



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1209-07 אשטרום מרכזי מסחר ומלונאות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

אשטרום מרכזי מסחר ומלונאות בע"מ
ע"י בא כח עוה"ד אליעזר צוקרמן

המערערת

נגד

פקיד שומה תל-אביב 1
ע"י בא כח עוה"ד אלפא ליבנה

המשיב

2

3

פסק דין

לפני ערעור על צווי שומה שקבע המשיב למערערת על שנות המס 2003 ו- 2004.

4

5

6

7

רקע

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

40

41

42

43

44

45

להלן תמצית נימוקי השומה:

א. התשלומים בסך 5,000,000 ₪ ו- 1,100,000 ₪ מתייחסים למכר זכויות במקרקעין, ועל כן,

היה על המערערת לדרוש להכיר בתשלומים אלה כהוצאה במסגרת הדיווח למיסוי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1209-07 אשטרום מרכזי מסחר ומלונאות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

- 1 מקרקעין שאז ניתן היה לבחון את דרישתה בהתאם להוראות סעיף 39 לחוק מיסוי
- 2 מקרקעין (שבח ומכירה), תשכ"ג – 1973 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").
- 3
- 4 אשר לתשלום בסך 2,200,000 ₪ משהסכימה המערערת להפחית את סכום הניכוי בשומת
- 5 מס שבח לסך של 1,800,000 ₪ אין למתוח את הליכי השומה, ההשגה והערעור שבחוק
- 6 מיסוי מקרקעין לדו"ח ההתאמה למס לשנת 2004.
- 7
- 8 ב. התשלומים בסך 2,200,000 ₪, 5,000,000 ₪ ו- 1,100,000 ₪ ששילמה המערערת לאשטרום
- 9 (להלן: "התשלומים") לא יצאו כולם בייצור הכנסה של המערערת, כדרישת הרישא של
- 10 סעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה").
- 11
- 12 ועוד. סעיף 17 לפקודה חל על הכנסה מהמקורות המנויים בסעיפים 2, 3 ו-א/89 לפקודה,
- 13 ולא על הכנסה ממכירת זכויות במקרקעין שאינה בגדר "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.
- 14
- 15 ג. ככל שמדובר בתשלום בסך 5,000,000 ₪ שלטענת המערערת שולם לאשטרום בגין שירותי
- 16 ייעוץ עו"ד שניתנו לה משנת 1995 עד למכירת המגרש בבר אילן, לא השתכנע המשיב
- 17 בקיומה של חבות אמיתית שהתחייבה בה המערערת כלפי חברת האם ולא השתכנע בקיום
- 18 זיקה בין התשלום האמור לבין עסקת בר אילן. בדוחות המערערת וחברת האם לא נמצא
- 19 אזכור לחבות כלפי חברת האם או לריבית בשיעור 6% שלטענת המערערת התווספה לסכום
- 20 החיוב.
- 21
- 22 טענות המערערת
- 23
- 24 א. בהעדר עובדים משלה ולצורך קידום המיזמים בהם עסקה וייצור הכנסה מפיתוח, בנייה,
- 25 השכרה ומכירה של נכסי מקרקעין, רכשה המערערת מאשטרום שירותי ייעוץ, תיווך
- 26 ושיווק. לפיכך, יש לראות בתשלומים ששילמה המערערת לאשטרום בגין שירותים אלה
- 27 הוצאה עסקית פירותית הקשורה במישרין עם עסקה של המערערת ומותרת בניכוי לפי
- 28 הוראות סעיף 17 לפקודה.
- 29
- 30 ב. השגת המערערת על שומת עסקת אשמורת במיסוי מקרקעין נדונה בפני עו"ד ורד אולפין,
- 31 היועצת המשפטית לאגף מיסוי מקרקעין (להלן: "עו"ד אולפין"), אשר ביחס לסכום של
- 32 2,200,000 ₪ קבעה כי מדובר בדמי ניהול המשולמים, בין היתר, עבור הפעילות השוטפת של
- 33 אשטרום לטובת אשמורת ובשל כך הם בבחינת הוצאה המותרת בניכוי לפי הפקודה. קביעה
- 34 זו, מחייבת את המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1209-07 אשטרום מרכזי מסחר ומלונאות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1
2 ג. בהתחשב בהחלטת מיסוי מקרקעין שלא להכיר בתשלומים ששילמה המערערת לאשטרום,
3 החלטת המשיב שלא להתיר ניכוי התשלומים מכוח הפקודה מהווה טיפול בלתי הוגן בידי
4 רשויות המס שתוצאתו אי ניכוי הוצאות ותשלום מס שאינו מס אמת.

דיון

5
6
7
8 1. המערערת הגישה תצהיר מטעם רו"ח דוד דולה (להלן: "רו"ח דולה") אליו צורף הסכם
9 מיום 16.1.2003 שנכרת בין אשטרום לבין המערערת. תוקף ההסכם מיום 1.7.2002 עד ליום
10 31.12.2004 (להלן: "הסכם שירותים"). מתצהירו של רו"ח דולה עולה כי המערערת שילמה
11 לאשטרום את התשלומים אותם היא מבקשת להתיר בניכוי, מכוח הסכם השירותים, בו
12 נקבע כדלהלן:

13
14 2" (א) מוסכם בזאת כי אשטרום תעניק למרכזי מסחר שירותי ייזום,
15 פרסום, שיווק תיווך וניהול בכל הקשור עם רכישת ומכירת אחזקותיה
16 בחברות המוחזקות וכן עם מכירת/השכרת נכסיה השונים המוחזקים
17 באופן ישיר על ידי או על ידי החברות המוחזקות שלה לרבות: מציאת
18 קונים/שוכרים פוטנציאליים, ניהול משא ומתן עמם, טיפול בהחתמת
19 חוזים, הפעלת יועצים חיצוניים, טיפול בגיוסי הון, פיקוח על ביצוע
20 עבודות התאמה בנכסים הנ"ל על ידי שוכרים, טיפול בדיווח ההסכמים
21 לרשויות המס (ככל שנדרש דיווח כאמור) וכיו"ב (להלן: "השירותים").

22
23 2. מוסכם בזאת כי תמורת השירותים תשלם מרכזי מסחר לאשטרום
24 תמורה כדלקמן:

25 ...
26 (1) בפרויקט המוחזק באופן ישיר ע"י מרכזי מסחר:
27 ... (1.1)

28 (1.2) בגין כל חוזה מכר שייחתם – סך השווה ל – 5% מסכום המכירה
29 בתוספת מע"מ כדין.

30 (2) בפרויקט המוחזק על ידי חברה מוחזקת:

31 (2.1) דמי ניהול שוטפים שייקבעו מעת לעת ע"י החברות המוחזקות
32 ואשר ישולמו באופן ישיר לאשטרום.

33 (2.2) בגין מכירת אחזקות מרכזי מסחר בחברות מוחזקות, ישולם 2.5%
34 מסכום שווי העסקה"

35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1209-07 אשטרום מרכזי מסחר ומלונאות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

התשלומים בקשר עם עסקת בר אילן

- 1
- 2
- 3 2. לתצהירו של רו"ח דולה צורף העתק חשבונית מספר 4062 שהוציאה אשטרום ביום 13.6.04
- 4 ולפיה חויבה המערערת בסך 5,000,000 ₪ "בגין החזר הוצ' עס' בר אילן" (נספח ג). עוד
- 5 צורף לתצהיר האמור העתק חשבונית מספר 4059 שהוציאה אשטרום ביום 13.6.2004
- 6 ולפיה חויבה המערערת בסך 1,100,000 ₪ בגין "דמי ניהול בר אילן" (נספח ד). בחשבוניות
- 7 האמורות לא מצאתי כל פירוט ביחס לשירותים שלכאורה העניקה אשטרום למערערת. גם
- 8 בתצהירו של רו"ח דולה לא מצאתי פרטים אודות היקף השירותים שלכאורה העניקה
- 9 אשטרום למערערת בקשר עם המגרש בבר אילן.
- 10
- 11 3. ביום 28.4.2010 הסכים המשיב לצירוף שלושה מסמכים לתצהירו של רו"ח דולה. שניים
- 12 מהמסמכים קשורים לתשלומים ששילמה המערערת בקשר עם עסקת בר אילן.
- 13
- 14 המסמך הראשון (נספח ז) מפרט את אופן חישוב התשלום בסך 1,100,000 ₪ ששילמה
- 15 המערערת לאשטרום בקשר עם עסקת בר אילן. בהעדר תצהיר לתמוך, לא ברור מתי נערך
- 16 המסמך האמור ומכל מקום, אין בו פרטים על השירות שהעניקה אשטרום למערערת.
- 17
- 18 המסמך השני (נספח ח). מפרט הוצאות שהוציאה אשטרום בקשר עם המגרש בבר אילן.
- 19 ההוצאות הנזכרות במסמך לא נתמכו בתצהיר ולא הוצגו חשבוניות לאימותן, למעט
- 20 חשבונית "ייעוץ" שצורפה כנספח ו לתצהירו של רו"ח דולה, לגביה הצהיר רו"ח דולה
- 21 שמדובר בהחזר הוצאות ולא בייעוץ, בעוד מהחשבונית עצמה עולה שהוצאה בגין מתן
- 22 שירותים. מכל מקום, ככל שיש במסמך זה כדי ללמד על הוצאות שהיו למערערת או
- 23 לאשטרום בקשר עם המגרש בבר אילן, נראה לכאורה שמדובר בהוצאות תכנון ומדידה
- 24 שנועדו לקידום התב"ע שאינן בגדר פעולות עסקיות שוטפות של המערערת, אלא פעולות
- 25 להשבחת המקרקעין. תמיכה למסקנה זו, ניתן למצוא ב"הואיל" הרביעי להסכם
- 26 השירותים: "וברצון מרכזי מסחר לקבל מאשטרום את השירותים הנ"ל וברצון אשטרום
- 27 להעניק למרכזי מסחר את השירותים", דהיינו ההסכם צפה מתן שירותים לעתיד ולא
- 28 התייחס לתקופה שקדמה ליום 1.7.2002.
- 29
- 30 4. זאת ועוד. מתצהירו של רו"ח דולה עולה שהשותפות תכננו להקים על המגרש בבר אילן
- 31 מבנים להשכרה ומיזם זה לא מומש. ממילא נראה שהמערערת לא נזקקה לשירותי ניהול,
- 32 פרסום שיווק והשכרה שוטפים.
- 33
- 34 5. בסעיף 5 ג' לסיכומיה (ע' 5) טענה המערערת כי הוצאותיה בעסקת בר אילן, היו קשורות
- 35 במייעוץ, למכירה גופא, ומרביתן להשבחת הנכס ולשינוי ייעודו, כשהוצאות אלה מוצאות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1209-07 אשטרום מרכזי מסחר ומלונאות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

- 1 במרוצת השנים 1995 – 2003. לטענה זו של המערערת לא מצאתי תמיכה בתצהירו של רו"ח
- 2 דולה. מכל מקום, ככל שיש ממש בטענה זו, יש בה כדי לתמוך במסקנה שהתשלומים
- 3 ששילמה המערערת לאשטרום בקשר עם המגרש בבר אילן לא היו קשורים לפעילות עסקית
- 4 שוטפת של המערערת.
- 5
- 6 .6. בהתחשב בכל אלה, נראה כי התשלומים ששילמה המערערת לאשטרום בקשר עם עסקת בר
- 7 אילן קשורים לכל היותר לשירותים שהעניקה אשטרום למערערת בקשר עם רכישת ומכירת
- 8 המגרש בבר אילן, ולא עם ביצוע המיזם העסקי שתוכנן על מגרש בר אילן ולא יצא אל
- 9 הפועל. לפיכך, אני דוחה את טענת המערערת לפיה התשלומים ששילמה לאשטרום בקשר
- 10 עם עסקת בר אילן היו קשורים במישרין עם עסקה של המערערת (סעיף 3 ב לסיכומים).
- 11
- 12 נוכח מסקנתי שלעיל ומשאין חולק שסעיף 17 לפקודה עוסק בניכוי הוצאה פירוטית (סעיף
- 13 2 א לנימוקי הערעור) נראה כי לא ניתן לראות בתשלומים ששילמה המערערת לאשטרום
- 14 בקשר עם עסקת בר אילן, הוצאה הניתנת לניכוי לפי הוראות סעיף 17 לפקודה.
- 15

התשלום בקשר עם עסקת אשמורת

- 16
- 17
- 18 .7. בתצהירו התייחס רו"ח דולה לעסקת אשמורת, וכך הצהיר (סעיף ד):
- 19
- 20 "בשנת 2003 מכרה המערערת את מניות חברת אשמורת תיכונה בע"מ
- 21 (להלן: "אשמורת") שבבעלותה.
- 22 ביקשה המערערת, במסגרת הדיווח לשלטונות מס שבח ("אשמורת"
- 23 הייתה "איגוד מקרקעין"), להכיר לה כניכוי סך של כ – 4 מיליון ₪
- 24 ששולמו כדמי ניהול לאשטרום, על פי ההסכם שיש למערערת עם
- 25 אשטרום כמובא לעיל (עפ"י ההסכם המערערת תשלם לאשטרום בגין
- 26 מכירת אחזקות המערערת בחברות מוחזקות, דמי ניהול בגובה 2.5%
- 27 מסכום שווי העיסקה; עותק מהבקשה רצ"ב ומסומן כנספח ה.
- 28 שלטונות מס שבח לא התכחשו להסכם ולאופן חישוב סכום דמי הניהול
- 29 בהתאם לו, אך טענתה של גב' ורד אולפינר, היועצת המשפטית של
- 30 שלטונות מס שבח, הייתה שמכיוון שבמסגרת ההסכם צוין שדמי
- 31 הניהול משולמים בין היתר עבור הפעילות השוטפת של אשטרום לטובת
- 32 אשמורת – הרי שלמרות שהם לא מתכחשים להסכם ולסכום שחושב
- 33 בהתאם לו, הם מוכנים להכיר רק בחלק מההוצאה אותה הוצאה
- 34 ששימשה את הכנת הסכם המכירה, ולצורך כך נקבע סכום שרירותי של
- 35 1.8 מיליון ₪. אם ברצונה של המערערת לתבוע את יתרת ההוצאה (2.2

ע"מ 1209-07 אשטרום מרכזי מסחר ומלונאות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1209-07 אשטרום מרכזי מסחר ומלונאות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 אין ספק ש"הוצאות ההשבחה" (ההוצאות שתרמו לעליית ערך
2 המקרקעין, להשבתתם, להבשלתם, וכיו"ב) – נכנסות לגדר סעיף 39 (1)
3 לחוק" (חוק מיסוי מקרקעין – מ.א.)

4
5 למרות עמדה חד משמעית זו, לא נקטה המערערת בהליך ערר הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין
6 כדי לשנות מהחלטת המנהל להתיר בניכוי רק חלק מהתשלום ששילמה לאשטרום בקשר
7 עם עסקת אשמורת (במקום זאת התקשרה עם מיסוי מקרקעין בהסכמי פשרה). בנוסף
8 בחרה המערערת שלא לדווח למיסוי מקרקעין על התשלומים ששילמה לאשטרום בקשר עם
9 עסקת בר אילן. בהתנהלות זו מנעה המערערת אפשרות להתיר בניכוי את התשלומים
10 ששילמה לאשטרום מהשבח שנצמח לה בעסקאות אשמורת ובר אילן, לפי הוראות סעיף 39
11 לחוק מיסוי מקרקעין. בחינה כזו לא ניתן לעשות במסגרת ההליך כאן, ועל כן לא ראיתי
12 לנכון להתייחס לטענות המערערת ביחס להוראות סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין
13 (בסיכומים ובסיכומי התשובה) או להסתייגותיה של המערערת מקביעות שייחסה לעו"ד
14 אולפיר במסגרת הליכי השומה במיסוי מקרקעין.

15
16 משוויתרה המערערת על הליכי השומה והערר לפי חוק מיסוי מקרקעין ונוכח מסקנתי לפיה
17 לא ניתן לראות בתשלומים ששולמו לאשטרום בקשר עם עסקאות אשמורת ובר אילן,
18 הוצאה הניתנת לניכוי לפי הוראות סעיף 17 לפקודה, איני סבור שהמשיב פעל בחוסר הגינות
19 בטיפול במערערת ובקביעת השומה לשנות המס 2003 ו- 2004 ואיני רואה מקום להתערב
20 בקביעתו זו.

סוף דבר

21
22
23
24 הערעור נדחה.
25 המערערת תישא בהוצאות המשיב ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין המשיב וכשאי מביא בחשבון את
26 ההסדר הדיוני שהושג בין הצדדים, בסכום כולל של 24,000 ₪

27
28 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
29 ניתן היום, י"ג שבט, תשע"ב (6 פברואר, 2012), בהעדר הצדדים.

30
31

32 מגן אלטוביה, שופט