



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1

לפני כב' השופט אבי גורמן

1. ירון עיון

מערערים

ע"י ב"כ עוה"ד ארז בהגלי ואופיר כהן

2. אליהו עיון

ע"י ב"כ עוה"ד מיקי מכאלוביץ ומשה דרוקר

נגד

1. מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

משיב

ע"י ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור  
פרקליטות מחוז תל אביב - אזרחי

2

3

### פסק דין

4

5

6 לפני ערעורים כנגד החלטת המשיב, פקיד שומה תל-אביב 3 (להלן: "המשיב"), לסווג את ההכנסה  
7 שנבעה ממכירת דירות מגורים על-ידי כל אחד מהמערערים, האחים מר אליהו עיון (להלן, כפי שכינה  
8 עצמו: "אלי") ומר ירון עיון (להלן: "ירון"; וירון ואלי יכוננו להלן יחדיו: "האחים" או "המערערים"), בבניין  
9 שבנו יחד עם אחרים על גבי מקרקעין שהיו ברשות משפחתם מאז 1933 – כהכנסה פירותית שמקורה  
10 בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה").

11 כל אחד מהאחים מכר בנפרד וללא קשר לאחר, בין השנים 2012 – 2016, שלוש מדירות המגורים  
12 שברשותו. המכירות דווחו למנהל מיסוי מקרקעין כעסקאות הוניות עליהן חל חוק מיסוי מקרקעין (שבח  
13 ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק"). מנהל מיסוי מקרקעין קיבל את  
14 הדיווח וחלק משומותיו הפכו לסופיות, אלא שהמשיב כאמור קבע כי אין לקבל דיווח זה.

15 כל אחד מהאחים הגיש ערעור נפרד: ירון הגיש יחד עם אשתו, הגב' מירי נבו (להלן: "גב' נבו"), את  
16 הערעורים בתיקים ע"מ 46744-02-18 וע"מ 17521-02-19, ואלי הגיש את הערעור בתיק ע"מ-1843-



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 03-19. בהסכמת הצדדים ובשל הקירבה הרבה בשאלות העובדתיות והמשפטיות הדורשות הכרעה,  
2 הדין בערעורים אוחד. לצד זאת יצוין כי הערעורים שהגישו ירון והגב' נבו, כוללים אף עניינים הנוגעים  
3 אל הגב' נבו בלבד ושאינם קשורים למכירת הדירות, ולכן אינם מענייניו של אלי. לפיכך הוסכם כי חלק  
4 הערעורים הנוגעים לגב' נבו יידון בנפרד, ורק המחלוקת בעניין מכירת הדירות, יידון במאוחד. הערעורים  
5 בעניינה של גב' נבו, הסתיימו בפסק דין שנתן תוקף להסכמה אליה הגיעו הצדדים בתום דיון שמיעת  
6 הראיות. כתוצאה מכך, פסק דין זה עוסק בעניין מכירת הדירות בלבד.

7

8

### עיקרי העובדות

- 9 1. אלי, יליד 1954, מתגורר כיום בקנדה ובבעלותו שם כ-7 דירות העומדות להשכרה. אלי היה בעל  
10 מניה אחת בחברת נוף סוכנות נכסים, ניהול והשקעות פרויקטים בע"מ (להלן: "חב' נוף") אותה ניהל  
11 יחד עם אביו ז"ל, אשר החזיק עד פטירתו ביתרת המניות. חב' נוף עסקה בייבוא ושיווק מטבחים,  
12 ובעבר הרחוק יותר אף בתיווך נדל"ן עסקי ובעניינים נוספים.
- 13 2. ירון, יליד 1961, היה בעבר שותף בחברת זוה אולפני הקלטות בע"מ, וכיום הוא שותף בחברת  
14 שותפות אוצר הטבע בע"מ, העוסקת בייבוא ושיווק מוצרי גינון.
- 15
- 16 3. ביום 4.4.1933 רכשה סבתם של המערערים, הגב' שמחה פרופטה ז"ל מקרקעין, באזור שנודע לימים  
17 כשכונת קריית שאול ברמת השרון, מקרקעין הידועים כחלקה 29 גוש 6414 (להלן: "המקרקעין").  
18 על גבי המקרקעין היה בנוי בית מגורים, בו התגוררה בעבר המשפחה לדורותיה במשך שנים ארוכות.
- 19 4. ביום 1.8.1951 נפטרה גב' פרופטה והורשה את זכויותיה במקרקעין לשבעה מבני משפחתה, ביניהם  
20 סבם של המערערים ואימם. ביום 22.6.1973 נפטר סבם של המערערים והוריש את זכויותיו  
21 במקרקעים לאימם של המערערים ולירשים נוספים. בתאריכים 29.12.1974 ו-9.2.1977 רכשו הורי  
22 המערערים ואלי משאר היורשים את חלקיהם במקרקעין.
- 23 5. ביום 20.5.1992 העבירו במתנה הורי המערערים ואלי, חלק מהמקרקעין לידי ירון. כתוצאה מהעברה  
24 זו החזיקו ההורים והמערערים (אשר יכוננו להלן יחדיו: "משפחת עיון"), כל אחד ב-1/4 מהזכויות  
25 במקרקעין.
- 26 6. ביום 9.12.2008 נפטרה אימם של המערערים, הגב' מרים עיון ז"ל (להלן: "האם"). המערערים  
27 הסתלקו מזכויותיהם בעיזבון לטובת אביהם, וכתוצאה מכך נקבע בצו ירושה מיום 2.4.2009 כי האב  
28 ירש את נכסי האם בשלמותם.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 .7 ביום 27.7.2012 נפטר אביהם של המערערים, מר אברהם עיון ז"ל (להלן: "האב"). המערערים ירשו  
2 את זכויותיו במקרקעין, וכך את זכויותיו במניות חב' נוף ובנכסים נוספים. להשלמת התמונה אציין  
3 כי האב הוכר כנכה, מאז התעוורר ככל הנראה במלחמת השחרור. על אף נכותו, כך לדברי המערערים,  
4 היה האב בכל שנות חיו פעיל ודומיננטי.  
5
- 6 .8 במשך שנים ארוכות עמד על גבי המקרקעין בית המשפחה לדורותיה. בתקופה מסוימת הושכר הבית  
7 ובין השנים 1985 – 2007 פעלה מהמקום, בתמורה לתשלום דמי שכירות, חברת זזה אולפני הקלטות  
8 בע"מ אשר הוקמה על-ידי ירון ושותפו מר אמנון ילון (להלן: "אולפני ההקלטה").  
9 .9 ביום 2.11.2004 אושרה תכנית "נווה גן – מבנה 2", רש/מק/943 (להלן: "התכנית") שהיא תכנית  
10 לאיחוד וחלוקה ללא הסכמת הבעלים, אשר ייזמה עיריית רמת השרון. במסגרת התכנית הוקצה יחד,  
11 לבעלי המקרקעין ולבעלי חלקה סמוכה (להלן: "חלקה 26"), מגרש 202 (להלן: "המגרש").  
12 בהתאם לתכנית, ניתן לבנות על גבי המגרש בניין בן 12 קומות ובו 29 דירות מגורים (להלן:  
13 "הבניין").
- 14 אין בין הצדדים מחלוקת כי את התכנית יזמה עיריית רמת השרון (ולדברי המשיב – בשיתוף חברות  
15 קבלניות גדולות), וכי למערערים לא הייתה כל השפעה על קידומה של התכנית. כמו כן אין מחלוקת  
16 בין הצדדים כי כאמור לעיל ובהתאם להוראות התכנית, לא ניתן היה לבנות את הבניין על-גבי  
17 המקרקעין, אלא רק יחד עם בעלי החלקה הסמוכה - חלקה 26.
- 18 .10 לטענת ירון, אשר נתמכה בעדותו של שותפו מר ילון, אולפני ההקלטה התפנו מהמקרקעין במהלך  
19 שנת 2007, כתוצאה ממימוש התכנית אשר ייזמה העירייה. כמו כן טענו השניים כי בשל הפגיעה  
20 באולפני ההקלטה, נאבקו בתכנית במשך שנים.
- 21 .11 המערערים טוענים כי בחנו אפשרות למכור את המקרקעין לקבלנים, אולם עסקה שכזו התבררה  
22 לטענתם כפחות כדאית. לפיכך ובהינתן התנאים שקבעה התכנית, פנו המערערים לבחינת האפשרות  
23 לבנות על גבי המגרש שהוקצה להם יחד עם שכניהם בעלי חלקה 26 – אשר הייתה בבעלות כפר  
24 קריית שאול אגודה שיתופית בע"מ ואשר פרסמה מכרז למכירת חלקה 26 (כפי שעולה מעמ' 1  
25 לנספח ח' לתצהיר ירון).
- 26 .12 לדברי אלי, לימים ובדרך מקרה, פגש חבר מהעבר, את מר צביקה משי (להלן: "משי") – לשעבר  
27 מנכ"ל חברת ויזה כא"ל, ועניין אותו באפשרות כי משי ירכוש את חלקה 26 ויצטרף לבניה משותפת  
28 של הבניין על גבי המגרש – יחד עם משפחת עיון - כפי שקבעה התכנית.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

13. ההצעה שהוצעה למשי קרמה עור וגידים. משי יצר קשר עם שני חבריו, מר מתתיהו גנור – רו"ח ומבעלי משרד ראיית חשבון גנור לוי בוקר, ומר שלום שי – בעלים של דונה חברה להנדסה ובנין בע"מ (להלן: "חב' דונה"). השלושה אכן התקשרו עם הבעלים הקודם של חלקה 26 ורכשו מהם את החלקה (משי, מתתיהו גנור ושלום שי, יכוננו להלן יחדיו: "קבוצת משי").
14. בתאריך 5.5.2005, קודם לרכישת חלקה 26 על-ידי קבוצת משי, נחתם הסכם בין משפחת עיון לבין חברי קבוצת משי, לשם בניית הבניין, כפי שקבעה התכנית.
- במסגרת ההסכם נקבע כי הצדדים יקימו יחדיו את הבניין; נקבע כי משפחת עיון זכאית ל-19 דירות וקבוצת משי ל-10 דירות, מתוך 29 הדירות שייבנו בבניין לפי התכנית (וכן נקבע מינוי שמאי לצורך חלוקת הדירות); נקבע כי כל צד יישא בעלויות הבנייה בהתאם לחלקו וכי אף צד לא יהיה אחראי למשנהו; העסקת אנשי מקצוע לבניית הבניין והדרך לבחירתם, ועוד עניינים נוספים – כגון הקמת ועדת היגוי בה המערערים משמשים כנציגי משפחת עיון ומשי וגנור נציגי קבוצת משי. ההחלטות בקבוצת ההיגוי צריכות היו להתקבל פה אחד, תוך שעורכי דין שמונו לליווי הפרויקט הוסמכו להכריע במקרים נדרשים.
15. אציין כי באותו היום (5.5.2005) נחתם אף מסמך שכותרתו "סיכום דברים", בין אלי לבין קבוצת משי (אשר כונו בהסכם זה "היזמים"). במסגרת "סיכום הדברים" נקבע כי אם לאחר השלמת בניית הבניין יתברר כי קיימת "יתרה חיובית" (אשר הוגדרה במסמך זה), היא תחולק בין קבוצת משי לאלי באמצעות נוסחה שנקבעה בהסכם. בסיום הבנייה הגיש אלי תביעה נגד קבוצת משי בעניין זה (ת"א 53181-05-16), ובפסק הדין נקבע כי הוא זכאי לקבל סך של כ-2 מיליון ₪. אין מחלוקת כי סכום זה שולם רק לאלי ולא לגורם אחר במשפחת עיון.
- המערערים רואים בסכום זה מעין דמי תיווך להם היה זכאי אלי, אשר קישר את קבוצת משי לפרויקט. המשיב מנגד, רואה בתשלום כדמי ייזום וניהול שקיבל אלי, בשם משפחת עיון.
16. לצורך מימון הבנייה נלקחה הלוואה מבנק ירושלים. ההלוואה הייתה מחשבון ליווי אחד משותף. בראשית הדרך היו כל בני משפחת עיון ערבים זה לזה להחזר ההלוואות, אולם בהמשך יוחדה הלוואה לכל אחת מהדירות ולבעלי אותה דירה.
17. כפי שעולה מהסכם שצורף בעמ' 484 לתצהיר מטעם המשיב, ביום 3.11.2006, לפני שהחלה הבניה, חולקו הדירות בין כל בעלי הזכויות: בין קבוצת משי לבין משפחת עיון, ובין חברי משפחת עיון עצמם. האב קיבל 5 דירות, האם קיבלה 5 דירות, ירון קיבל 5 דירות ואלי קיבל 4 דירות (ההסכם כולל פירוט של הדירות הספציפיות אותן קיבל כל אחד).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

18. ביום 4.11.2007 ניתן היתר הבנייה להקמת הבניין. לשם ביצוע הבנייה – על כלל רכיביה, התקשרו הצדדים עם אנשי מקצוע, בדרך אשר תבטיח את קבלת המוצר המוגמר – הבניין ודירותיו. כך לדוגמה התקשרו הצדדים (היינו כל אחד משבעת בעלי הזכויות במגרש) עם החברה הקבלנית מנרב הנדסה ובניין בע"מ לשם הקמת הבניין (להלן: "הקבלן"), תוך שהקבלן מתחייב לבצע את כל הבנייה "עד מפתח ואחריות כוללת" (נספח י' לתצהיר ירון); וכן התקשרו לדוגמה עם חברת אפרתי מדפיס, אשר העניקה שירותי ניהול ופיקוח על הפרויקט (להלן: "המפקח"), מראשית הפרוייקט (עוד קודם לביצוע המכרז לאיתור הקבלן), עובר דרך פיקוח על ביצוע הבנייה, ועד לקבלת טופס האכלוס. לצד ההתקשרות עם שני גורמים מרכזיים אלה, הקבלן והמפקח, התקשרו הצדדים עם גורמים נחוצים נוספים.
19. עם תחילת הבנייה התברר כי בוצעה תקלת מדידה, אשר הובילה - לאחר הליך בוורות, לתשלום נוסף לקבלן של למעלה מ- 5 מיליון שח. תקלה זו אף עיכבה לדברי המערערים את הבנייה. ביום 22.11.2011 ניתנה לבניין תעודת גמר מעיריית רמת השרון.
20. כפי שפורט לעיל, בעקבות פטירת האם, ירש האב את זכויותיה במקרקעין, כך שהוא החזיק ב-10 דירות בבניין. האב מכר 5 דירות, ואת שאר הדירות ירשו בניו – המערערים, עם פטירתו בשנת 2012 (אלי ירש 3 דירות וירון 2 דירות).
- מכירותיו של האב, נערכו בתכיפות: 4 דירות נמכרו בשנת 2009 קודם לסיום הבנייה, ודירה אחת נמכרה בשנת 2011. ההכנסות מהמכירות דווחו כהכנסה הונית החבה במס שבח, והמשיב לא התערב בסיווג זה ולא קבע כי מגובר בהכנסה פירותית. תמורת המכירות שימשה, בין השאר, לכיסוי חלק מההלוואות שנלקחו לצורך הבנייה.
21. לאחר ירושת אביהם, כל אחד מהמערערים החזיק לבדו ב-7 דירות בבניין.
22. כל אחד מהמערערים מכר בתקופה שבין 2012 ל- 2016, 3 מדירותיו. מכירות אלה, אשר יפורטו להלן, הן הניצבות במרכז המחלוקת בערעור זה. להלן פרטי המכירות:
- אלי:
- מכירת דירה ראשונה – 13.2.2012, בתמורה ל- 3,900,000 שח;
- מכירת דירה שנייה – 3.3.2015, בתמורה ל- 2,925,000 שח;
- מכירת דירה שלישית – 25.2.2016, בתמורה ל- 2,950,000 שח.
- שתיים מבין הדירות שמכר אלי, היו דירות שירש מאביו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ירון:

- 1  
2 מכירת דירה ראשונה – 27.9.2012, בתמורה ל- 5,600,000 ₪;  
3 מכירת דירה שנייה – 13.4.2015, בתמורה ל- 2,980,000 ₪;  
4 מכירת דירה שלישית – 18.10.2016, בתמורה ל- 3,490,000 ₪.  
5 שני המערערים מכרו את דירתם הראשונה בפטור ממס, ואת שתי הדירות הנוספות תוך החלת  
6 ההוראות המקלות הקבועות בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, אשר יישומן בנסיבות המקרה -  
7 בו נרכשו המקרקעין לפני שנים רבות, הוביל למיסוי בשיעור נמוך.  
8 23. לאחר ביצוע המכירות נותרו בידי ירון ארבע דירות בבניין (מרביתן דירות שירש מאביו), כאשר אחת  
9 הדירות הועברה אגב גירושין לגרושתו הגב' דיאן עיון (להלן: "דיאן"), ושלוש הדירות הנותרות  
10 מושכרות. אף בידי אלי נותרו ארבע דירות בבניין, ואף הן מושכרות. כל אחד מהמערערים מדווח  
11 על הכנסתו משכירות כהכנסה פסיבית, והמשיב אינו חלוק על כך.  
12 24. בשנת 1994 מכר ירון 1/3 מזכויות שהיו לו יחד עם הוריו בדירת מגורים. זולת מכירה מינורית זו,  
13 עד למכירת הדירה הראשונה בשנת 2012, המערערים, אלי – יליד 1954 וירון - יליד 1961, לא מכרו  
14 כל מקרקעין אחרים – לא דירות מגורים ולא כל נכס נדל"ן אחר.  
15 בשנת 2014 מכרו המערערים את זכויותיהם בשני נכסי מקרקעין אשר ירשו מאביהם, נכס אחד  
16 ברחוב הירדן ברמת גן והנכס השני ברחוב נחמה בתל אביב. המשיב אינו חולק כי שתי מכירות אלה  
17 הן מכירות הוניות.  
18  
19 25. הליכי השומה: כל אחד מהמערערים דיווח (כמובן בנפרד) על מכירת כל אחת מהדירות למנהל מיסוי  
20 מקרקעין מרכז, כהכנסות הוניות. מנהל מיסוי מקרקעין מרכז הוציא לכל אחד מהמערערים שומות,  
21 אשר מעולם לא בוטלו על ידו. הליכי השומה שיוצגו להלן התקיימו לגבי כל אחד מהמערערים  
22 בנפרד, תוך שהם מיוצגים על ידי מייצגים שונים (כפי שהיה הדבר אף במסגרת ערעור זה).  
23 26. הליכי שומה - אלי: בתאריך 28.12.2017 הוצאה לאלי שומת שלב א' של הליכי השומה. אלי הגיש  
24 בעניינה השגה, וזו נדחתה בשומות בצו שהוציא המשיב ביום 6.2.2019 – הן השומות הניצבות  
25 במוקד ערעור זה.  
26 27. הליכי שומה - ירון: בתאריך 28.12.2016 הוצאה לירון שומת שלב א' של הליכי שומה. ירון הגיש  
27 השגה ביום 26.1.2017. בימים 24.1.2018 ו- 25.1.2018 נשלחו למייצגיו של ירון הצווים ובכלל זה  
28 נימוקי השומה, אולם לדברי המשיב בטעות – תחשיב השומה נשלח רק ביום 28.1.2018. המשיב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 צירף כנספח 44 תחשיבים ותרשומות שהוצגו לדבריו למייצגיו של ירון בדיון שנערך ביום  
2 28.12.2017, הכוללים לדברי המשיב פירוט של חישובי השומה שיצאה לירון.  
3 28. אין חולק כי הן לאלי והן לירון, השומות הראשונות שהוציא המשיב ביחס למכירות שבוצעו בשנת  
4 2012, הוצאו כאמור רק לאחר שחלפו 4 השנים הקבועות בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין לצורך  
5 תיקון שומה. מנגד, אין חולק כי שומות שלב א' הוצאו בתוך המועדים הקבועים בפקודה.  
6 29. מנהל מיסוי מקרקעין מרכז או המשיב, לא הפעילו את סמכותם הקבועה בסעיף 5(ב) לחוק מיסוי  
7 מקרקעין, להורות כי יראו את שינוי הייעוד שחל במקרקעין, כמכירה. כמו כן, בשום שלב לא הפעיל  
8 מנהל מיסוי מקרקעין את סמכותו הקבועה בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, להורות על ביטול  
9 השומות שהוציא בגין מכירת הדירות ושהפכו למעשה לסופיות.  
10 30. במסגרת השומות בצו שהוציא המשיב נקבע כי יש לראות את ההכנסה מהמכירות, כהכנסה פירותית  
11 עליה חל סעיף 1(2) לפקודה. מבין האפשרויות הקבועות בסעיף 1(2) לפקודה, המשיב הציב בצו  
12 שלוש חלופות לסיווג המכירות: ראשית – כהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי; לחילופין –  
13 כהכנסה מעסק אקראי, ולחילופין חילופין – כהכנסה מעסק.  
14 31. שומת המשיב, ואין זה משנה מה הסיווג הספיציפי בתוך סעיף 1(2) לפקודה מכוחה נעשתה, השיתה  
15 מס על כל הרווחים כהכנסה פירותית. ובמילים אחרות, משלא הופעלה הסמכות הקבועה בסעיף  
16 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, כלל הרווח מוסה כהכנסה פירותית, וזאת על אף שאין חולק כי המקרקעין  
17 היוו במשך עשרות רבות של שנים נכס הון.  
18 32. לאחר שניסיונות להביא לסיום המחלוקת על דרך הפשרה לא צלחו, הערעורים נקבעו לשמיעת  
19 ראיות. הצדדים הגישו את ראיותיהם בתצהירים, ולמעט מקרה אחד בו ויתר על כך המשיב,  
20 המצהירים נחקרו במסגרת דיון שמיעת הראיות. מטעם המערערים העידו, בנוסף על המערערים, גם  
21 רו"ח אלישע סער – רואה החשבון של המערערים ושל האב ז"ל, יסמין עיון – ביתו של ירון (על  
22 חקירתה ויתר המשיב), ואמנון ילון – שותפו של ירון באולפני ההקלטה. מטעם המשיב העיד המפקח  
23 רו"ח אייל טביב.

24

25

### עיקרי טענות הצדדים

26

כדי שלא לשוב על הדברים, בתת פרק זה יפורטו עיקרי טענות הצדדים. טענות נוספות שהועלו, יידונו

27

במסגרת פרק הדיון וההכרעה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 קודם לפירוט הטענות אזכיר כי הדיון בערעורים אמנם אחד, אולם אין חולק כי מדובר במכירות נפרדות  
2 לחלוטין: אלי מכר 3 מדירותיו וירון מכר 3 מדירותיו, ואין כל טענה כי הם היו שותפים בדרך כלשהי  
3 בדירות אלה.

### 4 עיקרי טענות המערערים

5 33. החלטת המשיב לראות במכירות כהכנסה פירותית, שגויה. בניגוד למקרים בהם נרכשו מקרקעין,  
6 נבנה על גביהם ומיד נמכרו דירות, לא כך הם פני הדברים כאן. משפחת המערערים החזיקה  
7 במקרקעין מאז ראשית שנות ה-30 של המאה ה-20, אלי מחזיק בחלקו במקרקעין מאז שנות ה-70  
8 וירון מאז ראשית שנות ה-90. כעבור שנים רבות ומבלי שהמערערים ייקחו כל חלק בכך, יזמה עיריית  
9 רמת השרון את פרסום התכנית. התכנית היא שקבעה כי בנייה תוכל להתבצע רק יחד עם בעלי  
10 החלקה השכנה. נסיבות אלה שונות מדרך התנהלותם של יזמים עסקיים, ודי בכך כדי להותיר את  
11 הסיווג ההוני שקבע מנהל מיסוי מקרקעין על כנו.

12 בנוסף, כל אחד מהמערערים מכר דירה אחת בשנה שלאחר סיום הבנייה, ואילו שתי הדירות הנוספות  
13 נמכרו כמה שנים לאחר מכן. גם בכך שונה המקרה כאן ממקרים אחרים שנדונו בפסיקה. אין זו דרך  
14 התנהלות של פעילות בעלת גוון עסקי, אלא מכירה הונית. כמו כן, בניגוד למקרים שנדונו בפסיקה,  
15 המערערים אינם ולא היו מעולם קבלנים או בעלי פעילות נדלנית מובהקת.

16 34. בהתאם להלכה שנקבע בע"א 9412/03, 10398/03, עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה (2.2.2005) (להלן:  
17 "עניין חזן"), במקרה גבולי, בו שומת מנהל מיסוי מקרקעין אפשרית, יש להעדיף את אינטרס  
18 ההסתמכות ואין לבטל את שומת מנהל מיסוי מקרקעין. לאור זאת, די בכך שהמקרה כאן הוא לכל  
19 הפחות גבולי ואינו חד משמעי, כדי שהערעור יתקבל.

20 35. החלטת המשיב נגועה בחוסר סבירות קיצוני ומקומם. על אף שלא ניתן לחלוק על כך כי המקרקעין  
21 הוחזקו במשך שנים רבות (מאוד) כנס הון, המשיב מיסה את כל הרווח כהכנסה עסקית. כאמור,  
22 המערערים סבורים כי על כל ההכנסה להתמסות במישור ההוני, אולם אף אם נקבל לצורך העניין  
23 את עמדת המשיב, לא יכולה להיות מחלוקת שרכיב מהותי מהרווח היה צריך להתמסות במישור  
24 ההוני.

25 ובמילים אחרות: סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, מחייב לבצע שינוי ייעוד ולראות בכך כמכירה,  
26 בעת העברת רכוש קבוע לשמש כמלאי עסקי. לאור זאת ולשיטתו של המשיב הסבור כי המכירות  
27 שייכות למישור הפירותי והמסחרי, חובה היה על מנהל מיסוי מקרקעין לעשות שימוש בסעיף 85  
28 לחוק מיסוי מקרקעין ולבטל את השומות שהוציא, ולצד זה ליישם את סעיף 5(ב) לחוק מיסוי  
29 מקרקעין ולמסות את עליית הערך של המקרקעין עד אותה העת – במישור ההוני. טענות בעניין זה





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 הועלו בפני המשיב בשלב דיוני ההשגה, אך הוא בחר להתעלם מכך. מדובר לטענת המערערים בפגם  
2 מהותי, ההופך את השומה כולה למשוללת סמכות ולכלל הפחות לפגומה באופן מהותי.  
3 36. למערערים נוצרה הסתמכות כבדת משקל, בלעדיה לא היו מוכרים את הדירות. ראשית, המערערים  
4 ראו כי לא הוצאה שומה לאביהם, על אף שמכר בשנת 2009 ארבע דירות קודם לסיום הבנייה, ובשנת  
5 2011 דירה נוספת. מכך הסיקו כי נוכח הנסיבות המיוחדות (מקרקעין בבעלות המשפחה עשרות  
6 שנים והעובדה כי אין המדובר בקבלנים), רשות המיסים מסכימה כי מדובר במכירה הונית. יתירה  
7 מזו, רק לאחר שמכרו אף הם כל אחד דירה בשנת 2012, דיווחו על כך כעסקה הונית ודיווח זה  
8 התקבל והשומה שהגישו הפכה לסופית, מכרו כעבור מספר שנים שתי דירות נוספות.  
9 37. במהלך דיון שמיעת הראיות ובהמשך לכך בסיכומים, העלה המשיב שורה של עניינים שלא נדונו  
10 ולא נבחנו בהליכי השומה. המערערים סבורים כי הם זכאים כי עניינים עובדתיים שמבקש המשיב  
11 לברר, יתבררו במסגרת הפרוצדורה הקבועה לכך בדיוני השומה (ולא לראשונה במסגרת שמיעת  
12 הראיות), וכי אין לאפשר למשיב הרחבת חזית. המערערים סיפקו למשיב כל מידע שביקש, ומר  
13 טביב אישר זאת, וגם מטעם זה אין מקום להתנהלות בדרך זו.  
14 במסגרת סיכומיו בחר המשיב להציג את העסקאות שביצעה "משפחת עיון", כאילו היו מקשה אחת.  
15 מדובר בטיעון חדש, המהווה למעשה – אף אם לא נאמר כן במפורש – שימוש בסעיף 86 לפקודה,  
16 שכן גלומה בו טענה כאילו אופן ביצוע העסקאות היה מלאכותי ולא שיקף את מצב הדברים לאשורו.  
17 כך או כך, מדובר בהרחבת חזית, שאין לה מקום. אף לגופו של עניין, יש לדחות את טענות המשיב  
18 בעניין זה. המערערים, אנשים מבוגרים העומדים בפני עצמם, ואין לראות בהם יחידה אחת ואף לא  
19 חטיבה אחת עם הוריהם. העובדה שאינה מוכחשת כי בערוב ימיו האב סייע בידיהם בכך שהשיב  
20 חלק מההלוואות, משקפת יחסים נורמליים בין אב לילדיו, ולא מעין שותפות כפי שלפתע טוען  
21 המשיב. בטענות אלה מנסה המשיב למעשה לגבות מס מעסקאות שביצע בשעתו האב, ושייתכן כי  
22 כיום סבור המשיב כי היה עליו למסותם. לכך אין מקום.  
23 38. המערערים מזכירים כי במהלך הדיון הסכים המשיב להתיר להם בניכוי, באופן יחסי, הוצאה בסך  
24 של כ- 5.3 מיליון ₪. המשיב אינו חולק על עניין זה.  
25 39. המערערים טוענים כי מטרתם הייתה להחזיק את הדירות לצורך השכרתן לטווח ארוך, וכי כך אכן  
26 מבצע כל אחד מהם לגבי מרבית הדירות שהיו בידי – שכן 4 מתוך 7 דירות עודנה מושכרות (אלא  
27 שאצל ירון, אחת הדירות הועברה לגרושתו – דיאן, אשר התגוררה בה יחד עם בנותיהם). בשולי  
28 הדברים מזכירים המערערים כי בחב' נוף שהייתה בבעלות אביהם ז"ל, יש מיליוני ₪ של הפסדים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 עסקיים צבורים. אם היו רוצים לבצע פעילות עסקית של מסחר בדירות, היו מעבירים את המקרקעין  
2 לחב' נוף ומקזזים את רווחי המכירות כנגד הפסדים אלה.  
3 עוד מציינים המערערים כי העובדה שהמשיב הכיר בהעברת הדירה לדיאן כהעברה אגב גירושין,  
4 אשר מכוח סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין אינה חייבת במס, מלמדת כי המשיב יודע היטב כי הדירות  
5 אינן מוחזקות אצל המערערים במישור העסקי.  
6 40. טענת אפליה: חברי קבוצת משי מכרו אף הם דירות, אולם להם – על אף שהסממן העסקי אצלם  
7 מובהק יותר בהשוואה למערערים (שכן רכשו את המקרקעין סמוך לבנייה ומומחיותו של שי שלום  
8 בעסקאות מסוג זה מובהקת), לא הוציא המשיב שומות. מדובר באותו בניין שנבנה יחד ובמכירות  
9 שבוצעו באותה העת, ולכן תוצאה זו מהווה אפליה פסולה.  
10 41. טענות המיוחדות לירון: ירון טוען כי הצו שהוציא לו המשיב לשנת 2012 התיישן, וזאת מן הטעם  
11 שתחשיב השומה נשלח רק לאחר שחלפה שנה ממועד הגשת ההשגה.  
12 בנוסף, ירון טוען כי הוא נעדר את הניסיון בעסקי נדל"ן שיש לטענת המשיב לאלי (טענה המוכחשת  
13 אף על ידי ירון). משכך, טוען ירון, את עסקאותיו יש בכל מקרה לסווג כהוניות.  
14 ירון הוסיף וציין כי לצערו אחת מבנותיו התגלתה בשנת 2014 כחולה במחלה קשה, וכי דבר זה הביא  
15 אותו למכור דירה, וזאת כדי לעזור במימון הטיפול בה ובהחזקתה (הוגשו ראות בעניין זה ומטעמים  
16 של צנעת הפרט והעדר מחלוקת בין הצדדים בעניין, איני מוצא לפורטם).  
17 42. טענות המיוחדות לאלי: אלי עומד על כך ששתיים מהדירות שמכר היו דירות שקיבל בירושה מאביו.  
18 אין מקום למסות מכירת דירות ירושה, כהכנסה עסקית.  
19 43. המערערים התייחסו ליישום המבחנים שנקבעו בפסיקה לצורך ההבחנה בין הכנסה הונית לפירותית,  
20 והצביעו על כך שלאור המבחנים הללו, יש לטענתם לסווג את הכנסה כהונית (טענותיהם בעניין  
21 זה ייבחנו בהמשך אגב יישום מבחני העזר שנקבעו בפסיקה).  
22

### טענות המשיב

- 23  
24 44. יש לראות את תמונת הדברים בכללותה, המצדיקה לראות בעסקאות שבוצעו כחלק מהכנסה  
25 פירותית: משפחת עיון בנתה, יחד עם קבוצת משי, בניין בן 12 קומות והיו לה בו 19 דירות. 11 מתוך  
26 הדירות הללו נמכרו, חלקן אף לפני סיום הבנייה. לצורך ביצוע הבנייה לקחה המשפחה הלוואה של  
27 כ- 23 מיליון ₪.  
28 עובדה כי ההלוואה מהבנק נלקחה מלכתחילה על ידי כל משפחת עיון יחד, וכי בערוב ימיו השיב  
29 האב חלק מההלוואות – ולא רק את הרכיב הנוגע לדירותיו הוא, מצדיקות לראות את משפחת עיון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 כחטיבה אחת. כמו כן, באחת ממכירות הדירות שביצע האב, מכירה למשפחת יולזרי, המערערים  
2 חתמו כערבים על הסכמתם להסכם המכר (לדברי המערערים הדבר נבע מדרישתו של יולזרי, מפאת  
3 גילו של האב). לטענת המשיב, אף עניין זה מצדיק לראות את בני משפחת עיון כחטיבה אחת.  
4 45. המשיב סבור כי לאב ז"ל היה ולאלי יש ידע וניסיון בתחום הנדל"ן, דרך פעילות שהייתה בעבר לחב'  
5 נוף בתחומים אלה. חברת נוף עסקה בייבוא ושיווק מטבחים, אולם בעבר היא עסקה גם בתיווך  
6 נדל"ן מסחרי. המשיב סבור כי פעילות זו, בה לקחו חלק האב ואף אלי, משקפת מומחיות בתחום  
7 הנדל"ן. עוד מזכיר המשיב כי בעבר (1998 - 2004) הקימה וניהלה חב' נוף באמצעות חב' בת שלה,  
8 מלון באומן שבאוקריאנה. לטענת המשיב, אף פרשייה זו גיבשה אצל אלי מומחיות בתחום הנדל"ן.  
9 כרכיב נוסף במומחיות זו, מציין המשיב כי אלי רכש 7 דירות בקנדה, שם הוא כיום מתגורר, ואת  
10 הדירות הוא משכיר. בפעילות זה של אלי רואה המשיב משום בקיאות ומומחיות בתחום הנדל"ן.  
11 בנוסף וכאמור לעיל, חברה משפחת עיון לקבוצת משי, בה חברים גורמים מומחים ובקיאים בתחום  
12 הנדל"ן, וביניהם מר שי שלום – בעל המניות בחב' דונה, אשר מומחיותו בבניית בניינים ומכירת  
13 דירות אינה יכולה להיות שנויה במחלוקת.  
14 מכוח כל המתואר לעיל, המשיב טוען כי יש לייחס לשני המערערים בקיאות ומומחיות בנדל"ן, ולו  
15 בקיאות בדרך שילוחית.  
16 46. בניית הבניין מהווה פעולת השבחה מובהקת, אשר הגדילה באופן ניכר את הרווח שהפיקו  
17 המערערים מהמכירות. ביצוע הבנייה היה כרוך בסיכון לא מבוטל, שכן לשם הוצאתה אל הפועל  
18 נאלצה משפחת עיון לקחת הלוואות בהיקף ניכר.  
19 47. המשיב מציין כי בשנת 2014 מכרו העוררים שני נכסי נדל"ן, האחד ברמת גן והשני בתל-אביב, אותם  
20 קיבלו בירושה מהאב. מכירות אלה סווגו כעסקאות הוניות – והמשיב אינו חלוק על כך, אולם לדברי  
21 המשיב יש לראות במכירות אלה חיזוק לסיווג מכירת הדירות כפעילות פירותית ולא הונית.  
22 48. המשיב טוען כי ההסכם של אלי עם קבוצת משי, מכוחו קיבל מהם בסופו של יום תשלום, מחזק את  
23 סיווג הפעילות כולה כפירותית.  
24 49. המערערים לקחו חלק בוועדת ההיגוי שליוותה את הקמת הבניין, ופעילות זו משקפת התנהלות  
25 אקטיבית ועסקית.  
26 50. משקלם המצטבר של הסממנים השונים, מצדיק את סיווג המכירות כהכנסה פירותית הממוסה מכוח  
27 סעיף 2(1) לפקודה. המשיב סבור כי יש לראות בהכנסה שהפיק כל אחד מהמערערים ממכירת כל  
28 דירה, כהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, ולחילופין – כהכנסה מעסק אקראי, ולחילופי  
29 חילופין – כהכנסה מעסק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 51. בניגוד לטענות המערערים, לא היה על המשיב או על מנהל מיסוי מקרקעין לבצע "מכירה רעיונית"  
2 בעקבות שינוי ייעוד המקרקעין מרכוש קבוע למלאי עסקי, ולכן בצדק מיסה את כל הרווח שנבע  
3 ממכירת הדירות כהכנסה פירותית. הטעם לכך נעוץ בזה שכאפשרות ראשונה בשומות שהוציא, קבע  
4 המשיב כי יש לראות את מכירת הדירות כ-"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" – בהתאם לסעיף 2(1)  
5 לפקודה. רק כטענות חלופיות טען המשיב כי מדובר בעסק אקראי או בהכנסה מעסק, המוסדרים אף  
6 הם בסעיף 2(1) לפקודה.  
7 בעסקת אקראי, כך סבור המשיב, אין צורך בעריכת שומה בשל שינוי יעוד הנכס מהמישור ההוני  
8 לפירותי – מרכוש קבוע למלאי עסקי, שכן לשיטת המשיב הנכס הנמכר במסגרת עסקת אקראי,  
9 במקרה שלנו – המקרקעין, נותר רכוש קבוע והוא אינו בגדר מלאי עסקי. ובמילים אחרות, סעיף  
10 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, אינו חל לדעת המשיב במקרה של מכירה שהיא עסקת אקראי בעלת אופי  
11 מסחרי.  
12 52. נטל הראיה מוטל על המערערים. המשיב סבור כי היה על המערערים להביא לעדות את חברי קבוצת  
13 משי. משלא עשו המערערים כן, יש לזקוף את הדבר לחובתם.  
14 53. המשיב דוחה את טענות ירון להתיישנות שומת 2012, בשל איחור במשלוח תחשיב השומה שבצו.  
15 נימוקי השומה שבצו נשלחו במועד, אלא שבטעות לא צורף אליהם תחשיב השומה. המייצגים חתמו  
16 על השומה (כפי שעולה מנספח 44), כך שידעו היטב על החלטת המשיב במועד, וכאמור קיבלו  
17 אותה ואת נימוקיה במועד. תחשיב השומה הוצג למערערים במסגרת דיוני השומה, באופן ברור  
18 ומלא. אי שליחת התחשיב במועד הוא בבחינת פגם קל, אשר תוקן תוך ימים בודדים, ואין בו כדי  
19 ליצור טענת התיישנות.  
20

### דיון והכרעה

- 21  
22 54. כל אחד מהמערערים בנפרד, מכר בין השנים 2012 – 2016 שלוש דירות מגורים. המשיב מיסה את  
23 כל הרווח שנבע מהמכירות הללו כהכנסה פירותית, שכן על כולו חל לטענתו סעיף 2(1) לפקודה.  
24 לאחר דיוני שומה נפרדים, הגיש כל אחד מהמערערים ערעור נפרד כנגד החלטות המשיב (אשר  
25 כאמור ולבקשת המשיב, הדיון בהם אוחד).  
26 55. בפי הצדדים שורה של טענות, אולם דומה כי ההכרעה בעיקריות שבהן מתמקדת בשני עניינים:  
27 א. האם צדק המשיב כאשר סיווג את כל הרווח כהכנסה פירותית, מבלי שהכיר בכך כי בכל מקרה  
28 ולכל הפחות, חלק ארי מהרווח צריך להתמסות במישור ההוני?



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 ב. האם צדק המשיב כאשר סיווג אצל כל אחד מהמעוררים את מכירת שלושת דירותיו כהכנסה  
2 פירותית עליה חל סעיף 2(1) לפקודה?  
3 56. אם הייתי סבור כי החלטת המשיב לראות במכירות שלושת הדירות כהכנסה פירותית, היא החלטה  
4 שבעליל אינה נכונה, לא היה טעם להציג את השאלות בסדר שהוצג לעיל וניתן היה להסתפק בשאלה  
5 השנייה בלבד. אולם, כפי שיתבאר עוד בהמשך, אני סבור כי המקרה כאן הנו מקרה גבולי, ולכן  
6 נדרש לטעמי להציג את השאלות בסדר בו הוצגו, והדברים יתבארו בהמשך.  
7  
8 אפנה אפוא לבחון את הדברים בסדר הבא:  
9 א. האמנם כל ההכנסה פירותית?  
10 ב. מכירת שלושת הדירות – פירותי או הוני?  
11  
12 57. קודם שאכנס לעובי הקורה בשאלות המרכזיות שצוינו לעיל, אתייחס לטענת ההתיישנות שהעלה  
13 ירון ביחס לשנת 2012. טענה זו מתבססת על כך שתחשיב השומה לא נשלח במועד, אלא יומיים  
14 מאוחר למועד הנדרש.  
15 בנסיבות המקרה כאן, איני מוצא לקבל טענת התיישנות זאת. אין חולק כי הצו ונימוקי השומה,  
16 נשלחו במועד. כמו כן מעדותו של מר טביב, העד מטעם המשיב, עולה כי תחשיב השומה הוצג  
17 במועד לב"כ המעוררים, במסגרת דיון נערך עימם (עמ' 194 לפרוטוקול ש' 28-29). בנסיבות אלה,  
18 בהן התקבלו הן הצו והן הנימוקים המלאים במועד, איני סבור כי די בפגם שנפל אצל המשיב, כאמור  
19 לעיל, כדי לבסס טענת התיישנות.  
20  
21 א. האמנם כל ההכנסה פירותית?  
22  
23 58. המקרקעין נרכשו על ידי משפחת סבתם של המעוררים, בשנת 1933. אין, ולא יכולה להיות כל  
24 מחלוקת, כי עד לתחילת הבניה בשנת 2007, החזקת המקרקעין לא הייתה קשורה לפעילות עסקית  
25 בנדל"ן אלא באופן ברור וחד משמעי הייתה במישור ההוני.  
26 לאור האמור ונוכח השומות שהוציא המשיב במסגרתן מיסה את כל הרווח שנבע ממכירת שלושת  
27 הדירות כרווח פירותי, לא ניתן בראשית הדיון אלא להציב את השאלה האם קביעה זו נכונה?  
28 כפי שיובהר בסעיפים הבאים, מדובר בשאלה לה סיפק המחוקק מענה ברור. יתירה מזו, סעיפי  
29 החקיקה הרלוונטיים זכו זמן לא רב לפני הוצאת השומות ומאוחר יותר הצווים, להבהרה בפסיקת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 בית המשפט העליון – בע"א 490/13, ע"א 7773/13, יצחק פלומין ואח' נ' פקיד השומה חיפה  
 2 (24.12.2014) (להלן: "עניין פלומין"). יאמר כבר כעת: בית המשפט העליון, מפי כבוד השופטת ד'  
 3 ברק-ארוזי ובהסכמת כל חבריה להרכב הנכבד, פרס את היריעה הרחבה הנדרשת בסוגיה זו והכריע  
 4 בדרוש הכרעה, והדברים שאסקור להלן מבוססים במידה רבה על שנקבע שם. פליאה בעיני, כיצד  
 5 המשיב לא יישם פסיקה זו, ונהג כאילו לא נקבעו הדברים.  
 6 אפנה אפוא בסעיפים שלהלן לסקירת הסוגיה הנדרשת, שלב אחר שלב.  
 7 59. כידוע, בדיני המס נקבעו הוראות שונות בדבר אופן המיסוי של הכנסה הונית והכנסה פירותית.  
 8 לאור שוני זה, מתעוררת השאלה הבאה: מה הדין כאשר אדם מחזיק בידיו נכס הון, והוא משנה את  
 9 השימוש בו לשימוש פירותי כמלאי עסקי המיועד למכירה?  
 10 שינוי שכזה, המכונה "שינוי ייעוד", אינו כרוך בשינוי זהות הבעלים של הנכס. הנכס היה ונותר  
 11 בבעלות אותו גורם, אולם ייעודו שונה – משימוש כרכוש קבוע במישור ההוני לשימוש כמלאי עסקי  
 12 במישור הפירותי. המחוקק טיפל בעניין זה באופן דומה, בסעיף 100 לפקודה ובסעיף 5(ב) לחוק  
 13 מיסוי מקרקעין. להלן אצטט את הסעיף הרלוונטי לעניינינו – סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין:
- 14 (ב) שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין,  
 15 לעסקו כמלאי עסקי, או שהפך זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין שהן נכס  
 16 קבוע בעסקו, למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה:
- 17 (1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, יראו את ההעברה  
 18 כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת  
 19 המלאי העסקי, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב  
 20 בתשלום מס העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה;
- 21 (א1) ...
- 22 (2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את עלות  
 23 המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות;
- 24 (3) לענין סעיף קטן זה -
- 25 "יום רכישה", "שווי רכישה" - כמשמעותם בפרק השלישי לפי הענין;  
 26 "יתרת שווי רכישה" - כהגדרתה בסעיף 47.
- 27 (ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 מבלי להיכנס לפרטים שאינם נדרשים לנו כאן, אעמוד בקצרה על עיקרי הדברים. על אף שאדם אינו  
 2 סוחר עם עצמו, המחוקק בסעיף 5(ב) קבע לכך חריג: כאשר חלפו ארבע שנים ממועד רכישת  
 3 המקרקעין במישור ההוני ועד להעברתם לשמש כמלאי עסקי, "יראו את ההעברה כמכירה". על אף  
 4 ששינוי הייעוד במקרה כאמור נחשב "כמכירה", הנישום לא יחויב בתשלום מס בגין מכירה זו, עד  
 5 אשר יימכר הנכס לצד ג' במישור הפירותי כמלאי עסקי.  
 6 בהוראה זו יצר המחוקק איזון: מחד – כאשר נכס מוחזק במישור ההוני פרק זמן משמעותי (לפחות  
 7 ארבע שנים), שינוי הייעוד נחשב כמכירה ולכן הריווח שנוצר עד מועד זה ימוסה במס שבח. מנגד  
 8 – בשים לב לכך שה"מכירה" לא נעשתה לצד ג' אלא היא שינוי שהתבצע אצל אותו מחזיק  
 9 במקרקעין, תשלום המס בפועל נדחה לעתיד עד למועד המכירה לצד ג'.  
 10 במקרה דנן, הנכס הוחזק במישור ההוני מעל 70 שנה ומשכך, לכאורה, חלה ההוראה שבסעיף  
 11 5(ב)(1) לחוק, ויש למסות את השבח שנוצר בתקופה ארוכה זו – ממועד הרכישה ועד למועד שינוי  
 12 הייעוד - במס שבח ולא במס הכנסה החל על הכנסה פירותית.  
 13 60. אלא שכאן, עד לפסק הדין בעניין פלומין, יכול היה השואל לשאול – האם סעיף 5(ב) לחוק חל  
 14 כאשר המכירה מסווגת כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי או כעסק אקראי, ולא כהכנסה מעסק?  
 15 שאלה זו נעוצה בכך שסעיף 5(ב) עוסק במעבר של "רכוש קבוע" ל- "מלאי עסקי בעסקו" של  
 16 המוכר, וממלא בעבר - עד לפסק הדין בעניין פלומין, ניתן היה לתהות האם סעיף זה חל גם כאשר  
 17 ההכנסה הפירותית, לטענת המשיב, לא סווגה כהכנסה מעסק?  
 18 חשיבותה של שאלה זו נובעת מהפער בין לשונו של סעיף 5(ב) לחוק (והסעיפים הדומים לו, כגון  
 19 סעיפים 85 ו-100 לפקודה), לבין קשת המקרים הכלולים בסעיף 5(1) לפקודה.  
 20 61. סעיף 5(1) לפקודה, הסעיף בו סבור המשיב כי יש לראות את מקור ההכנסה של המערערים ממכירת  
 21 שלושת הדירות, חל ביחס להכנסות הבאות:

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

24 סעיף 5(1) לוכד אפוא ברשתו מספר פעילויות, הזוכות בסעיף לכינויים שונים, אף כי דינם שווה.  
 25 בעניין פלומין עמד בית המשפט על ההבחנה בין המקרים השונים הנמנים בסעיף 5(1) לפקודה, וכך  
 26 קבע שם בפסקה 105:

27 **סעיף 5(1) לפקודה מונה לכאורה ארבעה מקורות שמהם יכולה לנבוע הכנסה שעליה**  
 28 **יוטל מס: (א) עסק; (ב) עסקה בעלת אופי מסחרי; (ג) עסק אקראי בעל אופי מסחרי; (ד)**  
 29 **משלח יד (ראו: רפאל, בעמ' 71). למעשה, המונח "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" אף**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 לא נזכר במפורש בסעיף זה. עיון בסעיף מעורר את השאלה במה נבדלים המקורות  
2 "עסק", "עסקה בעלת אופי מסחרי" ו"עסק אקראי בעל אופי מסחרי" זה מזה. בספרות  
3 המשפטית רווחת הדעה כי, לאמיתו של דבר, אין כל הבחנה מהותית בין מקורות אלה.  
4 ...  
5 לצד זאת, ראוי להוסיף, כי חרף העמימות הקיימת באשר להבחנה המדויקת בין כל אחד  
6 מן המקורות שהוזכרו לעיל, הפסיקה התייחסה לעתים למושגים שונים אלה כאשר  
7 נדרשה לשאלה של סיווג הכנסה לצורך החלתו של סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה,  
8 גם אם לא ייחסה להם משמעות אופרטיבית בהקשר זה (ראו: ע"א 6809/01 מרכז  
9 העיר השקעות טרנסגלובליות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו] (19.2.2003);  
10 ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, [פורסם בנבו] בפסקה 32 (12.8.2012)).  
11 ועוד בהקשר זה, בפסקה 112 לעניין פלומין, נקבע:  
12 ככל שקיימת הבחנה בין המושגים הללו הרי שהיא מבוססת על שני פרמטרים: מידת  
13 האקראיות של הפעילות העסקית, היינו האם העסקה נעשתה בתחום עיסוקו הקבוע  
14 והסדיר של הנישום, וכמות הפעולות שהיא כוללת, היינו האם מדובר בצבר של עסקאות  
15 או בעסקה בודדת (ראו: ...).  
16 בעסק – אין אקראיות וכמות הפעולות רבה; בעסק אקראי בעל אופי מסחרי – מדובר במספר  
17 פעולות, ואילו בעסקה בעלת אופי מסחרי – מדובר בעסקה בודדת (ושוב וכפי שצוין בעניין פלומין,  
18 הבחנות אלה שנויות במחלוקת, בוודאי בכל הנוגע לשתיים האחרונות – המבחינות בין "עסק  
19 אקראי" לבין "עסקה בעלת אופי מסחרי" בודדת).  
20 62. העובדה שסעיף 2(1) כולל שורה של פעילויות הזוכות בסעיף לכינויים שונים, עוררה שאלה החוזרת  
21 ועולה בהקשרים שונים: האם במקומות בהן נוקטת הפקודה בלשון "עסק" מכוונת היא דווקא  
22 להכנסה מעסק, ומוציאה היא מכלל זה רווחים "מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי", או  
23 שאף אלה כלולים בשם הכולל המכונה בקיצור "עסק"?  
24 בעניין פלומין, בחן בית המשפט העליון שאלה זו בהרחבה ובהקשרים שונים, תוך שמטרת הדיון  
25 שם הייתה לבחון את הנדרש אף לעניינינו: האם הסעיפים העוסקים בשינוי ייעוד כמכירה [ובהם  
26 סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, סעיף 85 וסעיף 100 לפקודת מס הכנסה], הנוקבים במפורש  
27 בביטויים כגון – "מלאי עסקי בעסקו", חלים גם כאשר ההכנסה סווגה על ידי המשיב כהכנסה  
28 "מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי"? שאלה זו נוגעת הן לביטוי "עסק" וגבולותיו והן





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 לביטוי "מלאי עסקי" והיקף פריסתו – ביטויים בהם עושה שימוש סעיף 5(ב) לחוק. האם ניתן לראות  
2 במקרקעין שמכירתם אינה במסגרת מחזוריות קבועה ושיטתית, כ- "מלאי עסקי בעסקי"?  
3 63. מסקנתו של בית המשפט העליון בעניין פלומין ברורה, והוא השיב לשאלות אלה בחיוב. כך,  
4 לדוגמה, בפסקה 108, נקבע:

5 האם יש לראות במונח "עסק" המופיע בסעיפים 85 ו-100 לפקודת מס הכנסה וסעיף  
6 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ככזה הכולל בתוכו גם עסק אקראי או עסקה בעלת אופי  
7 מסחרי? אני סבורה שכן.  
8 ושוב בפסקה 113:

9 לסיכום עניין זה: אני סבורה כי "מלאי עסקי" יכול להתקיים גם בעסק אקראי או בעסקה,  
10 ולכן ההסדרים הקבועים בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה וסעיף 5(ב) לחוק מיסוי  
11 מקרקעין מתקיימים בענייננו.

12 עיון בעניין פלומין מלמד כי אין המדובר באמרת אגב של בית המשפט, אלא בהכרעה ברורה, אשר  
13 התקבלה לאחר דיון מפורט (המשתרע מפסקה 97 ועד לפסקה 113 לפסק הדין). מכיון שהעניין נדון  
14 בעניין פלומין באריכות, איני מוצא לחזור על ההנמקות שהוצבו ביסוד הלכה מחייבת זו, הנמקות  
15 המעוגנות בלשון החוק ותכליתו גם יחד.  
16 64. אכן, בפסקה 112 לעניין פלומין, נקבע:

17 למעלה מן הצורך אוסיף ואציין כי אפילו היה מקום להבחנה בין ההכנסות השונות  
18 המפורטות בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, הרי שבענייננו המאפיינים של העברת  
19 הדירות מעידים כי מדובר ב"עסק אקראי" ולא ב"עסקה". ... בענייננו, חנה זילברמן העבירה  
20 עד כה ארבע דירות מתוך הפרויקט – שתיים לילדיה ושתיים מכרה לגורמים שלישיים. אכן,  
21 בפנינו נבחנת רק שאלת החיוב במס בגין העברת הדירות לילדיה של חנה זילברמן. אולם  
22 שאלה זו יש לבחון בהקשר הרחב. עניין לנו בכמה עסקאות שמקורן באותו פרויקט. אין  
23 בפנינו עסקה בודדת, אקראית ויוצאת דופן, אלא צבר עסקאות הנוגעות כולן לפרויקט שבני  
24 הזוג זילברמן היו מעורבים בפיתוחו ובטיפוחו. הקביעה כי מדובר בעסק אקראי מחזקת את  
25 המסקנה שאליה הגענו לפיה סעיפים 85 לפקודת מס הכנסה וסעיף 5(ב) לחוק  
26 מיסוי מקרקעין הנוקטים במונח "עסק" (או "חלק מעסק") חלים בענייננו (ראו והשוו):  
27 עניין גולדשטיין).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 המשיב בסיכומיו טען כי סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, אינו חל על עסקת אקראי בעלת אופי  
2 מסחרי, אלא רק על עסק או על עסק אקראי בלבד. על אף שהמשיב לא טען זאת במפורש (וטוב עשה),  
3 ייתכן כי ביקש הוא להישען על טענה כאילו ההלכה שנקבעה בעניין פלומין רלוונטית לעסק אקראי  
4 בלבד, ולכן אין היא רלוונטית למקרה דנן – בו קבע המשיב כאפשרות ראשית בשומתו כי מדובר  
5 בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.  
6 אם לכך כיוון המשיב, הרי שאין בידי לקבל טענה זו:  
7 ראשית ועיקר, עיון בעניין פלומין מלמד באופן שאינו משתמע לשתי פנים, כי ההלכה שנקבעה בו  
8 התייחסה באופן מפורש גם לעסקה בעלת אופי מסחרי. זאת ניתן ללמוד מעיון בפסקאות 108 ו-113  
9 אשר צוטטו לעיל בסעיף הקודם, ושם נאמרו הדברים במפורש – כי פסיקת בית המשפט מתייחסת  
10 לכלל האירועים הכלולים בסעיף 2(1) לפקודה. אוסיף כי פסקה 112 לעניין פלומין פותחת במילים  
11 "למעלה מן הצורך" – כדי להבהיר כי זו אינה נדרשת לביסוס ההכרעה ואינה חלק מהותי ממנה. לא  
12 רק שבסעיף העוקב, סעיף 113 לעניין פלומין, נקבע במפורש כי הדין שנקבע חל גם על "עסקה"  
13 מסחרית בודדות, אלא שעיון בכלל הפסקאות והנימוקים שצינו בהן, אינו מאפשר הבחנה מסוג זה.  
14 שנית ולמעלה מן הצורך, אציין כי אף במקרה שלפנינו, אין המדובר במכירה בודדת אלא בשלוש  
15 מכירות, כך שאם תתקבל שומת המשיב, נראה כי בהתאם לפסקה 112 לעניין פלומין, יש לקבוע כי  
16 מדובר בעסק אקראי ולא בעסקה בודדת – וממלא חלה אף בעניינו ההלכה שנקבעה בעניין פלומין  
17 המחייבת לראות בשינוי ייעוד מכירה ומיסוי הרווח שנצבר בשנות החזקה במישור ההוני במס  
18 שבח. דווקא טענות המשיב בסיכומים (אשר כפי שעוד יתבאר – איני מקבלן), לפיהן יש לראות את  
19 הפעילות של משפחת עיון כמכלול אחד, מחזקות את אפשרות הסיווג המכירות כעסק אקראי, ואם  
20 כך הרי שאף לשיטת המשיב עצמו – חובה היה עליו ליישם את הוראות סעיף 5(ב) לחוק מיסוי  
21 מקרקעין.  
22 65. עולה אפוא מכל האמור, כי המחוקק בסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, בהתאם לפרשנות המחייבת  
23 שנקבעה בעניין פלומין, קבע כי במקרה בו החזיק אדם במקרקעין במישור ההוני כרכוש קבוע, פרק  
24 זמן משמעותי – העולה על 4 שנים, יש לראות בשינוי הייעוד של המקרקעין כמכירה – החייבת במס  
25 שבח. קביעה זו נועדה להגשים את תכלית החקיקה של חוקי המס השונים: מיסוי הרווח השייך  
26 למישור ההחזקה ההונית במקרקעין – במס שבח, ומיסוי הרווח הפירותי – במס הכנסה.  
27 אוסיף כי קביעה עקרונית זו, יפה הן כאשר המעבר למישור הפירותי נעשה במסגרת פעילות העולה  
28 כדי "עסק", כדי "עסק אקראי בעל אופי מסחרי" או כדי "עסקה בעלת אופי מסחרי" (אם נניח כי יש  
29 בכלל הבדל בין הללו). בכל אחד מהמקרים האלה חל מס פירותי בשיעור זהה, ואותה הצדקה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 עקרונית קיימת למסות בדרך זו רק את רכיב הרווח הפירותי, ולא את כלל רווחי המכירה הכוללים  
2 רכיב הוני מהותי. מטעם זה, כפי שנקבע בעניין פלומין, יש להחיל את סעיף 5(ב) בכל המקרים בהם  
3 פקיד השומה סבור כי יש לסווג כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה מכירה לצד ג' מקרקעין שהוחזקו  
4 קודם לכן מעל 4 שנים במישור ההוני. מטעם מהותי זה, לפיו אין שום הצדקה להחמיר עם הכנסה  
5 המסוגלת כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, ורק בעניינה לא להכיר בזכותו של הנישום להחיל את  
6 ההסדר שנקבע בסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין – דין טענת פקיד השומה להידחות.  
7 לאור תכלית החקיקה הניצבת בבסיס סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין – להבחין בין הרכיב ההוני  
8 לפירותי, אין הצדקה לאמץ את טענותיו של המשיב ולהפלות לרעה את מי שהכנסתו תסווג כעסקת  
9 אקראי בעלת אופי מסחרי.  
10 66. כמובן, מבחינה תיאורטית בית המשפט העליון יכול היה להגיע למסקנה שונה מזו שאימץ בעניין  
11 פלומין. בית המשפט יכול היה לאמץ פרשנות לשונית טכנית, השמה דגש על אופי הנכס הנמכר  
12 ומבחינה בין עסק שפעילותו מכירה חוזרת ונשנית של נכסים מסוג מסוים לבין מכירות מסחריות  
13 אחרות, ולקבוע כי רק לעסק מסוג זה יש "מלאי עסקי" ולכן רק לגביו חלים סעיף 5(ב) לחוק מיסוי  
14 מקרקעין וסעיפים 85 ו-100 לפקודה. אלא שלא זה מה שנקבע, שכן בית המשפט העדיף פרשנות  
15 מהותית המתיישבת עם לשון החוק והעולה בקנה אחד עם תכליתו.  
16 בהלכה שנקבעה בעניין פלומין, העדיף בית המשפט את השוויון המהותי – בין הכנסות הממוסות  
17 באותו האופן [כלומר – כלל ההכנסות הכלולות בסעיף 2(1) לפקודה], על פני הבחנה טכנית בין  
18 המקרים השונים הכלולים בסעיף זה.  
19 67. המשיב, בשומות שהוציא, מיסה את כל הרווח שנבע ממכירת שלושת הדירות, כהכנסה פירותית  
20 שמקורה לטענת המשיב בסעיף 2(1) לפקודה. בעשותו כן התעלם המשיב מהוראות סעיף 5(ב) לחוק  
21 ומהאופן בו פורש סעיף זה בהלכה שנקבעה קודם להוצאת השומות, בפסק הדין בעניין פלומין.  
22 למעלה מ-70 שנות החזקה במישור ההוני, הכוללות ללא ספק נתח משמעותי מהרווח (בשיעור  
23 עליית ערך המקרקעין ברמת השרון מאז 1933 ועד 2007), מוסו כהכנסה פירותית.  
24 שמא תאמר כי המשיב לא היה מודע לבעייתיות שיש במיסוי כלל הרווח במישור הפירותי – לא כך  
25 היו פני הדברים. ראשית, טענות אלה עלו בשלב ההשגה, כך שהדברים היו ידועים. שנית, בעדותו  
26 של נציג המשיב, מר טביב, נאמר (עמ' 226 לפרוטוקול):

27 "... התיישן כבר, אני לא יכול לעשות יותר שינוי ייעוד, כי כבר חלפו 4 שנים מיום השומה,  
28 כביכול, שנפתחה במסמ"ק. ... אנחנו אמרנו בסוף עסקת אקראי. בעסקת אקראי, לא צריך  
29 לעשות שינוי ייעוד. ... זה מה שאני מכיר. שבעסקת אקראי, לפי ייעוץ משפטי שקיבלנו,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 לא צריך לעשות שינוי ייעוד. ... ובעסק כן צריך להיות בשינוי ייעוד, אם אתה שואל אותי,  
2 דרך המלך הייתה צריכה להיות פה עסק. אבל בגלל שלא דיווחו על הבניין, בגלל  
3 שהתיישנה השומה, אז כבר נכנסנו למצב הזה שכבר, כביכול, לפי עמי חזן, אנחנו כבר לא  
4 יכולים לעשות שינוי ייעוד. אבל זה לא אומר שצריך לוותר על השומות. ”

5 משורות אלה עולה התמונה הבאה: המשיב סבר, ככל הנראה (-) כך עלה מדברי מר טביב, אף כי ב"כ  
6 המשיב לא העלתה טענה זו בדיון), כי האפשרות לבצע שינוי ייעוד חסומה בפניו מפאת התיישנות,  
7 ובכדי להתחמק מהצורך לבצע שינוי ייעוד, הוא סיווג את העסקה כעסקת אקראי. מדברי העד  
8 (שצוטטו וכן מהמשכם באותו עמ') נראה כי אצל המשיב הייתה התלבטות בשאלת הסיווג, והיו  
9 שסברו כי הסיווג הנכון הוא כהכנסה מעסק או מעסק אקראי, אלא שאז, אף לשיטת המשיב, היה  
10 "צורך" בהחלת סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכדי להסיר מעל הפרק צורך זה, סווגה ההכנסה  
11 באפשרות הראשונה בשומת המשיב – כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, לגביה סבור המשיב כי לא  
12 חל סעיף 5(ב).

13 אלא שכאמור, אין בידי לקבל טענה זו של המשיב. לאור ההלכה שנקבעה בעניין פלומין, בין כך  
14 ובין כך – ביחס לכלל ההכנסות הכלולות בסעיף 5(1)2 לפקודה, חובה היה על המשיב ליישם את  
15 הוראות סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, ולא למסות את כלל ההכנסה כרווח פירותי.

16 68. בשולי הדברים אוסיף, כי גם בעניין ההתיישנות אשר עלתה מדבריו של מר טביב, לא נתן המשיב  
17 את דעתו להלכה שנקבעה בעניין פלומין בסוגיה זו. וכך, בפסקה 115, נקבע בעניין זה שם:  
18 החלטתו של פקיד השומה לפי **סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין** מתבססת על הדיווח  
19 של הנישום על העברת הנכס למלאי העסקי. אולם, בנסיבות העניין, חנה זילברמן לא הגישה  
20 הצהרה לרשויות מס שבח מקרקעין בנוגע לכך. ממילא, חל בעניינה **סעיף 82 לחוק**  
21 **מיסוי מקרקעין** המורה כי קביעת שומה לפי מיטב השפיטה במקרה שבו הנישום לא הגיש  
22 הצהרה אינה מוגבלת בזמן (ראו: טל **חבקין התיישנות** 370 (2014)). אני סבורה שלא  
23 ניתן לראות בהצהרתה של חנה זילברמן למנהל מס שבח מקרקעין על העברת הדירות לילדיה  
24 כעומדת בדרישה זו. **סעיף 73(א) לחוק מיסוי מקרקעין** קובע מה צריכה לכלול  
25 הצהרה שמגיש מוכר של זכות במקרקעין. בין השאר, עליו לכלול בהצהרה זו את פרטי הזכות  
26 במקרקעין שעליה נסבה ההצהרה, את פרטי העסקה, את התמורה, את סכום המס המגיע ואת  
27 דרך חישובו. בהמשך לכך, מורה **סעיף 73(ד) לחוק מיסוי מקרקעין** כי מוכר שלא  
28 פירט בהצהרתו את כל הפרטים הנדרשים יראוהו כמי שלא הגיש הצהרה לעניין **סעיף 82**  
29 לחוק מיסוי מקרקעין. מבלי להיכנס לעובי הקורה ולקבוע מסמרות בשאלה מהם הפרטים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 שהנישום חייב לכלול בהצהרתו כדי שיתחיל מרוץ ההתיישנות (ראו והשוו: [ע"א](#)  
2 [8244/98 פקיד שומה חדרה נ' שבי, פ"ד נז\(4\) 241 \(2003\)](#)) הרי שבעניינינו לא  
3 יכול להיות ספק כי הצהרתה של חנה זילברמן לרשויות מס שבח אודות העברת הדירות  
4 לילדיה אינה עומדת בדרישותיו של [סעיף 73\(א\) לחוק מיסוי מקרקעין](#). הצהרה זו לא  
5 כללה התייחסות לשינוי במעמד המקרקעין והפיכתם למלאי עסקי, כפי שנקבע על-ידי בית  
6 המשפט המחוזי, ומשום כך היא אינה מתחילה את מרוץ ההתיישנות.  
7 הנה לנו, כי לאור שנפסק בעניין פלומין, לא היה דבר אשר מנע את המשיב מהחלת סעיף 5(ב) לחוק  
8 מיסוי מקרקעין ומיסוי הרכיב ההוני – אף לשיטתו של המשיב – במס שבח ולא במס פירותי.  
9 69. בנסיבות תיק זה, מיסוי הרכיב ההוני במס שבח, היה מקטין באופן ניכר את השומות שיצאו לכל  
10 אחד מהמערערים. מדובר במקרה חריג, בו הרכיב ההוני גבוה במיוחד ושאלת הסיווג ההוני של רכיב  
11 זה – כלל אינה יכולה להיות שנויה במחלוקת (וזאת בשונה לדוגמה מהנסיבות שנדנו בעניין פלומין,  
12 שם סבר המשיב כי המקרקעין נרכשו מלכתחילה כמלאי עסקי).  
13 התעלמות המשיב מסעיף 5(ב) והאופן בו נתפרש בעניין פלומין, הביאה לכך שהוציא למערערים  
14 שומות גבוהות באופן ניכר מהנדרש.  
15 המשיב טען כי אף אם נפלה שגיאה בהתנהלותו, יש לאפשר לו כיום, במסגרת פסק הדין, לתקן טעות  
16 זו: לשוב וליישם את סעיף 5(ב), כך שהרכיב ההוני ימוסה במס שבח, ואילו רכיב הרווח שלאחר  
17 שינוי הייעוד – ימוסה במס פירותי. המערערים מנגד סבורים כי אין לאפשר מצב בו יוציא המשיב  
18 מראש שומות אשר עליו לדעת כי הן גבוהות באופן ניכר מהנדרש, תוך שהוא יוכל להסתמך כי  
19 בית המשפט יאפשר לו את תיקונו.  
20 אפנה לבחון האם בנסיבות העניין, מוצדק לקבל את בקשת המשיב, וזאת אף בשים לב לתמונת  
21 הדברים הרחבה.

ב. האמנם מכירה במישור העסקי?

מבוא

70. אקדים את המאוחר ואומר כי מדובר לטעמי במקרה גבולי, בו ניתן לנקוט בגישות שונות. לגישתי,  
26 ומהטעמים שיפורטו בהמשך, הסיווג הנכון במקרה כאן על נסיבותיו המיוחדות, הוא סיווג למישור  
27 ההוני. אלא שבמקרה כאן ובהתאם להלכה שנקבעה בעניין חזן, בשים לב לכך שהמשיב מבקש לבטל  
28 את הסיווג ההוני שקבע מנהל מיסוי מקרקעין בשומותיו אשר יצרו אינטרס הסתמכות אצל  
29 המערערים, די בכך שהמקרה הוא מקרה גבולי בו הסיווג ההוני מצוי בתוך מתחם ההחלטות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 הסבירות האפשריות (אף אם ניתן לסבור אחרת), כדי שהערעור יתקבל. קביעה זו שיושמה בעניין  
2 חזן, נובעת מכללי המשפט המנהלי בעניין ביטול החלטה מינהלית, אשר יצרה אצל אדם הסתמכות  
3 לגיטימית.
- 4 למעלה מהצורך אוסיף כי המסקנה אליה הגעתי בחלק הקודם, לפיה השומות שהוציא המשיב  
5 עומדות בנקודה מרכזית ומשמעותית בניגוד לפסיקה ברורה של בית המשפט העליון בעניין פלומין,  
6 מחזקת לטעמי את המסקנה כי במקרה גבולי זה – דין הערעורים להתקבל. כאשר נבחנת ההחלטה  
7 המינהלית שקיבל המשיב, יש מקום לבחון את מכלול היבטיה, וכשזו נעשתה בדרך הסותרת פסיקה  
8 מחייבת, הרי שגם לכך צריך להיות לטעמי משקל.
- 9 בהמשך אפרט ואנמק את עמדתי בהרחבה, אך כבר כאן, למען הבהירות אקדים ואתיחס למספר  
10 עניינים.
- 11 71. בהמשך אעמוד על יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה, לשם הבחנה בין פעילות במישור ההוני לבין  
12 פעילות במישור הפירותי. כאן, כבר בראשית הדרך, אבקש להציב את הנימוקים העיקריים המביאים  
13 אותי לקביעה כי המקרה שלפניי הוא מקרה גבולי למדי:
- 14 א. משך ההחזקה הארוך והחריג במקרקעין בחזקת המשפחה – לכל הפחות 79 שנים (מ-1933 ועד  
15 2012, השנה בה בוצעה מכירת הדירה הראשונה).
- 16 ב. העדר רקע נדל"ני מובהק של מי מהמערערים, וזאת בניגוד למקרים אחרים שנדונו בפסיקה.  
17 אם היה מדובר בקבלנים או בסוחרי נדל"ן מובהקים, הרי שכפי שנקבע בפסיקה, היה מקום  
18 לסווג את פעילותם כעסקית גם אם המקרקעין הוחזקו ברשותם שנים רבות. אלא שכאמור לעיל,  
19 כאן - לא כך הם פני הדברים (בהמשך אעמוד על הפער הגדול בין המקרים שנדונו בפסיקה,  
20 לבין המקרה כאן).
- 21 ג. העדר מעורבות בהליך הפשרת המקרקעין לבניה.
- 22 ד. מתווה ביצוע העסקה, הכרוך בהכרח לחבור לבעלי הקרקע השכנה, (כמעט ו) הוכתב מכוח  
23 התכנית שיזמה העירייה.
- 24 ה. היקף מכירת הדירות על ידי כל אחד מהמערערים מצומצם, וקצב המכירות מאז סיום הבנייה די  
25 איטי בהשוואה לפעילות עסקית.
- 26 סממנים אלה, המטים לכיוון הסיווג ההוני, מביאים אותי למסקנה כי על אף קיומם של סממנים  
27 אחרים התומכים במידת מה בסיווג הפירותי, הרי שמדובר כאמור במקרה גבולי למדי.
- 28 72. בין מקרה שיסווג באופן מובהק כמכירה הונית (כגון – אם היו המערערים מוכרים את המקרקעין  
29 מבלי לבנות עליהם בניין דירות), לבין המקרה אשר היה מסווג באופן מובהק כהכנסה עסקית (כגון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 – אם היו בני משפחת עיון מחזיקים במשותף בכל הדירות שנבנו, ומוכרים אותן תוך כדי הבנייה או  
2 סמוך לסיומה), יש קשת של מקרים אפשריים, לגביהם יכול והיה צורך לקבוע להיכן סיווגם נוטה.  
3 אכן, עצם בניית הבניין, היא פעילות השבחה של ממש. כדי לבנות בניין, באופן טבעי והכרחי, יש  
4 להיעזר באנשי מקצוע המיומנים בכך. מבחינה עקרונית, ניתן היה לקבוע כי כל בנייה של בניין  
5 ומכירה, ולו במסגרת עסקה אחת בה נמכרת דירה בודדת, תסווג כהכנסה פירותית. יש היגיון מסוים  
6 בגישה מעין זו (אשר ניתן היה אף לחשוב על הצדקה לעגנה בחוק), אלא שזאת אינה העמדה בה  
7 נקט המחוקק והיא אינה העמדה המיושמת בפועל על ידי המשיב.  
8 לאור זאת, כדי להביא לסיווג מכירות כפעילות פירותית בעלת אופי מסחרי, יש לאתר סממנים  
9 נוספים, החורגים מעצם הבנייה והפעילות הטבעית הנלווית לה. כפי שיפורט בהמשך, במקרה כאן,  
10 סממנים שכאלה מצומצמים הם ואינם חד משמעיים. מנגד ניצבים לטעמי באופן ברור מעט יותר,  
11 הסממנים המצדיקים את הסיווג ההוני.  
12 כפי שנקבע בעניין חזן, כאשר פקיד השומה מבקש לבטל שומה שקבע מנהל מיסוי מקרקעין, צריכה  
13 להיות לכך הצדקה ברורה ולא די בכך שיהיה מדובר במקרה גבולי.  
14 73. האם יש לראות במשפחת עיון כיחידה אחת?  
15 "נישום נתפס על מה שביצע, ולא על מה שיכול היה לבצע". אמרה שגורה וחשובה זו, עומדת לא  
16 אחת לרועץ לנישומים, אולם היא כמובן משקפת גישה עקרונית העשויה לפעול אף לטובתם.  
17 בני משפחת עיון יכלו להחליט כי הם מחזיקים בדירות במשותף ולמוכרם בדרך זו, אולם לא זה מה  
18 שהם עשו. בפועל, כל אחד מארבעת יחיד המשפחה, האב האם והאחים – המערערים, החזיק בנפרד  
19 בכ-25% מהדירות. איני נכנס כאן לשאלת ההתייחסות למכירת (חלק) מדירות ההורים ז"ל על ידי  
20 האב, אשר אינה ניצבת כאן לבחינה. השאלה בה יש להתמקד היא במערערים: שני אחים אשר היו  
21 בראשית הבנייה בשנות החמישים-שישים לחייהם, אשר החזיקו כל אחד בנפרד בחלקו.  
22 האם יש לראות את המערערים כיחידה אחת והאם יש לראותם כחטיבה אחת עם הוריהם? - אני סבור  
23 כי ככלל, יש להשיב על שאלה זו בשלילה.  
24 לא פעם מוחזקים מקרקעין על ידי אחים, אשר קיבלו את חלקם בירושה/מתנה מדור הסבים ו/או  
25 מדור ההורים. קביעה כי יש לראות כחטיבה אחת אחים, שהם אנשים מבוגרים ובעלי משפחות ואשר  
26 כל אחד מנהל את ענייניו הכלכליים בנפרד, היא מרחיקת לכת ואינה תואמת את המציאות. כך גם  
27 לגבי יחסים הורים וילדיהם הבוגרים, המחזיקים כל אחד בזכויותיו במקרקעין מזה עשרות שנים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 כדי שבעלים משותפים של מקרקעין יוכלו לבנות יחדיו בניין, יש הכרח במידה רבה של שיתוף  
2 פעולה, אולם ככלל, שיתוף פעולה זה אינו הופך את היחידים לשותפים. בין הורים וילדים שיתוף  
3 הפעולה אף עשוי להיות רחב יותר, אך עדין אן בכך כדי לטשטש את הבעלות הנפרדת בדירות.  
4 אזכיר כי על אף טענותיו, בפועל המשיב לא סיווג את פעילותה של משפחת עיון כשותפות והוא  
5 הכיר בכך כי מבחינה כלכלית ומשפטית, כל אחד מהם ניצב בפני עצמו.  
6 אכן, כפי שעוד יפורט בהמשך, איני מתעלם מסממנים מסוימים במקרה דנן אשר היו יכולים להצדיק  
7 גישה אחרת, אולם כל אלה אין בהם לטעמי די כדי לשנות את תמונת הדברים. ושוב, יש בעניינים  
8 עליהם אעמוד בהמשך כדי להביא את המקרה שלפניי להיחשב כמקרה גבול, הניצב בין הסיווג ההוני  
9 לפירותי, אולם בשים לב למכלול הנסיבות – אין בכך לטעמי די.  
10 עוד אוסיף כי המשיב יכול היה מלכתחילה, בשלב דיוני השומה, להבהיר כי הוא רואה את משפחת  
11 עיון כחטיבה אחת. מדובר בטענה עובדתית ומשפטית, הדורשת בחינה ובדיקה (כגון בדיקת  
12 העסקאות שעשה האב ומידת המעורבות של המערערים בענייניו הכלכליים). המשיב לא עשה  
13 כאמור בשלב השומה ולא כך הוצגו הדברים בשלב הגשת נימוקי השומה לבית המשפט, ואין לאפשר  
14 להציג טענה מסוג זה בשלב מאוחר של ההליך המשפטי – ולהופכה לנדבך מרכזי, מבלי שהייתה  
15 למערערים הזדמנות נאותה להבין כי עליהם להפריח טענות אלה.  
16 74. משמעות האמור לעיל היא כי כפי שנהג המשיב בפועל בדיוני השומה, יש לבחון לגבי כל מערער  
17 את מכירת שלושת הדירות במרוצת השנים 2012 עד 2016, וזאת כמובן על רקע תמונת הדברים  
18 הרחבה במסגרתה בוצעו המכירות. יש לשאול ולבחון האם יש לסווג שלוש מכירות אלה כמכירות  
19 הוניות – כפי שסוברים המערערים ושסבר מנהל מיסוי מקרקעין אשר קיבל את שומותיהם, או כחלק  
20 מפעילות פירותית מסחרית – כפי שקבע המשיב.  
21 75. אי הבאת חברי קבוצת משי להעיד: המשיב טען כי יש לזקוף לחובת המערערים את העובדה כי הם  
22 לא זימנו את חברי קבוצת משי להעיד. על אף שככלל, אי הבאת עד רלוונטי נזקפת לחובת מי שנמנע  
23 מלהביאו, במקרה כאן איני מוצא לתת לכך משקל של ממש.  
24 ראשית, כבר בתחילת הליך הערעור, כשביקש המשיב כי יאוחד הדיון בערעורים שהגישו בנפרד שני  
25 המערערים, ציין ב"כ של ירון כי הוא מתנגד לאיחוד, בין השאר מן הטעם כי בעקבות הסכסוך שהיה  
26 בין אלי לבין קבוצת משי, לא ניתן יהיה לזמנם לעדות ולצפות לשיתוף פעולה מצידם. עניין זה היה  
27 ידוע אפוא מראש, ובכל זאת הוסכם על איחוד הדיון בתיקים.  
28 שנית, חברי קבוצת משי נחקרו על ידי המשיב, ובשים לב לסכסוך שבין הצדדים (קבוצת משי ואלי),  
29 הרי שלא מצאתי בדברים שנאמרו על ידם ושהובאו על ידי המשיב כבעלי משקל של ממש. בנוסף,





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 האינטרס של חברי קבוצת משי, אשר מכרו דירות ומכירותיהם סווגו על ידי המשיב כהוניות, לגלגל  
2 את ניהול הפעילות לכתפי המערערים – ברור, ואף בכך יש כדי להשפיע על העדר משקל של ממש  
3 לאי הבאתם לעדות. למותר לציין כי אם המשיב היה חפץ בכך, דבר לא מנע ממנו לזמן את חברי  
4 קבוצת משי לעדות, אלא שככל הנראה אף הוא הבין כי אין בכך תועלת.  
5 ומעל לכל – וכאן העיקר, בתיק שלפניי הוגש חומר רב ונשמעו מספר עדים, אשר די בהם כדי לשפוך  
6 אור על שנדרש. בנסיבות מיוחדות אלה, עדותם של חברי קבוצת משי לא הייתה נחוצה ולכן איני  
7 מוצא לתת משקל של ממש לאי זימונם.

8

9

### יישום מבחני הפסיקה

10 76. ההבחנה בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירונית, היא מאבני היסוד של דיני המס בישראל. הצורך  
11 בביצוע הבחנה זו, נובע מבחירתו של המחוקק לקבוע דינים שונים להכנסה הונית ולהכנסה פירונית.  
12 לעיתים שבה ועולה השאלה האם יש הצדקה מהותית להבחנה שכזו בהיקף הנוכחי, אולם כך או  
13 אחרת – הבחנה זו קיימת בחוק הקיים ומרכזיותה לאור זאת ברורה.

14 77. לצורך יישום ההבחנה בין הכנסה הונית ופירונית, נקבעו בפסיקה שורה של "מבחני עזר". מבחני  
15 העזר נמנו בפסקי דין רבים שניתנו במרוצת השנים בבית המשפט העליון. כך לדוגמה סוכמו מבחני  
16 העזר על ידי כבוד השופט דנציגר בע"א 1834/07, קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פס' 35 (12.8.2012):

17 "בפסיקתו של בית משפט זה אוזכרו מבחני משנה רבים באמצעותם תבחן השאלה האם  
18 הכנסה הינה 'עסקית-מסחרית' אם לאו (או 'פירונית' או 'הונית', בהתאמה), וביניהם:  
19 טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי;  
20 אופן מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושינוי; תקופת  
21 ההחזקה בנכס; ידענותו ובקיאיות של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה; פעילות  
22 קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה..."

23 תיאור מפורט של מבחנים אלה ניתן למצוא בפסק דינו של כבוד השופט דנציגר בע"א 9187/06,  
24 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 20 (16.3.2009) (להלן: "עניין מגיד"). נוסחם של  
25 המבחנים ואופן כינויים, משתנה לעיתים בין פסק דין למשנהו, אך מהותם ברורה.  
26 המבחן האחרון שנזכר לעיל – "מבחן הנסיבות האופפות את העסקה" – כונה לא פעם "מבחן  
27 העל", וכך נכתב בעניינו בעניין מגיד בפסקה 20(י):

28 מבחן "העל" - הנסיבות האופפות את העסקה: כל אחד מהמבחנים דלעיל, כשלעצמו,  
29 אינו מספיק ואף אינו הכרחי על מנת לסווג את העסקה כהונית או כפירונית. בסופו של  
30 דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה הוא  
2 מבחן "גג" שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה  
3 בין הון לפירות.
- 4 ובפסקה 21 בע"א 4377/17 חנניה גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות (2.6.2019) (להלן: "עניין  
5 גיבשטיין") נקבע מפי כבוד השופט י' עמית, כדלקמן:
- 6 מבחנים אלה קנו שביתה בפסיקת בתי המשפט ועל חשיבותם אין חולק. בד  
7 כבוד, חשוב להזכיר כי מבחנים אלה אינם אלא "מבחני עזר" שיש ליישם  
8 בגמישות ובהתאם לנסיבות, תוך בחינת התמונה בכללותה.
- 9 לא קיומו או אי קיומו של מבחן בודד הוא שיקבע, אלא התמונה הכללית המתקבלת  
10 מיישומם של מירב המבחנים, תוך בחינתה של תמונה זו לאור נסיבות המקרה שלפני בית  
11 המשפט - על מכלול היבטיו.
- 12 78. בכל הנוגע להבחנה בין הכנסה פירותית להונית, אפנה אף לדבריו של כבוד השופט ע' גרוסקופף  
13 בע"א 8942/15, יחזקאל (איזי) שירצקי ואח' נ' פקיד שומה ת"א 4 (26.12.2018) (להלן: "עניין שירצקי")  
14 מהם עולה כי לצד יישום מבחני העזר שנקבעו בפסיקה, יש לתור אחר מהותה של ההכנסה, תוך  
15 שנקבע שם, סוף פס' 10, כי:
- 16 "... ההבדל הבסיסי בין "הכנסה הונית" לבין "הכנסה פירותית" הוא ברכיב  
17 בגינו הופקה ההכנסה – הכנסה הנובעת ממימוש עלייה בשווי השוק של רכוש  
18 הנישום היא הכנסה הונית, בעוד שהכנסה המופקת מניצול כישוריו ומשאביו  
19 של הנישום היא הכנסה פירותית."
- 20 בהתאם לדברים אלה, יש לבחון את מהותה של ההכנסה, האם היא בעיקר תשואה להון או שהיא  
21 בעיקר פרי עיסוקו של המוכר ותוצר של פעילותו הכרוכה במומחיות. אכן, כידוע, גם עסקה הונית  
22 המתמסה במסגרת חוק מיסוי מקרקעין, כרוכה פעמים רבות בעבודות השבחה ניכרות, אלא שלאור  
23 דברים אלה, יש לבחון בשימת לב את מהות ההכנסה, תוך הבחנה בין הכנסה שהיא בעיקר פרי  
24 עליית ערך הונית של המקרקעין לבין כזו הנובעת בעיקר מהפעלת כישורים נמרצת מצד המוכר,  
25 במתכונת המאפיינת פעילות עסקית.
- 26 79. כפי שנאמר לא אחת בפסיקה, יש מקרי גבול בהם יישומן של מבחני העזר וההבחנות השונות, אינו  
27 מוביל לתוצאה אחת חד משמעית. במקרים אלה, אין אלא לבחון להיכן נוטים הדברים, כמו גם  
28 לבחון את מכלול הנסיבות של המקרה הנדון והדרך בה ראוי לנקוט לאור נסיבות אלה.
- 29 80. בסעיפים שלהלן אפנה ליישום מבחני העזר שנקבעו בפסיקה, על נסיבות המקרה שלפניי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 א. טיב הנכס: 1

2 יש מקרים בהם טיב הנכס עשוי ללמד על אופייה של העסקה. כאשר מדובר במכירת דירת  
3 מגורים, הרי שזו יכולה לשמש הן כהשקעה הונית ארוכת טווח והן כמקור למכירה עסקית, ולכן  
4 אין בהקשר שלנו למבחן זה משקל של ממש.

5 עוד אציין בעניין זה, כי שתיים מהדירות שמכר אלי, היו דירות שקיבל בירושה. מחד, יש בכך  
6 כדי להרחיק את הממד העסקי מהמכירה. מאידך, דירות אלה לא היו נכס ירושה חיצוני לפרויקט  
7 אלא חלק מהבניין, ולכן אם יתקבלו טענות המשיב אודות אופן סיווג הפעילות, הרי שהמשקל  
8 שיש לתת לזהות הדירה הספציפית שבחר אלי למכור, אינו מכריע.

9 ב. משך ההחזקה במקרקעין: 9

10 בהתאם למבחן זה, ככל שמשך הזמן בין רכישת המקרקעין למכירתו קצר יותר, הנטייה תהא  
11 לסווג את העסקה כפירותית. ומנגד, ככל שמשך הזמן בין הרכישה למכירה ארוך יותר, הנטייה  
12 תהא לסווג את העסקה כהונית.

13 במקרה דנן, מאז 1992 החזיק כל אחד מהמעוררים ב- 25% מהזכויות במקרקעין. זהו פרק זמן  
14 ארוך. יתירה מזו, משפחת המערערים מחזיקה במקרקעין מאז 1933. זהו פרק זמן ארוך מאוד.  
15 אכן, גם החזקה הונית ארוכת שנים, עשויה להתחלף בהחזקה במישור המסחרי ואין בכך כדי  
16 לשלול אפשרות לסיווג פירותי, אולם היתכנות שכזו אינה יכולה לשנות את המסקנה כי מבחן  
17 ספציפי זה (אשר כמובן אינו ניצב לבדו ואינו חזות הכל), מטה באופן מובהק לסיווג ההוני.

18 דוגמאות למקרים בהם הוחזקו מקרקעין פרק זמן ארוך, ולמרות זאת סווגה המכירה כפירותית,  
19 ניתן למצוא בפסקי הדין בעניין גיבשטיין (ראו שם בפסקה 24 אות א) ובעניין פלומין. אלא  
20 שעיון בפסקי דין אלה מלמד על ההבדלים הניכרים בינם לבין המקרה כאן:

21 בעניין גיבשטיין דובר במי שביצעו עסקאות נדל"ן בהיקף אדיר, אשר הגיע ללמעלה מרבע  
22 מילארד ₪, ואשר כללו מכירה בין השאר של קרקעות שאפשרו בנייה של כ-1500 יחידות דיור.  
23 הסיווג העסקי של חלק ניכר מפעילותם הנדלנית של המערערים, כלל לא היה שנוי במחלוקת,  
24 שכן המדובר היה באנשי נדל"ן מובהקים שזה תחום פעילותם ומומחיותם (ראו שם בפסקה  
25 42).

26 בעניין פלומין דובר במשפחה של קבלני בניין, אשר בניית דירות ומכירתם הייתה פעילותם  
27 העסקית במשך שנים ארוכות, ואשר גורמים מקצועיים אלה הם שניהלו אף את פרויקט הבנייה  
28 נשוא הדיון (ראו שם בפסקאות 2 ו-5).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 מהשוואה זו ניתן ללמוד כי על אף שמשך החזקה ארוך במקרקעין אינו מונע סיווג המכירה  
2 כפעילות בעלת אופי מסחרי, הרי שיש צורך בנסיבות מיוחדות כדי להצדיק לקבוע כאמור.  
3 בהעדר נסיבות שכאלה, הרי שמבחן זה (ושבו, הוא לבדו אינו קובע) מטה לסיווג ההוני.  
4 ג. מבחן תדירות העסקאות:  
5 בהתאם למבחן זה, ככל שמדובר בפעולות מכירה רבות יותר של נכס מאותו הסוג (או סוג  
6 דומה), הנטייה תהא לסווג את המכירות כחלק מפעילות מסחרית. מנגד, ככל שמדובר בעסקאות  
7 ספורות ובודדות, הדבר מתיישב עם החזקה ומכירה הונית.  
8 במקרה דנן, כל אחד מהמערערים מכר בין השנים 2012 - 2016, שלוש דירות מגורים. אחת  
9 הדירות נמכרה בשנת 2012 - בתוך כשנה מסיום הבנייה, ושתי דירות נוספות בשנים 2015 -  
10 2016, כעבור כארבע-חמש שנים מסיום הבנייה. כל אחד מהמערערים מחזיק בבניין בעוד ארבע  
11 דירות מגורים, ומאז המכירה בשנת 2016 ועד היום לא מכר מי מהמערערים דירה נוספת. מדובר  
12 בפעילות בתדירות שאינה מבוטלת אך גם אינה גבוהה במיוחד. מכירות בהיקף כזה מסווגות  
13 לרוב כעסקאות הוניות. אציין כי במרוצת השנים אף נקבעו בחוק הקלות במס, מתוך מטרה  
14 לעודד מכירת דירות, אשר ראו מכירה של 3 דירות בתדירות גבוהה מזו שכאן, כפעילות שאינה  
15 סותרת סיווג הוני של המכירות [בעניין זה, ראו לדוגמה תקנה 3 לתקנות ההתייעלות הכלכלית  
16 (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות המס 2017 ו-2018) (מענק לחייב במס ריבוי דירות  
17 בעד מכירת דירה), התשע"ז-2017]. מכירת שלוש דירות על פני למעלה מחמש שנים מאז סיום  
18 הבניה והעדר מכירות נוספות מאז, אינה נחשבת כפעילות בעלת תדירות רבה גם אם אינה  
19 מבוטלת [לשם ההשוואה, בעניין פלומין דובר במכירה של ארבע דירות תוך שנתיים, בסמיכות  
20 רבה יותר לסיום הבניה ותוך שמדובר במי שמבחן המומחיות והבקיאות התקיים בעניינם באופן  
21 מובהק; בע"מ 30850-07-18, יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו (30.4.2020) (להלן: "עניין  
22 בובליל"), דובר במקרה בו נמכרו 12 דירות, כאשר ברקע ניצבו עוד 5 מכירות קודמות סמוכות].  
23 זאת ועוד, כאשר בוחנים את עסקאות הנדל"ן שביצע כל אחד מהמערערים במרוצת חייו -  
24 ואזכיר כי המערערים כבר אינם בני תשחורת, מתברר כי כמעט ולא היו עסקאות שכאלה. כך,  
25 אלי - לא מכר דירת מגורים (עד למכירה הראשונה בשנת 2012) מימיו, ואילו ירון - מכר רק  
26 בשנות ה-90 שליש מזכויות בדירה בה החזיק יחד עם הוריו. זאת אינה תמונה המתיישבת בנקל  
27 עם זיהוי המערערים כסוחרי נדל"ן או כמומחים בתחום זה.  
28 המשיב מזכיר שתי מכירות מקרקעין שביצעו המערערים בשנת 2014. מדובר במקרקעין שקיבלו  
29 בירושה מאביהם. אין במכירת מקרקעי ירושה, בנסיבות אלה, כל סממן עסקי. מלבד מכירת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 מקרקעי הירושה בשנת 2014, המשיב לא הזכיר כל מכירת נדל"ן בה היו המערערים אי פעם  
2 מעורבים.  
3 המשיב היה מודע לעניין זה, ולכן כאפשרות ראשונה בשומה שהוציא קבע כי יש לסווג את  
4 המכירות כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. עסקה שכזו אכן אינה מקיימת את מבחן התדירות,  
5 אולם היא עדין כלולה בסעיף 2(1) לפקודה וזאת בשל סממנים עסקיים מובהקים אחרים  
6 המתקיימים בעניינה.  
7 כך לדוגמה נקבע, מפי כבוד השופט אביגדור דורות, בע"מ 58172-01-16 טירן בניזרי נ' פקיד  
8 שומה ירושלים 3 (13.8.2020) (להלן: "עניין בניזרי") כי יש לראות עסקה בה נרכשו מקרקעין  
9 בשנת 2007, הושבחו באופן ניכר ונמכרו בשנת 2011 – כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.  
10 בנסיבות שם, דובר באדם שעסק בתחום הקבלני, ברכישה ומכירה של המקרקעין המושבחים  
11 תוך פרק זמן קצר יחסית, ובניית מתווה עסקי בו מבחינה מימונית – המכירה הייתה ככל הנראה  
12 מתוכננת וידועה מראש. אלה הם נסיבות מיוחדות, אשר אינן מתקיימות במקרה כאן. אצלנו,  
13 המקרקעין לא נרכשו לפני הבניה אלא היו ברשות המשפחה זמן רב, המערערים לא עבדו  
14 בחברות קבלניות וכלל אין אינדיקציה להכרח מימוני למכירת הדירות עד כי ניתן לומר כי זו  
15 הייתה ידועה מראש (ובהינתן הירושה שקיבלו, לא נראה כי כך היו פני הדברים).  
16 פסיקה נוספת בה נקבע כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, היא במסגרת עמ"ה 319/99  
17 חיים הס נ' פקיד שומה ירושלים (13.11.2000) (ערעור שהגוש לבית המשפט העליון – ע"א  
18 117/01 – נדחה בהסכמת המערער לאחר ששמע את המלצת בית המשפט). במקרה שם דובר  
19 על עו"ד, אשר כפי שציינן בית המשפט, המומחיות המשפטית שלו בתחומים הרלבנטיים, היא  
20 שהניבה את הרווח ושאיפרה את ביצוע העסקה. במקרה כאן, אין שום אינדיקציה לכך  
21 שמומחיותם של מי מהמערערים השפיעה על העסקה ועל רווחיותה.  
22 דוגמה נוספת לפסיקה בה נקבע כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, היא פסיקתו של  
23 כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר, במסגרת ע"מ 20435-01-11 מנחם אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר  
24 סבא (23.08.2015) (להלן: "עניין אורן") (ערעור שהוגש לבית המשפט העליון – ע"א 7009/15,  
25 נדחה ברובו המכריע במסגרת פסק דין קצר אשר אישר את הפסיקה של בית המשפט המחוזי).  
26 במקרה שם התקיימו סממנים עסקיים מובהקים, כגון – בין השאר, דובר באיש נדל"ן מובהק -  
27 בעלים ומנהל של חברות בניה, ואשר נראה כי כישוריו תרמו לעסקה הספציפית בה דובר.  
28 במקרה דנן, מדובר במי שכמעט ולא מכרו דירה מימיהם, ואשר כאמור אין עניינם דומה לנסיבות  
29 שם.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 אוסיף כי בכל המקרים שנזכרו לעיל ושנדונו בפסיקה, דובר במי שרכשו מקרקעין, השביחו  
2 אותם ומיהרו למוכרם, מה שלא מתקיים ביחס למערערים אשר החזיקו כזכור במקרקעין פרק  
3 זמן ארוך במיוחד.  
4 ד. מבחן המימון:  
5 כאשר עסקה ממומנת באמצעות מימון זר וכאשר מדובר בהלוואה קצרת טווח, הדבר עשוי  
6 ללמד על פעילות עסקית. מנגד, מימון בהון עצמי או בהלוואה ארוכת טווח, עשויים לעלות  
7 בקנה אחד עם סיווג העסקה כהונית.  
8 במקרה כאן, נלקחה הלוואה למימון הבנייה. כדרכן של הלוואות לבנייה, הייתה ההלוואה  
9 מלכתחילה לפרק זמן מוגבל, עד תום הבנייה. בשלב מאוחר יותר הושבו חלק מההלוואות, וחלק  
10 אחר מושב עד היום. יש כאן אכן מימון זר, ועניין זה נזקף לחיזוק עמדת המשיב.  
11 לצד זאת חשוב לציין את העובדה הבאה: המערערים לא מימנו את כל הפרויקט בהון זר, שכן  
12 רכיב משמעותי מאוד מהון העסקה היו המקרקעין עצמם – אשר היו כידוע הון עצמי של  
13 המערערים שנים רבות קודם לעסקה. בכך שונה עסקה זאת לדוגמה מהמקרה שנדון בעניין  
14 בניזרי, שם מומן באופן ברור החלק הארי של העסקה בהלוואות, אותן היה ברור מראש כי לא  
15 ניתן יהיה להשיב ללא ביצוע עסקת המכר – אשר היא ככל הנראה תוכננה מראש (ראו פסקאות  
16 79 ו-90 לעניין בניזרי; ובאופן דומה – ראו פסקה 10 לעניין אורן; בניגוד לכך במקרה כאן,  
17 ראו עמ' 211 לפרוטוקול ש' 8-13, שם נשאל על כך מר טביב ולא היה בידיו להציג אינדיקציה  
18 לכך שהיה ידוע מראש כי יהיה צורך במכירת דירות למימון ההלוואה).  
19 לצד האמור ובהקשר המימוני במוכן הרחב יותר, יש מקום להזכיר את הדברים הבאים:  
20 ההלוואה נלקחה על ידי משפחת עיון, תוך שבראשית הדרך, כל אחד מיחיד המשפחה ערב  
21 לחברו. לטענת המערערים, הדבר נבע מדרישת הבנק ובשים לב לגיל ההורים. כמו כן האב ז"ל  
22 מכר חלק מדירותיו (ובהן דירות שקיבל מירושת אשתו), והשיב אף חלק מההלוואה של בניו -  
23 המערערים. נסיבות אלה עשויות ללמד על שיתוף פעולה מסוים בין בני משפחת עיון. מנגד,  
24 שיתוף פעולה בין בעלים משותפים של מקרקעין, הכרחי בעסקאות מסוג זה, וכאשר מדובר בין  
25 בני משפחה קרובה, הרי ששיתוף מסוג זה – המגובה בכך שהנכס העיקרי – המקרקעין – שייך  
26 בלאו הכי להם, אינו בלתי סביר. אין שום אינדיקציה לכך כי מעבר לשלב הראשוני של לקיחת  
27 ההלוואה, הייתה בין המערערים מעורבות החורגת מזו של בעלי דירות באותו בניין גרידא. כמו  
28 כן, העובדה כי אב, בא בימים, משיב מכספי ירושת אשתו הלוואות שלקחו בניהם, אף הוא אינו  
29 חורג באופן מובהק מהתנהלות משפחתית מקובלת ואין בה כדי להוות סממן עסקי מובהק או



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 אינדיקציה המלמדת על שותפות בדירות. באופן דומה אציין כי גם כאשר מפאת גיל מתקדם של  
2 ההורים, דורש גורם כלשהו (ויהיה זה הבנק או רוכש דירה או אחר) כי ילדיהם יחתמו על ערבות/  
3 הסכמה להלוואה או לעסקה, אין הדבר בהכרח מלמד כי העסקה לא בוצעה על ידי ההורים  
4 וליחסה לילדים. אנו חיים בתקופה בה לשמחתנו תוחלת החיים עולה, ונסיבות מסוג זה עשויות  
5 להיות שכיחות יותר ויותר. בהעדר נסיבות מיוחדות וראיות של ממש המצדיקות לקבוע כאמור,  
6 יש בעיני להיזהר מקביעה המכרסמת במעמדם האישי והנפרד של הורים בגיל מבוגר. במקרה  
7 שלפניי, לא מצאתי די ראיות לקבוע כאמור. ושוב, המשיב יכול היה כבר בשלב דיוני השומה  
8 למקד את בדיקותיו ודרישותיו לכיוון זה, אלא שהוא (לטעמי בצדק) בחר שלא לעשות כאמור.  
9 אין מקום אפוא בשלב סיום ההליך המשפטי, לנתב את עיקר המחלוקת לכיוון זה, לו כאמור לא  
10 מצאתי ראיות של ממש המצדיקות סטייה מהכלל לפיו כל נישום בוגר ייבחן בפני עצמו.  
11 ה. מבחן קיומו של מנגנון עסקי: פעילות עסקית מתאפיינת בקיומו של מנגנון קבוע, המוציא לפועל  
12 את הפעילות העסקית. כך לדוגמה יש לעסקים משרד, צוות עובדים וכיוצא בזה.  
13 במקרה דנן, היה מפקח שליווה את הבנייה וקבלן שביצע אותה. לאלה (המפקח והקבלן), יש  
14 ללא ספק מנגנון עסקי. למערערים, בהקשר הרלוונטי כאן, לא נראה כי היה מנגנון כזה. אכן,  
15 בהינתן כי לדעת המשיב המדובר הוא בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, שאלת קיומו של מנגנון  
16 אינה בעלת חשיבות של מרובה.  
17 ו. מבחן ההשבחה:  
18 אירוע הוני מתאפיין לרוב בכך שעיקר הרווח נובע מעליית ערך הנכס בשוק, ולא מפעולות  
19 השבחה שיטתיות שנקט המוכר.  
20 מחד, אין שום ספק כי בניית הבניין על גבי המקרקעין, היא פעולת השבחה מובהקת. מטעם זה,  
21 מבחן ההשבחה מתקיים.  
22 מנגד, לא יכולה להיות מחלוקת כי מאז רכישת המקרקעין בשנת 1933, ערך המקרקעין  
23 הממוקמים במרכז הארץ, עלה באופן מאוד משמעותי. עליית ערך זו, אינה קשורה לפעולות  
24 ההשבחה שנקטו המערערים או שותפיהם. אכן, עניין זה היה צריך להיפתר, בהתאם להלכה  
25 בעניין פלומין, דרך ביצוע מכירה רעיונית במתכונת הקבועה בסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.  
26 המשיב כאמור לא נקט בכך.  
27 תוצאת הדברים היא כי מבחן ההשבחה אמנם מתקיים, אולם באופן ברור, לא בייחס לכל הרווח.  
28 עוד אוסיף כי לצד ההכרה בכך שמבחן ההשבחה מתקיים, אני מוצא לציין כי בניגוד למקרים  
29 אחרים שנדונו בפסיקה (כגון בעניין גיבשטיין ובעניין חזן), המערערים לא נקטו בפעולות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 שנועדו לקדם את שינוי ייעוד המקרקעין ואף לא פעלו להגדלת היקף זכויות הבנייה. שינוי  
2 הייעוד נבע מתכנית שקידמו גורמים אחרים, אשר למעשה הוכתבה למערערים (וזאת מבלי  
3 שישמע מכך כאילו הם לא נהנו מפירותיה). זאת ועוד, יש לפנינו נסיבות מיוחדות, אשר הוכתבו  
4 על ידי התכנית, לגביה למערערים לא הייתה כל השפעה. משקבעה התכנית כי בנייה על גבי  
5 המקרקעין יכולה להתבצע רק יחד עם בעלי החלקה הסמוכה, היה בכך כדי לפגוע פגיעה ממשית  
6 ביכולת של המערערים ובני משפחתם לבצע משהו שונה ממה שעשו (ניתן היה כמובן למכור  
7 את המקרקעין, אולם בנסיבות כאלה בהן הוכתבה מגבלה תכנונית אשר חייבה את שיתוף בעלי  
8 הקרקע השכנה, היה לכך בהכרח מחיר, והדרך בה נקטו המערערים היא במידה רבה תוצאה של  
9 תכתיב זה).

10 ז. מבחן המומחיות והבקיאות:

11 פעילות עסקית מתאפיינת בכך שהיא מתבצעת על ידי מי שהוא בקיא ומומחה לדבר. העדר  
12 מומחיות ובקיאות, עולה בקנה אחד עם סיווג הוני.

13 איש מבין המערערים, אינו מומחה מובהק לבנייה ומכירה של מקרקעין. אין המדובר בקבלנים  
14 או בכאלה שיש להם ניסיון של ממש בכגון זה, מסוג המקרים שנדונו בפסיקה. לגבי ירון, הרי  
15 שאין לו ניסיון כלל בתחום הנדל"ן. לגבי אלי, התמונה מעט מורכבת יותר. במסגרת חברת נוף,  
16 עסקו בעבר אלי והאב ז"ל גם בתיווך של נדל"ן מסחרי, וזאת לצד ייבוא ושיווק מטבחים  
17 והרכבתם – תחום בו הייתה עיקר פעילותם. לחב' נוף צבורים הפסדים במיליוני ₪ כתוצאה  
18 מפעילותה בתחום המטבחים ולדברי העד מטעם המערערים, רו"ח סער – אשר טיפל בדיווחים  
19 למשיב, פעילות התיווך נעשתה לפני שנים רבות ובהיקף מצומצם של פעולות בודדות (עמ' 12  
20 לפרוטוקול, ש' 19-20). המשיב, אשר בידיו הנתונים, לא הציג תמונה אחרת. כמו כן, הקמת  
21 מלון באומן שבאוקראינה באמצעות חברת בת, אף היא משקפת ככל הנראה התנסות מסוימת  
22 בתחום הנדל"ן. אלי טוען בהקשר זה כי המלון נבנה על ידי קבלן אוקראיני, שהוכתב לחב' נוף  
23 על-ידי חסידי ברסלב וגורמים מקומיים, וכי למעשה לחב' נוף לא היה יד ורגל בבנייה. בהקשר  
24 זה טוענים המערערים כי הם סיפקו למשיב כל מידע שביקש מהם, וכי שאלות שונות שהציבה  
25 ב"כ המשיב, עלו לראשונה במהלך שמיעת הראיות (בעמ' 222 לפרוטוקול אישר העד מטעם  
26 המשיב, מר טביב, כי עניין זה לא עלה בדיוני השומה). עוד ציין המשיב בהקשר של אלי, כי  
27 ברשותו מספר דירות בקנדה, אותם הוא משכיר.

28 כך או אחרת – ואדגיש כי אין לפניי אינדיקציה של ממש לחוסר שיתוף פעולה מצד המערערים  
29 עם המשיב בהליכי השומה (ראו עמ' 186 לפרוטוקול, שם העד מטעם המשיב מאשר כי לא





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 הייתה בעיה של ממש מסוג זה), התמונה העולה מן הדברים היא כי לאלי (וכנראה גם לאב ז"ל),  
2 יש ניסיון מסוים בתחום הנדל"ן, אולם אין המדובר על ניסיון משמעותי מהסוג שנזכר לא אחת  
3 בפסיקה. כך לדוגמה, בעניין חזן דובר במי שבמקביל לעסקאות שנדונו שם, שיווק מגרשים  
4 בהיקף ניכר. בעניין פלומין דובר במשפחה של קבלני בניין, שבנייה ומכירה הייתה מלאכתם  
5 מזה שנים ארוכות. בעניין גיבשטיין דובר במי שפעילותם העסקית היא בתחום הנדל"ן, והיקפה  
6 של פעילות זו רב (דובר שם במכירות בסכומים העולים על רבע מילארד ₪ ובשיווק של  
7 מקרקעין עליהן נבנו כ-1500 יחידות דיור). אף אחד מהמעוררים אינו מתקרב כלל לניסיון כגון  
8 זה. אכן, כפי שנקבע כבר בפסיקה, המומחיות הנדרשת אינה בהכרח מיוחדת במינה, אולם נראה  
9 כי כאן היא אינה מגיעה אף לרף הנמוך (כאמור, ירון – נטול כל ניסיון בתחום, ולאלי – ניסיון  
10 מסוים אך לא מובהק – ויעידו על כך העדר עסקאות קניה ומכירה קודמות).  
11 המערערים חברו לקבוצת משי. בין שלושת חברי קבוצת משי, מצוי מר שי שלום, הבעלים של  
12 חב' דונה, חב' בנייה הגדולות והמנוסות. לא יכולה להיות מחלוקת כי שי שלום הוא אכן מומחה  
13 בתחום בניית דירות ומכירתם. כמו כן, צביקה משי הוא בעל ניסיון בתחום הפיננסי, ומתתיהו  
14 גנור הנו רו"ח מנוסה אשר סיפק לפרויקט שירותי ניהול חשבונות בהיקף מאוד מצומצם (כפי  
15 עול אף מעדות העד מטעם המשיב, מר טביב, בעמ' 203 לפרוטוקול). עוד אוסיף כי אשתו של  
16 אחד מחברי קבוצת משי היא עורכת דין, והיא סייעה בליווי המשפטי של הפרויקט, בתמורה  
17 לשכר שקיבלה ולצידו של משרד עורכי הדין שהכין את ההסכמים.  
18 המשיב טוען כי יש לייחס למערערים מומחיות ובקיאיות שילוחית, מכוח חברתם לקבוצת משי.  
19 כאמור, לא יכולה להיות מחלוקת כי שי שלום הוא מומחה בתחום. מבחינה עקרונית, בהחלט  
20 ייתכן כי במקרה מסוג זה ייקבע כי נוצרה אף אצל אחרים שחברו אליו, מומחיות ובקיאיות  
21 שילוחית. אלא שבמקרה דנן, איני סבור כי כך יש לקבוע, וזאת מכמה טעמים:  
22 א. כלל לא נראה כי שי שלום היה מעורב באופן ממשי בתהליכי הבנייה. במידה מסוימת,  
23 להיפך. חב' דונה ניגשה למכרז שנערך לשם בחירת הקבלן, ולא זכתה במכרז. אין אפוא די  
24 בעצם החבירה אל שי שלום (כחלק מקבוצת משי), כדי להביא לביסוסה של טענת בקיאיות  
25 שילוחית. אציין כי חברי קבוצת משי נחקרו על ידי המשיב, וחקירה זו לא העלתה  
26 אינדיקציה כלשהיא לביסוסה של מעורבות של שי שלום, המקימה למערערים בקיאיות  
27 שילוחית מכוח החבירה אל קבוצת משי [בהקשר זה אפנה לעמ"ה 63/97 פרץ נאוה נ' פקיד  
28 שומה תל-אביב 3 (19.8.2002), פסקאות י-יא, שם נקבע כי לא כל התייעצות עם איש מקצוע,  
29 תבסס טענת בקיאיות שילוחית].



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 ב. חברי קבוצת משי מכרו אף הם דירות, ואת פעילותם לא סיווג המשיב כעסקית. המערערים  
2 העלו בעניין זה טענת אפליה, והמשיב כלל לא טרח להתייחס לכך (מעבר לטענה כי פרטי  
3 העסקאות חוסות תחת חיסיון, ולכן הוא מנוע מלפרטן). יש קושי לייחס לפלוני  
4 (המערערים) בקיאות שילוחית מכוח חבירתו לאלמוני (קבוצת משי), ואילו את אותו  
5 אלמוני לא למסות באופן דומה ואף כלל לא לנמק מדוע כך נעשה.  
6 העולה מכל האמור הוא כי על אף שלאלי יש ניסיון מסוים בתחום הנדל"ן, איני סבור כי ניסיון  
7 זה עולה כדי מומחיות ובקיאות בביצוע העסקה הנבחנת כאן. המערערים שכרו את שירותיהם  
8 של אנשי מקצוע – ובעיקר את המפקח והקבלן. אלה היו אחראים כלפי המערערים, כמו גם  
9 כלפי חברי קבוצת משי, לביצוע ההליך כולו, מראשיתו עד סופו. בכך אין כדי ליצור למערערים  
10 בקיאות שילוחית, שהרי לא ניתן לדמיין בנייה על-ידי מי שאינו אמון על כך, ללא שכירת  
11 שירותיהם של אנשי מקצוע. אם נראה בכך משום יצירת בקיאות שילוחית, הרי שזה יהיה דינו  
12 של כל מי שמזמין שירותי בנייה, ואין צריך לומר כי לא כך הם פני הדברים.  
13 זאת ועוד, עיון בהסכם עם הקבלן (נספח י' לתצהיר אלי) מלמד כי זה התחייב לבצע את כל  
14 הבנייה – עד למסירת מפתח. יש ממש בטענות המערערים כי שכירת חברה קבלנית בדרך זו,  
15 מלמדת על כך שהמערערים לא היו בקיאים ברזי הבנייה וכי שרביט הניצוח על המלאכה הופקד  
16 בידי גורם מקצועי. בהקשר זה אפנה לדבריה של כבוד השופטת אורית וינשטיין בעניין בובליל,  
17 פסקה 48:

18 "דומני, כי דווקא דרך התנהלות זו של המערער, אשר בחר קבלן לכל תחום, ריכז את כל  
19 הנושאים בידיו, בחר ורכש בעצמו חומרים - אינה התנהלות האופיינית למי שאינו בקיא  
20 בתחום הנדל"ן. הדעת נותנת, כי מי שאינו בקיא ואין לו מומחיות דווקא יעדיף למסור  
21 בידיו של קבלן אחד את ביצועו של כל פרויקט הבניה, מאשר להתעסק בעצמו במציאתם  
22 ושכירתם של מספר קבלנים לכל תחום הנדרש להקמת בניין".

23 בניגוד למקרה שנדון בעניין בובליל, המערערים בחרו "למסור בידיו של קבלן אחד את ביצועו של  
24 כל פרויקט הבניה", ובכך דרך התנהלותם מאפיינת התנהלות של מי שאינו מומחה ובקיא בתחום  
25 הנדל"ן.

26 אכן, הוקמה בין קבוצת משי למשפחת עיון קבוצת היגוי, שמטרתה ניהול הפרויקט ופיקוח על  
27 התקדמותו. לאחר עיון בפרוטוקולים של ועדת ההיגוי, לא מצאתי בהם דבר החורג באופן ממשי  
28 מהתנהלות רגילה של בעל נכס המעוניין לפקח על הנבנה על מקרקעיו. על אף שהועברו אל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 המשיב כל הפרוטוקולים שהיה חפץ לעיין בהם, לא עלה בידיו להצביע על מומחיות ובקיאיות  
2 של המערערים או מי מחברי קבוצת משי המשתקפת מהם.
- 3 עינתי אף בטענות המשיב בעניין התביעה שהגיש אלי כנגד חברי קבוצת משי, ובטענה כאילו  
4 יש בה ללמד כי אלי היה מומחה שניהל את פרויקט הבנייה. במסגרת כתבי הטענות שהוגשו  
5 שם, כל צד הילל את עצמו והכפיש את יריבו, כדרכם של כתבי טענות מסוג זה ואולי אף מעט  
6 מעבר לרגיל. לא היה בדברים אלה כדי לשנות את תמונת הדברים אודות מידת המומחיות שיש  
7 לייחס לאלי, ולבקיאות השילוחית שיש לייחס מכוחו אף לירון. בתמצית אומר כי איני סבור כי  
8 שי שלום, בעלים ומנכ"ל חב' דונה, הפקיד בידי אדם נעדר ניסיון של ממש כמו אלי, את ניהול  
9 בניית הבניין. אין לכך כל ראיות של ממש והדבר אף אינו מתיישב עם מבחן השכל הישר. הסכום  
10 שקיבל אלי במסגרת תביעה זו, לא שולם עבור שירות שנתן, ופרשנות סבירה של ההסכם שנחתם  
11 מראש בין אלי לבין קבוצת משי הוא כזה המייחס נכונות של חברי קבוצת משי לשלם לאלי  
12 תשלום בהתאם למידת הרווחיות שתתגלה בפרויקט שאלי "תיווך" לקבוצת משי.
- 13 ח. ההיקף הכספי:
- 14 מבחן זה משתנה בהתאם לנסיבות כל מקרה ומקרה.
- 15 ההיקף הכספי של עלויות הבנייה, היה ניכר. משפחת עיון לקחה הלוואות שעלו לכ- 23 מיליון  
16 ₪. מדובר בבניית בניין באזור מהיקרים בארץ ושנטען כי נבנה באיכות גבוהה, ולכן אין  
17 להתפלא כי זו עלות הבנייה. אלא שלצד זה יש לזכור כי הלוואה זו התחלקה בין ארבעה לוויים,  
18 כך שכל אחד מהמערערים לקח למעשה הלוואה בסכום של כ- 5.75 מיליון ₪. כאשר זוכרים כי  
19 כל אחד מהמערערים היה זכאי לכ- 4 דירות, הרי שהיקף הכספי של הלוואה, אינו כה גדול.  
20 וכפי שכבר נאמר, לא הרי מקרה בו נלקחת הלוואה המממנת את כל הפרויקט – ובכלל זה אף  
21 רכישת המקרקעין, כהרי מקרה כגון זה שלפנינו בו רכיב מהותי זה מהעסקה מצוי כבר מקדמת  
22 דנא בידי המערערים.
- 23 שווי שלוש המכירות שביצע כל אחד מהמערערים (כמפורט לעיל בפרק העובדות), כמובן אינו  
24 שווי מבוטל. האזור בו נרכשו המקרקעין בשנת 1933, הפך ברבות הימים לאזור יקר, ושווי  
25 הדירות הוא בהתאם. לצד זאת אדגיש כי מדובר בשווי הרגיל של דירות באזור זה, ואין בעסקה  
26 כל אינדיקציה לרווח מיוחד. לזאת אוסיף ואזכיר כי חלק ניכר מהרווח נובע בהכרח מעליית ערך  
27 המקרקעין, שהיא רכיב משמעותי בנסיבות תיק זה, בו נרכשו המקרקעין לפני זמן כה רב. רכיב  
28 זה משקף כפי שכבר נכתב, רווח בעל גוון הוני. המערערים טוענים כי ינוטרל רכיב רווח זה, כמו  
29 גם רכיב עליית ערך המקרקעין מאז תחילת הבנייה (2007) ועד למכירת הדירות (2012, 2015 ו-



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 – אשר כידוע היה גבוה בשנים אלה (בעמ' 230-231 לפרוטוקול הוצגו ע"י ב"כ  
2 המערערים לעד מטעם המשיב נתונים בעניין זה), יתברר כי רכיב הרווח שנבע מהבנייה –  
3 מצומצם. טענה זו לא הוכחה באופן מפורט, אולם חלק ממנה מתיישב עם השכל הישר וניסיון  
4 החיים (ידוע כמובן כי מחיר הקרקעות במרכז הארץ עלה באופן ניכר מאז רכישת המקרקעין  
5 במקרה דנן), וכפי שנכתב – אכן אין אינדיקציה כי הופק רווח חריג – ודאי לא כזה שנבע מאיזו  
6 פעולה ייחודית שביצעו המערערים (כגון זה שהיה במקרה שנדון בעניין אורן ואך לא כזה שהה  
7 בעניין בניזרי).  
8 ט. "מבחן העל":  
9 מבחן זה בוחן ממבט מקיף, את מכלול הנסיבות האופפות את ביצוע המכירות.  
10 נסיבות ביצוע העסקאות, אינן מלמדות על כניסה מכוונת לפרויקט שמטרתו העיקרית הפקת  
11 רווחים ממכירת המקרקעין. המקרקעין לא נרכשו על ידי המערערים סמוך לביצוע העסקה, אלא  
12 הם היו ברשותם עשרות שנים וברשות משפחתם קרוב לשמונים שנה. המערערים לא פעלו  
13 לשינויי ייעוד המקרקעין, אלא מצב הדברים הוכתב להם על ידי גורמים חזקים מהם (ובעיקר  
14 העירייה אשר יחד עם קבלנים מובילים יזמה את התכנית). התכנית שנקבעה היא שהכתיבה את  
15 ההכרח לחבור אל בעלי הקרקע השכנה, שכן לא ניתן היה לבנות בדרך אחרת. כמובן, ניתן  
16 לטעון כי איש לא מנע מהמערערים למכור את זכויותיהם במקרקעין ולא לבצע את הבנייה,  
17 אולם דומני כי אין זה נכון לומר לאנשים שמשפחתם החזיקה במקרקעין עשרות שנים, כי חובה  
18 עליהם לבחור באפשרות המשתלמת פחות וכי אם לא יעשו כן ייחשבו כסוחרי נדל"ן.  
19 מבנה העסקה שנחתמה מול הקבלן, לפיו הוא לבדו אחראי להשלמת כל רכיבי הבנייה, מאפיין  
20 התנהלות של מי שאינו בקיא בתחום הבנייה ואינו מבקש בעצמו לנהל את הדברים. ושוב, ייתכן  
21 כי מעט סולידי יותר היה אם היו המערערים נקשרים בעסקת קומבינציה ולא מזמינים בעצמם  
22 שירותי בנייה, אולם לטעמי מרחיק לכת יהיה לטעון כי די בעצם הזמנת שירותי הבנייה כדי  
23 להצדיק את הסיווג המסחרי של המכירות.  
24 המערערים קיבלו דירות בירושה, ובסופו של יום החזיק כל אחד מהם בשבע דירות בבניין.  
25 מתוכם מכר כל אחד מהמערערים שלוש דירות, בפרק הזמן שבין 2012 עד 2016. אין המדובר  
26 בפעילות של מה בכך, אולם מנגד ובשים לב למכלול הנסיבות – איני סבור כי מדובר בהתנהלות  
27 מסחרית מובהקת. מכירה המתבצעת 4 ו- 5 שנים לאחר תום הבנייה, אינה דרך התנהלות רגילה  
28 של סוחרי נדל"ן ואף לא של מי שמבקש לממש רווח מהיר בדרך של ביצוע עסקת אקראי בעלת  
29 אופי מסחרי. אציין כי במהלך חקירתו השיב נציג המשיב בכנות, כי אין זוכר מקרה נוסף בו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 סיווג מכירת דירות בהיקף כגון זה כפעילות עסקית. לעובדה כי המערערים כמעט ולא ביצעו  
2 מכירות נדל"ן מימיהם קודם לכן ולעבודה כי לא מכרו דירות בבניין אף לאחר מכן, יש גם בעיני  
3 משמעות.
- 4 המשיב בסיכומיו מדגיש את המכירות שביצעה כל משפחת עיון, כאילו נעשו על ידי נישום  
5 אחד, אלא שלא כך הם פני הדברים. האב ז"ל, מכר ארבע דירות במהלך שנת 2009, קודם לסיום  
6 הבנייה, ודירה נוספת במהלך שנת 2011. אין שום אינדיקציה של ממש כאילו עסקאות אלה  
7 בוצעו למעשה על ידי המערערים ולא על ידי האב. מכירות אלה דווחו הן למנהל מיסוי מקרקעין  
8 והן לפקיד השומה (כך על מדברי העד מטעם המשיב, בעמ' 228-229 לפרוטוקול). ייתכן כי  
9 ניתן היה לסווג מכירות אלה, אשר נעשו בתכיפות רבה יותר וקודם לסיום הבנייה, כעסקאות  
10 פירותיות, אלא שלמרות שעסקאות אלה דווחו כחוק הן למנהל מיסוי מקרקעין והן למשיב (כפי  
11 שאישר העד מטעם המשיב, בעמ' 228-229 לפרוטוקול), נמנע המשיב מלהפעיל את סמכותו  
12 ולעשות כן. כך או אחרת, אין לזקוף לבנים "חטאם" של אבות, ואין לראות באנשים בוגרים  
13 כאילו הם שותפים בעסקאות שלא הם ביצעו. העובדה כי בסופו של יום חולק עיזבון האב (אשר  
14 ירש את אשתו) בין ילדיו, אינה מלמדת כמובן כי מראש בשנת 2009 היו אלה הבנים שביצעו  
15 את העסקאות במקרקעי האב ז"ל. אין אפוא בסיס של ממש, בנסיבות כאן, לראות את משפחת  
16 עיון כחטיבה אחת. למעלה מן הצורך אציין כי טענה מסוג זה, הייתה צריכה לעלות באופן ברור  
17 בשלב דיוני השומה ואין מקום לנסות ולהציג תמונה מסוג זה בשלב מאוחר של הליך הערעור.  
18 לאור האמור, אני סבור כי מבחן העל, המתבונן על האירועים ממעוף הציפור, תומך בעמדתם  
19 של המערערים ומצדיק את הותרת הסיווג ההוני על כנו.
- 20
- 21 81. בקביעתי כאמור, איני מתעלם מהצדדים האחרים שיש למכירות, ואשר בנסיבות אחרות עלולים  
22 להביא לסיווג מקרה דומה כהכנסה פירותית. אלא שבנסיבות כאן, ובשים לב למכלול העניינים  
23 שנסקרו לעיל ופרטיהם הייחודיים, אני סבור כי מדובר במקרה גבול הנוטה למישור ההוני ולנוכח  
24 מכלול הנסיבות, מצדיק את קבלת הערעורים והותרת השומות הסופיות של מנהל מיסוי מקרקעין  
25 על כנו.
- 26 די באמור עד כה, כדי לקבל את הערעורים, אלא שאני מוצא כי יש למסקנה זו חיזוק נוסף – בדמות  
27 טענת ההסתמכות והכללים שנקבעו לצורך תיקון החלטה מינהלית בה נפלה טעות. לכך אפנה בסעיף  
28 הבא.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

82. טענת הסתמכות: המערערים טוענים כי הסתמכו על כך שמכירות הדירות על ידי אביהם סווגו כהוניות (המכירות דווחו הן למנהל מיסוי מקרקעין והן למשיב; ראו עמ' 227-229 לפרוטוקול, שם חזר בו העד מטעם המשיב מהטענה כי עסקאות האב לא דווחו למשיב). יתירה מכך, הם הסתמכו אף על כך שמכירה שביצע כל אחד מהם בשנת 2012, סווגה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין בשומה סופית כעסקה הונית. שתי המכירות הנוספות שביצע כל אחד מהמערערים, בוצעו מספר שנים לאחר מכן, רק לאחר שהתברר כי הסיווג ההוני נותר על כנו.
- החלטת המשיב לשנות את השומה הסופית של מנהל מיסוי מקרקעין ביחס לעסקה משנת 2012, נעשתה לאחר שחלפו למעלה מ-4 מאז בוצעה העסקה. סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מאפשר לתקן שומה, במקרים המתאימים, תוך פרק זמן שאינו עולה על 4 שנים.
- אכן, אין חולק כי המשיב רשאי לשוב ולבחון עסקאות ששם מנהל מיסוי מקרקעין, ולקבוע כי מדובר בעסקאות מסחריות. המשיב פעל בתוך פרק הזמן הקבוע לכך בפקודה. אלא שכפי שנקבע בהלכה ותיקה, זכות זו השמורה אכן למשיב, צריכה להיבחן מבעד למשקפיים של סמכותה של רשות מינהלית לתקן את החלטותיה. וכפי שנקבע בפסקה 30 בעניין חזן:
- על-פי המשפט המינהלי, נקודת המוצא היא כי השינוי יותר במקרים "כבדי משקל" (ע"א 1928/93 רשות ניירות ערך נ' גבור סברינה מפעלי טקסטיל בע"מ [13], בעמ' 193).
- הבדיקה היא בדיקה נסיבתית ממקרה למקרה (בג"ץ 5760/93 פלוגית נ' ועדת התלונות על-פי חוק הפסיכולוגים, התשל"ז-1977 [14], בעמ' 204). בכל מקרה, יש לאזן בין השיקולים השונים על רקע כלל הנסיבות, ובכלל זה מידת ההסתמכות של הפרט על ההחלטה, הנזק שנגרם לפרט או עלול להיגרם לו, מהותו של האינטרס הציבורי שאותו מבקשים לקדם, סוג הטעות, הגורם האשם בטעות ועוד (ראו, בין היתר: ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ [15], בעמ' 451; ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקניין פיצויים, תל-אביב [16], בג"ץ 15/96 תרמוקיר חורשים נ' הרשות השנייה לטלוויזיה ולרדיו [17], בעמ' 410; י' זמיר הסמכות המינהלית (כרך ב) [45], בעמ' 1012-981).
- דברים אלה הביאו את כבוד הנשיא (דאז) השופט א' ברק, לקבוע כי ביחס לעסקה הראשונה שבוצעה שם ואשר השומה של מנהל מיסוי מקרקעין הפכה בעניינה לסופית, לא היה מקום להתערבותו של פקיד השומה, שכן:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 החלטתו של מנהל מס שבח הייתה החלטה אפשרית בהחלט, ואין לומר כי מוכן  
2 שהעיסקה היא עיסקה פירונית שאינה בסמכותו של מנהל מס שבח. מנהל מס שבח קבע  
3 שומה סופית לעיסקה, ונוצר אינטרס הסתמכות ראוי להגנה.  
4  
5 הלכה זו שנקבעה בעניין חזן, יושמה בפסיקה. ראו לדוגמה בתיק ע"מ 10-01-38937, ע"מ 39072-  
6 01-10, דוד פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה (22.7.2012) מפי כבוד השופט ר' סוקול, בפסקה 40:  
7 "כפי שפורט לעיל איני צריך לקבוע מסקנה נחרצת לעניין סיווג העסקאות, שכן די בכך  
8 שהסיווג של עסקאות מכר הדירות כעסקאות במישור ההוני, וההכנסה ממכירת הדירות  
9 הינה הכנסה הונית, הינו סיווג אפשרי וסביר כדי לשלול מהמשיב את סמכותו לשנות את  
10 קביעת מנהל מיסוי מקרקעין.  
11 [על פסק דין זה לא הגיש פקיד השומה ערעור, תוך שבעניין פלומין (פסקה 124), אשר עסק באותה  
12 פרשייה אך בהקשר זה של סיווג המכירות - בייחס לנישומים אחרים, המשיב הסביר כי בעניין שנדון  
13 בבית המשפט המחוזי על ידי כבוד השופט סוקול, דובר במוכרים נעדרי מומחיות מובהקת בתחום  
14 הנדל"ן, בשונה מזו שיש לייחס לנישומים אחרים שעניינם נדון בעניין פלומין]  
15 מדברים אלה עולה כי כאשר החלטתו של מנהל מיסוי מקרקעין היא "החלטה אפשרית" ואינה בלתי  
16 סבירה, יש לעיתים להעדיף את אינטרס ההסתמכות של הנישום ולא לאשר את התערבותו של פקיד  
17 השומה. אזכיר כי הנסיבות שנדונו בעניין חזן היו של מי שעסק בין השאר בשיווק של מאות יחידות  
18 דיוור, במסגרת פעילות עסקית ממוקדת ביחס למקרקעין שרכש זמן קצר יחסית קודם לכן ואשר פעל  
19 לשינויי ייעודם, כך שההצדקה לכאורה להחלטת פקיד השומה במקרה שם, הייתה מובהקת הרבה  
20 יותר מזו שבמקרה דנן.  
21 לאור זאת וביישום למקרה שלפניי, איני סבור כי בשים לב למכלול הנסיבות, החלטת מנהל מיסוי  
22 מקרקעין לראות בעסקאות כעסקאות הוניות אינה "החלטה אפשרית". משכך, הרי שאינטרס  
23 ההסתמכות מצדיק אף הוא, בנסיבות המיוחדות ערעור זה, את הותרת שומותיו של מנהל מיסוי  
24 מקרקעין על כנן.  
25 בשולי הדברים אוסיף כי מאז פסק הדין בעניין חזן, חלפו שנים רבות ומערכות המחשוב שבידי  
26 המשיב השתכללו באופן משמעותי. אין כיום כל בעיה טכנולוגית להבטיח כי מידע אודות עסקת  
27 נדל"ן תועבר לידי המשיב בזמן אמת, סמוך למועד בו דווחה למנהל מיסוי מקרקעין. נוכח שיפור  
28 טכנולוגי זה, מתחזקת ההצדקה לצפות כי המשיב יפעיל את סמכותו לתיקון שומות תוך פרק זמן  
29 סביר ולא בחלוף מספר שנים. רשות המיסים ידעה על מכירת הדירות על ידי משפחת עיון כבר בשנים  
30 2009, 2011 ו-2012. הטענות שהעלה המשיב, יכלו להתגבש כבר אז. שתיקתה של רשות המיסים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 (באמצעות מנהל מיסוי מקרקעין מרכז והמשיב) במשך שנים, יכלה בצדק ליצור אצל המערערים  
2 אינטרס הסתמכות לגיטימי, אשר פגיעה בו דורשת הצדקה של ממש. בשים לב לגבוליות הסיווג  
3 ובהתאם להלכה בעניין חזן בהקשר זה, איני סבור כי הצדקה לכך קיימת במשקל הנדרש.  
4 אדגיש - כפי שנקבע בעניין חזן, כי לא בכל מקרה בו יחלוף פרק זמן כאמור, בהכרח ייקבע כי אין  
5 בסמכותו של פקיד השומה לתקן את השומות. כפי שנקבע שם – "הבדיקה היא בדיקה נסיבתית ממקרה  
6 למקרה". כל מקרה ונסיבותיו. הנסיבות המייחדות מקרה חריג זה בו הוחזקו המקרקעין במישור ההוני  
7 פרק זמן כה רב, והעדר כל פעילות עסקית מובהקת של קנייה ומכירת נדל"ן מאידך, מצדיקים בעיני  
8 את הותרת שומות מנהל מיסוי מקרקעין כפי שהן. בהקשר זה אוסיף ואציין כי שקלתי האם יש מקום  
9 להבחין בין המכירות השונות שביצעו המערערים, כפי שנעשה גם בעניין חזן, אולם בשים לב לכך  
10 שאני סבור כי במקרה כאן הסממנים העסקיים מובהקים הרבה פחות מזה שהיה בעניין חזן, לא  
11 מצאתי כי נכון בנסיבות כאן לערוך הבחנה מסוג זה. העובדה כי המשיב בחר להוציא שומות מופרזות  
12 העומדות בסתירה להלכה שנקבעה בעניין פלומין, אף היא אינה מחזקת את ההצדקה לבצע הבחנה  
13 שכזו, נוכח מכלול נסיבות המקרה.
- 14 83. טענת אפליה: המערערים העלו טענת אפליה, ממנה למעשה התעלם המשיב. בהתאם לטענה זו,  
15 חברי קבוצת משי מכרו דירות בבניין, ועל אף שהנטייה לסווגם כעסקאות מסחריות לכאורה גדולה  
16 מאת המערערים (שהרי בניגוד למערערים, הם רכשו את המקרקעין סמוך לבנייה ולמכירה, וכן לכל  
17 הפחות בשל מומחיותו המובהקת של שי שלום – חבר הקבוצה) - הם לא מוסו כעסקאות פירותיות.  
18 בהעדר התייחסות של ממש מטעם המשיב, איני יודע את פרטיהן של עסקאות אלה, וכמובן שלא  
19 אביע עמדה בעניינן שאינו עומד כאן לדיון כלל. לצד זאת, אציין כי אני מוצא יותר מטעם לפגם  
20 להעדר התייחסות ברורה של המשיב לטענת המערערים בעניין זה, שכן מדובר במצב הדורש הסבר  
21 – וחובה היה על המשיב לדעת זאת. חובה היה על המשיב לקחת ברצינות את טענת האפליה  
22 ולהפריכה (ואם יש חשש לפגיעה בפרטיות, ניתן במקרים המתאימים לחשוף חלק מהפרטים רק  
23 לבית המשפט, כאשר פרטים כלליים נראה שאף זכותם של המערערים לדעת).
- 24 כדבר שבשגרה, יש לצפות כי צדדים לאותה עסקה, ימוסו באופן דומה. כאשר המצב אינו כך, על  
25 המשיב לספק לדבר הסבר. אם לא נאמר כן, תרחף בצדק תחושת אפליה – אשר ייתכן מאוד כי אין  
26 לה כל בסיס.
- 27 לביקורת זו על כך שהמשיב לא מצא לספק הסבר לדרך התנהלותו, לא היה משקל לעניין ההחלטה  
28 לקבל את הערעורים, אליה הגעתי בלאו הכי. אלא שלמרות זאת, מצאתי לנכון לכתוב את הדברים,  
29 ולו מטעמים צופי פני עתיד.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 .84. כאמור בפירוט לעיל, אני סבור כי המקרה שלפניי משקף מקרה גבול, הנוטה לכיוון הסיווג ההוני.  
2 לאור זאת ובשים לב למכלול הנסיבות, אני סבור כי דין הערעורים להתקבל.  
3 לאור מסקנה זו, איני נדרש לטענות נוספות שהעלו המערערים ושלאור המסקנה אליה הגעתי אינן  
4 דורשות הכרעה.  
5 בשולי הדברים אציין כי פסיקתי, למיטב הבנתי, נעשתה על בסיס הדין הקיים. בהתאם לדין זה,  
6 ניתנות הקלות מס בעת מכירת דירות במישור ההוני, ומהטבות אלה, כפי שאישר מנהל מיסוי  
7 מקרקעין בשומותיו, נהנו – כמו רבים אחרים, אף המערערים. יש מקום לתהות האם יש הצדקה  
8 למתן הטבות המס הנדיבות הניתנות במסגרת חוק מיסוי מקרקעין, בעת מכירה הונית של דירות  
9 מגורים שאינן דירת מגורים יחידה ואינן משמשות למגורי המוכר. הטבות אלה מביאות לחלוקת נטל  
10 המס באופן שקשה להצדיקו, ודומה כי טוב יהיה אם המחוקק יבחן את הדברים. על אף הערה זו,  
11 כמובן שלא סברתי כי יש לתקן מצב זה בדרך של סיווג המכירות שביצעו המערערים כעסקאות  
12 פירותיות, סיווג שאיני חושב כי בנסיבות העניין כאן הינו הסיווג נכון.  
13

14 .85. סוף דבר:

15 מכל הטעמים שפורטו לעיל, אני מוצא כי דין הערעורים להתקבל.  
16 המשיב יישא בהוצאות כל אחד מהמערערים, בסך של 25,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים,  
17 שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.  
18

19 ניתן לפרסם את פסק הדין.  
20

21  
22 ניתן היום, ג' תשרי תשפ"ב, 09 ספטמבר 2021, בהעדר הצדדים.  
23

24   
25 אבי גורמן  
26  
27  
28



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2021

ע"מ 17521-02-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 1843-03-19 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 46744-02-18 עיון נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1

2