

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58535-03-18 אמסיס נ' פקיד שומה רמלה

ע"מ 58689-03-18 אמסיס נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לפני כב' השופט אבי גורמן

המערערים

1. סיימון אמסיס

2. סאמר אמסיס

באמצעות ב"כ עו"ד יוסי רומנו

נגד

המשיב

פקיד שומה רמלה

באמצעות ב"כ עו"ד שירה קידרון-גוטליב

פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

חקיקה שאוזכרה:

[פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\] - לא מרובד: סע' 2, \(1\), 2, \(10\), 121, 191, 191ב](#)[חוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\), תשכ"ג-1963: סע' 39\(1\)](#)

מיני-רציו:

* בחינת סיווג מכירת הדירות שמכרו המערערים: האם יש לסווג את ההכנסה מהמכירות כהכנסה הונית הממוסה במסגרת חוק מיסוי מקרקעין או שמא כמכירה פירותית הממוסה במסגרת פקודת מס הכנסה.

* מסים – מס הכנסה – סיווג ההכנסה

* מסים – מס הכנסה – הכנסה שבפירות או הכנסה הונית

* מסים – מס הכנסה – רווח הון

* מסים – מס הכנסה – הצהרת הון

.

המערערים, שני אחים, אשר בבעלותם שתי חברות בתחום הבנייה, ביצעו יחד עם אביהם ואח נוסף, מספר רכישות של מקרקעין, בנייה ומכירה של דירות מגורים. השאלה הדורשת הכרעה היא שאלת סיווג ההכנסות ממכירת הדירות – האם כהכנסה הונית הממוסה במסגרת חוק מיסוי מקרקעין או שמא כמכירה פירותית הממוסה במסגרת פקודת מס הכנסה. המערערים מדגישים את הצד המשפחתי של התנהלותם, ולכן הם טוענים כי דין המכירות כולן להיות מסווגות כמכירות במישור ההוני. המשיב מנגד מדגיש את הצד העסקי של פעילות המערערים, ולכן הוא קבע כי יש לסווג את כל המכירות במישור הפירותי.

.

בית המשפט פסק כלהלן:

הכנסה תסווג אפוא כפירותית, אם היא "נובעת באופן מחזורי ממקור הכנסה קבוע" וכשהרווח "נבע מעבודה והשקעה (בין של הון כספי ובין של הון אנושי) של בעל הנכס". מנגד, הכנסה תסווג כהונית כאשר אין בה גוון ממשי של מחזוריות אלא היא נובעת ממכירת המקור עצמו, וכשהרווח נובע בעיקר מעליית ערך הנכס בשוק ולא מפעולותיו של בעל הנכס.

לצד קביעת המבחנים, הזהירה הפסיקה כי אין מדובר ברשימה סגורה של מבחנים, כי יש להפעילם באופן המתאים לכל מקרה ומקרה תוך מתן משקל הולם למבחנים הרלוונטיים לנסיבות העניין, וכי לא מבחן בודד הוא הקובע אלא התמונה המתקבלת ממירב המבחנים הרלוונטיים למקרה הנדון.

יש במקרה זה, על נסיבותיו המיוחדות, גם מזה וגם מזה. יש בעסקאות שביצעו המערערים יסודות שאכן כרוכים ונטועים בחיי משפחתם – ולכן שייכים הם למישור הפרטי, אך בה בעת, יש בהם גם יסודות המשקפים באופן ברור פעילות מקצועית ועסקית.

לפחות בחלק מהעניינים, מדובר במקרה גבולי בו צדדים לכאן ולכאן, לכן יש להעדיף הכרעה אשר אינה רואה את תמונת המכירות בצבעים אחידים, אלא בכזו המכירה בהבדלים שניתן למצוא בין המכירות השונות. מסקנה זו תוביל אף לתוצאה שאינה מכחישה אף אחד מהדגשים עליהם הצביעו שני הצדדים, אלא נותנת לכל אחד מהם את מקומו (גם אם לא באופן מלא).

אכן קיים היגיון באימוץ עמדה עקבית והחלטה לאורך כל הדרך, בין אם זו תהא ראיית הפעילות כעסקית ובין אם זו תהא ראיית הפעילות כשייכת למישור המשפחתי/הפרטי ולכן ההונית, אלא שבמקרה זה, דרך זו תחטא למציאות – בה חברו להם יחדיו גם מזה וגם מזה.

טענות המערערים בעניין שומת הפרשי ההון נדחות, מלבד זה שהמשיב יפחית את הוצאות המחיה.

פסק דין

המערערים, שני אחים, אשר בבעלותם שתי חברות בתחום הבנייה, ביצעו יחד עם אביהם ואח נוסף, מספר רכישות של מקרקעין, בנייה ומכירה של דירות מגורים. המערערים סיווגו את ההכנסות ממכירת הדירות כהכנסות הוניות – וזאת מפני שהם סבורים כי המימד הפרטי שהיה בעסקאות הוא העיקר. המשיב מנגד, סיווג את ההכנסות מהמכירות כהכנסות פירותיות, מעסק או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי לפי **סעיף 2(1)** ולחילופין כהכנסה לפי **סעיף 2(10)** **לפקודת מס הכנסה** [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") – וזאת מפני שהוא סבור כי המימד העסקי שהיה בעסקאות אלה הוא העיקר.

בנוסף, המשיב מצא בהשוואות ההון שערך למערערים הפרשי הון בלתי מוסברים, בין הצהרות ההון שהגישו המערערים ליום 31.12.2009 וליום 31.12.2014.

אודות שתי סוגיות אלה, סיווג רווחי מכירות הדירות והפרשי ההון, נסוב הערעור שלפניי. בגין ההכנסות הנובעות משתי סוגיות אלה, הטיל המשיב על המערערים קנסות, אשר הצטברו לסכומים נכבדים. הצדדים חלוקים אף על הטלת הקנסות.

העובדות והמחלוקות שבין הצדדים

כללי

1. המערערים הם שני אחים: המערער 1 - מר סיימון אמסיס (להלן: "סיימון"), והמערער 2 - מר סאמר אמסיס (להלן: "סאמר"; יחדיו, יכוננו להלן סיימון וסאמר: "המערערים"). סיימון הגיש את הערעור בע"מ 58689-03-18 וסאמר הגיש את הערעור בע"מ 58535-03-18. לבקשת הצדדים, הדיון בערעורים אוחד.
2. ביום 2.7.2001 קיבל סיימון תעודת הנדסאי באדריכלות, ולאחר שעבד כשנה במשרד אדריכלים פתח סיימון ביום 10.6.2002 עסק בתחום שירותי האדריכלות, בו העסיק את אחיו סאמר. ביום 2.11.2004 נרשם סיימון כקבלן ברשם הקבלנים, וביום 4.1.2005 קיבל סיימון רישיון לתיווך במקרקעין.
3. המערערים, הקימו ביום 1.8.2007 ביחד עם אחיהם הבכור, מר עיסא אמסיס (להלן: "עיסא"), את "חברת האחים אמסיס בע"מ", ח.פ. 514012343 (להלן: "חברת אמסיס"), חברה קבלנית המעניקה בנוסף גם שירותי אדריכלות (סיימון, סאמר ועיסא יכוננו להלן: "האחים"). תחילה, מניות חברת אמסיס חולקו בין האחים באופן שווה, אך בשנת 2008 פסק עיסא מלהיות בעל מניות בחברת אמסיס והמערערים הפכו לבעלי החברה הבלעדיים, כאשר כל אחד מהם מחזיק 50% מהון המניות. בנוסף לבעלותם בחברת אמסיס, המערערים גם משמשים בה כשכירים.
4. ביום 11.4.2013 הקימו המערערים חברה נוספת, חברת "אמסיס ייזום והשקעות נדל"ן", ח.פ. 514907252 (להלן: "חברת הייזום"). כל אחד מהמערערים מחזיק ב-50% ממניות חברת הייזום. המערערים עובדים כשכירים גם בחברת הייזום.
5. במהלך השנים הרלוונטיות לערעור, 2011-2015 (להלן: "שנות המס שבמחלוקת"; כפי שיתברר בהמשך, בשנים אלה התרחשו האירועים אולם השומות יצאו רק לחלק מהשנים), התקשר כל אחד מהמערערים במספר עסקאות, במסגרתן מכר דירות מגורים. הצדדים בערעור חלוקים באשר לסיווגן של עסקאות אלה: לדעת המערערים מדובר במכירות הוניות הנתונות למשטרו של [חוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\)](#), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), שכן עסקאות אלה נעשו לטענתם במישור הפרטי. המשיב אינו מקבל טענה זו, והוא סבור כי מדובר במכירות שיש לסווגן כהכנסה פירותית החבה במס מכוח הפקודה.
6. בשנות המס שבמחלוקת, סיימון מכר 3 דירות, ואילו סאמר מכר 2 דירות, כמפורט להלן: מכירותיו של סיימון: דירה ברח' סמולנסקין 27 – נמכרה ביום 18.2.2011; דירה ברח' השומר 13 – נמכרה ביום 25.3.2013; דירה ברח' השומר 9 – נמכרה ביום 7.4.2015. מכירותיו של סאמר: דירה ברח' סמולנסקין 27 – נמכרה ביום 10.4.2012; דירה ברח' השומר 9 – נמכרה ביום 4.5.2015.
7. כל אחד מהמערערים הגיש הצהרות הון ליום 31.12.2009 וליום 31.12.2014.
8. ביום 1.12.2016 הוציא המשיב לכל אחד מהמערערים שומות לשנים 2011-2015. ביום 1.3.2017 הגישו המערערים השגות, כאשר כל אחד מהם מתייחס בהשגתו רק לשנות המס בהן מכר את הדירות שהיו בבעלותו. סיימון הגיש השגה ביחס לשנים 2011, 2013 ו-2015, וסאמר הגיש השגה ביחס לשנים 2012 ו-2015.

ההשגות התייחסו לאופן סיווג מכירת הדירות, ואילו סוגית הפרשי ההון לא הייתה כלולה בשומת המשיב בשלב א', ולכן אף לא הייתה התייחסות לכך במסגרת ההשגות שהגישו המערערים למשיב.

9. במסגרת הדיונים בהשגות, התברר למשיב כי נפלה טעות במסמך שהגיש נציג המערערים בעניין הפרשי ההון. לאור זאת ולאחר שסוגית הפרשי ההון נדונה בין הצדדים, החלטת המשיב בהשגה כללה גם התייחסות להפרשי ההון שמצא. החלטת המשיב בהשגות ניתנה ביום 27.2.2018, והיא כללה צווים לכל אחד מהמערערים לשנים הרלוונטיות לו (סיימון – לשנים 2011, 2013 ו-2015; סאמר – לשנים 2012 ו-2015) וזאת במספר עניינים:

- א. סיווג ההכנסות ממכירת הדירות כהכנסה פירותית ולא הונית.
- ב. הטלת מס בגין הפרשי ההון שלדעת המשיב לא נמצאו להם הסברים.
- ג. הטלת קנסות בגין ההכנסות שנוספו.
10. ביום 27.3.2018 הגישו המערערים את הערעורים כנגד הצווים שהוציא להם המשיב.
11. עד כאן תיארתי את המסגרת הכללית בה עוסק הערעור, וכעת אפנה אל הפרטים הנדרשים. בשל ריבוי הפרטים וחשיבותם, להלן יפורטו הנתונים העובדתיים לגבי כל רכיב בפני עצמו: א - מכירת הדירות; ב - שומת הפרשי ההון. סוגית הקנסות תוצג ותידון בסוף פסק הדין.

א. מכירת הדירות

12. כאמור לעיל, המערערים מכרו בסך הכל 5 דירות, 3 דירות מכר סיימון ו-2 דירות מכר סאמר. להלן יפורטו הנסיבות הקשורות למכירות אלה.

הפרויקט ברחוב סמולנסקין 27

13. המערערים התגוררו במשך שנים ארוכות בבית הוריהם ברחוב אחד העם 17 רמלה (להלן: "הבית ברח' אחד העם"). הבית ברח' אחד העם הוא מבנה בן מספר דירות, ובו, לטענת המערערים, התגוררו משפחת אחיי אביהם ומשפחתם שלהם.

14. ביום 14.9.2005 רכשו המערערים יחד עם אביהם, מר אליאס אמסיס (להלן: "האב אליאס" או "האב") ועם אחיהם עיסא, בית וקרקע ברחוב סמולנסקין 27 ברמלה, במקרקעין הידועים כגוש 4373 חלקה 18 (להלן: "הפרויקט ברח' סמולנסקין" או "הקרקע ברח' סמולנסקין"). סכום הרכישה עמד על \$105,000 שהם כ-470,000 ₪.

15. ביום 13.11.2006 הגיש סיימון בקשה להיתר בנייה, להריסת מבנה קיים בן קומה אחת ובניית בית משותף בן 4 קומות. מטרת האב אליאס, המערערים ואחיהם עיסא, הייתה להקים על גבי הקרקע ברח' סמולנסקין – מה שכונה בפיהם - "בית אמסיס". הכוונה היא לבניין בו יהיו 4 דירות (אחת לכל אחד) ובו יגורו ההורים ושלוש ילדיהם – המערערים ואחיהם עיסא (וזאת בדומה לבניין באחד העם, בו התגוררו במשך שנים משפחות אחיי האב אליאס).

16. ביום 13.12.2009, התקבל היתר הבנייה ומיד החלה הבנייה. הבנייה בוצעה באמצעות פועלים שהביא סיימון באמצעות רישיונו לעסוק כקבלן, ולטענת המשיב אף באמצעות חברת אמסיס. לצד זה ובהתאם לטענת המערערים, הם ועיסא, עבדו בעצמם, יחד עם הפועלים שהביאו, לבניית הבית.
17. עוד טרם שהסתיימה הבנייה, התקשרו כל אחד מהמערערים בהסכמי שכירות להשכרת דירתו, לתקופה שמיום 1.11.2010 ועד ליום 31.10.2011 (נספח 7 לתצהיר המשיב; לטענת סאמר, דירתו הושכרה לתקופה ארוכה מעט יותר).
- אין חולק כי דמי השכירות היו בסכום הנהנה מפטור ממס. לצד זאת, אין חולק כי הייתה מוטלת על המערערים החובה לדווח על דמי השכירות בדוחות השנתיים שהגישו למשיב, וכי הם לא עשו כאמור.
18. ביום 7.11.2010 הסתיימה הבנייה של הפרויקט ברח' סמולנסקין.
19. ביום 18.2.2011 מכר סיימון את דירתו בסמולנסקין, תמורת סך של 1,050,000 ₪. מכירה זו דווחה למשרדי מיסוי מקרקעין כהכנסה פטורה ממס, בשל היותה דירת מגורים יחידה. בדיונים שנערכו מול המשיב טען סיימון כי עלויות הבנייה של דירתו זו עמדו על סך של 800,000 ₪, כך שהרווח ממכירת הדירה הוא 250,000 ₪ [נתון זה עולה ממסמך שצירף המשיב ושסומן כנספח 12 לתצהיר המשיב; בהמשך אשוב ואתייחס לנספח זה ולמקורו; נתון זה אודות הרווח מהמכירה, אושר אף בסעיף 13(ג) לתצהיר של רו"ח ערן בוכריס, מייצג המערערים (להלן: "רו"ח בוכריס")].
20. בהתאם לטענות של סיימון, מכירת הדירה נעשתה כתוצאה מסכסוך שהתגלע בינו לבין עיסא, בנוגע לשיוך הרכוש המשותף בבניין לכל אחת מהדירות. סיימון סבר כי זכויותיו קופחו קשות, ולכן החליט לעזוב את הבניין. לדברי המערערים, מחלוקת זו בין עיסא לסיימון, יצרה מתיחות במשפחה. המערערים לא זימנו את עיסא למסור עדות בבית המשפט.
21. כ-3 חודשים לאחר מכירת הדירה, ביום 2.5.2011, הגיש סיימון בקשה להיתר בנייה, לבניית פרגולה במרפסת הגג המשותף.
22. ביום 12.9.2011 הגיש סיימון תרשים לרישום הבית בפנקס הבתים המשותפים.
23. באותו היום, וכ-7 חודשים לאחר שמכר סיימון את דירתו, חתמו המערערים, עיסא והאב, על הסכם שיתוף במקרקעין. סיימון ציין כי החתימה המאוחרת על הסכם השיתוף הייתה בעוכריו, שכן היא אפשרה בדיעבד את קיפוח זכויותיו.
24. ביום 10.4.2012 מכר סאמר את דירתו בבניין ברח' סמולנסקין, בתמורה לסך של 1,100,000 ₪. מכירה זו דווחה למשרדי מיסוי מקרקעין כהכנסה פטורה ממס, בשל היותה דירת מגורים יחידה של סאמר. בדיונים שנערכו מול המשיב, טען סאמר כי עלויות הבנייה בהן נשא לצורך בניית הדירה הן בסך של 800,000 ₪, כך שהרווח שהפיק ממכירת הדירה הוא בסך 300,000 ₪ (נתון זה עולה מהמסמך שצורף כנספח 12 לתצהיר המשיב, והוא מעוגן באופן ברור בסעיף 13(ד) לתצהירו של רו"ח בוכריס).

25. המערערים לא הגישו נתונים, מכוחם ניתן היה ללמוד מה היו העלויות האמיתיות לבניית הפרויקט ברח' סמולנסקין, ומה הייתה העלות לבניית דירתו של כל אחד מהם.
26. בדוחות הכספיים שהגישו המערערים למשיב, לא כללו דיווח אודות מכירת הדירות ואודות דמי השכירות, על אף שאין חולק כי היה עליהם לעשות כן.

הפרויקט ברחוב השומר 13

27. ביום 20.2.2011, יומיים לאחר שמכר את דירתו ברח' סמולנסקין, רכש סיימון יחד עם שניים אחרים, זכויות במקרקעין שברחוב השומר 13 ברמלה, הידועים כגוש 2326 חלקה 293 (להלן: "הפרויקט ברח' השומר 13" או "הקרקע ברח' השומר 13"). סיימון רכש את המקרקעין יחד עם שני שותפים שהם טענתו קרובי משפחה רחוקים שלו, מר ניקולא פזע ומר אלקס פזע (שהם אב ובנו). שותפיו של סיימון לפרויקט זה, לא מסרו עדות במסגרת הערעור.
- לטענת סיימון, מר פזע רצה להקים בית למשפחתו, אולם אחד מבניו החליט שלא להצטרף לפרויקט, ולכן סיימון, אשר מכר את זכויותיו בבית ברח' סמולנסקין, התבקש לבוא בנעליו ולהצטרף לבית המשפחה.
28. ביום 4.5.2011, באותו היום בו הגיש סיימון בקשה להיתר לבניית פרגולה בפרויקט ברח' סמולנסקין, הגיש סיימון בנוסף גם בקשה להיתר בנייה בשמם שלושת הרוכשים של הקרקע בשומר 13, לצורך בניית בית משותף בן 3 קומות.
29. ביום 2.1.2012 התקבל היתר הבנייה והחלה הבנייה. חברת אמסיס העניקה את שירותי הבנייה בפרויקט.
30. ביום 4.1.2013 חתמו סיימון ושותפיו לפרויקט, על הסכם שיתוף, במסגרתו הוקצו לסיימון דירה בקומת הקרקע וחלקים מהרכוש המשותף (להלן: "הדירה בשומר 13").
31. ביום 12.3.2013 הסתיימה הבנייה של הפרויקט ברח' השומר 13.
32. חמישה ימים לאחר מכן, ביום 17.3.2013, מכר סיימון את הדירה בשומר 13, בתמורה ל-1,900,000 ₪. מכירה זו דווחה למשרדי מיסוי מקרקעין כהכנסה פטורה ממס, וזאת מכוח הוראת שעה שנקבעה [בחוק מיסוי מקרקעין](#) ושנהגה באותה העת.
33. בהתאם לנתונים שמסר סיימון למשיב, העלויות שלו לבניית הדירה הנוכחית, עמדו על סך של 1,100,000 ₪ וכתוצאה מכך, נוצר לו רווח של 800,000 ₪ ממכירה זו (נתון זה עולה ממספר מקורות: מנספח 12 לתצהיר המשיב, ומנייר עבודה שהגיש רו"ח בוכריס למשיב – נספח 22 לתצהיר המשיב; עם זאת, בסעיפים 13(יד) ו-13(טו) לתצהירו של רו"ח בוכריס, מטיל הוא ספק בנכונות נתון זה והוא טוען כי העלויות היו גבוהות יותר ולכן הרווח נמוך יותר – וזאת מבלי שטענה זו תגובה בנתונים של ממש – אותם ניסה רו"ח בוכריס לספק לראשונה ובאופן חלקי במסגרת דיון ההוכחות).
34. גם על מכירה זו לא דיווח סיימון למשיב במסגרת הדו"ח הכספי שהגיש למשיב, על אף שיש לכלול בדו"ח גם דיווח על מכירת מקרקעין הפטורה לדעת הנישום ממס.

35. לטענת סיימון, את הדירה ברח' השומר 13 ייעד למגוריו. ייעוד זה לא יצא אל הפועל, בעקבות דרישתו הנחרצת של אביו, מר אליאס, כי סיימון ימכור את הדירה ויקים יחד אתו ויחד עם סאמר – "בית אמסיס" חלופי לזה שלא התממש בפרויקט ברח' סמולנסקין (עקב עזיבתו של סיימון). עוד מוסיף סיימון וטוען כי בתקופה זו נפרד מארוסתו, וכי למעשה התגורר במשך מספר חודשים בגפו בדירה ברח' השומר 13, קודם לקבלת טופס 4.

הפרויקט ברחוב השומר 9

36. ביום 8.11.2012, במקביל לבניית הפרויקט ברח' השומר 13, רכשו המערערים יחד עם האב אליאס ועם האח עיסא, בית וקרקע ברחוב השומר 9 רמלה, במקרקעין הידועים כגוש 4346 חלקה 327 (להלן: "הקרקע ברח' השומר 9" או "הפרויקט ברח' השומר 9").

37. ביום 3.4.2013 הוגשה בקשה להיתר בנייה, להריסת הבית הקיים ולבניית בניין של 5 קומות ובו 9 דירות. גם בפרויקט זה, התכנית האדריכלית נערכה על-ידי סיימון (עמ' 15 לחוות-דעת שהוכנה ביום 2.4.2014 על-ידי טגור אגמון מהנדסים ושמאים בע"מ, ואשר צורפה כנספח 31 לתצהיר המשיב).

ביום 20.10.2013 התקבל היתר הבנייה. גם בפרויקט זה, שירותי הבנייה ניתנו על ידי חברת אמסיס. המערערים טוענים כי גם בפרויקט זה, סייעו בעצמם לביצוע הבנייה.

38. ביום 13.11.2014 הסתיימה הבנייה על הקרקע בשומר 9.

39. ביום 8.3.2015 נחתם הסכם שיתוף במקרקעין, במסגרתו הוקצו לכל אחד מהמערערים 3 דירות מתוך תשע הדירות שבפרויקט, לאב אליאס הוקצו 2 דירות ואילו לעיסא הוקצתה דירה אחת בלבד (כזכור, אחת הדירות בפרויקט ברח' סמולנסקין נותרה בבעלותו של עיסא). לסיימון הוקצו הדירות הבאות: דירת גן ששטחה 76 מ"ר, דירת דופלקס ששטחה 144 מ"ר ודירה ששטחה 114 מ"ר. לסאמר הוקצו 3 דירות של 144 מ"ר כל אחת (זה היה גם שטחה של הדירה שהוקצתה לעיסא).

40. לטענת המערערים, כדי לממן חלק מההלוואות שנלקחו לשם בניית הפרויקט ברח' השומר 9, החליטו לבצע מכירה של חלק מהדירות:

ביום 7.4.2015 מכר סיימון דירה אחת מתוך שלושת הדירות שבבעלותו. ביום 14.4.2015 מכר עיסא את דירתו היחידה בפרויקט ברח' השומר 9, וביום 4.5.2015 מכר סאמר דירה אחת מתוך שלושת הדירות שבבעלותו.

כל אחת משלושת המכירות הייתה של דירה "רגילה" בפרויקט (ששטחה 114 מ"ר) ובתמורה לסך של 1,400,000 ₪. בהתאם לנתונים שנמסרו למשרדי מיסוי מקרקעין במסגרת הדיווחים שהוגשו, עלויות הבנייה שיוחסו לכל אחת מהדירות עמדו על כ-1,050,000 ₪ (זה גם הסכום בו נקבו המערערים במסגרת הצהרות ההון שהגישו – ראו לדוגמה נספח 4ב לתצהיר המשיב), כך שהרווח לכל אחד מהאחים בגין מכירת דירתו, עמד על כ-350,000 ₪.

41. אין מחלוקת בין הצדדים כי לצד ההלוואות שנלקחו, על מנת לתרום למימון הפרויקט ברח' השומר 9, מימש האב אליאס נכסים שבבעלותו. נכסים אלה כללו 3 דירות [דירה בפרויקט ברח'

סמולנסקין, דירה ברח' ד"ר סאלק ברמלה (אשר לא נזכרה עד כה ואשר הייתה בידי האב מזה שנים) ואת הדירה ברח' אחד העם] וכן זכות ציבורית למונית. כמו כן העביר האב תשלומים מסוימים לצורך הפרויקט, מחשבון הבנק שלו.

בשולי הדברים יצוין כי לאב אליאס יש פטור מתשלום מס מפאת נכות, ולכן סוגיית המס בעניינו לא התעוררה.

המעוררים טוענים כי מימוש הנכסים על-ידי האב מלמד על כך שהפרויקט ברח' השומר 9 נועד לשמש "בית אמסיס", ולכן השקיע בכך האב את כל רכושו. המשיב מנגד מציין כי האב מכר 3 דירות ישנות וקיבל 3 דירות חדשות (2 דירות שנרשמו על שמו ודירה אחת על שם עיסא, אשר לא השתתף באופן ממשי במימון הפרויקט ובבנייתו, ואשר אין חולק כי דירתו מומנה על-ידי האב), ולצד זה סייע ביד בניו כך שבסוף התהליך היה בידי כל אחד מהם 2 דירות חדשות - כך שלפניו התנהלות שכדאיות כלכלית עסקית היא הניצבת בבסיסה.

42. במהלך החקירה הנגדית התברר כי האב אליאס רכש ביום 26.5.2014, דירה נוספת ברח' השומר 20 ברמלה. המשיב מציין פרט זה כדי להמחיש כי הצגת התמונה כאילו לשם הקמת הפרויקט ברח' השומר 9 מומשו כל נכסי האב, אינה מדויקת.

43. להשלמת התמונה יצוין כי ביום 27.10.2014 רכש סיימון דירה ברח' טרומפלדור ברמלה. ביום 23.6.2015 מכר סיימון דירה זו לאחיו עיסא, ללא רווח.

44. עוד אציין כי המעוררים העלו טענות בדבר סכסוך שהיה להם עם בני המשפחה, עימם התגוררו בבניין ברח' אחד העם, ואשר בעטיו החליטו על הצורך בעזיבת בית זה וסביבתו ומעבר לפרויקט ברחוב השומר 9. הראיות שהמציאו המעוררים בעניין זה (סומנו כ- מע/1 ומע/2) ואשר באופן ברור מלמדות אכן על סכסוך כאמור, מתייחסות לאירועים שהיו במועד מאוחר למועד רכישה הקרקע ברח' השומר 9 (מסמך שהוגש וסומן כ- מע/3 והמתייחס לתלונה למשטרה שהגיש סיימון בגין אירוע בשנים קודמות, אינו כולל שום פירוט ולכן לא ניתן להסיק ממנו דבר). בנוסף, טענות בדבר סכסוך זה והשפעתו, הוזכרו בתמציתיות בתצהירי המעוררים ועלו בהרחבה רק במסגרת דיון שמיעת הראיות.

45. סיכום ביניים – מכירת הדירות: המעוררים מכרו מספר דירות – סיימון 3 דירות וסאמר 2 דירות, וזאת במסגרת הפרויקטים שתוארו לעיל. הצדדים כאמור חלוקים ביניהם אודות סיווג העסקאות, האם כטענת המעוררים כעסקאות הוניות שנעשו במישור הפרטי, או כטענת המשיב כעסקאות פירותיות שנעשו במסגרת פעילות עסקית מקצועית בתחום הנדל"ן.

46. המעוררים לא ניהלו ספרי חשבונות בהם מצוי תיעוד אודות עלויות הבנייה שהיו בפועל. לטענת המעוררים הם נהגו כאמור, מכיוון שראו בבנייה פעילות הנעשית במסגרת האישית והמשפחתית, אשר אינה דורשת ניהול ספרי חשבונות. המשיב מנגד סבור כי חובה היה על המעוררים לנהל ספרי חשבונות, והעדר תיעוד מלא וברור, צריך להיזקף לחובתם.

ב. שומת הפרשי ההון

47. כל אחד מהמערערים הגיש שתי הצהרות הון, הראשונה ליום 31.12.2009 והשנייה ליום 31.12.2014 (הצהרות ההון של סיימון ושל סאמר, לשני המועדים הנזכרים לעיל, צורפו לתצהיר מטעם המשיב וסומנו בהתאמה, א'3, ב'3, א'4 ו-ב'4).

48. אצל שני המערערים, יש הפרשים לא מבוטלים בין שתי הצהרות ההון, אלא שבמסגרת הדיונים שנערכו עם המשיב בשלב א' של הליכי השומה, עלה בידי רואה החשבון שייצג את המערערים, רו"ח בוכריס, לספק הסברים להפרשים אלה. לאור זאת, בשומת שלב א' שהוציא המשיב למערערים, לא נכללה כל טענה בדבר הפרשי הון בלתי מוסברים.

אלא שלאחר הגשת ההשגה, במהלך שלב ב' של הליכי השומה, גילה המשיב טעות ברורה בהסברים של רו"ח בוכריס להפרשי ההון. טעות זו, שבדיעבד הודה רו"ח בוכריס בקיומה, נוגעת לאופן הצגת הסכום אשר נבע ממכירת הדירות ברח' סמולנסקין. מכירות אלה, שבוצעו בין שתי הצהרות ההון, יכולות כמובן להוות הסבר לגידול בהון, אלא שהנתון אשר עשוי בצדק לשמש כהסבר הוא הרווח שהיה לכל אחד מהמערערים בכל אחת מהמכירות, ולא התמורה שהוא קיבל במכירה (הטעם לכך פשוט: התמורה אינה מלמדת על הרווח שהיה בעסקה, ורק הרווח שנותר בידי המערערים הוא שיכול להסביר את הגידול בהון). למרות זאת, בכל הנוגע לדירות ברח' סמולנסקין, רו"ח בוכריס במסמך שהעביר אל המשיב, נקב בסכום התמורה (1,050,000 ₪) אצל סיימון ו-1,100,000 ₪ אצל סאמר) ולא בסכום הרווח (ניתן לראות טעות זו, במסמך שצורף כנספח 22 לתצהיר המשיב).

49. משהתגלתה למשיב הטעות של רו"ח בוכריס, העלה המשיב במסגרת דיוני שלב ב' (שלב הדיון בהשגה) את נושא הפרשי ההון הבלתי מוסברים והתקיימו דיונים בעניינם. במהלך הדיונים, ביום 18.2.2018, הגישו המערערים הצהרות הון מתוקנות לתאריך 31.12.2014 (צורפו כמוצגים 51 ו-52 לתיק מוצגי המערערים).

משלא עלה בידי הצדדים להגיע להבנות בעניין זה, בצו שהוציא המשיב ביום 27.2.2018 במסגרתו דחה את ההשגה, כלל המשיב שומה אף בגין הפרשי ההון הבלתי מוסברים, אשר סווגו כהכנסה מעסק, בסכומים הבאים: סיימון – 1,416,075 ₪; סאמר – 1,255,210 ₪.

50. המחלוקות בין הצדדים, בכל הנוגע לשומת הפרשי ההון, נובעות מהעניינים הבאים:

א. שווי 3 הדירות ברח' השומר 9: לכל אחד מהמערערים, נכון למועד הצהרת ההון השנייה, היו 3 דירות בפרויקט ברח' השומר 9. דירות אלה מהוות את המרכיב הראשי בגידול ההון. אין חולק כי הסכום שצריך להופיע בהצהרת ההון, הוא עלות הבניה. אלא שבעניין גובהו של סכום זה, חלוקים הצדדים:

המשיב קבע שווי המבוסס על הדיווח שהגישו המערערים למשרדי מיסוי מקרקעין בעת מכירת הדירות, הוא גם השווי עליו הצהירו המערערים עצמם בהצהרות ההון שהגישו. המערערים מנגד טוענים כי שווי זה כולל גם עבודה עצמית שהשקיעו בדירה [רכיב אותו ניתן לנכות כהוצאה בהתאם [לסעיף 39\(1\) לחוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\)](#), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין")], ואשר אין הצדקה לכלול אותו ברכיב השווי לעניין הפרשי הון.

ב. גובה הוצאות המחיה שיש לזקוף למערערים: המשיב זקף למערערים הוצאות מחיה בשווי גבוה יותר מזה שלדעתם יש לזקוף.

51. במהלך הדיונים בבית המשפט, נעשה ניסיון להביא את הצדדים לסיים את המחלוקת בדרך הפשרה. משלא צלח הדבר, נקבע התיק לשמיעת ראיות.

המערערים הגישו שתי חוות-דעת שמאיות שנערכו במרוצת השנים, לצורך אומדן עלויות הבנייה בפרויקט ברח' השומר 9: האחת - מיום 22.2.2018 שנערכה על ידי משרד הלוי-לין שמאות מקרקעין (סומן באות ה' והוגש יחד עם תצהירי המערערים), השנייה - מיום 17.2.2015 שנערכה על ידי טגור אגמון מהנדסים ושמאים בע"מ (מוצג 41 לתיק מוצגי המערערים). המומחים מר ניב איזנברג הלוי ומר ירון אגמון נחקרו על ידי המשיב בדיון שנערך ביום 6.3.19. עוד מטעם המערערים העידו המערערים בעצמם, אביהם אליאס ורו"ח בוכריס. מטעם המשיב העיד מר אורן סולימן, המשמש כמפקח מס הכנסה בכיר אצל המשיב (למען הפשטות, בהפניות להלן לתצהירו של מר סולימן, אכנה תצהיר זה - "תצהיר המשיב"). לאחר חקירת העדים, הגישו הצדדים את סיכומיהם בכתב.

עיקרי טענות הצדדים

טענות המערערים

א. מכירת הדירות

52. כללי: הרכישות והמכירות של הדירות, נעשו במישור הפרטי ובמסגרת משפחתית. זהו הרקע במסגרתו יש להבין את מכלול העסקאות. אביהם של המערערים, הוא "בעל המאה" והוא "בעל הדעה" במשפחה. האב דרש כי יוגשם חלומם, הקמת "בית אמסיס" בו יגורו ההורים והאחים. לשם כך רכש האב את המקרקעין ברח' סמולנסקין, ומאוחר יותר, משלא הוגשם חלומם כפי שקיווה, הוא שהשקיע את רוב הכספים במקרקעין ברח' השומר 9. דרישה זו של האב, היא הציר המרכזי סביבו התרחשו כל האירועים.

53. מכירת שתי הדירות ברח' סמולנסקין: המקרקעין נרכשו כבר בשנת 2005, כך שעד ביצוע המכירות חלף פרק זמן ניכר. למערערים לא היה באותה העת ניסיון בבניית בניין, כך שאין לייחס להם בקיאות ומומחיות שלא היו אז בידם. כוונתם הברורה של המערערים, כפי שזו למעשה נקבעה בידי אביהם, הייתה להקים "בית אמסיס" בו יגורו האחים וההורים, ולא למכור את הדירות. מכירת הדירות ארעה, כתוצאה מהסכסוך שהתגלע בין סיימון לבין עיסא. כתוצאה מסכסוך זה, סיימון מכר את דירתו, רכש דירה ברח' השומר 13, וחלומם של האב להקמת "בית אמסיס" נדחה. לאור הרצון להקים "בית אמסיס" ברח' השומר 9, מכר גם סאמר את דירתו ברח' סמולנסקין.

54. מכירת הדירה של סיימון ברח' השומר 13: רכישת הזכויות לדירה זו, נעשתה רק בעקבות הסכסוך עם עיסא, מכירת הדירה ברח' סמולנסקין, והצורך של סיימון בדירה אלטרנטיבית למגוריו. הדירה

נועדה לשמש את סיימון וארוסתו, אלא שאירוסין אלה התבטלו. הדירה נרכשה מכספי מכירת הדירה של סיימון ברח' סמולנסקין. מכירת הדירה ברח' השומר 13 נעשתה בניגוד לרצונו של סיימון ורק בעקבות דרישה נחרצת של האב, כי סיימון יצטרף ל-"בית אמסיס" אשר יוקם ברח' השומר 9. סיימון טוען כי בנה את הדירה לשם מגוריו, כי השקיע בה רבות כתוצאה מכוונה זו, וכי התגורר בדירה מספר חודשים קודם לקבלת טופס 4.

במסגרת דיון שמיעת הראיות העלה רו"ח בוכריס את הטענה כי ייחוס רווח בסך 800,000 ₪ למכירה של הדירה ברח' השומר 13 אינו סביר (כבר בהשגה טען סיימון כי העלות צריכה לעמוד על כ- 1,350,000 ₪ ורו"ח בוכריס בעדותו טען כי העלות צריכה לעמוד על 1,500,000 ₪). לטענתו של רו"ח בוכריס, יש לייחס רווח גדול יותר למכירת הדירות ברח' סמולנסקין (לטענתו בדיון ההוכחות, העלות שם הייתה רק 200,000 ₪ והיתרה - ריווח) ולא לדירה למכירת הדירה ברח' השומר 13.

55. מכירת שתי הדירות ברח' השומר 9: הפרויקט ברח' השומר 9, הוא פרי דרישתו הנחרצת של האב להקמת בית אמסיס בו יתגוררו בניו בסמוך אליו. אכן, דרישה זו לא יכלה להתקיים במלואה, לאור ההתנגדות של סיימון ועיסא לגור באותו הבניין, אולם גם אם לא באופן מלא, הרי שהבית ברח' השומר 9 הוא אכן כן "בית אמסיס", בהתאם לחלומו / דרישתו הנחרצת של אביהם, אשר מימן חלק ניכר מהעלויות. בשלב כלשהו נוכחו המערערים כי הכרחי כי ישיבו הלוואה בסך של כ- 1,200,000 ₪. לשם כך נדרשו המערערים למכור 2 מדירותיהם, ועיסא נדרש למכור את דירתו. כל אחד מהשלושה השיב 400,000 ₪ מכספי התמורה, וכך הושבה ההלוואה. מכירת דירות לשם מימון הבנייה של הדירות הנותרות, אינו משקף פעילות עסקית אלא התנהלות סבירה ורגילה של בעלי נכסים.

ב. הפרשי ההון

56. שווי הדירות ברח' השומר 9: עלויות הבנייה ברח' השומר, כפי שדווחו למנהל מיסוי מקרקעין במסגרת מכירת הדירות בפרויקט זה, כללו (בצדק), את רכיב עלות הבנייה העצמית של הבניין – וזאת בהתאם להוראות [סעיף 39\(1\) לחוק מיסוי מקרקעין](#). רכיב זה לא צריך להיכלל בעלות הדירות בעת עריכת השוואת ההון, שכן אין המדובר בעלות שהיה על המערערים לממן, שהרי מדובר בעבודה עצמית. המערערים ניסו לאמוד רכיב זה באמצעות חוות-הדעת של שמאי המקרקעין הלוי-לין (אשר בעצמה התבססה, כרגיל וכמקובל, על מחקרים שונים שנערכו בעניין זה). בעמ' 21 לחוות-הדעת זו, הגיעו עורכי חוות הדעת למסקנה כי עלות שכר העבודה היא כ- 40% מעלות הבנייה, ובאופן ספציפי לדירה רגילה ברח' בפרויקט ברח' השומר 9, רכיב זה הוא כ- 330,000 ₪. מר הלוי העיד לפניי, והוא חזר על עמדתו המפורטת בחוות-הדעת. המערערים טוענים כי רכיב זה או קרוב לו, אין לכלול בשווי הדירה לצורך השוואת ההון. כאשר מוכפל רכיב זה ב-3 הדירות שהיו לכל אחד מהמערערים במועד הצהרת ההון השנייה – יש בכך הסבר לחלק הארי של הפרשי ההון.

57. הוצאות המחיה: כמעט בכל שנות המס שבין שתי הצהרות ההון, היו המערערים רווקים והם התגוררו בבית הוריהם ברח' אחד העם. במצב זה, הוצאות המחיה של המערערים היו נמוכות במיוחד, וודאי שאינן מצדיקות את ההוצאות הגבוהות שקבע המשיב בצו.

בנוסף, מצביעים המערערים על מספר עניינים:

א. הזינוק הדרמטי בעמדת המשיב: ישנו פער גדול בין עמדת המשיב בכל הנוגע להוצאות המחיה, כפי שזו עלתה במהלך הדיון, לבין גובה הוצאות המחיה שקבע המשיב בצו. כך, בעת הדיון היה מוכן המשיב לקבוע לסיימון הוצאות מחיה בגובה של 236,451 ₪ (עמ' 3 למוצג 34 לתיק מוצגי המערערים; סכום זה היה סביר בעיני המשיב גם כאשר לקח בחשבון, כפי שעולה ממוצג 34, כי הוצאה זו משמשת למחייתם של שני אנשים). מנגד, בצו, קבע המשיב לסיימון הוצאות מחיה בסך של 573,804 ₪ (סעיף 94 לתצהיר המשיב). מדובר בפער בלתי סביר, שאומר דרשני.

ב. המשיב חישב הוצאות מחיה, בהתאם להכנסות של המערערים בכל שנה ושנה. בהתאם לכך, בשנים בהן נמכרו הדירות, עלתה ההכנסה של המערערים באופן ניכר ועימן – לטענת המשיב – הוצאות המחיה. לטענת המערערים, התמורה ממכירת הדירות שימשה לרכישת הדירות החלופיות ולא לצריכה, ולכן דרך החישוב בה נקט המשיב נגועה במלאכותיות והיא אינה תואמת את המציאות.

ג. סוגית הפרשי ההון לא הייתה כלולה בשומה שהוציא המשיב בשלב א', והיא התעוררה רק בדיונים במסגרת שלב ב' (הדיונים בהשגה). מצב דברים זה, פגע בזכויותיהם הדיוניות של המערערים.

טענות המשיב

א. מכירת הדירות

58. כללי: תוך פרק זמן של כ- 5 שנים, בנו המערערים 3 בניינים, מכרו 5 דירות, הותירו בידי כל אחד מהם 2 דירות, בידי אביהם 2 דירות (ודירה נוספת רוכש האב באותו הזמן) ובידי אחיהם עיסא 2 דירות (את הדירה שברח' סמולנסקין ואת הדירה ברח' טרומפלדור שמכר לו סיימון ללא רווח). מהלך זה יכול היה להתבצע רק כתוצאה מבקאותם של המערערים ומפעילותם העסקית בתחום הנדל"ן (לאב אליאס ולאח עיסא אמנם החליט המשיב שלא להוציא שומות, אולם אין זה אומר כי בבחינת התמונה הכוללת יש להתעלם מעניינם של אלה, אשר באופן ברור היה כרוך בפעילות המערערים).

סיימון הוא אדריכל, מתווך וקבלן – מומחה ומנוסה בתחום הנדל"ן. סאמר עובד עם סיימון כשותף מלא לפעילותו העסקית בתחום הנדל"ן, ואף הוא עצמו מנוסה בתחום. חברת אמסיס היא זו שבנתה בפועל את שלושת הבניינים, ויכולות היזמות של סיימון הם אלה שאפשרו לעסקאות לצאת אל הפועל. בכל שלושת הפרויקטים, מכלול הפעולות – החל מרכישת המקרקעין, הריסת המבנים

שעל-גביהם, בקשות להיתרי בנייה, תכנון אדריכלי ובניה בפועל, בוצעו על-ידי המערערים ובאמצעות פועלים שהובאו תחת החברה הקבלנית שבבעלותם.

הצגת האירועים כאילו אינם אלא תוצאה של רצון להגשמת משאלות האב, אינה נכונה והיא מתעלמת מהמימד העסקי של פעילותם של המערערים ונועדה למעשה להסתיר מימד מובהק זה. מטרת הפעילות הייתה להשיא רווחים להם ולבני המשפחה, וזאת כתוצאה מפעילות עקבית, שיטתית ומיומנת של המערערים בתחום הנדל"ן.

59. מכירת שתי הדירות ברח' סמולנסקין: פרק הזמן שיש לבחון הוא ממועד קבלת היתר הבניה, ועד לסיום הבניה. מדובר בפרק זמן קצר. סיימון מכר את הדירה סמוך לסיום הבניה. שני המערערים כלל לא התגוררו בדירות. המקצוענות, שרק היא אפשרה הקמת בניין בן ארבע קומות, לצד פרק הזמן הקצר בו הוחזקו הדירות, מצדיקים את סיווג המכירה כעסקית.

60. הדירה של סיימון ברח' השומר 13: רכישת הזכויות נעשתה יומיים לאחר מכירת הדירה ברח' סמולנסקין, דבר המלמד על תכנון מוקדם. סיימון באמצעות חברת אמסיס, הוא שבנה את הבניין. הדירה נמכרה בסמיכות רבה למועד סיום הבניה. רכישת מקרקעין, בנייה על-גביהם ומכירה ברווח ניכר מייד בסמוך לסיום הבניה, מאפיינים פעילות עסקית.

אין לקבל טענות בדבר גובה עלויות שונה לדירות ברח' סמולנסקין ולדירה ברח' השומר 13, מסך העלויות שנטען מלכתחילה על ידי סיימון. טענותיו של סיימון ושל ר"ח בוכריס בעניין זה, הן בבחינת הרחבת חזית והן אף אינן מבוססות אלא נשענות על השערות גרידא.

61. מכירת שתי הדירות ברח' השומר 9: בניית בניין בן 9 דירות, חורג בעליל מהקמת "בית אמסיס" גרידא. הקמת בניין זה, משקפת פעילות עסקית של ממש, אשר הלכה והשתדרגה עם השנים. בניין זה אינו "בית אמסיס" יותר ממה שהיה הבית ברח' סמולנסקין, שכן לא רק שלא כל האחים מתגוררים בו (שכן עיסא נותר בבניין ברח' סמולנסקין), אלא שמתגוררים בו גם אנשים (רבים) זרים.

הטענה כי האב מימן חלק גדול יותר, באופן משמעותי, מהפריקט, אינה נכונה. האב מכר שלוש דירות ישנות וקיבל שלוש דירות חדשות (2 דירות עבור עצמו ודירה נוספת עבור עיסא). אין אפוא ראיה כי הוא מימן רכיב גבוה מזה שקיבל. כך או אחרת, בניית הבניין וממילא גם מכירת הדירות, היא פעילות עסקית ומקצועית שבוצעה על-ידי המערערים, בלעדיה לא היו העסקאות מתרחשות.

ב. הפרשי ההון

62. העובדה כי לא יצאה שומת הפרשי הון בשלב א', נבעה מהטעות של ר"ח בוכריס באופן הצגת הנתונים, טעות המעוררת תמיהות, שכן (כפי שיפורט בהמשך), היא לא נעשתה באופן עקבי. כך או אחרת, אין למערערים בעניין זה להלין אלא על עצמם ולא על המשיב.

63. שווי הדירות ברח' השומר 9: המשיב אינו חלוק על חוות-הדעת השמאיות שהציגו המערערים, שכן גם מהן עולה בקירוב אותה עלות עליה דיווחו המערערים למשרדי מיסוי מקרקעין – כ- 1,050,000 ₪ עלות לבניית דירה רגילה (114 מ"ר) בפריקט. בשים לב לעלות הנגזרת מנתון זה

(עלות למ"ר), גזר המשיב את השווי לשתי דירותיו האחרות של סיימון (האחת גדולה יותר והשנייה קטנה יותר).

הנקודה בה חלוקים הצדדים, נוגעת לטענת המערערים כי יש לזקוף סך של כ- 40% מהעלות, על חשבון הבנייה העצמית שביצעו המערערים בעצמם. המשיב טוען כי נתון זה מופרך ובלתי מוכח, שכן הנתון הנזכר בחוות הדעת של השמאים הלוי לין (עמ' 21 לחוות הדעת אשר צורפה לתצהירי המערערים וסומנה באות ה) ואשר הצביע על סך של 330,127 ₪ - מתייחס לכלל עלות שכר העבודה של כלל אלה שהועסקו בבניית הדירות. עובדים אלה, ללא כל ספק לא היו רק סיימון וסאמר – ולכן אין להפחית סכום זה מסך העלות של כל דירה לצורך השוואת ההון. מעבר לטענה רחוקה ובלתי סבירה זו, המערערים לא הציגו כל נתון ממנו ניתן ללמוד על עלות עבודתם העצמית. 64. הוצאות המחיה: המערערים הצביעו על חילופי טיטות שהיו בין הצדדים במסגרת ניסיון להביא לסיום התיק על דרך הפשרה, ולפיכך אין ללמוד מנתונים אלה דבר. לגופו של עניין, המערערים נסעו ברכבים יוקרתיים: סיימון – ברכבים מסוג קדילאק וביואיק (נספח 38 לתצהיר המשיב); סאמר – בג'יפ סופה. החזקת רכבים אלה, מתיישבת עם רמת חיים גבוהה ויש בה כדי להצדיק את השימוש בלוחות המחיה עליהם בחר המשיב לבסס את שומתו.

דין והכרעה

א. מכירת הדירות

65. המערערים מדגישים את הצד המשפחתי של התנהלותם, ולכן הם טוענים כי דין המכירות כולן להיות מסווגות כמכירות במישור ההוני. המשיב מנגד מדגיש את הצד העסקי של פעילות המערערים, ולכן הוא קבע כי יש לסווג את כל המכירות במישור הפירותי. לאחר ששמעתי את הראיות שהציגו הצדדים ולאחר שעיינתי במכלול טענותיהם, אני סבור כי יש במקרה שלפניי, על נסיבותיו המיוחדות, גם מזה וגם מזה. יש בעסקאות שביצעו המערערים יסודות שאכן כרוכים ונטועים בחיי משפחתם - ולכן שייכים הם למישור הפרטי, אך בה בעת, יש בהם גם יסודות המשקפים באופן ברור פעילות מקצועית ועסקית. לאור זאת, כפי שיובהר עוד בהמשך הדברים ותוך שאני מודע לכך כי לפחות בחלק מהעניינים, מדובר במקרה גבולי בו צדדים לכאן ולכאן, באתי למסקנה כי עדיפה הכרעה אשר אינה רואה את תמונת המכירות בצבעים אחידים, אלא בכזו המכירה בהבדלים שניתן למצוא בין המכירות השונות. מסקנה זו תוביל אף לתוצאה שאינה מכחישה אף אחד מהדגשים עליהם הצביעו שני הצדדים, אלא נותנת לכל אחד מהם את מקומו (גם אם לא באופן מלא). ער אני לכך כי יש היגיון באימוץ עמדה עקבית והחלטה לאורך כל הדרך, בין אם זו תהא ראיית הפעילות כעסקית ובין אם זו תהא ראיית הפעילות כשייכת למישור המשפחתי/הפרטי ולכן ההוני, אלא שאני סבור כי במקרה כאן, דרך זו תחטא למציאות – בה חברו להם יחדיו גם מזה וגם מזה.

66. עסקינן ב-5 מכירות, 3 של סיימון ו-2 של סאמר. כל אחת מהמכירות היא אירוע מס עצמאי, הניצב בפני עצמו. לצד זאת, מדובר במכירות שאינן מנותקות זו מזו, והן מצטרפות יחדיו לתמונה כוללת. כל עסקה תיבחן אפוא לגופה, אולם בעת ההכרעה יינתן משקל גם לתמונת הדברים הכוללת.

67. השאלה הדורשת הכרעה היא שאלת סיווג ההכנסות ממכירת הדירות – האם כהכנסה הונית הממוסה במסגרת [חוק מיסוי מקרקעין](#) או שמא כמכירה פירותית הממוסה במסגרת [פקודת מס הכנסה](#). הבחנה זו בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית היא אחת מההבחנות החשובות בדיני המס, ורבות נכתב בעניינה (ראו לדוגמה: אמנון רפאל, בהשתתפות שלומי לזר, מס הכנסה, כרך ראשון, מהדורה רביעית, עמ' 54-62).

68. להבחנה זו בין סוגי ההכנסות השונות, הונית או פירותית, יש נפקויות רבות בדיני המס, ובהקשר כאן הנפקות נוגעת לתחולתם של הוראות פטור ממס הקבועות ב[חוק מיסוי מקרקעין](#) ולשיעורי מס נמוכים יותר אשר יחולו בהתאם לחוק זה – אם ההכנסות תסווגנה כהוניות, לעומת מיסוי בשיעורי מס פרוגרסיביים וגבוהים הרבה יותר – כקבוע [בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה](#) – אם ההכנסה תסווג כפירותית.

69. [בע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה](#) [פורסם בנבו] (16.3.2009) (להלן: "עניין מגיד"), בפסקה 18 לפסק דינו של כבוד השופט י' דנציגר, נקבע בעניין ההבחנה בין הכנסה הונית לפירותית, כדלקמן:

הכנסה פירותית מאופיינת בכך שהיא נובעת באופן מחזורי ממקור הכנסה קבוע. לעומת זאת,

הכנסה הונית נובעת ממכירת מקור ההכנסה עצמו.

[בע"א 5883/14 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים](#) [פורסם בנבו] (27.11.2016) (להלן: "עניין אלדן"), בפסקה כז לפסק דינו של כבוד המשנה לנשיאה, השופט א' רובינשטיין, נקבע:

דרך נוספת להתבוננות אל ההבדל שבין רווח פירותי לרווח הוני היא בין רווח שנבע מעבודה או השקעה (בין של הון כספי ובין של הון אנושי) של בעל הנכס – שאז יהיה הרווח פירותי – לבין רווח שנבע רק משינוי בצפי השוק כלפי ההכנסות העתידיות מן הנכס ללא פעולה אקטיבית של בעל הנכס – שאז יהיה הרווח הוני.

הכנסה תסווג אפוא כפירותית, אם היא "נובעת באופן מחזורי ממקור הכנסה קבוע" וכשהרווח "נבע מעבודה והשקעה (בין של הון כספי ובין של הון אנושי) של בעל הנכס". מנגד, הכנסה תסווג כהונית כאשר אין בה גוון ממשי של מחזוריות אלא היא נובעת ממכירת המקור עצמו, וכשהרווח נובע בעיקר מעליית ערך הנכס בשוק ולא מפעולותיו של בעל הנכס.

70. כדרכם של דברים, המקרים המגיעים לפתחם של בתי המשפט, הם לעיתים קרובות מקרי גבול, בהם ההבחנה בין הסיווג ההוני לפירותי, אינו מן הקלים. כדי לסייע במלאכת הסיווג, נקבעו בפסיקה מבחני עזר שונים. בעניין אלדן (פסקה כח) סוכם מבחנים אלה כדלקמן:

טיב ואופי הנכס - במבחן זה נבדק האם הנכס הוא מטיבו נכס השקעתי לטווח ארוך או נכס למסחר שוטף. כמובן, כל נכס יכול להימכר הן לצרכי השקעה והן לצרכים מסחריים, אך ישנם נכסים הנוטים יותר לכיוון המסחר (כגון מצרכים ביתיים) ונכסים הנוטים יותר לכיוון ההשקעה (כגון מקרקעין); [תדירות העסקאות](#) – תדירות

עסקאות גבוהה באותו סוג נכס עשויה ללמד על אופיין הפירותי של העסקאות; ההיקף הכספי של העסקאות – העובדה שההכנסה מעסקאות מסוימות גדולה, ובמיוחד ביחס למקורות הכנסה נוספים של הנישום, עשויה ללמד על אופיין הפירותי; תקופת ההחזקה בנכס – תקופת החזקה ארוכה עשויה ללמד על אופייה ההוני של המכירה; יעוד התמורה – באופן עקרוני תמורה מעסקה הונית יכולה לשמש לקניית מלאי עסקי ולהיפך, ולכן השימוש שנעשה בתמורה אינו מלמד בהכרח על אופי המכירה, אך בעתות ספק יכול מבחן זה לשמש כעזר; ידענותו ובקיאותו של הנישום בתחום העסקה – בקיאות ומומחיות בתחום העסקה עשויים ללמד על אופייה הפירותי; קיומו של מנגנון ארגוני התומך בעסקאות – קיומו של מנגנון ארגוני כגון משרד, צוות, הנהלת חשבונות, שיווק וכדומה, שנועד לתמוך בקיום העסקאות עשוי ללמד על אופיין הפירותי; פיתוח הנכס, טיפוחו והשבחתו – השקעה של משאבים בנכס לשם מכירתו עשויה ללמד על אופייה הפירותי של העסקה (ההדגשות אינן במקור)

לצד מבחנים אלה הודגש בפסיקה "מבחן הגג", הבוחן את כלל הנסיבות, והוא תואר בעניין מגיד (פסקה 20) – כך:

בסופו של דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה הוא מבחן "גג" שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין הון לפירות. כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינן הכרוכות בעסקה הנבדקת והמאפילות בחשיבותן על המבחנים האחרים. אף אם לכאורה על פי המבחנים האחרים התגבשה תוצאה מסוימת, יכול מבחן "גג" זה לשנות את התוצאה. במסגרת מבחן זה ניתן לבחון את כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב. ראיית התמונה הכוללת חשובה במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של "עסק" וחלק מעידים ההפך. לצד קביעת המבחנים, הזהירה הפסיקה כי אין מדובר ברשימה סגורה של מבחנים, כי יש להפעילם באופן המתאים לכל מקרה ומקרה תוך מתן משקל הולם למבחנים הרלוונטיים לנסיבות העניין, וכי לא מבחן בודד הוא הקובע אלא התמונה המתקבלת ממירב המבחנים הרלוונטיים למקרה הנדון. כפי שקבע בעניין זה כבוד השפ"ט י' עמית בע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע [פורסם בבנב] (10.8.2016) (להלן: "עניין ברנע"), פסקה 21:

הנה כי כן, אין בידינו מבחן ממצה, ואף לא מספר מבחנים ממצים. כפי שציין השופט דנציגר, מדובר במבחני עזר, ואלה לעולם יהיו כפופים לצורך לבחון את "מכלול מרכיביה של הפעולה המסוימת", כל מקרה על פי נסיבותיו. כך מתחייב על פי שורת ההיגיון, שכן אין הכנסה אחת וזהה לחברתה, ומבחני עזר שונים מתאימים על פי טיבם לסוגי נכסים מסוימים (כגון למקרקעין או לניירות ערך – עניין חג"ד, פסקה 19; וראו גם בעניין קרן, פסקה 36). יש להישמר אפוא מפני החלה "מכאנית" של מבחן כזה או אחר על תקבולים מסוגים שונים, ויש לבחון את ההכנסה הנדונה על פי אמות המידה המתאימות לה ובהתאם לנסיבותיה.

לאור האמור עד כה, אפנה לבחון את סיווגן של המכירות נשוא הערעור. בשונה מסדר העסקאות הכרונולוגי בו פסעתי עד כה (ולאחר שתמונה הכרחית זו כבר הוצגה בסדר הזמנים הנכון), אסטה מסדר האירועים ואבחן את המכירות מהקל אל הכבד (יותר) – מבחינת סיווג ההכנסות. כפי שיתברר במהלך פסק הדין, לאופן בו אני סבור כי יש להתבונן בפרויקטים השונים, תהיה השפעה לאורך הדיון במחלוקות השונות שבין הצדדים.

71. מכירת הדירות בפרויקט ברח' השומר 9:

דומני כי יש מקרים בהם צריך לומר את הדברים באופן ברור: כאשר קבלן בונה בניין על קומות ובו 9 דירות, אני סבור כי לא יכול להיות ספק אמתי כי מדובר בפעילות עסקית. מי שאינו מומחה ובקי בתחום עסקי הנדל"ן והבנייה, אינו יכול לבצע פעילות מסוג זה. רווחיהם של המערערים לא נבעו מעליית ערך המקרקעין בשוק, אלא כתוצאה ישירה מהפעלה שיטתית של המיומנות ממנה הם מפקים תדיר את הכנסותיהם הפירותיות. גם אם בנייה זו מבוצעת גם עבור בני משפחה (ועל רקע סיפור משפחתי כזה או אחר), אין בכך כדי להביא לסיווג הונו של מכירות הדירות העודפות, אשר מראש היה ידוע כי לא יישמשו את בני המשפחה למגוריהם.

72. הדברים בעיני פשוטים וברורים, ורק למען הזהירות אפנה לבחינה קצרה של מבחני העזר הרלוונטיים:

המומחיות והבקיאות: איתור ההזדמנות העסקית לרכישת הקרקע (כאשר עיון בהסכם הרכישה אשר צורף כנספח 23 לתצהיר המשיב, עשוי ללמד על מורכבות מסוימת שהייתה בעסקה וכך אף עלה מעדותו של סיימון – עמ' 51-52 לפרוטוקול), תכנון אדריכלי, הריסת המבנה הקיים ובניית בניין על קומות בו 9 דירות – מחייבים מומחיות של ממש, כזו שהייתה לסיימון ולסמאר, נוכח שנות עבודתם שהלכו ונצברו. בעניין זה אצטט את דברי המערערים עצמם (עמ' 12 לסיכומיהם), המתמייחים למבחן הבקיאות:

"ללא ספק, לאחר סיומה של הבניה של הבית ברח' סמולנסקין ובהמשך הגידול בהיקף

העבודות בחברת אמסיס, צברו האחים ניסיון וידע בתחום הבניה".

פיתוח הנכס והשבחתו: היש פיתוח מובהק יותר מאשר רכישת קרקע והקמת בניין על קומות ובו 9 דירות? רווחי המערערים לא נבעו מעליית ערך המקרקעין בשוק, אלא באופן ישיר מעמלם שהושקע באופן רציף ואינטנסיבי בנכס.

תקופת ההחזקה בנכס: המקרקעין נרכשו בסוף שנת 2012 ובמחצית הראשונה של שנת 2015 כבר נמכרו הדירות הגמורות. כאשר עסקינן בפרויקט נדל"ן, הכולל הריסה של מבנה קיים ובניית בניין חדש בו 9 דירות, הרי שתקופת ההחזקה בנכס קצרה יחסית.

תדירות העסקאות: בשים לב אף למכירות שקדמו למכירת הדירות בפרויקט זה, הרי שגם מבחן זה מתקיים (גם אם לא באופן מובהק ולא באופן זהה לגבי שני המערערים).

מבחן המימון וההיקף הכספי: כפי שעלה מעדויות לפניי, לצורך הבנייה נדרשו האחים לקחת הלוואה, אשר נלקחה על-ידי חב' האחים אמסיס (חקירתו של סיימון מיום 6.3.2019, עמ' 59 לפרוטוקול, ש' 9-10). מדובר בהלוואה בהיקף של כ-5 מיליוני שקלים (חקירתו של סמאר מיום

6.3.2019, עמ' 31 לפרוטוקול, ש' 32-35). יש לפנינו עסקה שעלותה גבוהה (סיימון העיד כי מדובר בעלות של כ- 10 מיליון נה - סעיף 60 לתצהירו), כך שגם מבחנים אלה מתקיימים.

מבחן הארגון והמנגנון: המנגנון של חב' אמסיס ושל חב' הייזום, עמד לימין המערערים וסייע בידם, הן בגיוס העובדים והן בלקיחת ההלוואה, כאמור לעיל.

טיב הנכס ואופיו: הנכס שבונים סיימון וסאמר, הוא בניין בו 9 דירות, וזאת באמצעות חב' קבלנית שברשותם ותוך שימוש בידע ובניסיון שצברו. אכן נמכרו 2 דירות, אולם הן חלק מהנכס הכולל ואין הן ניצבות לבדן, משל היו מנותקות מהנכס שנבנה.

73. ער אני כמובן לצד האחר של הסיפור, זה הנוגע לרצונו של האב אמסיס, כי בניו יתגוררו בסמוך אליו. כמו כן, ער אני לכך כי האב אמסיס מימש חלק ניכר מרכושו, כדי להגשים חלום זה, כמו גם רצונו לדאוג לעתידם הכלכלי של ילדיו. התנהלות זו מעוררת כבוד, אלא שאין די בכך כדי להטות את הכף בשאלת סיווג הדירות שמכרו המערערים – אנשי נדל"ן מובהקים אשר בנו את הפרויקט. בניית בניין בן 9 דירות ומכירת חלק מהדירות, חורגת מהתנהלות משפחתית גרידא, אל מישור הפעילות העסקית אשר דינה להתמסות בהתאם (וזאת גם אם פעילות זו כוללת אף גוון משפחתי). צדק המשיב בכך שבחר שלא למסות את עיסא ואת האב אליאס ולא לראות במכירות שביצעו, חלק מהפעילות עסקית שבוצעה יחד עם המערערים, אולם אין בהחלטה שקולה זו (נוכח מכלול הנסיבות כאן), כדי להצדיק את סיווג המכירות של המערערים כמכירות הוניות ולא כחלק מפעילותם העסקית.

עולה אפוא כי גם ממרום המבט של מבחן הגג, מגיע אני לאותה מסקנה, כי יש לסווג את ההכנסות ממכירת הדירות בפרויקט זה, כהכנסה פירותית שמקורה בסעיף 2(1) לפקודה. תוצאה זו מתבקשת מיישום מירב מבחני העזר, כפי שפורט לעיל.

לסיכום אומר כי רווחי המערערים ממכירת הדירות, לא נבעו מעליית ערך המקרקעין בשוק אלא כתוצאה ישירה מפעילותם המקצועית והשיטתית, אשר חרגה מפעילות במישור המשפחתי גרידא. לאור זאת ומכל הטעמים האמורים, יש לסווג את ההכנסה כהכנסה פירותית מעסק.

74. מכירת הדירות ברח' סמולנסקין:

המערערים בנו בניין בן 4 דירות, כאשר אין ספק כי בנייה זו דרשה מומחיות ובקיאיות וכי היא משקפת פעולות השבחה ממשיות. עשויה אפוא להיות הצדקה לסווג אף הכנסה זו כפירותית. אלא שעל אף האמור, באתי לכלל מסקנה כי נכון יותר לסווג את ההכנסות ממכירת דירות אלה כהוניות. אנמק את החלטתי:

א. הבניין ברח' סמולנסקין הכיל רק 4 דירות, כמניין שלושת האחים וההורים. הבניין נועד אפוא לשמש את בני המשפחה בלבד. לאחר ששמעתי את עדותו של מר אליאס, אני נותן אמון בדבריו ולפיהם רצונו היה כי כל בניו יתגוררו יחד עמו, במה שכינה – "בית אמסיס". הוא עצמו בנה יחד עם אחיו בית שכזה (הבית ברח' אחד העם), ובו התגורר עם בניו במשך שנים ארוכות. יש בבניין זה, מה שאין בפרויקט ברח' השומר 9 – שם נבנו מראש דירות במספר העולה על מספר בני המשפחה. בבניין ברח' סמולנסקין יש אכן רכיב מובהק המצביע על

מגמה שפניה בנייה לצרכי מגורים יחד של בני אותה משפחה, כפי שנהוג וראוי בעיני מר אליאס.

ב. משך ההחזקה בנכס: המקרקעין נרכשו בשנת 2005 כאשר מכירת הדירה של סיימון הייתה בשנת 2011 ומכירת הדירה של סאמר בשנת 2012. משך ההחזקה בנכס, לא היה אפוא קצר (אצל סיימון כ-6 שנים ואצל סאמר כ-7 שנים). איני מקבל בעניין זה את טענת המשיב כי יש לקחת בחשבון רק את התקופה שמיום קבלת היתר הבנייה, שכן זו מתעלמת מהמציאות כפי שהייתה (ומהדרך בה מחושב רווח לצורכי מס, הלוקחת בחשבון את נתוני יום הרכישה).

ג. היקף הרווחים: לסיימון מייחס המשיב רווח בסך של 250,000 ₪, ולסאמר מייחס המשיב רווח בסך של 300,000 ₪. יתכן כי יש ממש בטענת המערערים כי בהינתן עליית המחירים בשוק הנדל"ן בישראל בשנות ההחזקה במקרקעין, הרי שהיקף הרווחים אינו חורג באופן משמעותי מרווחים שנבעו באותן שנים כתוצאה מעליית ערך המקרקעין גרידא (לא הוצגו בעניין זה נתונים). כך או אחרת, בהשוואה לרווחים בפרויקטים האחרים בהם היו מעורבים המערערים ובשים לב למשך ההחזקה הארוך יחסית בנכס, הרי שאין מדובר ברווח ניכר.

ד. העדר הניסיון: המערערים טוענים כי באותן שנים היו בראשית פעילותם העסקית, והם נעדרו כל ניסיון של ממש בבניית מבנים, שכן כל שבצעו עד אותה העת (לצד עבודה אדריכלית) היו עבודות בנייה בהיקף מצומצם בלבד (ראו עדותו של סיימון מיום 6.3.2019, עמ' 59-60 לפרוטוקול). לטענת המערערים, הבית ברח' סמולנסקין היה הבניין הראשון שבנו. המשיב, החשוף מטבע הדברים לפעילות הכלכלית של המערערים ושל חב' האחים אמסיס (אשר רק החלה את פעילותה באותם שנים), לא הכחיש טענה זו.

ה. המערערים העידו כי את הבית ברח' סמולנסקין, בנו במו ידיהם, תוך שהם, יחד עם אחיהם עיסא, בצעו בפועל את העבודות (ראו עדותו של סיימון, עמ' 44 לפרוטוקול ש' 15-20). לטענתם, בנקודות בהם חשו כי הם חסרי ידע, נעזרו בעצותיו של מי שבעבר לימד את סיימון בלימודי האדריכלות, וכן בפועלים מיומנים מהם. מדובר בדרך התנהלות שעשויה לאפיין אחים הבונים בעצמם את ביתם ובית הוריהם, ופחות לאפיין פעילות עסקית שיטתית.

ו. נסיבות ביצוע המכירות: כאמור לעיל, מצאתי כי יש לתת אמון בעדויות לפיהן מטרת הקמת הבית ברח' סמולנסקין הייתה למגורי המשפחה. כמו כן, מוצא אני לתת אמון גם בעדויות של המערערים ושל אביהם, אודות סכסוך בין סיימון לעיסא, אשר גרם להחלטתו של סיימון למכור את דירתו ברח' סמולנסקין. טענה זו מתיישבת עם היקף הרכוש המשותף המצומצם שהוצמד לדירתו של סיימון בהשוואה לדירה של עיסא, עניין אשר לא הוכחש על-ידי המשיב. כמו כן מתיישבת טענה זו עם העובדה כי עיסא אינו מתגורר יחד עם המערערים והוריהם, בבניין ברח' השומר 9.

ז. התחשבות וסקלול התמונה הכללית: כפי שכבר כתבתי, אני סבור כי התנהלות המערערים בשנות המס שבמחלוקת, כרכה יחדיו פעילות עסקית יחד עם עניינים שאכן נוגעים לחייהם הפרטיים ולבני משפחתם. האב אליאס העיד בבית המשפט, ואני נותן אמון בדבריו, בין השאר כי רכיב משמעותי מהמימון לרכישת הקרקע ולבניית הבית ברח' סמולנסקין, הגיע בעיקר

ממקורותיו (סעיפים 5 ו-8 לתצהירו) – דבר שאף מתיישב עם היותם של המערערים צעירים יותר באותה העת, רווקים ומתגוררים בבית הוריהם, ובראשית פעילותם הכלכלית. אני סבור כי בראיה רחבה של התנהלות הצדדים והאירועים הנדונים, יש מקום לקחת בחשבון את ההשקעה של האב, ולהימנע ממיסוי מלוא פירותיה, כהכנסה מעסק. דומני כי המקום להתחשב בעניין זה, אשר היקפו (קרי, היקף ההשקעה הכספי של האב בבית ברח' סמולנסקין) אמנם לא הוכח, הוא בסיווגן של מכירות הדירות הראשונות שמכרו המערערים ואשר כאמור לעיל, יש סממנים נוספים המצדיקים את סיווג המכירות כהוניות.

75. ער אני לטענות המשיב לפיהן יש לראות במכירת הדירות ברח' סמולנסקין כחלק מההתנהלות העסקית הכוללת של המערערים, במסגרתה בנו דירות ומכרו אותם מבלי שהתגוררו בהן. אלא שלמרות האמור, שאכן מעורר קושי, הרי שמהטעמים שפורטו לעיל, אני סבור כי נכון יותר לסווג את המכירה שביצע כל אחד מהמערערים בדירתו היחידה ברח' סמולנסקין, כמכירה הונית.

76. מכירת הדירה ברח' השומר 13 :

מצאתי כי הדין עם המשיב בכל הנוגע למכירה זו, וכי יש לסווגה כהכנסה פירותית מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, אשר מקורה [בסעיף 2\(1\)](#) לפקודה.

כזכור, סיימון רכש את זכותו במקרקעין אלה ביום 20.2.2011, והוא מכר את דירתו תוך הפקת רווח ניכר ביום 17.3.2013 - 5 ימים בלבד לאחר סיום הבנייה. את הבנין בנתה חב' האחים אמסיס. סיימון טען כי הצטרף לבני משפחת פזע לרכישת הזכויות במקרקעין, לאחר שבן המשפחה החליט שאינו רוצה לקחת חלק בפרויקט. טענה זו לא גובתה בשום ראיה. שני שותפיו של סיימון לבנייה, לא הוזמנו למסור עדות בבית המשפט.

מבחינת ממצאים אובייקטיביים, מה שניתן לדעת הוא שסיימון מופיע בראש הסכם רכישת המקרקעין [מוצג 2 לתיק מוצגי המערערים, וזאת בדומה להסכם לרכישת המקרקעין ברח' השומר 9 (מוצג 3) שם סיימון וסאמר כתובים בראש, ובניגוד להסכם רכישת המקרקעין בסמולנסקין (מוצג 1) שם האב אליאס והבן הבכור עיסא כתובים בראש], הרכישה מתבצעת יומיים (!) לאחר מכירת זכויותיו של סיימון בדירתו ברח' סמולנסקין – מה שבהכרח מלמד, במבחן השכל הישר ובהעדר ראיות אחרות, כי הדברים תוכננו מראש. לדירתו של סיימון מוצמדים חלקים משמעותיים מהרכוש המשותף (שתי חצרות, שתי מרפסות מקורות, שתי חניות, שני מחסנים ושטחים נוספים – כמפורט בעמ' 2 להסכם השיתוף – מוצג 21 למוצגי המערערים), וכאמור הוא מכר את הדירה ימים בודדים לאחר סיום הבנייה. המכירה הניבה לסיימון רווח ניכר, כ- 800,000 ₪, סכום אשר יש להניח כי משקף את המעלות שיש לדירה ולשטחים הצמודים לה, אשר סיימון השכיל להצמיד לדירתו, כמו גם את איכות הבנייה והסטנדרט הגבוה – אותם תיאר סיימון בעדותו (בהמשך הדברים אציג מחלוקת בין הצדדים בעניין גובה הרווח, ולכן ולמען הזהירות אציין כי גם אם הייתי מאמץ את עמדת המערערים ואפילו בוורסיה הקלה ביותר שלה, עדיין היה מדובר ברווח ניכר, המתיישב עם פעילות מסחרית ומקצועית).

כאשר מדובר באיש נדל"ן מובהק ומנוסה, כפי שסיימון צמח להיות, אשר קונה מקרקעין, עורך ומגיש בקשה להיתר בניה (עמ' 2 לנספח 16 ו- נספח 18 לתצהיר המשיב) בונה באמצעות חברה בשליטתו בניין (נספחים 17 ו- 19 לתצהיר המשיב), ומוכר את חלקו בו מיד בסמוך לתום הבנייה תוך הפקת רווח ניכר, יש לסווג רווח זה כהכנסה פירותית מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, אשר מקורה הנורמטיבי בסעיף 2(1) לפקודה.

אין המדובר ברווח שנבע כתוצאה מעליית ערך המקרקעין בשוק, אלא עסקה זו שהתבצעה תוך פרק זמן קצר (רכישה, בניית בניין ומכירה תוך שנתיים), הניבה רווח ניכר, אשר נבע באופן ברור מפעילותו המקצועית של סיימון. רווח זה אינו תשואה להון, אלא הוא תשואה ליוזמה, עבודה והשקעה. רווח מסוג זה הוא רווח פירותי ולא הוני.

על אף שבנימוקי לעיל לא פרטתי את הדברים במתכונת מבחני העזר שנקבעו בפסיקה (וראו בעניין זה בפסקה 21 לעניין ברנע, שם נקבע כי אכן לא תמיד יש בכך צורך), קל להיווכח כי יישום מבחנים עיקריים מתוך מבחנים אלה (אשר נמנו לעיל), מוביל לתוצאה אליה הגעתי. מומחיותו ובקיאותו של סיימון בענף הנדל"ן, פעלתנותו אשר באה לידי ביטוי בבניית הבניין באמצעות חברה קבלנית שבשליטתו, משך ההחזקה הקצר בנכס והפקת הרווח בהיקף הניכר – מצדיקים כאמור את סיווג ההכנסה כפירותית ולא כהונית.

אוסף ואציין כי נתונים מסוימים חסרים בידנו אודות עסקה זו, כגון דרך מימון הבנייה ומכלול הנסיבות שקדמו להתקשרות בין השותפים ולדרך התנהלותם במהלך הבנייה. נתונים אלה ידועים באופן מלא לסיימון והוא בחר שלא להציגם (באמצעות עדים ובדרכים אחרות) בפני בית המשפט. אין צורך לומר כי חסר זה, אינו נזקף לזכות סיימון אלא לחובתו.

77. ער אני לכך שסיימון טען לנסיבות אישיות אשר הובילו לרכישת הדירה ולמכירתה. רכישת הדירה – כדי שתשמש למגוריו יחד עם מי שהיה קשור אליה בקשרי אירוסין, ומכירתה – לאור דרישתו של האב אליאס כי סיימון וסאמר יקימו "בית אמסיס" ברח' השומר 9. גם אם אקבל כי לאירועים היו אכן גם הקשרים אישיים, אין בכך כדי לשנות את קביעתי אודות אופן סיווג ההכנסה. אנמק את קביעתי:

א. בעת קביעת המס, ישנו איזון עדין בין המשקל הניתן לכוונה משוערת של נישום, לבין מה שבוצע בפועל. בפועל, כפי שפורט לעיל, בוצעה עסקת נדל"ן מהירה ורווחית, אשר רווחיה הם באופן ברור פרי פעילותו המקצועית של סיימון ולא תשואה להון. רכיב הכוונה, בתוך שאר רכיבי המבחנים השונים, לא יכול לבדו להסיט עסקה פירותית – שרווחיה הם באופן ברור תשואה לעבודה מקצועית, ולהופכה להונית.

ב. בניגוד לבית ברח' סמולנסקין, שהוא אכן נועד להיות "בית אמסיס" במובן המלא (שכן, בין השאר, כל דירותיו נועדו לשמש את ההורים וילדיהם בלבד), הרי שהפרויקט ברח' השומר 9 משקף בעיני יותר מיזם נדלני נועז ומוצלח, החורג הרבה מעבר להקמת "בית אמסיס" – במובן המשפחתי והצר גרידא. מנקודת מבט זו, המימוש המהיר של הדירה ברח' השומר 13 והפניה למיזם העסקי הבא, מאירה את המימוש המהיר באור עסקי, יותר מאשר באור משפחתי (גם אם היה בו גם מימד שכזה).

78. כידוע, [סעיף 2](#) לפקודה כולל בתוכו הכנסות ממספר סוגים:

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

אין לעניינינו כאן נפקות מהו הסיווג המדויק מבין ההכנסות בתוך [סעיף 2](#), אליו תסווג ההכנסה ממכירת הדירה. לאור זאת, אמנע מלהרחיב בעניין זה, אולם אסתפק בכך שאומר כי לאור היותה של עסקה זו עסקה בודדת ושבמסגרתה בנה סיימון דירה אחת השייכת לו, נכון בעיני לסווג עסקה זו כעסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי. לעניין זה עשוי להיות משקל מסוים בהמשך הדברים, עת אדון בשאלת הקנסות שהטיל המשיב על המערערים.

79. גובה הרווח: המשיב קבע את הרווח ממכירת הדירה ברח' השומר 13, על סך של 800,000 ₪. חישוב זה נובע מכך שהתמורה במכירה הייתה 1,900,000 ₪, והעלויות נקבעו לסך של 1,100,000 ₪ (למשרדי מיסוי מקרקעין דווח על עסקה זו תוך בקשת פטור, ולכן לא ניתן ללמוד מדיווח זה אודות עלויות העסקה). לטענת המשיב (סעיף 40 לתצהיר מטעם המשיב), נתון זה נמסר על-ידי סיימון בדיונים בשלב א' והוא עוגן במסמך אותו צירף המשיב כנספח 12 לתצהיר מטעמו. עיון במסמך זה מלמד כי אכן נראה שהוא הוכן באמצעות סיימון, שכן נכתבו בו דברים בגוף ראשון הנחזים כמצוטטים מפיו – "אין לי מעורבות..." והמחזקים בעניין זה את טענות המשיב. המערערים מנסים להטיל ספק במקורם של הנתונים שבנספח 12 לתצהיר המשיב, תוך שהם כותבים כי מדובר ב- "מסמך אשר מקורו אינו ידוע..." (עמ' 14 לסיכומי המערערים). אין בידי לקבל טענה זו וטוב היה אם לא הייתה נטענת.

עיון בסעיף 46 לתצהירו של סיימון, מלמד כי סיימון הודה באופן ברור, כי הוא שמסר את נתוני העלות במהלך הדיון מול המפקח (יפתח בן דוד) בשלב א' של הליכי השומה, וסיימון אף מצרף (כמוצג 56 לתיק מוצגי המערערים) כמעט את אותו מסמך עצמו (יש שינויים קלים בין מוצג 56 של המערערים לנספח 12 לתצהיר המשיב, אך הם לא נוגעים כלל לנתוני העלות של הדירה). יוצא אפוא, כי מקורו של המסמך ידוע, והוא בדבריו של סיימון עצמו.

אכן, בהמשך תצהירו (סעיפים 46-50) טוען סיימון כי נפלה בידו טעות בנתון שהוא עצמו סיפק. לדברי סיימון, העלות בסך 1,100,000 ₪ בה נקב, התייחסה רק לעלות הבניה של הדירה והיא לא כללה את עלות השטחים הנלווים ששויכו לדירה.

ומה העלות הכוללת הנכונה לדעת סיימון? – כאן מתברר כי הוא עצמו נקב במספרים שונים: בסעיף 2.11 להשגה נטען כי העלות היא 1,350,000 ₪ (ראו סעיף 49 לתצהיר), ואילו במסגרת התצהיר והסיכומים נוקב סיימון בעלות בסך של 1,500,000 ₪.

איני מקבל בעניין זה את טענותיו של סיימון, וזאת מכמה טעמים:

א. סיימון הנו קבלן ואיש נדל"ן מובהק. הטענה בדבר טעות כה גסה מצידו באומדן העלויות, אינה סבירה.

ב. העדר עקביות בקביעת השווי הנכון, תוך נקיבה בסכומים משתנים שהפערם ביניהם ניכרים, מדברת בעד עצמה.

ג. ישנה דרך להוכיח עלויות (הצגת מסמכים, הגשת חוות-דעת שמאית, וכיוצא באלה), ואין די בהפרכת טענות בעלמא. דרישה זו מתחזקת נוכח העובדה שהשטחים הנלווים הכוללים כזכור חצרות, מרפסות מקורות, מחסנים ועוד, אשר עלות בנייתם לרוב אינה גבוהה במיוחד (כך טענו המערערים במהלך הדיון אודות עלות הבנייה של הפרויקט ברח' השומר 9). כך או אחרת, אין ספק כי הנטל להוכיח את העלות - מוטל במלואו על סיימון (ודאי שעה שהוא מבקש לסטות מנתון שהוא סיפק), והוא לא עמד בנטל זה.

ד. במסמך שהכין והגיש רו"ח בוכריס למשיב (נספח 22 לתצהיר מטעם המשיב), רו"ח בוכריס נוקב במפורש בנתון זה – עלות 1,100,000 ₪ ורווח בסך של 800,000 ₪. אין המדובר אפוא בטעות רגעית של סיימון, אלא בנתון עליו שבו המערערים יותר מפעם אחת. עוד אציין כי במסמך אחר שהכין רו"ח בוכריס והגיש למשיב (נייר עבודה המצוי בסוף מוצג 51 למוצגי המערערים והמהווה חלק מהצהרת ההון המתוקנת שהגיש בשם המערערים במהלך דיוני ההשגה), נקב רו"ח בוכריס ברווח בסך של 600,000 ₪ בגין מכירת הדירה המדוברת. שוב, לפנינו טענות שונות וסותרות, אשר אינן מתיישבות עם הטענה הנוכחית (לפיה הרווח הנו בסך של 400,000 ₪ בלבד).

ה. בסופו של דבר ולאור המסקנה אליה הגעתי בנוגע לסוגית הפרשי ההון, אין נפקות של ממש לקביעת העלות (וממילא גם לגובה הרווח) של הדירה ברח' השומר 13. הטעם לכך פשוט: הרווח שהפיק סיימון ממכירת דירה זו, משמש בידיו הסבר להפרשי ההון שהתגלו בענייניו. הפחתת הרווח, תצמצם את ההסבר שיהיה בידיו לספק להפרשי ההון, אותם כפי שהתברר בהמשך – מצאתי כי יש למסות.

אכן, רו"ח בוכריס במהלך עדותו טען כי יש להסיט את מירב הרווח למכירת הדירה ברח' סמולנסקין, ולא לדירה ברח' ברח' השומר 13. בדרך זו ביקש רו"ח בוכריס להגיע למצב בו סך הרווח של סיימון, מהמכירות של הדירה ברח' סמולנסקין ומהדירה ברח' השומר 13 – יישאר יחדיו באותו סכום שעלה מהנתונים שסיפק סיימון מלכתחילה (ולכן הרווח יוכל לשמש כהסבר להפרשי ההון) אך מרבית הרווחים יוסטו לכיוון הדירה ברח' סמולנסקין.

אני דוחה טענה זו. הטענה הועלתה בשלב מאוחר של הדיון, ולכן בצדק טען המשיב כי יש בכך משום הרחבת חזית. זאת ועוד, טענה זו לא גובתה בראיות של ממש, היא סותרת את הנתונים שסיימון מסר למשיב במהלך דיוני שלב א', ולכן דינה להידחות.

לאור כל האמור ומהטעמים שפורטו לעיל, באתי למסקנה כי יש להעמיד את סך הרווח ממכירת הדירה של סיימון ברח' השומר 13, על סך של 800,000 ₪ וכי רווח זה ימוסה כהכנסה פירותית.

80. סיכום ביניים: בחלק זה של פסק הדין בחנתי את סיווג מכירת הדירות שמכרו המערערים. התוצאה אליה הגעתי היא כדלקמן:

סיימון – מכירת שתי הדירות - ברח' השומר 13 וברח' השומר 9, תסווג כעסקה פירותית, ומכירת הדירה ברח' סמולנסקין תסווג כעסקה הונית ותהנה על כן מהפטור ממס שבח שניתן לה.

סאמר – מכירת הדירה ברח' השומר 9 תסווג כעסקה פירותית, ומכירת הדירה ברח' סמולנסקין תסווג כעסקה הונית ותהנה על כן מהפטור ממס שבח שניתן לה.

ב. שומת הפרשי ההון

81. כזכור, המשיב מצא הפרשי הון בלתי מוסברים בין שתי הצהרות ההון שהגישו כל אחד מהמערערים, הצהרת הון ראשונה ליום 31.12.2009 והצהרת הון שנייה ליום 31.12.2014. אצל סיימון מצא המשיב הפרשי הון בלתי מוסברים בסך של 1,416,075 ₪, ואצל סאמר מצא המשיב הפרשי הון בלתי מוסברים בסך של 1,255,210 ₪. כמפורט לעיל, עיקר הפער בהפרשי ההון נובע אצל שני המערערים משני עניינים: הערכת עלות הבנייה של הדירות ברח' השומר 9 וקביעת שיעור הוצאות המחיה של המערערים. אפנה לבחון עניינים אלה.

82. שווי עלות הבנייה של הדירות ברח' השומר 9:

נכון למועד הצהרת ההון השנייה, לכל אחד מהמערערים היו 3 דירות ברח' השומר 9: לסאמר – 3 דירות "רגילות" (בשטח של 114 מ"ר; דירה בשטח זה תכונה להלן: "דירה רגילה"), ולסיימון – דירה רגילה, דירה גדולה יותר (דירת דופלקס בשטח של 144 מ"ר) ודירה קטנה יותר (דירת גן בשטח של 76 מ"ר).

בהצהרות ההון שהגישו, הצהירו המערערים כי שווי דירה רגילה הוא 1,050,000 ₪ (כך הועמד שוויין של כל אחת מדירותיו של סאמר), שתי דירות של סיימון הועמדו אף הן על סך של 1,050,000 ₪ (וזאת על אף שאחת הדירות גדולה יותר באופן משמעותי) והדירה הקטנה של סיימון הועמדה על סך של 300,000 ₪ (בהצהרת ההון המתוקנת, מוצג 51 למוצגי המערערים, הועמד שווי הדירה הקטנה כבר על 500,000 ₪).

המשיב קיבל את השווי שהוצהר בייחס לדירה רגילה, וערך התאמות בהתאם לשווי מ"ר (כפי שזה עלה מהשווי שקבעו המערערים לדירה הרגילה) בייחס לשתי דירותיו האחרות של סיימון (לדירה הגדולה נקבע שווי בסך 1,326,316 ₪ ושוויה של הדירה הקטנה יותר, דירת הגן, נקבע ל-700,000 ₪).

המחלוקת בין הצדדים אינה נוגעת להתאמות שתוארו לעיל, אשר הצורך בביצועם היה מקובל גם על ר"ח בוכריס, אלא בנוגע לשווי הדירה "הרגילה" – השווי ממנו למעשה נגזר שוויין של כל הדירות.

משלא עלה בידי המערערים לספק הסברים להפרשי ההון שהתגלו, מבקשים הם למעשה לחזור בהם מהשווי שהם עצמם הצהירו עליו, ולטעון כי לצורך הצהרת הון, היה עליהם להצהיר על שווי נמוך יותר. וכל כך למה? – מפני שלטענתם שווי זה, התואם בקירוב את דיווחיהם למשרדי מיסוי מקרקעין, כולל גם שווי של עבודה עצמית אותו ניתן לנכות כהוצאה בהתאם להוראות [סעיף 139\(1\)](#) לחוק מיסוי מקרקעין, אך אין היגיון והצדקה לכוללו בשווי הדירה לצורך הצהרת הון.

המערערים הגישו חוות-דעת של משרד השמאים הלוי-לין, ומר הלוי העיד בפני בית המשפט. בהתאם לחוות-דעת זו (עמ' 21 לחוות-הדעת, אשר צורפה לתצהירי המערערים וסומנה באות ה) עלות שכר העבודה מתוך עלות דירה רגילה בפרויקט ברח' השומר 9, הוא כ- 330,127 ₪. המערערים טוענים אפוא כי עלות זו בקירוב נחסכה מהם בשל עבודתם העצמית, ולכן יש להפחיתה משווי כל אחת מהדירות שבהצהרת ההון. אין בידי לקבל טענה זו, וזאת מהנימוקים הבאים:

א. לא יכול להיות ספק אמיתי כי לא המערערים בעצמם בצעו את כל העבודה לבניית 9 דירות בפרק הזמן הקצר בו נבנה הפרויקט, וכי הם העסיקו לשם כך עובדים שונים. הטענה כי יש לייחס את כל הרכיב של עלות שכר העבודה, כעבודה עצמית של המערערים, אינה סבירה ודינה להידחות.

ב. ומה גובה הסכום אותו יש אכן לזקוף לעבודתם העצמית של המערערים? – את זאת לא הוכיחו המערערים כלל, ואין בידי לדעת. כל השערה בעניין זה תהיה מבוססת באותה מידה. כאשר המערערים מבקשים לסטות מנתונים שהם עצמם ספקו (הן בדיווח בשומת מס השבח שערכו ובעיקר - בהצהרת ההון שהגישו), מוטל עליהם נטל הוכחה של ממש (מעבר לנטל המוטל עליהם בערעורי מיסים בלאו הכי), להוכיח כאמור. המערערים לא הרימו נטל זה.

ג. אם המערערים היו מנהלים ספרים, כנדרש וכמתחייב מקבלן שבונה בניין בהיקף המדובר, היו בידנו נתונים של ממש. התרשלותם של המערערים בעניין זה, אינה יכולה כמוכח לעמוד לזכותם ולהביא את בית המשפט לאמץ השערות שכלל לא הוכחו ושסותרות הצהרות קודמות של המערערים עצמם.

ד. סיימון עצמו העריך את העלות הכוללת של הפרויקט בסך של כ- 10,000,000 ₪ (בסעיף 60 לתצהירו), ובהינתן העובדה כי נבנו 9 דירות, הרי שנתון זה עולה בקנה עם הערכת עלות בנייה בסך של כ- 1,100,000 ₪ לדירה – נתון שהוא גבוה מהסכום עליו הצהירו המערערים בהצהרת ההון (1,050,000 ₪). עובדה זו מאששת את ההנחה, כי אימוץ הסכום בו נקבו המערערים בהצהרות ההון, אינו מחמיר עימם והוא תואם את הנתונים המצויים באמתחתם.

ה. כפי שציין בצדק המשיב, אין למעשה מחלוקת של ממש בין הצדדים לגבי שווי הדירות. עיון בשתי חוות-הדעת השמאיות שהגישו המערערים (חוות-דעת של משרד השמאים הלוי-לין - אשר צורפה לתצהירי המערערים וסומנה באות ה, וחוות-הדעת של טגור אגמון מהנדסים ושמאים בע"מ - מוצג 41 למוצגי המערערים) מלמד כי בשתיהן, כאשר מצרפים את עלות הקרקע [כפי שהוסכם שיש לעשות (סעיף 12 לתצהירו של רו"ח בוכריס; עדותו של מר אגמון, עמ' 25 לפרוטוקול ש' 12-25, ולעניין גובה עלות הקרקע שיש להוסיף – ראו שם בעמ' 26 ש' 18)] – שווי דירה רגילה עומד בקירוב על כמיליון ₪. סכום זה קרוב למדי לסכום בו נקבו המערערים בהצהרות ההון (1,050,000 ₪) ושאותו אימץ כאמור המשיב. כאשר עסקינן בפער נמוך שכזה (בין כמיליון ₪ בחוות-הדעת השמאיות ל- 1,050,000 ₪ בהצהרות ההון), אין מקום בנסיבות ערעור זה לסטות מהנתון שספקו המערערים בהצהרות ההון.

יוצא אפוא, כפי שנכתב כבר לעיל, כי המחלוקת בין הצדדים נוגעת רק לשאלה האם יש להפחית מסכום זה, רכיב של עבודה עצמית. עניין זה לא הוכח כלל על-ידי המערערים, וודאי שאין בידי לקבל את הטענה חסרת הבסיס ולפיה יש להפחית מכל דירה סך של כ- 330,000 ₪ בגין עבודה שבצעו המערערים בעצמם. אוסיף ואומר כי בהחלט יתכן כי החיסכון אשר בא לידי ביטוי בעבודה העצמית של המערערים, כבר גלום בשווי הדירה עליו הצהירו המערערים – כך שבנסיבות העניין ובשים לב לכך שהמערערים בחרו שלא לנהל ספרים ולשמור תיעוד מלא וברור אודות הוצאות הבניה - אין מקום לסטות מהשווי עליו הצהירו המערערים בהצהרות ההון שהגישו.

לאור כל האמור, אני דוחה את טענות המערערים בעניין זה, ושווי הדירות ברח' השומר 9 לצורך הצהרות ההון, יותר כפי שקבע המשיב.

83. הוצאות המחיה:

הוצאות המחיה נקבעות על-ידי שימוש בלוחות, המבוססות על נתונים סטטיסטיים (לוחות הוצאות המחיה הוגשו וסומנו מע/4). שימוש בכלי זה הוכר בפסיקה כלגיטימי, אולם לצד זה נשמעה האזהרה כי יש להקפיד על בחירת הטבלאות המתאימות למצבו של הנישום [ראו פסק דינו של כבוד השופט מ' בייסקי, בע"א 2/81 יהושע שפירא נ' פקיד שומה חיפה] [פורסם בנבו] (14.5.1984) פסקה 6; לתיאור בהיר של טבלאות המחיה ודרך יישומן, ראו פסק דינו של כבוד השופט א' סטולר ע"מ (מרכז) 38177-09-12 עבדול רחמן אזברגה נ' פקיד שומה רמלה] [פורסם בנבו] (7.12.15) (להלן: "עניין אזברגה").

הוצאות המחיה שקבע המשיב לסיימון עומדות על סך של 573,804 ₪, ולסאמר על סך של 430,920 ₪. במהלך הדיונים שלח המפקח מר סולימן לרו"ח בוכריס השוואות הון שערך למערערים, אשר כללו הוצאות מחיה בסכומים נמוכים הרבה יותר מאלה שקבע בצו: לסיימון – בסך של 236,451 ₪ ולסאמר בסך של 153,599 ₪ (מוצג 34 לתיק מוצגי המערערים). מדובר בפער ניכר, האומר דרשני [על כך שפער קיצוני בעניין כגון זה, מעורר תמיהה ודורש בדיקה, ראו קביעתה של כבוד השופטת ד' ברק ארז בע"א 9019/16 אוסאמה מבאריקי נ' פקיד שומה נצרת] [פורסם בנבו] (25.3.18), פסקה 21].

כפי שעולה ממוצג 34, בנלווה לניירות העבודה שהכין וששלח כאמור מר סולימן לרו"ח בוכריס, הייתה תכתובת מייל קצרה בין הצדדים. עיון בתכתובת זו מלמד כי לא כלולה בה שום אמירה ממנה ניתן להבין ולו ברמז, כי מדובר בעמדה מקלה המוצעת על-ידי המשיב כחלק מניסיון להגיע לפשרה. מה שנשלח הם ניירות עבודה המשקפים את עמדתו של המשיב ושעליהם התבקש רו"ח בוכריס לעבור, כדי שיהיה מוכן לפגישה שנקבעה בין הצדדים.

במהלך החקירה הנגדית נשאל מר סולימן, המצהיר מטעם המשיב, על הפער בין הוצאות המחיה שקבע במסגרת נייר העבודה ששלח לקראת הפגישה לבין הוצאות המחיה הגבוהות פי כמה שקבע בצו. מר סולימן השיב, כי אכן במהלך הדיונים היה מוכן לאמץ קביעה בדבר הוצאות מחיה בסכום הנמוך יותר, כאמור לעיל, אולם משהדבר לא צלח והוא נאלץ להוציא צווים, נקט הוא בגישה מחמירה יותר.

כפי שעלה בעדותו של מר סולימן, ההבדל בין גובה הוצאות המחיה שקבע המשיב בנייר העבודה ששלח לרו"ח בוכריס במהלך הדיונים (מוצג 34) לבין הוצאות המחיה שקבע בצו, נובע משני עניינים:

- א. הבחירה לעשות שימוש בטבלאות 3 ו-4 ולא בטבלאות 5 ו-6;
 - ב. הבחירה לכלול בהכנסה השנתית של המערערים את רווחיהם ממכירת הדירות.
- שתי קביעות אלה של המשיב והאופן בו הוא יישם אותן, בעייתיות בעיני.
- אתחיל מהקביעה השניה, אשר הובילה להגדלה ניכרת של הוצאות המחיה (לדברי ב"כ המערערים במהלך הדיון, כ- 140,000 ₪ - עמ' 88 לפרוטוקול, ש' 88). בנסיבות המקרה כאן, הקביעה לכלול את הרווחים ממכירת הדירות בקרב ההכנסה השנתית של המערערים לצורך חישוב הוצאות המחיה, אינו נכון, שכן מאופן התנהלות המערערים עולה באופן משכנע, כי ההכנסות ממכירת הדירות שמשו להשקעה בפרויקט הבא אליו פנו המערערים, ולא לצרכי מחיה. לאור זאת, הוספת סכומים נכבדים אלה, היוצרים סטייה ברורה וניכרת מההכנסות השנתיות הרגילות של המערערים, יוצרת בנסיבות המקרה כאן עיוות שאין לו מקום.
- וכעת לקביעה הראשונה שהוזכרה לעיל - הבחירה לעשות שימוש בטבלאות 3 ו-4 ולא בטבלאות 5 ו-6: בין טבלאות אלה יש פער ניכר. טבלאות 5 ו-6 קובעות הוצאות מחיה נמוכות יותר, שכן אין הן כוללות סעיפים הכלולים בטבלאות 3 ו-4. הבדל זה תואר בעניין אזברגה באופן הבא:
- לוחות 5-6: הינם לוחות 3-4 אשר החסירו מהם את הסעיפים הבאים: אחזקת דירה, אחזקה ושיפור הבית, נסיעות לחו"ל, אחזקת רכב, תרבות וחינוך ילדים, הוצאות בגין אירועים משפחתיים, הוצאות רפואיות. לפיכך, אפשר לקבוע כי לוחות אלה מהווים את ההוצאה המשפחתית הממוצעת על מזון ועוד הוצאות קטנות כדאר, טלפון ותרומות.
- המשיב מצא כי המערערים החזיקו ברכבים, ומטעם זה קבע כי יש להחיל בעניינם את טבלאות 3 ו-4 ולא 5 ו-6 (אותם, כפי שהוכח, היה מוכן לאמץ במהלך הדיונים). אלא שבקביעה זו התעלם המשיב לחלוטין מנתון אחר, שהוא משמעותי עוד יותר, ושעליו המשיב לא חלק: בחלק ניכר משנות המס בגינן הוצאה שומת הפרשי ההון, היו המערערים רווקים והם התגוררו בבית הוריהם ברח' אחד העם. כאשר רווק מתגורר בבית הוריו, הוצאות המחיה שלו קטנות באופן ניכר, ובחלק מהמקרים (אם יצליח להוכיח זאת) הן עשויות אף להיות נמוכות מההוצאות הקבועות בטבלאות 5 ו-6 (שכן, לדוגמה, בהחלט יתכן כי אין הוא נושא בהוצאות בגין מזון, אלא בשיעור מצומצם בלבד).

בשורה של פסקי דין נדונה השאלה האם הצליח נישום להוכיח כי התגורר בבית הוריו (ואז, פעמים רבות) יחולו בעניינו טבלאות 5 ו-6, או שמא לא עלה בידיו להוכיח כי התגורר אצל הוריו ואז יחולו בעניינו טבלאות 3 ו-4 [ראו לדוגמה: עמ (ת"א) 8280-11-16 דוד אסרף נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה [פורסם בנבו] (10.12.18); עמ (ת"א) 1114/00 מושיף אליהו נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1 [פורסם בנבו] (2.12.03); עמ (חי') 2025/98 פייביש גדי נ' פקיד שומה חיפה [פורסם בנבו] (23.7.01) (להלן: "עניין פייביש")]. אלא שכאמור במקרה כאן, המשיב לא טען כי אין הוא

מקבל את טענת המערערים בדבר מגורים בבית הוריהם, ולמרות זאת, לא מצא הוא לנכון להתחשב בנתון זה – ולו בדרך כלשהי.

אם המשיב היה מנטרל מקרב הוצאות המחיה שקבע, רכיב משמעותי הלוקח בחשבון את המגורים של המערערים כרווקים בבית הוריהם, יתכן כי לא הייתי מוצא לנכון להתערב בהחלטתו, אולם התעלמותו של המשיב לחלוטין מעניין זה, אינה סבירה ומעוררת תמיהה. המשיב נתפס לעניין הרכבים ורואה בו את ההצדקה לקביעותיו. אלא שגם בעניין פייביש וגם בעניין אזברגה קבעו בתי המשפט כי שימוש ברכבים יקרים אינו אינדיקציה מספקת למעבר מלוחות 5-6 ללוחות 3-4. כך נאמר בנושא זה בעניין אזברגה:

ההצבעה של המשיב על הרכב היקר, כאלמנט שיש בו להטות את הכף לחובת המערער, אין בה כדי לשנות מדעתי ולפיה הטבלאות ההולמות את המערער הן 5-6. זאת משום שרכב יקר לכשעצמו אינו סממן לרמת חיים גבוהה בהכרח. אין לשלול את טענת המערער ולפיה מדובר ברכב שייעודו סמל סטטוס חברתי בלבד. ... למעלה מן הצורך, אני סבור שלכל היותר ניתן להוסיף נה50,000 מתוך התחשבות בשימוש ברכב.

המערערים טענו בסיכומיהם, כי עיסא, שהנו מכונאי רכב, טיפל להם ברכבים בחינם. עניין זה לא הוכח, אף כי אין בידי לשלול את האפשרות כי כפי שהמערערים סייעו לעיסא באמצעות קישוריהם, אף הוא משיב להם טובה ומסייע בידם. כך או אחרת, יתכן ויש מקום להוסיף להוצאות המחיה של המערערים, סכום מסוים הלוקח בחשבון את החזקת הרכבים. אלא שאין בכך כדי להצדיק את התעלמותו של המשיב מנתון מרכזי אותו לא הכחיש, והוא מגורי המערערים בבית הוריהם.

לאור כל האמור ומשמצאתי כי נפלו שגיאות של ממש בשתי קביעותיו של המשיב אשר הביאו אותו להעלות (באופן כה דרמטי) את סכום הוצאות המחיה שקבע בצו, בהשוואה להוצאות המחיה שהסכים להם המשיב במהלך הדיונים – מוצא אני להפחית את הוצאות המחיה ולהעמידם על הסכומים שקבע המשיב קודם להוצאת הצו (לסיימון – 236,451 ₪ ולסאמר – 153,599 ₪), תוך הוספת סכום מסוים לכל אחד מהמערערים בגין הוצאות החזקת הרכבים במהלך השנים – לסיימון תוספת של 50,000 ₪ ולסאמר תוספת של 30,000 ₪ [וזאת בשים לב להבדל בין סוגי הרכבים שהחזיק כל אחד מהמערערים ועלותם המשתקפת בהצהרות ההון: סיימון - רכבים מסוג קדילאק וביואיק (נספח 38 לתצהיר המשיב); סאמר – ג'יפ סופה (אשר ערכו בהצהרת ההון אינו גבוה במיוחד)].

דרך זו בה נקטתי, אינה בבחינת "דרך המלך" ושקלתי להורות על השבת עניין זה (קביעת העלות שיש לייחס למערערים בגין החזקת הרכבים) לבדיקתו של המשיב. אלא שבשים לב לכך שלמשיב הייתה ההזדמנות לערוך שומה בה בוחן הוא נתונים אלה, בהינתן המחלוקות ארוכות השנים שבין הצדדים – אשר יש לשאוף להביאן לכדי סיום, ולכך שמדובר בסכומים נמוכים יחסית לגובה המחלוקות שבין הצדדים – העדפתי לקבוע כאמור לעיל. קביעה זו מקלה מעט עם המערערים (שכן הם לא הרימו בעניין זה את נטל ההוכחה הרובץ לפתחם, ומדובר בהוצאות החזקת רכב על פני 5 שנים - אשר סביר כי הן גבוהות מאלה שקבעתי), אולם נוכח הליקויים שמצאתי בשומה

כמפורט לעיל ובשים לב לתמונה הכוללת, אני מוצא כי יש להעמיד את הוצאות המחיה כפי שפורט לעיל.

מסקנת הדברים היא כי הוצאות המחיה שקבע המשיב בשומת הפרשי ההון יופחתו, והן יעמדו על הסכומים הבאים: סיימון – 286,451 ₪; סאמר – 183,599 ₪.

84. בכל הנוגע להצהרת ההון של סיימון, מוצא אני להזכיר עניין נוסף. בראשית הדרך, בשלב דיוני השומה, נראה היה כי הצדדים חלוקים בנוגע לסכום ההתחייבויות של סיימון לחב' הייזום. בהצהרת ההון נקב סיימון בסך של 900,000 ₪ ואילו המשיב קבע, תוך הפניה לכרטיס החו"ז הרלוונטי (אשר צורף כנספח 37 לתצהיר המשיב), כי יש להעמיד את ההתחייבות על סך 400,000 ₪ בלבד (עניין זה נזכר בסעיפים 81-83 לתצהיר המשיב). בסיפא של סעיף 83 לתצהיר מטעם המשיב, צוין בצדק כי בסעיף 13 (יג) לתצהירו של רו"ח בוכריס, הסכים למעשה רו"ח בוכריס כי גובה ההתחייבויות הוא 400,000 ₪. לא הובאה על-ידי המערערים כל ראיה נוספת בעניין זה (דבר שהיה עליהם החובה לעשות – אם ביקשו להוכיח דבר מה נוסף בעניין זה). לאור זאת, אני מוצא כאן מחלוקת הדורשת הכרעה, שכן מוסכם על הצדדים כי גובה ההתחייבויות הוא 400,000 ₪ – ובכל מקרה הרי שלא עלה בידי המערערים להוכיח כי לא כך הם פני הדברים.

85. סיכום ביניים: טענות המערערים בעניין שומת הפרשי ההון נדחות, מלבד זה שהמשיב יפחית את הוצאות המחיה שקבע ויעמיד אותן על הסכומים הבאים: סיימון – 286,451 ₪; סאמר – 183,599 ₪.

ג. הקנסות

86. המשיב השית על המערערים קנסות משני סוגים:

א. קנס מכוח [סעיף 191ב](#) לפקודה הקובע תוספת להכנסתו של נישום אשר היה חייב לנהל ספרי חשבוניות בשנת המס ולא ניהלם. כתוצאה מהוראה זו, נקנסו המערערים לדבריהם בתוספת של 10% מהכנסתם החייבת, בהתאם לשנות המס שבערעור אצל כל אחד מהם. סיימון נקנס לגבי 3 שנים, ואילו סאמר לגבי שנתיים (כך תואר פועלו של קנס זה בעמ' 22 לסיכומי המערער).

ב. קנס גרעון מכוח [סעיף 191](#) לפקודה, בגובה של 15% מסכום הגרעון.

לקנסות אלה מצטרפים הפרשי הצמדה וריבית, כפי שקבוע בפקודה.

87. המערערים טוענים כי גם אם יידחה ערעורם, הרי שמדובר במחלוקת אזרחיות לגיטימיות, אשר אין להטיל בגינן קנסות. לדברי המערערים, אשר לא הוכחו על-ידי המשיב, סך הקנסות שהטיל המשיב מצטברים לסכום הקרוב לסכום השומה (טענות המערערים בעניין זה עלו לראשונה באופן ממשי ומקיף רק במסגרת הסיכומים שהגישו, והם כלל לא העלו עניין זה במסגרת דיוני שמיעת הראיות – ויש לתמוה על כך).

המשיב מנגד סבור כי מדובר במקרה בו יש הצדקה להטלת הקנסות.

88. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים בסיכומיהם ובשים לב למסקנות אליהן הגעתי עד כה, אני מוצא כי יש לנהוג בעניין הקנסות באופן הבא:

על ההכנסות הנובעות מהפרשי ההון – יוטל הקנס הקבוע [בסעיף 191ב](#) לפקודה. שומת הפרשי הון, פירושה כי לפנינו הכנסות שהיה על המערערים לדווח עליהן והן לא דווחו. במצב דברים זה ובהעדר נסיבות מיוחדות, נכון להטיל קנס כאמור.

על ההכנסות הנובעות ממכירת הדירות בפרויקט ברח' השומר 9 – יוטל קנס, אולם בנסיבות העניין ונוכח התמונה הכללית, הרי שדי בכך כי הוא יעמוד על הנמוך מבין אחד משני הקנסות שהשית המשיב על המערערים – או הקנס לפי [סעיף 191ב](#) או הקנס הקבוע [בסעיף 191](#) לפקודה – אך לא שניהם יחד. קביעה זו נובעת מכך שמחד, אני סבור כי יש להטיל קנסות על הכנסות אלה, אך מאידך יש, בנסיבות המקרה כאן, להימנע ממצב בו קנסות אלה מצטברים לסכום קיצוני ובלתי מידתי. בהקשר זה יש בין השאר לקחת בחשבון כי הכנסה זו דווחה למשרדי מיסוי מקרקעין ושולם בגינה מס, אמנם נמוך למדי, כך שאין מדובר בהעלמת הכנסות במובן החמור של מקרים מסוג זה. לצד זאת, אני מקבל את טענת המערערים כי מדובר במחלוקת אזרחית לגיטימית, בעניינה אין להטיל כל קנס. קבלנים הבונים בניין בן 9 דירות (!), חייבים לדעת כי מדובר בפעילות עסקית החייבת במס הכנסה ולכן בניגוד לעמדת המערערים, יש מקום להטיל בעניינה של הכנסה זו קנס (אלא שכאמור יש בנסיבות המקרה כאן, להסתפק בקנס מכוח אחד הסעיפים בלבד – הנמוך מבין השניים).

על ההכנסה של סיימון ממכירת הדירה ברח' השומר 13 לא יוטלו קנסות. הכנסה זו משקפת במידה רבה יותר, מחלוקת אזרחית לגיטימית, ולכן, על אף שמצאתי כי הדין בעניין זה עם המשיב, הרי שבנסיבות העניין ובשים לב לתמונה הכוללת, אין מקום להטיל קנסות בכגון זה [אודות מקומו של שיקול הדעת השיפוטי בעניין הטלת קנסות, ראו: [ע"מ \(ת"א\) 19898-03-13](#) רפי אמית (אמשיקשילי) נ' פקיד שומה תל אביב 4 [פורסם בנבו] (15.6.16); [עמ \(ת"א\) 1276-05](#) מילול אשר נ' פקיד שומה (12.1.10); [ע"מ \(ת"א\) 27431-04-17](#) יעקב ארכיב נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה [פורסם בנבו] (19.9.19)].

89. הטלת הפרשי הצמדה וריבית אינה בבחינת ענישה, שכן אלה נועדו לשמור על ערך הכסף ולהשיב את דמי השימוש בו. קנסות מנגד, כשמים כן הם, ויש בהם משום ענישה אזרחית. רכיב זה נקבע בחוק והוא אכן הכרחי, שכן יש בו כדי להקטין את הכדאיות בהתנהלות שאינה תקינה. זהו אינטרס ציבורי מובהק, כי יהיה מחיר להתנהלות כגון זו ושתוצאותיה לא יגולגלו על כתפי הציבור בלבד.

סוף דבר

90. הערעור התקבל באופן חלקי וחלקים מרכזיים ממנו נדחו:

א. מכירת הדירות:

התקבלו הערעורים של סיימון ושל סאמר בעניין מכירת הדירות ברח' סמולנסקין;

נדחו הערעורים של סיימון ושל סאמר בעניין מכירת הדירות ברח' השומר 9;

נדחה ערעורו של סיימון בעניין מכירת הדירה ברח' השומר 13.

ב. הפרשי ההון: שומת הפרשי ההון לשני המערערים, תיוותר על כנה, זולת התיקונים שקבעתי שיש לבצע ברכיב הוצאות המחיה – כמפורט לעיל בסעיף 85.

ג. לעניין הקנסות יש לנהוג כאמור לעיל בסעיף 88.

91. נוכח התוצאה אליה הגעתי, המערערים יישאו יחדיו בהוצאות המשיב בסך של 10,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הוא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, י"ג אייר תש"פ, 07 מאי 2020, בהעדר הצדדים.

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן

אבי גורמן 54678313-/
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה