



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

לפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:  
כבוד השופטת רות שטרנברג אליעז, סגנית נשיא (בדימ'), יו"ר  
רו"ח אליהו מונד, חבר  
רו"ח צבי פרידמן, חבר

### העוררת

אמקור בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד יובל שץ

### נגד

מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב

ע"י ב"כ עו"ד גלית פואה (פמת"א)

### המשיב

## פסק-דין

השופטת רות שטרנברג אליעז, יו"ר:

1. ערר שהוגש מכוח סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק") על החלטתו של מנהל מיסוי מקרקעין, אזור תל-אביב ("המשיב"). באותה החלטה נדחתה השגה שהגישה העוררת על שתי שומות מס שבח.

הערר סב על קביעת מועד לשינוי ייעוד של נכס מרכוש קבוע למלאי.

אין חולק כי הסמכות לקביעת המועד נתונה לפקיד השומה ועל המשיב מוטל לקבוע את שומת מס השבח בגין "העסקה" מושא שינוי הייעוד, על יסוד מועד השינוי שקבע פקיד השומה. כאן עולה השאלה, על אילו מסמכים שהוציא פקיד השומה, נדרש המשיב להסתמך לשם אימוץ המועד שקבע פקיד השומה, האם מדובר אך במסמכים שמגיש לו הנישום או שמא הוא רשאי לקבל השלמות מידע מפקיד השומה? האם למשיב שיקול דעת בהחלטתו, או שמא הוא נדרש לאמץ את המועד שקבע פקיד השומה כמו שהוא, בלי לבחון דבר נוסף בנוגע אליו. אלה השאלות העיקריות שהונחו לפתחה של הוועדה במסגרת ערר זה.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמוקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

### עו ב ד ו ת

2. העוררת, חברת אמוקור בע"מ ("העוררת" או "החברה"), היא בעלת זכות חכירה במספר חלקות ברחוב יגאל אלון תל-אביב (חלקה 65 בגוש 7094; חלקות 2, 33-35, 39 ו-45-47 בגוש 7095; כולן יחד תכנוינה: "הנכס"). בדוחות השנתיים לשנת 2002 שהגישה לפקיד השומה למפעלים גדולים ("פקיד השומה" או "פשמ"ג") בשנת 2003, הצהירה העוררת על שינוי ייעוד של הנכס מרכוש קבוע למלאי (ע/1, בעמ' 3 וכן ביאור 9ב, בעמ' 18).

הדוחות השנתיים הוגשו במסגרת דוח רווח והפסד מתואם לצורכי מס הכנסה לשנת 2003, שגם בו הצהירה העוררת על שינוי הייעוד. ההצהרה הייתה חלק מקיזוז "הפסד, שייחוס לרווח, שנוצר משינוי ייעוד המקרקעין, לפי שומת שבח עצמית".

במהלך שנת 2003, לאחר שלא קיבלה העוררת כל תגובה מפקיד השומה לדוחות שהגישה, היא הצהירה בשנית, באמצעות טופס המיועד לכך (ראו מש/3), על שינוי הייעוד במקרקעין. גם הצהרה זו הוגשה לפקיד השומה (ראו עדותו של רו"ח אבי חסיד, סמנכ"ל הכספים של העוררת [רו"ח חסיד]), פרוטוקול מיום 20.11.11, בעמ' 7-8, באמצעות רואי החשבון של החברה, ליואי את ליואי. ב-6.8.03 נתקבלה מפקיד השומה בקשה להשלמת מסמכים. העוררת התבקשה להמציא את חוזה הבנייה, את הבקשה להיתר ההריסה ואישורו, את אישור הבנייה ואת פרוטוקול ההחלטה על שינוי הייעוד (מש/4, בעמ' 1). ב-10.9.03 נשלחו המסמכים הנדרשים לפקיד השומה (שם, בעמ' 2-5). ב-5.2.04 נתבקשה העוררת "להמציא מסמכים נוספים המאמתים את שינוי הייעוד, כגון: מועד הגשת תוכניות להיתר בנייה, מועד תחילת פעילות מכירת שטחים בבניין העתיד להבנות וכו'" (שם, בעמ' 6). ב-16.2.04 שלח סמנכ"ל הכספים של חברת אמפא נדל"ן בע"מ, מר אילן אור, מכתב שאליו צורפו מסמכים המאמתים את שינוי הייעוד: הבקשה להיתר הבנייה, רשימת שוכרים ופרסומים רלוונטיים בעיתונות (שם, בעמ' 7-10). בעקבות הצהרתה ולאחר השלמת המסמכים נתקבל ב-3.6.04 אישור מפקיד השומה שבו נאמר:

"הנני לאשר שהחברה הודיעה על שינוי ייעוד של 50% מהמקרקעין שהועברו מרכוש קבוע למלאי מקרקעין לבניה בתוקף מיום 31.12.02 (נספח 4 להודעת הערר; "האישור").



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

בשולי המכתב הוסיף פקיד השומה הערה: "אין במכתבנו זה אישור לנכונות העובדות אשר יבדקו בשלב עריכת שומה סופית לחברה שבנדון" (שם). למשמעותה של הערה זו נידרש עוד בהמשך, אולם נעיר כבר כעת כי שומה סופית מעולם לא הוצאה לעוררת.

3. ב-5.8.04 הגישה העוררת למשיב הצהרה בדבר שינוי הייעוד. להצהרה זו צורפו האישור שנתקבל מפקיד השומה (נספח ב להודעת הערר), וכן כנספח "שומה עצמית – חישוב מס שבח מקרקעין" שערכה העוררת. בשומה העצמית הועמד שווי המכירה של המקרקעין על סך של 50,000,000 ש"ח. על סכום זה דרשה העוררת ניכויים שונים, לרבות הוצאות פחת וקיצוץ הפסדים על-פי סעיף 28 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"ט-1969 ("פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"). הניכויים נדרשו בהסתמך על אישור פקיד השומה, ובהתאמה לקיצוץ ההפסדים שבוצע בדוח התיאום למס, אשר הוגש כאמור לפקיד השומה (ראו ע/1).

4. המשיב קיבל באופן חלקי את הצהרת העוררת, אולם דחה את השומה העצמית שהגישה. ב-4.8.05 הוציא המשיב לעוררת שומה לפי מיטב השפיטה. העוררת נדרשה לשלם מס שבח בסך 31,311,155 ש"ח. הסכום הנקוב כלל, בין היתר, קנסות בגין אי-הצהרה על שינוי הייעוד וריבית (נספח ג להודעת הערר). באותו יום שלח המשיב גם את נימוקי השומה, שבהם הותוו עקרונות חישוב השומה לפי מיטב השפיטה:

מועד שינוי הייעוד נקבע ל-6.9.2000;

בהתאמה, הותרו ניכויים של 50% מהסכומים שנכללו בטופס הפחת שהגישה העוררת – הניכויים שהוצאו עד למועד שינוי הייעוד שקבע המשיב;

כמו-כן נקבע שווי הרכישה של כל אחת מהחלקות מושא השומה (נספח ד להודעת הערר).

בה בעת קיבל המשיב את שווי המכירה של המקרקעין כפי שהצהירה העוררת (50,000,000 ש"ח).

5. העוררת הגישה השגה על השומה (נספח ה להודעת הערר) וטענה כי שגה המשיב בכך שלא אימץ את מועד שינוי הייעוד שקבע פקיד השומה – 31.12.02. העוררת הסתמכה על חוזר מ"ה 7/93 התערבות מנהל מס שבח או ועדת ערר באשור פקיד שומה (1993) ("חוזר מ"ה 7/93"), שבו נקבע בין היתר כי מנהל מיסוי מקרקעין אינו מוסמך "לפסוק בשאלת קיומם והזכות לקיצוץ של הפסדים עפ"י סעיף 28 לפקודה כנגד שבח מקרקעין".



# **בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

העוררת הדגישה כי על המשיב היה לאמץ את מועד שינוי הייעוד שקבע לטענתה פקיד השומה (31.12.02) ולאשר את כל הניכויים לרבות קיזוז ההפסדים שדרשה, כמפורט בשומה העצמית שהגישה. לחלופין נטען כי אם מועד שינוי הייעוד יועמד על 26.9.00 – אזי יש להעמיד את שווי המכירה על סך של 36,903,309 ש"ח. סכום זה משקף את שווי החלקות, אליבא דעוררת, באותו מועד.

6. ב-27.7.06 החליט המשיב לדחות את ההשגה. במכתבו אישר כי קביעת יום המכירה בשינוי ייעוד היא בסמכות פקיד השומה, אולם בד-בבד הטעים כי "מועד שינוי הייעוד נקבע על ידנו ל-26.9.00 בהתאם לאישור פקיד השומה". אשר לקיזוז ההפסדים ולניכויים השונים, נימק המשיב מדוע לא אישר את ניכויים (להרחבת הנימוקים ראו נספח ו' להודעת הערר).

7. על ההחלטה לדחות את ההשגה הגישה העוררת את הערר דנן.

מלכתחילה כללה הודעת הערר אגד רב של טענות שעסקו בין היתר בסוגיות קיזוז ההפסדים, ניכוי הוצאות המימון, קביעותיו של המשיב בנוגע לשווי המכירה של הנכסים מושא השומות ועוד. עם תחילת הדיון לפני ועדת הערר התברר כי כל הסוגיות דנן כבר אינן רלוונטיות, מאחר שאינן מצויות לא בסמכותו של המשיב ולא בסמכותה של ועדה זו, לנוכח סעיף 89(ב) לחוק, המורה:

"[...] רשאית הוועדה לדון לפי שיקול דעתה בכל דבר שהמנהל רשאי להחליט בו לפי חוק זה."

לאור היקף סמכותה של הוועדה, הסכימה העוררת לחזור בה מהטענות שהעלתה בערר, למעט הפלוגתא שעניינה היקף סמכותו של המשיב במקרים שבהם מקור המידע הוא פקיד השומה:

"למעשה, הפלוגתא היחידה שעומדת לדיון היום [...] היא טענת העוררת ביחס למסמך שעליו היה המשיב רשאי להסתמך בבואו לקבוע את מועד שינוי הייעוד, כפי שנמסר לו מפקיד השומה. למען הסר ספק: איננו דנים היום בשאלה מהו המועד הנכון לעניין שינוי הייעוד [...] העניין הזה אינו נוגע לשומה שהוצאה ואינו בסמכותה של הוועדה הנכבדה. לכן השאלה מתמקדת בסמכותו של המשיב להוציא שומה על סמך המסמכים, הנתונים, שנמסרו לו מפקיד השומה" (פרוטוקול מיום 20.11.11, בעמ' 4, שי' 11–17).



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

השאלה היחידה שנותרה אפוא על הפרק היא סוגיית הסמכות: האם הייתה למשיב סמכות להוציא שומה בנסיבות אלה ובהקשר זה, על איזה מסמך היה המשיב רשאי להסתמך בהחליטו להוציא את השומה. כפי שנראה בהמשך, כל אחד מן הצדדים – המשיב מזה והעוררת מזה – השליך יהבו על מסמך אחר.

#### השתלשלות ההליכים לפני ועדת הערר:

8. במסגרת הדיונים לפנינו נשמעו מספר עדים בניסיון לשפוך אור על ההתרחשויות. עמדתו המפורטת של המשיב נגולה במהלך הדיונים ושמיעת העדים, ובהמשך במסגרת הסיכומים.

כאמור, בשומה שהוציא המשיב הועמד מועד שינוי הייעוד על 26.9.00, בניגוד לאישור פקיד השומה שהציגה העוררת. המשיב הסביר בתשובתו להשגה כי המועד נקבע לפי החלטת פקיד השומה. הנמקה זו עוררה את השאלה: אם אכן התבסס המשיב על החלטת פקיד השומה, היכן היא?

התשובה לשאלה זו התגלתה במהלך שמיעת העדויות והסיכומים:

ראשית, התברר כי העוררת סיפקה לפקיד השומה מסמכים נוספים לאחר קבלת האישור ממנו, מסמכים שלא הציגה לוועדה: ב-23.3.05 – לאחר הוצאת ה"אישור" של פקיד השומה ולפני שהוציא המשיב את השומה – שלח רו"ח חסיד לפקיד השומה מסמכים נוספים: בקשה להיתר הבנייה ותשלום דמי היוון לעיריית תל-אביב-יפו (מש/6, בעמ' 1-7); ב-1.5.05 שלח רו"ח חסיד לפקיד השומה מסמך נוסף – דוח 0 (שם, בעמ' 8-33). משמעות הדברים היא כי העוררת ידעה שהאישור שנתקבל ב-3.6.04 אינו אישור סופי והמשיכה לפיכך בחלופת המכתבים עם פקיד השומה במטרה לשכנעו כי 31.12.02 הוא אכן מועד שינוי הייעוד. כך עולה גם מהתנהלותה של העוררת (תידון בהמשך), שהצהירה בהגינותה כי אישור זה אינו אסמכתא לקביעת המועד שבו נקב פקיד השומה.

שנית, רכז החוליה בפשמ"ג מר יוסף שעשוע ("שעשוע") העיד כי ההחלטה הסופית בעניין מועד שינוי הייעוד של הנכס מושא בקשת העוררת נפלה באוגוסט 2005 (פרוטוקול מיום 20.11.11, בעמ' 16, שי' 7). הוא העיד כי ההחלטה לא נבעה מבקשת העוררת בלבד, אלא ניתנה לאחר שנתקבלה פנייה בנושא גם מצד המשיב (שם, שי' 12-13). כאן המקום להעיר כי פניית המשיב לפקיד השומה לא הוצגה לפנינו.



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

שעשוע הסביר כי בשל העובדה שביוני 2004 טרם נתקבלה החלטה סופית, ניאות פקיד השומה להוציא לעוררת מכתב המאשר כי העוררת הצהירה שמועד שינוי הייעוד הוא 31.12.02, אולם במכתב הובהר כי אין מדובר באישור בדבר נכונות העובדות (שם, ש' 19–25). עוד הוסיף העד כי בו בזמן ערך הוא עצמו שיחה טלפונית עם רו"ח חסיד, נציג העוררת, והתריע באוזניו כי פקיד השומה מתעתד לקבוע מועד מוקדם יותר של שינוי ייעוד (שם, ש' 29–33). תימוכין לכך נמצא, כך נטען, בתרשומת שערך שעשוע בזמן ההתרחשות, נושאת התאריך 7.2.05: "הודעתי [לעוררת] שלפי המסמכים שברשותי, יתכן שנקדים את מועד שינוי הייעוד מ-31.12.02 [ש]עליו הודיעו לנו" (מש/9).

שעשוע הסביר כי בסופו של דבר, על אף הקדמת מועד שינוי הייעוד, לא נתבקשה העוררת לשנות את דוחותיה ובהתאמה גם לא הוצאה לה שומת מס הכנסה חדשה. ההסבר שנתן שעשוע להתנהלות זו – שתוצאותיה היו קשות, כפי שעולה מההליך המתמשך שלפנינו – תמוה. הוסבר כי העוררת דיווחה על הפסדים מרובים, ואולם מפאת מחסור חמור בכוח אדם ויתר שעשוע על פתיחת השומות. זאת, מאחר שלא צפה חבות מס של העוררת בנסיבות אלה (פרוטוקול מיום 20.11.11, בעמ' 17, ש' 6–12). מאותם שיקולים לא נבדקו שומות החברה עד היום (שם, ש' 18–21), דהיינו כעשר שנים. נעיר כי משמעות הדבר ששומות אלה התיישנו.

9. במהלך הדיון לפנינו נחשפה ה"החלטה הסופית" של פקיד השומה, שעליה נסמך המשיב בהוצאת השומה לעוררת. מתברר כי בעקבות דיון שערך שעשוע עם היועצת המשפטית דאז של פש"ג, עו"ד שולה בנדל ("בנדלי"), שלחה בנדל מכתב **בכתב ידה** שמוען למר מנחם אודסר, מנהל מדור שומה במיסוי מקרקעין ("אודסר"). מפאת חשיבותו של מכתב זה, נביא את נוסחו במלואו:

"בהמשך לשיחתנו הטלפונית, ולאחר שקיימתי דיון בפש"ג עם מר יוסף שעשוע רכז בפש"ג הגענו למסקנה כי שינוי הייעוד של הקרקע שבנידון נעשה בספטמבר 2000, ולכל המאוחר בספטמבר 2001.

בכל מקרה שינוי הייעוד מרכוש קבוע למלאי עסקי נעשה לפני 7.11.01.

בהתאם לכך עליכם להוציא שומות מס שבח מכח סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין וכן להודיע על שינוי ייעוד לחברה לצורך חיוב במס מכירה בעתיד לצורך סעיף 72ד(א) לחוק.



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

אמנם לגבי שלב שינוי היעוד אין חבות במס מכירה (ראה הגדרת מכירת מקרקעין הממעטת העברה כמשמעותה בסעיף 5(ב)) אך לגבי מכירות המלאי העסקי בעתיד – יש מקום לחייבן במס שכן יום הרכישה הינו לפני 7.11.01.

מדובר במשרדים במגדל רב קומות ש-50% ממנו מיועדים למכירה, ולגבי חלק זה נעשה שינוי היעוד.

לטענת אבי חסיד סמנכ"ל הכספים של החברה הבקשה להיתר בניה הוגשה ב-26.12.2002 ואושרה רק ב-6.8.2002 [כך במקור, אולם בדיון לפנינו הובהר כי ככל הנראה מדובר ב-6.8.2003. ראו פרוטוקול מיום 20.11.11, בעמ' 22, ש' 13-30]. לפיכך דיווחה החברה על שינוי יעוד בתאריך 31.12.02 וכך דווח גם בדוחות הכספיים.

אנו סוברים כי שינוי היעוד נעשה כאמור לכל המאוחר בספטמבר 2011.

מדובר בפרויקט בעל היקף גדול מאד וההחלטה על שינוי יעוד אינה מתקבלת ביום שבו מוגשת בפועל הבקשה להיתר בנייה כי אם זמן רב קודם לכן.

מהמסמכים של בנק לאומי שנתן ליווי פיננסי לפרוייקט על נתוני מכירה עתידיים (מכספי התמורה יוחזר האשראי לבנק) עולה כי כבר במועד האמור החליטה אמפא למכור 50% מהפרוייקט, וכך עולה גם מחוות דעתו השמאית של עודד האושנר" (מש/8; ההדגשות שבקו במקור).

אודסר העיד כי הוא הוציא את שומת מס השבח לאחר שנתקבל המכתב של בנדל (פרוטוקול מיום 20.11.11, בעמ' 20, ש' 24-26). העד הסביר כי מבחינתו בנדל הייתה "חלק מפקיד השומה" ולכן לא מצא לנכון לבקש מפקיד השומה החלטה אחרת (שם, בעמ' 23, ש' 21-28). מכאן התייחסותו של המשיב אל מש/8 כאל הודעה של פקיד השומה המבססת את מועד שינוי הייעוד מושא השומות שהוצאו לעוררת. נעיר כי מסמך זה לא הומצא לעוררת עד לדיון כאן, שבו הוצג בראשונה. לפיכך נידרש גם לשאלה האם אי-הצגת המסמך לעוררת יש בה כדי להשליך על יכולתו של המשיב להסתמך עליו בהליך הוצאת השומה.



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

10. עוד חשוב לציין כי במהלך חקירתו התבקש שעשוע להציג את המסמכים שהובילו אותו להחליט כי שינוי הייעוד לא היה ב-31.12.02. בשלב זה טען בא-כוח המשיב: "איננו מנהלים חקירות בשאלה אילו מסמכים קיבל פקיד השומה. יש הרבה מסמכים. ההחלטה הסופית התקבלה במכתב" (שם, בעמ' 17, שי 30–32 ובעמ' 18, שי 1–7). כך הוצג אפוא רק המכתב הסופי, ואילו המסמכים שהובילו להוצאתו – אם היו קיימים – אינם לפנינו.

בסופו של יום אישר שעשוע כי "לא התקיים דיון" בעניינה של העוררת, למעט בקשות להשלמת מסמכים שהופנו אליה בכתב (שם, בעמ' 18, שי 13–15).

### טענות העוררת

11. בהודעת הערר טענה העוררת כי בהמציאה למשיב את אישור פקיד השומה מ-3.6.04, ולנוכח העובדה שלא קיבלה כל מסמך אחר שיש בו משום חזרה מאישור זה או משום שינוי "מועד שינוי היעוד" – היה המשיב חייב להסתמך על האישור ולהשתית את שומתו עליו (סעיף 2.1.3 לערר). אם המשיב מחזיק באישור אחר שקיבל במישורין מפקיד השומה, "הרי אישור זה ניתן בניגוד להוראות הפקודה ושלא כדין, ולו בשל העובדה כי לא נמסר לעוררת דבר לגבי החלטת פ"ש כאמור ופ"ש לא נתן לה הזדמנות סבירה להשמיע טענותיה בעניין זה כמתחייב מהוראות הפקודה" (שם, סעיף 2.1.4). על טיעון זה חזר רו"ח חסיד גם בעדותו והסביר:

"מבחינתנו, כל עוד לא קיבלנו מסמך אחר משלטונות המס האומרים משהו אחר מעבר למכתב זה [הכוונה לאישור פקיד השומה מיום 3.6.04], התייחסנו למכתב כסופי. כל עוד לא קיבלנו מכתב אחר, אין לנו על מה להסתמך" (פרוטוקול מיום 20.11.11, בעמ' 9, שי 26–28).

בדיון שהתנהל לפנינו ב-24.10.10 טען בא-כוח העוררת כי תימוכין נוספים למועד של 31.12.02 מצויים גם בדוח הכספי לשנת 2002 ובדוחות רווח והפסד מתואמים למס (ע' 1; ראו: פרוטוקול מיום 24.10.10, בעמ' 3, שי 13–19).

12. בסיכומיו הציג בא-כוח העוררת, עו"ד שץ, את המתווה של טענת העוררת באשר לשאלה "מהו המועד שנקבע על ידי פקיד השומה ושעל המשיב להסתמך עליו בבואו לקבוע את מועד שינוי היעוד" (פרוטוקול מיום 3.6.12, בעמ' 2, שי 14–16).



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

לשיטתו, לנוכח העובדה שהעוררת הגישה כנדרש את דוחותיה הכספיים ל-31.12.02 במועד – דוחות שבהם הצהירה על שינוי הייעוד של המקרקעין מושא הערר ב-31.12.02; ולאור העובדה שפקיד השומה מעולם לא פעל על פי סעיף 145(א)(2) לפקודה ולא תיקן את השומה, אם אכן מצא לנכון לעשות כן (מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 147 לפקודה), הפכה השומה סופית וחלוטה. בנסיבות אלה, נטען כי פקיד השומה אינו מוסמך עוד לתקן את השומה (סעיף 143(א)(3) לפקודה).

בא-כוח העוררת חזר והדגיש כי האישור של פקיד השומה מ-3.6.04 אינו זה שעליו ראוי לבסס את המועד, אלא שיש באי-המצאת מסמך סותר ובעובדה שפקיד השומה לא תיקן את השומה לפי סמכותו מכוח סעיף 147 לפקודה, כדי להעיד על המסקנה המתבקשת: "יש לראות את המועד שצוין בדוחותיה, כמועד שינוי הייעוד" (פרוטוקול מיום 3.6.12, בעמ' 4, ש' 24–25; ההדגשה הוספה).

עוד הודגש כי אף שבמועד הגשת הערר עדיין היה פקיד השומה מוסמך לתקן את השומה, הוא ביכר שלא לעשות כן עד שהפכה לסופית (שם, בעמ' 4, ש' 26–27 ובעמ' 5, ש' 1–2).

העוררת אף מלינה על כך שלא ניתנה לה זכות טיעון כנדרש לפי סעיף 158(א) לפקודה. באי-תיקון השומה – וכן באי-המצאת מכתבה של בנדל לעוררת – מנע ממנה פקיד השומה את האפשרות להגיש השגה במועד, ובהמשך לערער לבית המשפט אם ההשגה לא הייתה מתקבלת. גם כעת, כשהסכים פקיד השומה לנוכח הצעת הוועדה לערוך דיון בנושא עם העוררת, הוא סירב – כך טענה העוררת – לאפשר לה להגיש השגה אם הדיון שהתנהל לפניו, לא יישא פרי.

אשר למכתבה של בנדל – בא-כוח העוררת טען כי המכתב עומד בסתירה לשומה הסופית, ולפיכך עליו לסגת מפני השומה. בנדל היא יועצת משפטית של רשויות המס ואינה פקיד שומה או מי מבעלי התפקיד המוסמכים.

13. אף אם תידחה טענת העוררת דלעיל, וייקבע כי מועד שינוי הייעוד הוא זה שקבוע במכתבה של בנדל, יש להפחית משווי המכירה כ-13 מיליון ש"ח, שהם דמי היוון ודמי היתר ששילמה העוררת לעיריית תל-אביב-יפו ולמנהל מקרקעי ישראל במהלך 2001 ו-2002.



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

העוררת מדגישה כי לא ניתן לראות בעסקת רד בינת משנת 2000 ראייה כלשהי לשווי המקרקעין באותה עת, הואיל ועסקה זו בוטלה בשל חוסר בהירות בכל הנוגע לסכומים שנדרשו מעיריית תל-אביב-יפו וממנהל מקרקעי ישראל.

14. אשר לקנסות, נטען כי אף אם תידחינה כל טענות העוררת, אִזי לנוכח המחלוקת העובדתית לא היה מקום להטיל קנסות במקרה זה ועל הוועדה לבטלם.

#### טענות המשיב

15. לטענת באת-כוח המשיבה, עו"ד פואה, סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין עוסק בסמכותו של פקיד השומה לקבוע את מועד שינוי הייעוד. סמכות זו היא עצמאית ומנותקת מסמכותו לתקן את שומת מס ההכנסה שבה הוצהר על שינוי ייעוד זה. נטל ההוכחה בדבר שינוי הייעוד מוטל על העוררת (עמ"ה [מחוזי ת"א] 105/86 דנקנר השקעות בע"מ נ' פשמי"ג, מיסים א/5, ה-11 [1987]). הטענה היא כי "אין כל הכרח כי פקיד השומה יוציא שומה על מנת לקבוע מהו מועד שינוי הייעוד" (פרוטוקול מיום 3.6.12, בעמ' 27, ש' 18-20). לפיכך, אין מדובר בהחלטה הסותרת את שומת מס ההכנסה. הדיון בסמכות פקיד השומה ממילא אינו מצוי בסמכותה של ועדת הערר. די בכך שהעוררת קיבלה לידיה את שומת המשיב. על כן אין כל קושי בכך שלא קיבלה לידיה את החלטת פקיד השומה. בכל מקרה, אין לעוררת להלין אלא על עצמה ש"בחרה לא לפנות לפקיד השומה בעניין זה, אלא בחלוף כשלוש שנים וחצי כאשר פנייתה הראשונה לפקיד השומה נעשתה בחודש פברואר 2009" (שם, בעמ' 30, ש' 25-27 ובעמ' 31, ש' 1-2).

#### דיון והכרעה

16. היריעה שנמתחה לפנינו רחבה משמעותית מזו הדרושה להכרעה. אף ששני הצדדים היו תמימי דעים באשר לעובדה שוועדה זו אינה שומעת ערעור על החלטת פקיד השומה, הם נסחפו לא פעם בטיעונים שהופנו נגד אותה החלטה. ייאמר כבר בפתח הדברים כי ועדת הערר אינה ערכאת ערעור על החלטת פקיד השומה. ההחלטה היחידה העומדת אפוא לביקורת בגדר ערר זה היא ההחלטה שבמסגרתה הוצאה שומת השבח לעוררת. בשל חשיבות הנושא והצורך להבין את הדרך שהובילה את המשיב להוצאת השומה, אשר התבססה כאמור על החלטת פקיד השומה, נידרש ראשית כול להציג את הדין החולש על עניין זה.



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

#### המסגרת הנורמטיבית

17. במקרים מסוימים נדרש מנהל מיסוי מקרקעין, המשיב, לאישור פקיד השומה, שהוא הגורם המוסמך לאשר כי אירועים מסוימים אכן התרחשו, וכמובן – באיזה מועד. שלושת המקרים האלה, הנסקרים בחוזר מ"ה 7/93, הם:

. אישור על קיום קיזוז הפסדים (טופס 1271 א), מכוח סעיף 1b48 לחוק מיסוי מקרקעין.

אישור בקשר עם חיוב במס לפי סעיף 2 לפקודה בגין מכירת מקרקעין (טופס 5340, "טופס 50").

אישור בקשר עם העברת נכס מרכוש קבוע למלאי עסקי (שינוי ייעוד), מכוח סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

עסקינן במקרה השלישי – שינוי ייעוד.

18. השאלה המתבקשת הינה מה הוא שיקול הדעת המוקנה למשיב, אם בכלל, מקום שנתקבל אישור פקיד השומה. האם רשאי המשיב לבקר את ההחלטה? האם הוא רשאי לשנות ממנה אם לדעתו נפלה בה שגגה? ומה הדין כאשר מתגלות בהמשך עובדות חדשות המשנות את התמונה – האם רשאי המשיב להתחשב בהן ולחזור בו מאישור פקיד השומה?

חוזר מ"ה 7/93 פורסם לאחר שוועדות ערר נתנו החלטות סותרות בנושא.

19. בעמ"ש (מחוזי חי) 75/90 אורדן תעשיות בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה, מיסים 5/ו, ה-37 (1992), הוציא פקיד השומה אישור על קיזוז הפסדים לעוררת. על בסיס האישור הוציא מנהל מיסוי מקרקעין שומת שבח שבמסגרתה קבע כי אין לעוררת חבות במס שבח בגין הנכס מושא הערר (שכן חבות זו קווצה אל מול הפסדי העוררת, כאמור באישור פקיד השומה). בחלוף שנתיים מצא מנהל מיסוי מקרקעין לראוי לתקן את השומה, לאחר שהתברר לו כי הנכס לא שימש כלל בעסק, ומשום כך לא ניתן לקזז כנגדו הפסדים. בענייננו קבעה דעת הרוב:

"[...] בא כח העוררת טוען בין היתר, שאין המשיב רשאי להיכנס לשאלה על סמך מה נתן פקיד השומה את האישור, וכי אישור זה מחייב את המשיב כל עוד פקיד השומה לא ביטל את האישור שנתן.



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

זו טענה שיתכן שיש בה ממש בקשר לשאלה של שיעורי המס וקיום הפסדים למטרת הקיזוז, אבל אין להרחיב את תחולתה על מקרה כגון זה כאשר הוברר שלא היתה אמת בטענה שהנכס שנמכר שימש את העוררת בעיסקה; ואם האישור ניתן על סמך טענה כוזבת של העוררת בשאלת שימוש החלקה בעסקיה, יתכן כי הדרך הנכונה יותר היא לפנות לפקיד השומה לביטול האישור שנתן, אבל אין זה מונע מהמשיב לפעול בעצמו כמו במקרה זה."

הקושי בקביעה זו נעוץ בעובדה שאישור פקיד השומה אינו עוסק רק בקיומם של הפסדים למטרת קיזוז, אלא עליו לאשר גם כי הנכס שכנגדו מתבקש הקיזוז אכן שימש למטרה עסקית. במילים אחרות, קביעתה של הוועדה הייתה כי למנהל מיסוי מקרקעין מסורה סמכות לשנות את החלטת פקיד השומה, אף על פי שהחוק אינו מעניק לו סמכות לעשות כן.

20. באותה שנה ממש פורסמה ההחלטה בעמ"ש (מחוזי חי) 146/90 דז אלום בע"מ נ' מנהל מס שבח, מיסים 5/1, ה-39 (1992). היה זה מקרה נוסף שעסק בסוגיית ההפסדים. נידונו בו טענות רבות שאינן מעניינות, אולם בכל הנוגע לנידון דידן נאמר:

"ב"כ המשיב טוען בצדק שועדה זו אינה מוסמכת לדון בשאלה האם ההפסד היה ראוי לקיזוז אם לאו. אולם בעניין זה ניתן להשיב למשיב, בבחינת 'טול קורה מבין עיניך', שאף המשיב אינו מוסמך לדון בשאלה זו.

לשם כך קובע המחוקק בסעיף 48ב(1) כי על המוכר להמציא אישור מפקיד השומה לעניין קיזוז ההפסדים.

משהומצא אישור כזה ואין בו פגם בולט על פניו, מה לו למשיב כי יחקור במופלא ממנו וידרוש בסוגיות הנתונות כל כולן בתחום שיקול דעתו וידיעתו של פקיד השומה אצלו מתנהל תיקו של הנישום, כמו האם הכנסת המוכר מהנכס היתה הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח משולב), או שמא הכנסה לפי סעיף 2(6) לאותה פקודה?

זאת ועוד, גם אם התעוררו בליבו של המשיב ספיקות ביחס לתוקפו של האישור שהנפיק פקיד השומה חיפה, מדוע לא עורר ספיקות אלה



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"צ 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

בפני פקיד שומה חיפה משך החודשים הארוכים שחלפו מאז נמסר לו  
האישור ונתבע קיזוז הפסדים? (שם, בעמ' 281).

21. שנתיים לאחר מכן פורסמה ההחלטה האחרונה מושא החוזר – עמ"ש (מחוזי ת"א) 580/92 פז נ' מנהל מס שבח, מיסים 16/ו, ה-36, 248 (1992). באותו מקרה, שעסק אף הוא באישור פקיד השומה בדבר קיזוז הפסדים, ביקש העורר לצרף את פקיד השומה כמשיב לערר. לעניין זה קבעה הוועדה:

"משאין למנהל מס שבח, סמכות לקזז הפסדים, הרי גם ועדת הערר לפי החוק לא קנתה לה סמכות לחייב את פקיד השומה להכיר בהפסדי הון ו/או להוציא אישור בדבר קיזוז הפסדים.

זו אף זו: בגדר הסמכויות שהוקנו לוועדת הערר לפי הוראות סעיף 89(ב) לחוק, לא הוקנתה לה כל סמכות לדון בערעור על החלטת פקיד השומה ו/או לדון בטענותיו של מי שרואה עצמו מקופח על ידי החלטה שנתנה על ידי פקיד השומה ולהחליט האם טעה פקיד השומה בשיקוליו" (שם, בעמ' 250).

22. בעקבות שלוש ההחלטות הללו פורסם חוזר מ"ה 7/93 הנ"ל. בחוזר נקבע כי "המנהל או ועדת הערר אינם מוסמכים לפסוק בשאלת קיומם והזכות לקיזוז של הפסדים עפ"י סעיף 28 לפקודה כנגד שבח מקרקעין" (שם, פסקה 3.1), ולפיכך "במקרה שבו מתעורר ספק אצל המנהל בקשר לאמור באשור פקיד שומה ונכונותו... עליו לפנות אל פקיד השומה שנתן את האשור" (שם, פסקה 3.3).

לא יחא מיותר לציין כי אמנם החוזר מנוסח באופן כללי כקל על שלושת המקרים שנסקרו בפסקה 15 לעיל, אולם למעשה הוא עוסק רק בסוגיית קיזוז הפסדים. כך עולה מהעובדה שהחלטות ועדת הערר עסקו בסוגיה זו בלבד וכן מנוסח הקביעות המופיעות בפרק "עמדת האגף והנחיות לטפול" בחוזר. נבהיר את דברנו באמצעות מספר דוגמות מהחוזר:

. בסעיף 3.1 נאמר: "המנהל או ועדת הערר אינם מוסמכים לפסוק בשאלת קיומם והזכות לקיזוז של הפסדים..." (ראו הרחבה גם בסעיף 3.2 בחוזר).

בסעיף 3.5 נאמר: "ישנם מקרים שבהם פקיד השומה מסרב לפניית הנישום לתת לו אישור בדבר הפסדים לקזוז כנגד השבח."



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

אכן, בסעיף 3.1 סיפא נאמר: "האמור לעיל נכון לגבי שלשת המקרים שצוינו בסעיף 1 לעיל לגביהם נותן פקיד השומה למנהל אשור עפ"י החוק." יש להניח אפוא כי העקרונות הכלליים יהיו רלוונטיים גם למקרים האחרים. אולם הואיל ואלה לא נידונו מהותית בחוזר ולא הופיעה שם התייחסות למאפייניהם הספציפיים, יש לדעתנו להתייחס למקרים אלה בזהירות יתרה ולבחון את מידת התאמת הכלל שהותווה לנסיבות כל מקרה ומקרה.

23. חשוב לציין כי המקרה שלפנינו עוסק בעקיפין גם בסוגיה של קיזוז הפסדים, שהרי האישור בדבר שינוי הייעוד נועד לקבוע מאיזה מועד יהיה ניתן לקזז הפסדים כנגד השבח. עניין זה מצוי אף הוא כאמור בסמכותו של פקיד השומה. אלא שהפלטת שלפנינו עוסקת אך ורק באישור שניתן לגבי שינוי הייעוד. לפיכך אין אנו נדרשים להתייחס לסוגיית האישור בדבר קיזוז הפסדים (נספח י' להודעת הערר).

#### שינוי ייעוד במקרקעין

24. סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את ההוראות שתחולנה מקום שאירע שינוי ייעוד. הוראות אלה אינן מענייננו במקרה זה, המתמקד בפרוצדורה שבמסגרתה נקבע כי אכן אירע שינוי ייעוד. סעיף 5(ב) רישה עוסק בכך, ושם נקבע כי אם "שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לעסקו כמלאי עסקי, או שהפך זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין שהן נכס קבוע בעסקו, למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה – העברה)", תחולנה הוראות מסוימות. הנה-כ"כ, מדובר בסמכות המוקנית לפקיד השומה – ולו בלבד – לקבוע כי אירע שינוי ייעוד.

המלומד אהרן נמדר עמד בספרו **מס שבח מקרקעין: בסיס המס** (מהדורה שביעית, 2012) על הקושי שהסדר זה מעורר:

"הפרכתו של נכס פרטי או נכס קבוע למלאי עסקי בעסק, הינה אירוע מס הוני הכפוף למרותו של חוק מיסוי מקרקעין. אולם, התוצאה של העברה כאמור הינה שהזכות נהפכת למלאי עסקי, אשר מכאן ואילך כל ארוע בו יכול ליצור הכנסה פירותית הנתונה לשלטונה של פקודת מס הכנסה. למעשה, אירוע, כאמור לעיל, יוצר נקודת מפגש בין סמכויותיו של מנהל מס שבח לסמכויותיו של פקיד השומה, עם כל הבעייתיות שבכך.

סעיף 5(ב) לחוק בוחר להסדיר את מערכת הסמכויות במקרה כזה באופן שהקביעה האם הזכות אכן נהפכה למלאי עסקי תהיה כפופה



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

לשיקול דעתו של פקיד השומה [...] החלטתו של פקיד השומה בנדון זה היא שתכריע והיא שתחייב את מנהל מס שבח לגבי השאלה האם בוצעה מכירה הונית אם לאו. כלומר, התנאי להחלטתו של סעיף 5(ב) הינו קבלת אישורו של פקיד השומה המאשר את דבר שינוי היעוד" (שם, בעמ' 454-455).

פקיד השומה מוסמך גם לקבוע מתי אירע שינוי היעוד, שאלה קריטיות במקרים רבים – כמו במקרה שלפנינו. על האופן שבו מתקבלת ההכרעה בדבר המועד, עמד המלומד נמדר:

"מתעורר הקושי לקבוע מתי מתרחשת הפעולה של שינוי היעוד, ביחוד [כ]שהפעולה עצמה יכולה להתרחש בלבו של הנישום עצמו. בלשון אחרת, קשה לקבוע מועד מדויק בו שינוי היעוד התרחש אם הוא לא לובש ביטוי חיצוני – דבר הנדרש לצורך החלת הוראת סעיף 5(ב) לחוק.

אכן, בתי המשפט שדנו בשאלה זו חיפשו את הראיה החיצונית לביצועו של שינוי היעוד, ולא הסתפקו בהתרחשויות שנגמלו בלבו של הנישום, או ברצונות שלא הגיעו לכל ביטוי חיצוני [...] עם זאת, יש לציין כי הקביעה כי התרחש שינוי יעוד, או קביעת מועדו של שינוי היעוד, אינן [צ"ל אינן] בבחינת מדע מדויק, והוא מעורר קושי לא מבוטל בהוכחתו" (שם, בעמ' 455-456).

המקרה שלפנינו, ממחיש היטב את ה"קושי" הבלתי מבוטל שאליו מכוונים דבריו של המלומד נמדר.

### מן הכלל אל הפרט

25. אין חולק אפוא כי הסמכות לקבוע שאירע שינוי יעוד, מוקנית לפקיד השומה. עליו להעביר הודעה על כך למנהל מיסוי מקרקעין, האמון על הוצאת שומת שבח בהתבסס על קביעתו של הפקיד כי אירע במועד מסוים שינוי יעוד. זו הדרך שנקטה במקרה זה: פקיד השומה החליט כי שינוי היעוד אירע ב-26.9.00. הודעה על כך נשלחה למשיב, וזה הוציא את השומה מושא הערר. לכאורה אין כל קושי בדרך התנהלות זו. אולם התברר כי ההודעה על הקביעה בדבר מועד שינוי היעוד – הנושא העיקרי השנוי במחלוקת לפנינו – לא נשלחה מעולם לעוררת.



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

26. נקדים ונאמר כי דעתנו אינה נוחה מהמצב שנוצר. החלטתו של פקיד השומה נוגעת לנישום – העוררת. ברם היא נשלחה אל המשיב מבלי שהומצא העתק לעוררת. בכך נמנעה מהעוררת האפשרות לשקול תגובה על ההחלטה של פקיד השומה, או אף לנקוט הליכים משפטיים כדי לשנותה.

באחרונה התעוררה בבית המשפט העליון השאלה מהו האפיק שאליו יפנה נישום המבקש לטעון נגד החלטת פקיד השומה (ע"א 3901/11 מחקשווילי נ' רשות המיסים בישראל [פורסם במאגרים, 2012] [עניין מחקשווילי]). באותו מקרה נקבע כי "דרך המלך" היא הגשת השגה ובהמשך ערעור עליה:

"הדרך היעילה והנוחה, במקרה הרגיל, לבירור חילוקי דעות בין נישומים לרשויות היא הגשת השגה לרשויות המס, הנבחנת על-ידי אנשי המקצוע של הרשות הנוגעת בדבר. במקרים שבהם הנישום חולק על ההחלטה בהשגה, פתוחה בפניו הדרך לפנות לערעור על ההשגה לבית המשפט המחוזי (סעיף 153(א) לפקודת מס הכנסה)" (שם, פסקה 12 לפסק-דינה של השופטת דפנה ברק-ארז).

עם זאת, הוטעם כי לעתים תתאפשר פנייה לבית המשפט בהליכים אחרים, כגון, בקשה לסעד הצהרתי, הגשת עתירה לבג"ץ כשהנסיבות מצדיקות זאת. כך, ש"אם יש טענות שלא ניתן להעלותן בדרך של השגה (וערעור עליה) חשוב להבטיח שתהיה דרך דיונית אחרת להעלותן" (שם). אפשרות זו כינה בית המשפט "מסלול אזרחי". המסלול הוכר בפסק-הדין (הגם שצומצם בחוות הדעת של השופט אליקים רובינשטיין), אף-על-פי שהוא נעדר עוגן סטטוטורי. העדרה של חקיקה מתאימה הוביל את בית המשפט לצרף המלצה למחוקק: "טוב אף יותר אילו המחוקק היה מעגן בחקיקה הליך שיאפשר לנישומים טענות "שירותיות" בנושא חובות המס שלהם – בפני רשויות המס ולאחר מכן בדרך של ערעור (בדומה להליך ההשגה על שומות רגילות)" (שם, פסקה 28 לפסק-דינה של השופטת דפנה ברק-ארז).

דברים אלו יפים למקרה בו עסקינן; אף בענייננו מדובר בטענה "שירותית" נגד קביעת פקיד השומה את מועד שינוי הייעוד, המשליך במישרין על חבות מס השבח. הנישום אינו מודע להחלטתו של פקיד השומה, ובכך נמנעת ממנו לא רק האפשרות להשיג עליה, אלא אף לפנות לערכאות בטענה "שירותית" נגדה, כאמור.



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמוקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

27. להשקפתנו, הנישום זכאי לקבל – תוך זמן סביר – כל החלטה הניתנת בעניינו, בין במישרין בידי פקיד השומה, בין בעקיפין בידי המשיב, במסגרת פירוט הנימוקים לשומת השבח והתשובה להשגה בגינה. לא ראוי שהמשיב יסתפק בהעדר הנמקה עניינית ויצרף אמירה לקונית כגון "לפי אישור פקיד השומה", כפי שנכתב בשומה מושא הערר. תחת זאת ראוי שיצורף האישור עצמו לנימוקים. בדרך זו יהיו כל המסמכים הרלוונטיים לפני הנישום, והוא יוכל לכלכל את צעדיו ולפעול נגד החלטת פקיד השומה; כך יימנע גם הקושי שנוצר בעניינו, קושי הטמון בעובדה שוועדת הערר אינה הגורם המוסמך לבקר את החלטות פקיד השומה ולכן נבצר ממנה להעניק סעד הקשור בהחלטותיו. ודוק: ייתכן שיש מקום לסברה שהמחוקק מצא לנכון להטמיע את קביעתו של פקיד השומה כרכיב מרכיבי החלטתו של מנהל מס שבח, וכפועל יוצא יש לוועדת הערר סמכות לבקר את הנתון שבלעדיו לא היה לאל ידו של המשיב לחשב את מס השבח. אולם לנוכח הסכמת הצדדים כי סוגיה זו אינה בסמכותנו, אין לנו צורך להכריע בה לעת הזאת. אפשרות זו עולה בקנה אחד עם חוות דעתו של השופט רובינשטיין בעניין מחקשווילי, שאמנם נאמרה על מקרה שבו לא היה חולק כי קיים מסלול השגה בדיון, אולם דבריו יתגשמו במלואם אם תינקט הפרשנות המוצעת:

"עלינו לומר בקול צלול, כי אין כעיקרון מקום לפתוח מסלולי השגה בענייני מס שלא בדרכים הקבועות בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), בפקודת המסים (גביה) ובהליכים מקבילים בתחום המסים; שם מקומם הגיאומטרי והטבעי של הליכי מס, ועל הפרשנות השיפוטית לתמוך בגישה זו [...] (שם, בפסקה ב לפסק-דין).

כפי שכבר נאמר לא פעם, הצדק, כמו הגשם, מביא ברכה בעתו. על יסוד הנחה זו, סבור גם השופט רובינשטיין:

"[...] דלתם של בתי המשפט האזרחיים ובית משפט זה צריכה להיות מוגנת ככל הניתן; שאם לא כך, נוכח היחידה הנודעת אצל חלק ניכר מן הבריות – בלא שאפגע באיש – לתשלום מסים, לא יהא חלילה לדבר סוף[...]. האפשרות האחרת של מסלול 'אזרחי' היא בחינת 'מצוץ מן החרקים', לשימוש נדיר, ומוטב לו שיימנע ככל הניתן" (שם, בפסקה ז לפסק-דין).



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

כאמור, לנוכח הסכמת הצדדים במקרה זה ולאור ההשלכות האפשריות של הפרשנות המוצעת על פקיד השומה עצמו, השלכות שראוי שתיבחנה לעומק – נותרין בצריך עיון.

28. עוד נדגיש כי אף שהמשיב אינו רשאי לסטות מאישור פקיד השומה, שהוא הגורם המוסמך לקבוע את מועד שינוי הייעוד, עדיין האישור הוא רק אחד מהחלקים ב"פאזל" שעל הרכבתו אמון המשיב. כפקיד ברשות מנהלית מן הראוי שיבחן, למשל, כי האישור שנתקבל אכן ניתן מאת פקיד השומה וכי אמנם הועבר לנישום. על המשיב – כמו פקיד השומה – מוטלת החובה לוודא כי ההליכים מולו מתנהלים בשקיפות הראויה.

במקרה שלפנינו לא הומצא אישור פקיד השומה לעוררת עד לשלב ההוכחות. אילו נחשף האישור מבעוד מועד ייתכן שערר זה לא היה בא כלל לעולם. אף לא היה צורך בהליכים הממושכים מול המשיב.

29. בסופו של דבר, על אף חוסר הנחת שאנו חשים לנוכח העדר השקיפות בהליך, השאלה המונחת לפתחה של ועדת הערר – אחת היא: האם פעל המשיב כדין בהוציאו את שומת מס השבח לעוררת, שומה שהתבססה על מועד שינוי הייעוד שקבע פקיד השומה, מבלי שניתנה לעוררת הזדמנות לתקוף את החלטתו של הפקיד.

30. אם החלטתי בסופו של יום לדחות את טיעוני העוררת בנוגע למועד שינוי הייעוד, עשיתי זאת בעיקר בשל העובדה שהעוררת נהנתה מהתנהלות פקיד השומה ככל שהדבר שירת את עניינה. ראשית, היא לא חשפה לפני הוועדה כי לאחר קבלת האישור הראשון מפקיד השומה, היא המשיכה לנהל תכתובת ענפה עמו. עובדה זו מצביעה על כך שהניחה כי אישור זה אינו אישור סופי. המסקנה מתחזקת על רקע עדותו של שעשוע שנסקרה לעיל, שהעיד כי הוא עצמו ניהל שיחה טלפונית עם רואה החשבון של העוררת והודיע לו כי ייתכן שייקבע מועד אחר לשינוי הייעוד. העוררת לא הופתעה כאשר קיבלה את השומה. היא ידעה כי קיים חשש ממשי שפקיד השומה לא יקבל את מועד שינוי הייעוד שעליו הצהירה, ואכן החשש התממש הלכה למעשה. אף שהיה ביכולתה לפנות בנקודה זו לפקיד השומה ולבקש את ההחלטה הסופית, היא החליטה לדבוק בהליך ההשגה והערר על שומת השבח בלבד. זאת ועוד, מרגע שבפירוט נימוקי השומה ודחיית ההשגה נכתב כי החלטת המשיב התבססה על אישור פקיד השומה, היה הדבר צריך להדליק "נורה אדומה" אצל העוררת. היה ראוי שתפנה למצער, בנקודה זו אל פקיד השומה. אולם העוררת פנתה אליו רק כארבע שנים לאחר מכן – בשנת 2009 – בבקשה לקבלת החלטתו הסופית. פקיד השומה סירב להיענות לבקשתה משום שאותה עת כבר היה הערר תלוי ועומד. הישיבה בחיבוק ידיים במשך שנים ארוכות נזקפת לחובת העוררת.



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

31. חיזוק נוסף להחלטתי מצאתי בעובדה שמכתבה של בנדל (מ/ש/8) העלה נימוקים ענייניים ומבוססים לדחיית מועד שינוי הייעוד שעליו הצהירה העוררת. הנמקה זו מחזקת את סבירות החלטת המשיב להתבסס על מסמך זה בהוצאת השומה, ולפיכך, אף אם נפלו כאמור פגמים בגילוי המסמך לעוררת, נחה דעתי כי שיקול הדעת שהפעיל המשיב היה סביר והלם הנסיבות. שיקוליו לא היו שרירותיים והוא פעל במסגרת המוטל עליו לפי החוק. אף לא יהיה מיותר להדגיש כי השיקולים לקביעת המועד המתבקש שעליהם עמדה בנדל במכתבה, ראויים ומתקבלים על הדעת. על כן, הגם שראוי כי יבוצעו שינויים שיבטיחו שקיפות והמצאת החלטות לנישומים תוך זמן סביר – כפי שכבר נאמר בהרחבה – אין בכך כדי להביא לבטלות ההחלטה שנתקבלה במקרה שלפנינו. בנסיבות הללו איני רואה עולה בתוצאה הסופית שאליה הגיע המשיב.

32. עוד אעיר בשולי הדברים כי לא מצאתי ממש בטענת העוררת בדבר התיישנות השומה וחובת פקיד השומה לתקנה. לא רק שנושא זה אינו מצוי בסמכות הוועדה, אלא שהמסלול שהדין מתווה בסעיף 5(ב) בחוק הוא מסלול נפרד מתיקון השומה. ההחלטה הניתנת מכוח הסעיף היא החלטה עצמאית שאינה מחייבת תיקון כאמור.

אף שמן הראוי כי החלטות המשיב תהלומנה את קביעותיו במסגרת השומות, לא הצביעה העוררת על חובה סטטוטורית לתקן כל שומה לנוכח החלטה מכוח סעיף 5(ב).

33. לבסוף, בפי העוררת טענה חלופית: אף אם תידחה טענתה באשר למועד שינוי הייעוד וזה ייוותר על כנו, עדיין יש להפחית תשלומים בסך של 13,000,000 ש"ח, דמי היוון ששולמו לעיריית תל-אביב-יפו ולמנהל מקרקעי ישראל. אלא שלטענת המשיב, שווי המקרקעין שנקבע בשומה משקף את שוויים לאחר שהופחתו דמי ההיוון, כפי שהסביר אודסר בעדותו (פרוטוקול מיום 20.11.11, בעמ' 21, ש' 19-30). המשיב תומך זאת בחוות דעת שמאי מחודש ספטמבר 2000 (מ/ש/7) ובחוזה למכירת המקרקעין שנחתם באותה תקופה ובוטל בסופו של יום (מ/ש/11). משני המסמכים עולה כי שווי המקרקעין כ-40 מיליון דולר, כשינוי הייעוד בענייננו הוא של 50% מהמקרקעין – דהיינו שוויים כ-80,000,000 ש"ח. מסכום זה הופחתו ניכויים שונים ובהם דמי ההיוון, הפחתה המתיישבת עם הסכום המופיע בשומת השבח שהוציא המשיב – סך של 50,000,000 ש"ח.

שקלתי את טענתה החלופית של העוררת והגעתי למסקנה כי דינה להידחות. העוררת לא תמכה את טענתה בחוות דעת המצביעה על כך ששווי המקרקעין בעת הרלוונטית אכן היה 37,000,000 ש"ח. לעומת זאת, המשיב הגיש חוזה וחוות דעת שמאי המלמדים כי שווי



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

המקרקעין גבוה מהשווי שמופיע בשומה, עובדה המתיישבת היטב עם הטענה שדמי ההיוון  
אכן הופחתו משווי המקרקעין בשומה.

**רות שטרנברג אליעז, שופטת**  
**יו"ר**

**צבי פרידמן, רו"ח, חבר:**

קראתי בעיון רב את חוות הדעת המקיפה של חברתי המלומדת, כבי' השופטת רות שטרנברג  
אליעז, ואין בידי לקבל את התוצאה העולה מחוות הדעת האמורה, מהנימוקים הבאים:

(1) סעיף 100 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן - **"הפקודה"** או **"פקודת מס הכנסה"**) וסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - **"חוק מיסוי מקרקעין"** או **"החוק"**) חוקקו בשעתו בעקבות פסקי דין סותרים שניתנו בשנות ה-60 על ידי בית המשפט העליון בישראל בנושא של הכרה בהכנסה בגין שיערוך נכס שהועבר מרכוש קבוע למלאי. הכוונה להלכת **בן צבי נ' פ"ה בית הדר** (ע"א 20/63 - פ"ד י"ד 1963) והלכת **כהן נ. פ"ש גוש דן** (ע"א 217/65 - פ"ד כ(2) 421).

בעקבות שני פסקי דין אלו נזקק המחוקק לומר את דברו בעניין זה ונחקקו - בו זמנית - סעיף 100 לפקודה וסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (ראה ס.ח. 534 מיום 9/8/68 - תיקון מס' 13 לפקודת מס הכנסה וכן הצעת חוק 769 מיום 14/3/68):

סעיף 100 לפקודה פותח ואומר:

**"שוכנע פקיד השומה שאדם העביר נכס שבבעלותו לעסקו כמלאי עסקי או שהפך נכס קבוע בעסקו למלאי עסקי שבעסקו, יחולו הוראות אלה:**

**(1) חלפו ארבע שנים.....**

**(2) לא חלפו ארבע שנים....."**

סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שהינו הסעיף המקביל לסעיף 100 לפקודה) פותח  
אף הוא באותם מילים:



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

**"שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין או זכות באיגוד  
מקרקעין, לעסקו כמלאי עסקי שבעסקו (סעיף זה - העברה), יחולו  
הוראות אלה:**

**(1) חלפו ארבע שנים.....**

**(2) לא חלפו ארבע שנים....."**

כיוון ששני הסעיפים הנ"ל חוקקו לאותה תכלית, לאותה מטרה, ומשתמשים באותו  
נוסח של **"שוכנע פקיד השומה"**, הרי שיש, לדעתי, לתת לשני הסעיפים האמורים  
את אותה פרשנות.

(2) הן סעיף 100 לפקודה והן סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין פותחים במילים **"שוכנע  
פקיד השומה"**, דהיינו בלשון נפעל, שמשמעו שהנישום הוא שאמור להיות זה שהצליח  
לשכנע את פקיד השומה בקורות אירוע של שינוי היעוד למלאי. גם דברי ההסבר של  
שלטונות המס (החב"ק) קובעים ש"נטל הראיה שהיה שינוי יעוד לגבי נכס, מוטל על  
הנישום" וכך קובעים דברי ההסבר:

**"יש להדגיש כי נטל הראיה שהיה שינוי ייעוד לגבי נכס - מוטל על  
הנישום....**

**סעיף 5(ב) לחוק מס שבח קובע הסדר דומה לסעיף 100 לפקודה לגבי  
העברת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין לעסק כמלאי עסקי....  
גם לעניין סעיף 5 (ב) לחוק מס שבח, חל על הנישום נטל הראיה - כי אכן  
היה שינוי ייעוד של המקרקעין. כל עוד לא שוכנע פקיד השומה כי שונה  
הייעוד - לא יחולו הוראות סעיף 5(ב) לחוק מס שבח (עמ"ה 105/86  
דנקנר השקעות בע"מ, פד"א י"ד 172)...."**

יחד עם זאת, הן הפסיקה המועטה בענין זה (עמ"ה - 105/86 **דנקנר השקעות נ.**  
**פש"ג** (מיסים 6/5) ועמ"ש 521/94 **עלי השרון בע"מ** (מיסים ט/6), והן דעת  
המלומדים (ראה המלומד פרופ' אהרון נמדר בספרו מס שבח מקרקעין: בסיס המס  
וראה המלומד פרופ' יצחק הדרי בספרו "מיסוי מקרקעין: פרק מכירה רעיונית)



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

פירשו כי סעיפים אלה יחולו גם במקרים בהם שינוי היעוד נעשה מיוזמתו של פקיד השומה.

כאשר שינוי היעוד נעשה מיוזמתו של הנישום ופקיד השומה משתכנע ומאשר זאת, לא מתעוררת כל שאלה לגבי תוקף האירוע, ואולם מה הדין כאשר שינוי היעוד נעשה מיוזמת פקיד השומה והנישום מתנגד לקביעה זו של פקיד השומה, או כאשר פקיד השומה קובע מועד אחר לשינוי היעוד בניגוד לעמדתו של הנישום - האם קביעתו זו של פקיד השומה היא סופית ומוחלטת ואין לנישום זכות ערעור?

לגבי סעיף 100 לפקודה התשובה, לדעתי, היא ברורה. פקיד השומה יצטרך להוציא לנישום שומה, הנישום יהיה זכאי להגיש השגה על אותה שומה, להתדיין עם פקיד השומה, תוך שהוא משתמש בזכות השימוע, ובמידה ולא יגיע להסכמה עימו, פקיד השומה יהיה רשאי להוציא לנישום שומה לפי מיטב השפיטה ובהמשכה להוציא צו והנישום יהיה רשאי לערער על הצו לפני בית המשפט המחוזי, והכל בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה. הווה אומר, שלב ה"שכנוע", במקרה ושינוי היעוד נעשה מיוזמתו של פקיד השומה לא מסתיים בקביעה חד צדדית של פקיד השומה, אלא מסתיים לאחר הסכמה עם הנישום או פסיקה של בית המשפט.

רוצה לומר: **"שוכנע פקיד השומה"** לעניין סעיף 100 לפקודת מס הכנסה, משמע לאחר סיום כל ההליכים ואין החלטתו החד-צדדית של פקיד השומה החלטת חלוטה הגוררת עימה חיוב במס שאינה ניתנת לערעור.

אין כל הצדקה ואין כל הגיון להעניק פירוש שונה לצמד המילים **"שוכנע פקיד השומה"** לענין סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ולענין סעיף 100 לפקודה. לא יעלה על הדעת שפקיד השומה יקבע חד-צדדית על שינוי ייעוד מרכוש קבוע למלאי עסקי לגבי זכות במקרקעין בניגוד לעמדת הנישום, ומנהל מיסוי מקרקעין יהיה מחויב לפעול ללא כל סטיה לפי אותה קביעה ולחייב במס את הנישום מבלי שהנישום יוכל לערער ולהשיג על אותה קביעה, אלא רק באמצעות פניה לבג"צ, או באמצעות המרצת פתיחה שאינם מהווים תחליף בכל מקרה לערעור על שומות מס (ראה ע"א 9168/06 יורם יזדי נ' פקיד שומה 3 ירושלים ובג"צ 1614/12 בנימין חביזה ואח' (פורסם במיסים און לייף)). האם לתוצאה כזו התכוון המחוקק?!

חברתי המלומדת מציינת, בצדק, את חוות דעתו של כב' השופט רובינשטיין בעניין מחקשווילי (ע"א 3901/11 - מאגרים 2012) שבין היתר אומר כב' השופט רובינשטיין:



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

**"עלינו לומר בקול צלול, כי אין בעיקרון מקום לפתוח מסלולי השגה בענייני מס שלא בדרכים הקבועים בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), בפקודת המיסים (גביה) ובהליכים מקבילים בתחום המסים; שם מקומם הגיאומטרי והטבעי של הליכי מס, ועל הפרשנות שיפוטית לתמוך בגישה זו..."** (ההדגשות לא במקור).

(4) גם חוזר מ"ה 7/93 משפטית מיום 7/2/93 (המצוטט ע"י חברתי המלומדת), קובע, בין היתר:

**"ישנם מקרים בהם פקיד השומה מסרב לפניית הנישום לתת לו אישור בדבר הפסדים לקזוז כנגד השבח..... במקרה זה נוצר מצב בו הנישום עלול להשאר ללא סעד משפטי מתאים, שכן מצד אחד אין הוא יכול לתבוע ממנהל מס שבח או מהוועדה להכיר בקיומם של ההפסדים ומצד שני אין ביכולתו לערער כנגד עמדת פקיד השומה, שכן זה טרם הוציא שומה.... במצב זה מתבקש פקיד השומה להזדרז ולהוציא שומה בהתאם, כך יוכל הנישום להשיג או לערער על השומה ולהבטיח בינתיים את תשלום מס השבח על ידי מתן ערבות מתאימה..."**

דברים אלו יפים גם לענייננו.

(5) רוצה לומר, צמד המילים **"שוכנע פקיד השומה"** שבסעיפים 100 לפקודת מס הכנסה ו-5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, חוסים תחת צילם גם שינויי ייעוד שביזמות פקיד השומה, ואולם שינויי ייעוד אלו כפופים להוצאת שומה, השגה וערעור, וכל עוד לא נסתיימו הליכים אלו טרם מוצה וטרם הסתיים שלב השיכנוע. ועתה נפנה מן הכלל אל הפרט:

(6) באשר למכתב של עו"ד שולה בנדל למנהל מיסוי מקרקעין מה-3/8/05, שנכתב בכתב יד ונשלח בפקס למר מנחם אודסר בהמשך לשיחתם הטלפונית (ראה מוצג מש/8), אשר צוטט ע"י חברתי המלומדת ואשר היווה את "אישור" פקיד השומה



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אלקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

למנהל מיסוי מקרקעין שלפיו אין למשיב כל סמכות ושיקול דעת לסטות  
מאישור זה:

מכתב זה מעורר מספר תמיהות. על המכתב חתומה גבי שולה בנדל עם העתק  
לפשמ"ג, מבלי לציין תחת איזה כובע נחתם המכתב, האם בכובע של היועץ  
המשפטי של פקיד השומה וכנציגו של פקיד השומה, או האם תחת הכובע של  
היועץ המשפטי של אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין.

במידה ומכתב זה נעשה תחת הכובע של נציג פקיד השומה האמון על ביצוע  
פקודת מס הכנסה, מדוע מדגישה ומוסיפה כותבת המכתב כי **"בהתאם לכך  
עליכם להוציא שומות מס שבח מכח סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן  
להחידע על שינוי יעוד לחברה לצורך חיוב במס מכירה בעתיד לצורך סעיף  
172(א) לחוק..."**.

וכי מה לפקיד השומה לתת הוראות והסברים למנהל מיסוי מקרקעין בתחום  
שהוא אינו מצוי בו?

מדוע לא זומנו לישיבה, שבעקבותיה נשלח מכתבה של גבי שולה בנדל למשיב,  
גם נציגי העוררת, שהרי המדובר בהחלטה "גורלית" מבחינתה של העוררת  
היות ותוצאות הפגישה עשויים "לחרוץ" את דינה מבלי יכולת ערעור  
לכאורה? והאם לאור חשיבות הענין די היה בשיחת טלפון של מר יוסף  
שעשוע, נציג פקיד השומה, מחודש פברואר 2005, כפי שמעיד מר אבי חסיד  
סמנכ"ל העוררת (ראה פרוטוקול דיון מיום 20/11/2011):

**"בשיחה המדוברת, מר שעשוע הציג שלדעתו הנושא הוא ב-2000.**

**אני אמרתי שלדעתנו, מועד שינוי היעוד הוא בשנת 2002 וביקשתי**

**לדון איתו בנושא. הוא אמר: תכתוב מה שאתה רוצה ונראה אחר**

**כך מה יהיה".**

ובהמשך מוסיף העד:

**"פגשתי בראשונה היום את מר שעשוע, היום בפעם הראשונה**

**פגשתי את מר שעשוע. לא ראיתי את מר שעשוע לפני זה. לא**

**נוכחתי בדיון..."**

גם מהתרשמות מהשיחה מה- 7/2/05 כפי שהעלה אותה על הכתב מר שעשוע  
מפקיד השומה (ראה מש/9) נאמר:



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

**"ביקשתי פרטים... כמו כן מסמכים נוספים שיש בהם לקבוע את מועד שינוי הייעוד של אמקור... זאת כדי שנוכל לתת החלטה לגבי מועד שינוי הייעוד. הודעתי שלפי מסמכים שברשותי יתכן שנקדים את מועד השינוי מ- 31/12/02 עליו הודיעו לנו".**

האם לא היתה זכאית העוררת לשימוע רציני יותר מאשר שיחת טלפון שבה מודיע לה פקיד השומה כי **"ייתכן שנקדים את מועד השינוי..."**, כאשר מדובר בהחלטה אשר, אליבא דפקיד השומה, לא תהא ניתנת לערעור ולהשגה?

מדוע מכתבה של גבי שולה בנדל לא הובא לידיעת העוררת והוא נחשף רק במהלך הדיון בועדה במהלך שמיעת העדויות והסיכומים?

מדוע לא היתה זכאית העוררת לדעת את הנימוק לפיו פקיד השומה החליט לשנות את מועד שינוי הייעוד ולנסות להתמודד עם נימוק זה?

מדוע בהחלטת המנהל בהשגה מיום 27/7/2006 צויין כי **"מועד שינוי הייעוד נקבע על ידינו ל-26/9/00 בהתאם לאישור פקיד השומה..."** מבלי לפרט ולציין ולגלות את פרטי האישור? עד כדי כך הגיעו הדברים לידי אבסורד שבכתב הערר לא מבינה העוררת מדוע סוטה המשיב מאישור של פקיד השומה מיום 3/6/2004 (נספח ד' לכתב הערר) ומדגישה כי לא קיבלה כל מסמך אחר מטעם פקיד השומה, המשנה את מועד שינוי הייעוד (ראה סעיף 2.1.3 לכתב הערר). אמנם נכון, נציג פקיד השומה התקשר לעוררת בחודש פברואר 2005, שממנו ניתן היה להבין כי פקיד השומה עשוי לשנות ולהקדים את תאריך שינוי הייעוד, אולם העוררת לא קיבלה שום מסמך אחר מפקיד השומה.

(7) בנספח 3 לכתב הערר מצרפת העוררת את מכתבו של פקיד השומה לר"ח של

העוררת

מה-3/6/2004 שבו נאמר:

**"בהתאם לבקשתם, ובהתאם להודעת החברה הנני לאשר שהחברה הודיע על שינוי יעוד של 50% מהמקרקעין שהועברו רכוש קבוע למלאי מקרקעין לבניה בתוקף מיום 31/12/02..... אין**



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמוקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

**במכתבנו זה אישור לנכונותה עובדות אשר ייבדקו בשלב עריכת  
שומה סופית לחברה שבנדון".**

שומה סופית לא הוצאה לעוררת מטעם פקיד השומה, ולכאורה פקיד השומה קיבל את עמדת החברה שזו מוצאת את ביטוייה בדוחותיה הכספיים שהוגשו לפקיד השומה לשנת 2002 (ראה מוצג ע/1), שבהן הצהירה העוררת על רווח משינוי יעוד לשנת 2002 ובהן צוין שנעשה שינוי יעוד ביום 31/12/2002. יודגש כי לשינוי התאריך של שינוי היעוד יש לו השפעה לא רק לענין חוק מיסוי מקרקעין אלא גם לענין פקודת מס הכנסה בקשר להפעלת חוק התיאומים בשל אינפלציה (נכס קבוע, ניכוי בשל אינפלציה וכיוצ"ב), בקשר להכרה בהוצאות מימון (סעיף 17 ו-18 (ד') לפקודה) ועוד.

האם מוסמך פקיד השומה לקבוע ששינוי מועד שינוי היעוד ישפיע רק על החבות במס מכירה שלפי חוק מיסוי מקרקעין בלבד, ולא גם לענין חוק התיאומים? היש מושג כזה של "חצי הריון"? כיצד מתיישב אישור לכאורה של דוחות העוררת לשנת 2002 (בדרך של התיישנות השומות) עם מכתבה של גבי שולה בנדל מה-3/8/2005?

יתרה מזו, בנספח ט' לכתב הערר, מצרפת העוררת את אישור פקיד השומה (מה-14/10/2004 לקיזוז הפסדים שבו יש אישור של פקיד השומה בעקיפין לכך כי בתאריך 31/12/02 נמכרה הזכות במקרקעין.

ההסברים שהעלה נציג פקיד השומה בעדותו בפנינו (ראה פרוטוקול דיון מה-20/11/2011) אינם מספקים.

התנהלות זו הן של פקיד השומה והן של המשיב חייבת להיזקק לחובתם.

(8) יצויין כי סמכות הוועדה הוגבלה רק לשאלה – האם מכתבה של שולה בנדל הוא אכן המסמך שהמשיב היה רשאי להסתמך עליו מבלי יכולת להפעיל שיקול דעת. הוועדה לא היתה מוסמכת בשום פנים ואופן ל"הבין" את סבירות החלטתו ושיקול דעתו של פקיד השומה וכל נסיונותיה ל"גשש" בענין זה נדחו על הסף ע"י באת כח המשיב (ראה פרוטוקול דיון מיום 20/11/2011 ומיום 3/6/2012).



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ז במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמוקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

ייתכן ואכן מועד שינוי הייעוד היה ב- 9/2001 כטענת פקיד השומה, אך ייתכן גם שהעוררת היא הצודקת ושינוי הייעוד היה ב- 31/12/02 (שכן, "ככל שדבר שבלב, קשה גם פה להוכיח, מתי גמלה ההחלטה להועיד נכס הוני למלאי עסקי..."). (ע"א 59/75 חברת נווה שאנן 6 בע"מ – פ"מ ל"599(1)).

אם נדחה את הערר, מבלי שנושא זה ילובן עד תומו, הרי שאנו משיתים על העוררת חבות במס מכירה (בעת מכירת המלאי בעתיד) מבלי שקיימנו את הכלל היסודי במשפט העברי: "המוציא מחבירו עליו הראיה".

(9) לאור האמור לעיל, דעתי היא, שמכתבה של הגבי שולה בנדל מה-3/8/2005 אינו מהווה מסמך או אישור שהוא בגדר "שוכנע פקיד השומה" שעליו הסתמך המשיב, שכן:

(א) טרם מוצה שלב ההשגה והערעור בענין קביעתו זו של פקיד השומה (ראה דיון לעיל).

(ב) סעיף 158א' לפקודת מס הכנסה קובע כי "לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה....מבלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו". אם לגבי שומה לפי מיטב השפיטה הניתנת להשגה ולערעור זכאי הנישום לזכות השימוע, על אחת כמה וכמה שזכות זו מגיעה לנישום לגבי החלטה של פקיד שומה שבעקבותיה, כך, אליבא דפקיד השומה, לא תהא ניתנת להשגה וערעור.

ספק רב באם שיחת הטלפון של נציג פקיד השומה לנציג העוררת מחודש פברואר 2005 (שבה הוא מודיע לעוררת כי ייתכן ויוקדם מועד שינוי הייעוד) הינה בגדר הזדמנות סבירה להשמיע את טענות העוררת בהתחשב בכך שאין זכות השגה וערעור על קביעה זו (וכיצד תוכל העוררת לשטוח את טענותיה כאשר אין לה מידע לגבי נימוקי פקיד השומה?).

(ג) חובתו של פקיד השומה ליתן לנישום להשמיע טיעוניו ולהקשיב להם בנפש חפצה מקורה גם בדין המינהלי ובכללי הצדק הטבעי (אמנון רפאל, "מס הכנסה", כרך ו', עמ' 219):

**"אף שכאמור מטיל סעיף 158א' לפקודה על רשויות המס חובה לתת לנישום – בהליך שבו נערכת שומה לפי מיטב**



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אלקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

**השפיטה או מוצא צו לפי סעיף 152(ב) – הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו, בטרם יוצאו אותה שומה או צו, אין סעיף 158א(א) המקור הבלעדי לחובה שכזו. ככל רשות מנהלית מחוייבות גם רשויות המס בעקרונות היסוד של יישום כללי הצדק הטבעי שבמשפט המנהלי. באלה נכללת גם זכות השמיעה (או "זכות הטיעון") המוענקת למי שעניינו נדון בפני רשות מנהלית".**

רוצה לומר, בין מכוח הוראות פקודת מס הכנסה ובין מכוח הדין הכללי ועקרונות היסוד של השיטה, זכות הטיעון מוכרחה להינתן לנישום – זכות אשר קופחה במקרה דנן. כך מפי השופט ברק בבג"צ 654/78 גינגולד ריבה נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד לה(2) 649:

**"זכות יסוד של האדם בישראל היא, כי רשות ציבורית הפוגעת במעמדו של אדם, לא תעשה כן, בטרם תעניק לאותו אדם את ההזדמנות להשמיע את דעתו. לעניין זכות יסוד זו אין נפקא מינה, אם רשות ציבורית פועלת מכוח חיקוק או מכוח הנחיה פנימית או מכוח הסכם. ... בכל מקרה בו רשות ציבורית מבקשת לשנות את מעמדו של אדם עליה לפעול כלפיו בהגינות, וחובה זו מטילה על הרשות את החובה להעניק לאותו אדם את ההזדמנות להשמיע את דעתו. ... זכות הטיעון של אדם, הנפגע מהחלטה של השלטונות מוכרת בשיטתנו המשפטית. יש והיא קבועה במפורש בדבר חקיקה ויש ודבר החקיקה אינו מזכיר אותה במפורש ... גם במקרה זה הזכות קיימת. ... נמצא כי הוראת חוק דרושה לא כדי להכיר בזכות הטיעון אלא כדי לשלול אותה".**

(ד) נראה בעיני כי קיפוח זכות הטיעון במקרה דנן, מניעתה למעשה, הן בחליך השומתי ולא כל שכן באי מתן זכות השגה וערעור, מהווה סטייה מהותית מכללי הצדק – סטייה אשר יש בה לטעמי כדי להשפיע על תוקפה של החלטת פקיד השומה בשל העוול הברור והממשי אשר נגרם הימנה לעוררת (עמ"ה 82/92 טבריה טורס בע"מ נ' פקיד שומה טבריה, מסים ח/6, עמ' 116; ע"א בהגאת אמין חלאק נ' פ"ש נצרת, פד"א כ 74 ועמ"ה 33/92 אבו ג'אבר בולוס נ' פ"ש נצרת, מסים ז/2,



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

עמ' ה-170). הפגם המהותי אשר נפל בהחלטתו של פקיד השומה בענייננו הופך איפוא את החלטתו לבטלה (Void).

(ה) מכתבה של גבי שולה בנדל מחודש אוגוסט 2005 סותרת אף את הדוחות הכספיים ודוח ההתאמה לצרכי מס שהגישה העוררת לפקיד השומה בגין שנת 2002 ואילך ואשר לא נסתרו על ידי פקיד השומה ואושרו בפועל בדרך של התיישנות השומות.

(ו) כפועל יוצא נשמטים אף אדניה של החלטתו של מנהל מס שבח באשר היא מסתמכת על החלטה אשר אי תקינותה המינהלית גוררת את בטלותה.

(10) אשר על כן, לו נשמעה דעתי, הייתי מקבל את הערר ללא צו להוצאות.

מבלי להיכנס לשאלה המורכבת בדבר קיומה של התיישנות במקרה דנן, ולאור העובדה שמעולם לא ניתנה לעוררת זכות טיעון וערעור על החלטת פקיד השומה ומשכך סוגיית שינוי המועד לא נדונה בין הצדדים מעולם, הייתי מציע לצדדים לבחון שנית את הליך ההשגה והערעור. כפי שהציעה העוררת בעקבות פנית הועדה לצדדים, במטרה שבית המשפט יבחן את שיקול דעתו של פקיד השומה בקביעת עיתוי שינוי היעוד. בדרך זו נגיע לחקר האמת ולתוצאה הראויה.

**צבי פרידמן, רו"ח**  
חבר

**רו"ח אליהו מונד, חבר:**

קראתי את חוות דעתה של חברתי, השופטת רות שטרנברג אליעז (בדימוס), אשר בדבריה מקיפה את הנושא בצורה מרשימה ובפירוט רב.

לאחר ששקלתי את הסוגיה הסבוכה של גדר הסמכויות שהעניק המחוקק לפקיד השומה, לעומת אלה שבידי מנהל מס שבח, החלטתי לצרף את דעתי לדעתו של חברי המלומד רו"ח צבי פרידמן. אכן אני סבור, כפי ששני חברי המלומדים ציינו, כי הנושא סבוך הן לגבי פירושן של מילים שונות בחוק והן מפאת הזמן הממושך שהעניין היה מעוכב אצל המשיב. התשובה



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

11 בנובמבר 2012  
כ"ו במרחשוון תשע"ג

ר"ע 1230-06 אמוקור בע"מ נ' מנהל  
מס שבח מקרקעין, אזור ת"א

לשאלה מהו גדר הסמכויות של פקיד השומה לעומת סמכויותיו של מנהל מס שבח מקרקעין, שהעלה חברי פרידמן בהרחבה, נראית לי ואני מצרף את דעתי לדעתו.

אליהו מונד, ר"ח  
חבר

### השופטת רות שטרנברג אליעז, יו"ר:

אין אני מקלה ראש בקשיים ובתקלות שעליהם הצביע חברי המלומד, רוי"ח פרידמן, בפרשה זו. עם זאת נראה לי כי התוצאה שאליה הגעתי לאחר התלבטות לא-קלה, עולה בקנה אחד עם עשיית הצדק.

### סוף דבר

הוחלט כאמור בחוות דעתם של חברי הוועדה רואי החשבון צבי פרידמן ואליהו מונד.

לנוכח נסיבות המקרה אין אנו עושים צו להוצאות.

ניתן היום, כ"ו במרחשוון תשע"ג (11 בנובמבר 2012).

|                                  |                                          |                                  |
|----------------------------------|------------------------------------------|----------------------------------|
| <p>צבי פרידמן, רוי"ח<br/>חבר</p> | <p>רות שטרנברג אליעז, שופטת<br/>יו"ר</p> | <p>אליהו מונד, רוי"ח<br/>חבר</p> |
|----------------------------------|------------------------------------------|----------------------------------|