרנטיים למכלול הנתונים וההתרחשויות, מצטיירת תמונה של ביצוע עסקה הזדמנותית, על ידי אדם בקיא בשוק הנדל"ן, המודע למצבו המיוחד של הנכס הנדון.

65. מנגד, יצוין כי אין לקבל את טענת המשיב לפיה המערעים השביחו את הדירה במהלך תקופת החזקה בה, לא במובן הפיזי (שיפוץ ממש) ולא במובן התכנוני.

66. לדעתי מכלול הנסיבות מצביע יותר על עסקת אקראי מאשר עסקה הונית. כמוסבר, מסקנה זו מבוססת על תקופת החזקה קצרה ביותר; התהיות בנוגע להסבר המערעים לאילוץ שהביא למכירה המהירה (מעשה בן הזוג המבוקש וסירוב המערער לערוב למשכנתא); הקושי לקבל את המצג המרכזי לפיו הדירה נרכשה למגורי המערערת כאשר היא עצמה לא הייתה מעורבת בתהליך רכישתה (או במכירתה); אופן מימון הרכישה מכספי המכירה (אף אם הדבר לא בהכרח תוכנן כך מראש); נסיון ובקיאות המערער בתחום הנדל"ן ונסיבות היחשפותו לדירה הנדונה; והרווח הגבוה שהופק בפרק זמן קצר, שאיננו מוסבר בתנודות השוק או בגורמים חיצוניים ממשיים אחרים.

יש לקבוע, אפוא, כי הרווח שנוצר נתון למיסוי על פי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה.

סמכות פקיד השומה לשום את העסקה

67. המערערים כופרים באפשרות פקיד השומה לשום את העסקה לאור שומת מס השבח (והליך הערר שנוהל בגינה) אשר קדמה לשומתו. לטענתם:

"המערער יטען כי בנסיבות העניין ובהינתן מלוא חומר החקירה היה מצוי בידיו של פ"ש, למצער ממועד קביעת השומה ביום 4.11.2013 [במיסוי מקרקעין- ה"ק], הרי שפ"ש השתהה בחוסר תום לב, תקופה העולה על כ- 5 שנים תמימות בהוצאת השומות, בכך גרם למערערים הוצאות משפט כבדות ומיותרות, כשהמשיב מבקש בניגוד לדין, להתעלם מההליכים אשר התנהלו בפניו ו"ע...הוצאת שומה ביומה האחרון של ההתיישנות (השומה נשוא הערעור), קרי 31.12.2018 מהווה נוהג נפסד ואסור... המערער יטען כי השיהוי התהומי גרם לו לנזק ראייתי כבד, שכן בחלוף למעלה מ-10 שנים מסמכים רבים נגוזו, ולרבות דוחות מחשבונות הבנק של המערער, בתו וחברת מ. אריאל החזקות בע"מ... כמו גם זיכרונם של עדים מטושטש.

...

המערער יטען כי בהתאם לפסיקת כב' ביהמ"ש, פ"ש נעדר כל סמכות להתערב בשומתו החלוטה והסופית של מנהל מסמ"ק, אדרבא לאחר שזו נידונה בפני כב' ביהמ"ש ונדחתה בפס"ד חלוט...המשיב ידע את מלוא העובדות בזמן אמת; ולא מנע ממנהל מסמ"ק להוציא שומת מס שבח מקרקעין, לקבוע החלטה בהשגה, וחמור מכל לנהל הליך של ערר בפני כב' ביהמ"ש..."

(מתוך סעיפים 46, 48 ו- 50 לסיכומי המערערים).

68. אינני מקבל את הטענה כי פקיד השומה נעדר סמכות. למנהל מיסוי מקרקעין ולפקיד השומה סמכויות מקבילות, כל אחד בתחום אחריותו. נקבע זה מכבר כי לפקיד השומה סמכות לשום עסקה מכוח פקודת מס הכנסה, אף לאחר שמנהל מיסוי מקרקעין הפעיל את סמכותו לפי חוק מיסוי מקרקעין (ע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה, ניתן ביום 2.2.2005).

69. בעניין עמי חזן הנ"ל הובהר כי לפקיד השומה אכן קיימת סמכות לשום את העסקה, אולם מכיוון שמנהל מיסוי מקרקעין כבר ערך שומה, כפופה סמכותו של פקיד השומה לכללים ולעקרונות החלים בעניין שינוי החלטה מינהלית, ולפיכך יש לערוך איזון אינטרסים ובכלל זה להביא בחשבון מידת ההסתמכות של הפרט על ההחלטה הראשונה, הנזק שעלול להיגרם לו מקבלת ההחלטה השנייה, מהות האינטרס הציבורי בשינוי ההחלטה, סוג הטעות בהחלטה המקורית והגורם האשם בה (שם, בסעיף 29).

לדעתי שיקולים אלה אינם מונעים במקרה דנן מפקיד השומה לסווג את העסקה כעסקת אקראי.

מסמך זה עשוי להכיל שינויים שהוטמעו ע"י מערכת פסקדין

70. נדמה כי המגבלה העיקרית החלה על פקיד השומה בעת הוצאת שומה לאחר שמנהל מיסוי מקרקעין כבר הוציא שומה משלו בגין אותה עסקה נובעת "מהשיקול בדבר סופיות השומה שהוא עיקרון מרכזי בדיני המס, והצורך להגן על אינטרס ההסתמכות של הנישום" (סעיף 25 לעניין עמי חזן. ראו גם סעיפים 29 ו-30; וראו ע"א 4576/15 מ.מ.א ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב, ניתן ביום 11.5.2016, שם אושרה סמכות פקיד השומה לסווג עסקה לאחר שומת מס שבח. נדחתה טענת הסתמכות על שומת מס השבח ונקבע שהמערערת שם ידעה על בחינת העסקה על ידי פקיד השומה ועל אפשרות סיווג העסקה כעסקת אקראי.

71. והנה בענייננו, המערערים ידעו שהשומה של מנהל מיסוי מקרקעין נקבעה במקביל להעברת המקרה לבחינתו של פקיד השומה לצורך סיווגה האפשרי כעסקת אקראי. המערערים היו מודעים לכך כבר ממועד מתן החלטת מנהל מיסוי מקרקעין בהשגה (ראו סעיף ד' להחלטה מיום 22.12.2014).

בנסיבות אלה המערערים לא יכלו להסתמך על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין כסוף פסוק.

72. אינני סבור כי יש בפסק הדין הסופי בקשר לשומת מס השבח כדי לשנות מסקנה זו. מטבע הדברים, פסק הדין לא עסק בסוגיית קיום עסקת אקראי ולא נקבעו בו כל ממצאים בנושא. נהפוך הוא, במהלך ניהול הערר הובהר שפקיד השומה עדיין מבקש לבחון את העסקה, ואף במסגרת פסק הדין בערר נכתב במפורש כי "... בפסק דין זה נידרש אך ורק לסוגיית הזכאות לפטור ממס שבח, בעוד שטענת עסקת האקראי, ככל שאכן תועלה על ידי פקיד השומה, תידון בהליכים אחרים" (סעיף 2 לפסק הדין בערר).

73. לכך יש להוסיף שאינני מוצא שהמערערים שינו את מצבם לרעה או שנגרם להם נזק ראייתי מסיווגה של העסקה כעסקת אקראי על ידי המשיב.

74. אודה כי דעתי איננה נוחה מהתנהלות המדינה אשר הובילה לניהול הליכים שונים ביחס לאותה עסקה - מצב אשר ככל הנראה יכול היה להימנע בנסיבות המקרה דנן אילו פקיד השומה היה פועל ביתר נמרצות, אולם אינני סבור שיש בכך למנוע את הפעלת סמכותו של פקיד השומה לפי פקודת מס הכנסה, אם הדבר נדרש על מנת להגיע למיסוי הנכון של העסקה.

ייחוס העסקה למערער או למערערת

75. המשיב מבקש לייחס את ההכנסה הפירותית מהעסקה למערער כמי שלמעשה רכש ומכר, וזאת חרף הרשום במישור החוזי והקנייני. בשומה העיקרית שהוציא המשיב הוא טוען כי יש לייחס את ההכנסה מהעסקה למערער על פי סעיף 83 לפקודה (הסבה לצעיר), ולחילופין, לפי סעיף 86 לפקודה (עסקה מלאכותית). רק לחלופין, וככל שלא תתקבל עמדתו ביחס לטענה כי המערער הוא המוכר, המשיב מבקש בשומה חלופית לייחס למערערת את ההכנסה הפירותית.

76. לטענת המערערים המשיב מנוע מלייחס את העסקה למערער. המערערים מדגישים כי:

"...החלטתו של מנהל מסמ"ק נדונה בפני כב' ביהמ"ש המחוזי, כשפרקליטות המדינה, אשר משמ[ש]ת פה ולשון לרשות המיסים ולרבות מנהל מסמ"ק ולפ"ש כאחת, טענה בפני כב' ביהמ"ש כי לילך היא זו אשר ביצעה את העסקה וכי למעלה ממחצית כספי העסקה ניתנו לה במתנה מידי המערער, לאחר שדן בטענות הצדדים קבע כב' ביהמ"ש כי לילך אשר ביצעה את העסקה פטורה ממס! נמצאנו למדים כי עסקינן במקרה קיצוני... שינוי החלטה מינהלית וחמור מכך, החלטה שיפוטית... לא זו אף זו, פ"ש היה ער למכלול ההליכים והטענות אשר העלו באי כוחו, ונמנע מלהתערב בזמן אמת! אשר על כן יטען המערער כי פ"ש מושתק מלטעון כנגד טענות רשות המיסים... ולרבות הקביעות העובדתיות וזהות הצדדים לעסקה מניה וביה" (סעיף 69 לסיכומי המערערים).

77. לפי עמדת המשיב, לטענת השתק והמניעות אין רלבנטיות שכן "המערערת יצרה מצג מסוים בפני מנהל מסמ"ק וזה האחרון הסתמך עליו. המצב שהוצג לא הציג את התמונה המלאה- התנהלותם חסרת תום הלב של המערערים... לא יכולה לשמש אותם בערעור שבכותרת והם אינם יכולים להיבנות ממנה..." (סעיף 71 לסיכומי המשיב).

כן טוען המשיב כי:

"המשיב אינו סותר את החלטה של מנהל מסמ"ק כלפי המערער מאחר וזו כלל לא ניתנה... פס"ד ניתן ביחס לשאלת הפטור ממס שבח. כמו כן מכירת הדירה דווחה למנהל מסמ"ק כלל לא דווחה על ידי [המערער] אלא על ידי [המערערת], ולכן לא יכולה לעמוד [למערער] הטענה לפיה שומתו כפופה לסמכותו של מנהל מסמ"ק... ודוק, משמעות הקביעה לפיה יש לייחס את הרווח ממכירת הדירה אל המערער, היא

מסמך זה עשוי להכיל שינויים שהוטמעו ע"י מערכת פסקדין

שמכירת הדירה הייתה צריכה להיות מדווחת ע"י המערער. העדר דיווח על ידו, כמוהו כהעדר דיווח כלל ועיקר. משכך, למערער כלל אין פתחון פה מול המשיב או מול רשויות המס בכלל... (מתוך סעיפים 74 עד 76 לסיכומי המשיב).

78. אני בדעה שבעניין זהות המוכר יש לקבל את טענת המערערים. לטעמי התנהלות המדינה בנסיבות המקרה מונעת ממנה לטעון כיום כי יש לייחס את העסקה למערער וזאת בהיקש מעקרון ההשתק השיפוטי.

79. כלל ההשתק השיפוטי מונע מבעל דין להעלות במסגרת הליך משפטי טענה עובדתית הסותרת טענה שהעלה בהליך משפטי אחר. כלל זה עשוי למנוע הוצאת שומות סותרות על ידי רשות המיסים (ע"א 490/13 יצחק פלומין נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 24.12.2014, בסעיפים 80-81).

80. כאן טענתו העובדתית של פקיד השומה, לפיה המערער הוא המוכר, איננה עולה בקנה אחד עם שומת מיסוי המקרקעין כפי שזו נדונה בהליך הערר ולפיה המערערת היא המוכרת. פסק הדין בערר נקבע על בסיס נקודת המוצא, שלא הייתה שנויה במחלוקת, כי המוכרת היא המערערת. הלכה למעשה, מנהל מיסוי מקרקעין קיבל בשומה שערך את דיווח המערערת כי היא המוכרת (כזכור, טענת מנהל מיסוי מקרקעין הייתה כי המערערת איננה זכאית לפטור משום שאביה מימן עברה את רוב התשלום בגין רכישת הדירה). כמו כן, נראה שמעורבות המערער בעסקה לא נעלמה מעיני מנהל מיסוי מקרקעין (וראו למשל סעיף 6 להחלטה בהשגה בנספח 17 לתצהיר המשיב, שם מנומק כי אביה של המוכרת הוא בעל הבקאות והניסיון בנדל"ן וכי בבעלותו דירות מגורים).

81. בעוד שבחינת היבט "המסחריות" של העסקה כלל לא הייתה מצויה בסמכותו של מנהל מיסוי מקרקעין (כך שבמובן זה קביעתו של פקיד השומה כי לפנינו עסקת אקראי איננה מהווה "תיקון טעות" מלכתחילה), הרי היבט מיהות המוכר היה קשור קשר הדוק לסוגיית מקורות המימון שכן עמדה, כאמור, במרכז ערר מיסוי המקרקעין.

82. אמנם במסגרת ערר מיסוי המקרקעין המדינה הודיעה כאמור כי פקיד השומה עוד עשוי לקבוע כי מדובר בעסקת אקראי החייבת במס לפי הפקודה, אולם לא נמסר כי עשויה לעלות טענה אף לגבי זהות עושה העסקה. אם הייתה הסתייגות כבר אז, בעת ניהול ערר מיסוי המקרקעין, לגבי מיהות המוכר, על רשות המסים היה לומר כן לוועדת הערר, שכן כל סוגיית קבלת הכספים במתנה שעמדה במוקד הערר הושתתה על ההבנה כי הבת היא הרוכשת (והמוכרת).

בהיבט זה, המקרה הנוכחי שונה מזה שנדון בעניין פלומין הנ"ל, בו הודע לבית המשפט על חלופות השומה מבעוד מועד.

כמו כן, לא נטען כי מאז סיום הליך מיסוי המקרקעין נתגלו עובדות חדשות שמצדיקות העלאת טענה חדשה בעניין זהות המוכר.

83. לסיום יש להוסיף כי מעיון בתקצירי השומה החלופיים, המתייחסים למערער מחד ולמערערת מאידך, ובהתאם לשיעורי מס ההכנסה שניתן לחלץ מהנתונים הכלולים שם, נראה כי הפרש המס לתשלום בין חיוב המערער ובין חיוב המערערת כלל איננו גדול, ואיננו מצדיק כשלעצמו קבלת עמדת המשיב בסוגיה זו לשם שמירה על הקופה הציבורית.

על כן, יש לייחס את ההכנסה מעסקת האקראי לידי המערערת, לנוכח השתלשלות ההליכים.

סוף דבר

84. מתקבלת עמדתו של המשיב כי ההכנסה הופקה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי וכי יש למסות אותה בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה. עם זאת, יש לייחס את ההכנסה למערערת בהתאם לאמור לעיל.

פקיד השומה יוציא למערערת שומה בהתאם לאמור.

85. לנוכח האמור לעיל ביחס לניהול שני הליכים, אחד לפי חוק מיסוי מקרקעין ואחד לפי פקודת מס הכנסה, אני מוצא לנכון לפסוק הוצאות משפט אך במשורה, כך שהמערערים ישלמו יחד לידי המשיב סכום כולל של הוצאות משפט בסך 7,500 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים מיום מתן פסק הדין.

86. המזכירות תמציא את פסק הדין לידי הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, כ"ט ניסן תשפ"ד, 07 מאי 2024, בהעדר הצדדים.

מסמך זה עשוי להכיל שינויים שהוטמעו ע"י מערכת פסקדין



ה' קירש, שופט