



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערערת **1. חב' גלית בריכת שחיה בע"מ**
ע"י ב"כ עוה"ד יואב ציוני ו/או בועז שולמן

נגד

משיב **1. פקיד שומה ת"א 3**
ע"י ב"כ עוה"ד מורן סילס מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

בפניי ערעור שהגישה המערערת על שומות שקבע לה המשיב לשנות המס 2002, 2003, 2004 ו-2005.

רקע עובדתי

1. המערערת הוקמה בשנת 1965 ועסקה בהפעלת בריכת שחיה מאז 23.8.1965 בחלקה 50, גוש 7108 (להלן: "המקרקעין") שחכרה מעיריית תל אביב (להלן: "העירייה"), מתוקף הסכם חכירה מיום 25.1.1967 (להלן: "הסכם החכירה") והסכם התחייבות לחתימת הסכם חכירה מיום 13.8.1965 (להלן: "ההסכם המקדים"). חלק מהמקרקעין הוחכרו בחכירת משנה לחברת בידורי ויגל בע"מ (להלן: "בידורי ויגל").

2. ביום 20.6.2002 נחתם הסכם בהמשך להפקעת הקרקע, בין העירייה והועדה המקומית לבין המערערת ובידורי ויגל. על פי ההסכם בתמורה להפקעה תשלם העירייה למערערת ולבידורי ויגל סך של 5.6 מיליון דולר, אשר ישולמו בפועל במספר תשלומים. בהתאם לפסק בוררות מיום 27.8.2002, בין המערערת לבין בידורי ויגל, נקבע כי המערערת זכאית ל-75% מכספי הפיצויים שישולמו על ידי העירייה (\$4,200,000 המהווים 20,928,600 ₪ לפי שער החליפין ליום 20.6.2002), בעוד בידורי ויגל זכאית ליתרת 25% מכספי הפיצויים.

הסוגיות שבמחלוקת

3. הסוגיה העיקרית שבמחלוקת בין הצדדים היא האם שילמה המערערת בגין הזכויות שהיו לה במקרקעין. לגישת המערערת, זכותה במקרקעין הייתה 'זכות שלא שולם בעד רכישתה' ולפיכך היא זכאית לחישוב "סכום אינפלציוני", מתוקף חלופה (2) להגדרת המונח בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), כנוסחו בשנות המס שבערעור, אשר עוסקת במכירת נכס שהוא "זכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד רכישתו". זאת ועוד, הצדדים חלוקים בהקשר זה גם בשאלה האם הופקעה הזכות במקרקעין בלבד, כגרסת המשיב, או שמא הופקעה גם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקייד שומה ת"א 3

1 זכות שהייתה לכאורה למערערת במגרש חנייה סמוך (להלן: "מגרש החנייה"), אשר לא אוזכר
2 בהסכם החכירה או בהסכם המקדים.

3
4 מלבד מחלוקת עיקרית זו, נתגלעו מחלוקות נוספות בין הצדדים, כדלקמן:

5
6 4. הצדדים חלוקים האם בחישוב התמורה שנתקבלה בגין המקרקעין רשאית המערערת לקזז
7 הפרשים שנבעו מהפרשי הצמדה. כך טוענת המערערת כי יש למסות אותה על פי התמורה שנתקבלה
8 בפועל, קרי בהסתמך על שערי החליפין במועד קבלת התשלומים בעבור הפקעת המקרקעין, ולא
9 בהסתמך על שער החליפין במועד החתימה על הסכם ההפקעה.

10
11 5. המערערת קיזזה מהתמורה שנתקבלה בעבור המקרקעין הוצאות בסך 730,650 ₪, אשר שולמו
12 כדמי ניהול לבעל השליטה בעקיפין במערערת, רוי"ח סעד רסולי (להלן: "רסולי"), באמצעות חברה
13 שבבעלותו- צאלים ניהול ואחזקות בע"מ (להלן: "צאלים") בגין מעורבותו במכירת המקרקעין
14 לעירייה. המשיב טוען כי לא הוכח בגין מה שולמו סכומים אלו לצאלים.

15
16 6. המערערת לא כללה בדיווח על הכנסתה תוספת בשל אינפלציה בשנת 2003, מכיוון שלשיטתה אין
17 להפעיל את סעיף 7 לחוק מס הכנסה (תאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: "חוק
18 התיאומים") בשנה בה שיעור השינוי במדד הוא שלילי.

19
20 7. המשיב חולק על הוצאות שדרשה המערערת בניכוי, כלהלן: הוצאות דמי ניהול, בסך 78,222 ₪
21 בשנת 2002, בסך 62,000 ₪ בשנת 2003 ובסך 127,000 ₪ בשנת 2005; הוצאות בגין חובות אבודים
22 בסך 49,909 ₪ בשנת 2004; הוצאות אחזקה בסך 124,439 ₪ בשנת 2002. לגרסת המשיב, לא הוכח
23 כי הוצאות דמי הניהול והאחזקה הוצאו על ידי המערערת, וכן אין מקום לדרוש את החובות
24 האבודים לעיל מאחר שלא הוכח שנרשמה הכנסה בגינם, כנדרש לפי סעיף 4(17) לפקודה.

טענות הצדדים

25
26
27 8. כאמור, לגישת המערערת היא לא שילמה לעירייה בעד זכותה במקרקעין. על פי הסכם החכירה,
28 נדרשת המערערת לשלם לעירייה תשלומים קבועים, אשר גובהם נגזרם מגובה הכנסות המערערת
29 מהפעלת בריכת השחייה ומתקניה הנלווים. בחודשים מסוימים, למשל בחודשי החורף בהם לא
30 הופעלה בריכת השחייה, לא שילמה המערערת דבר לעירייה. מכאן מסיקה המערערת כי אופי דמי
31 החכירה הוא של דמי ניהול והפעלה של הבריכה, והם אינם מהווים תשלום בגין זכויות במקרקעין,
32 אשר הועברו למערערת בחינם לאור רצון העירייה שתופעל בריכה על גבי המקרקעין. המערערת
33 מפנה גם לשטר שכירות המקרקעין בו מצוין כי תמורת השכירות היא "XXXX", כלומר 0 לגרסתה.

34
35 9. מנגד, המשיב מצביע על מספר תמורות ששילמה המערערת בגין זכויותיה במקרקעין: התשלומים
36 החודשיים ששילמה המערערת לעירייה, תשלום אגרת טאבו (אגרה שלמים הוחלפה במס הרכישה)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

- 1 על ידי המערערת, החזר הוצאות מהמערערת לעירייה בגין הוצאות פיתוח שהעירייה השקיעה
2 במקרקעין והוצאות שהוציאה המערערת להמשך פיתוח המקרקעין, מכוח ההסכם המקדים.
3 המשיב מסתמך גם על טופס הפחת של המערערת המעיד על הסכומים הניכרים, לטענתו, שהשקיעה
4 המערערת בבנייה על גבי המקרקעין- סכומים אלו מהווים גם הם תמורה בגין המקרקעין.
5
- 6 10. המערערת משיבה על כך כי בנימוקי השומה בא זכר רק לטענה כי התשלומים החודשיים מהווים
7 תשלומי המערערת עבור המקרקעין, ולכן יתר טיעוני המשיב הם בגדר הרחבת חזית אסורה. המשיב
8 טוען כי טענותיו הועלו במסגרת דיוני ההוכחות מבלי שהמערערת התנגדה לכך, ולכן יש לראותה
9 כמסכימה להרחבת החזית. לגופו של עניין, המערערת טוענת כי שיפורים שביצעה המערערת במבנים
10 נעשו לשם הפעלת המתחם, ולא כתמורה עבור המקרקעין. המערערת מתבססת על כך שלאחר
11 ההפקעה שונה ייעוד המקרקעין לשטח ציבורי פתוח, ומתקני המתחם נהרסו על ידי העירייה. מכאן
12 הסיקה המערערת שהעירייה לא נהנתה מהשיפורים במבנים שבוצעו, ולכן לא ניתן לראות שיפורים
13 אלו כתמורה. המערערת מזכירה כי בהסכם המקדים נקבע שהקמת הבריכה והמתקנים תסתיים
14 תוך 10 ימים בלבד, ומכאן שמרבית המתקנים הוקמו כבר על ידי העירייה. בנוגע לאגרת הטאבו,
15 טוענת המערערת שאגרה זו משולמת גם במקרים של רישום העברה ללא תמורה.
16
- 17 11. המערערת טוענת עוד כי במשך שנים דרשה את הוצאות דמי החכירה כהוצאה שוטפת מבלי
18 שהמשיב הלין כנגד זה, בעוד שעל פי דין במידה והיה מדובר בתשלום בגין החזקה בקרקע, הרי
19 שהיה צורך להוון את דמי החכירה. על כך טוען המשיב כי שומותיה של המערערת מעולם לא בוקרו
20 על ידיו, ולכן לא ניתן לטעון כי אישר את התנהלותה בהקשר זה. עוד טוענת המערערת כי שומת מס
21 שבח שהוצאה לה בתחילה בנוגע למקרקעין קבעה שווי רכישה מקורי של 0.01 ₪, כלומר 0, ולא
22 יעלה על הדעת כי המשיב ייקבע כעת שווי רכישה שונה. המשיב משיב כי השומה הוצאה בהעדר
23 הצהרה מצד המערערת, וכי שווי הרכישה האפסי הוקלד באופן טכני, כדי לאפשר הוצאת שומה.
24
- 25 12. המערערת טוענת כי תשלום ההפקעה נעשה גם בעבור זכויות שהיו לה במגרש חנייה הסמוך
26 למקרקעין, אשר היא עושה בו שימוש באישור העירייה מאז 11.3.1966, מבלי ששילמה דבר בגין
27 זכות זו. המערערת מציינת כי הסכם ההפקעה של המקרקעין נחתם כהסדר פשרה בין הצדדים
28 בעקבות תביעתה לסעד הצהרתי, אשר הגישה המערערת ביום 23.10.2000, בדבר זכויותיה
29 במקרקעין, כולל החנייה. המשיב מנגד טוען כי הסכם ההפקעה מגדיר את המקרקעין המופקעים
30 בתור שטח הבריכה בלבד. לחילופין טוען המשיב, כי בכתב התביעה האמור טענה המערערת
31 שהשקיעה כספים במגרש החנייה, ואלו מהווים תמורה בגין המקרקעין.
32
- 33 13. בנוגע להפחתת הפרשי השער מהתמורה שקיבלה המערערת בגין המקרקעין שהופקעו, טוענת
34 המערערת כי הסכם ההפקעה מתייחס לכך שפיצויי ההפקעה ישולמו בתשלומים, בהתאם לאבני
35 דרך שנקבעו בהסכם, ובהתאם לשער החליפין במועדי התשלום. לטענת המערערת, הפרשי השער
36 קשורים באופן ישיר והדוק לעסקת ההפקעה, ולכן יש להתייחס אליהם בחישוב התמורה. המשיב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

- 1 חולק על דעת המערערת, וטוען כי על פי סעיף 88 לפקודה "תהא התמורה המחיר שנקבע", כלומר
2 המחיר שנקבע בהסכם ההפקעה. עוד טוען המשיב כי אין להכיר בהוצאות בגין הפרשי שער כהוצאה,
3 מאחר שלו היה מדובר בהכנסה הרי שהייתה זו הכנסה פטורה מתוקף סעיף 9(א13) לפקודה.
4 המערערת מנגד טוענת כי סעיף 9(א13) נועד להעניק הטבה לנישום במקרה של הפקעה, ולכן אין
5 לנצל את הוראות הסעיף לשלול הפסד. בכך פועל המשיב בניגוד לתכלית החקיקה למזער את הפגיעה
6 בנישום שהקרעע שלו הופקעה.
7
8 14. בנוגע להוצאות ששילמה המערערת לצאלים, טוען המשיב כי לא הובאו כל ראיות המעידות כי
9 ההוצאה קשורה למכירת המקרקעין, בעוד המערערת טוענת כי צאלים ליוותה את תהליך ההפקעה
10 מטעמה. עוד מלינה המערערת כי המשיב מתאם את ההוצאה אצלה, אך לא הפחית באופן מקביל
11 את ההכנסה עבור צאלים. המשיב טוען כי לא הוכח כלל שנרשמה ההכנסה האמורה אצל צאלים.
12
13 15. בנוגע להשפעת חוק התיאומים בשנת המס 2003, טוענת המערערת כי תכלית החוק לתאם את
14 שיעור עליית המדד, כלומר להתמודד עם שיעור אינפלציה חיובי ולא עם שיעור אינפלציה שלילי,
15 ולכן אין מקום להפעילו במקרה של מדד שלילי. המשיב מנגד טוען כי המערערת הפעילה את
16 הוראות חוק התיאומים המטיבות עימה, ואינה זכאית לבחור באופן סלקטיבי איזה הוראות חוק
17 יחולו בעניינה. לגופו של עניין, המשיב טוען כי יש לבחון את הגדרת שיעור "עליית המדד" באופן
18 תכליתי. בחוק נקבעה נוסחה מתמטית לחישוב שיעור עליית המדד, אשר תוצאתה יכול שתהיה
19 חיובית ויכול שתהיה שלילית, והמשיב מסיק מהוראות חוק התיאומים כי זוהי אכן כוונת המחוקק
20 בעניין זה. המערערת מנגד טוענת כי סר חינה של הפרשנות התכליתית בדיני המס, לאור פסק הדין
21 ע"א 8114/09 + ע"א 8297/09 + ע"א 1177/10, **משה מלכיאלי ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא ואח'**,
22 מיסים כ/ו 1-ה-1 (פברואר 2012), שם נקבע, לטענת המערערת, כי אין "לייחס בדרך של פרשנות לחוק
23 דברים שאין להם עיגון לשוני מפורש בחוק". לגישת המערערת, למילים "עליית מדד" יכולה להיות
24 פרשנות לשונית אפשרית אחת בלבד - שינוי חיובי בשיעור המדד.
25
26 16. באשר להוצאות דמי הניהול, חלוקים הצדדים בנוגע להוצאות ששולמו בשנת 2002 לחברה בשם
27 GPS (להלן: "**GPS**") בעבור שירותי הניהול שסופקו לכאורה למערערת מאדם בשם שי צרפתי,
28 ולהוצאות ששולמו בשנת 2003 ו-2005 לחברת בר סול (להלן: "**ברסול**"), אחת מבעלות השליטה
29 במערערת, עבור שירותי ניהול שנתקבלו לכאורה מטעמה על ידי גב' זהבית הרפז (להלן: "**הרפז**").
30 המשיב טוען כי לא הוכח שסופקו שירותי הניהול מחברת GPS, הוצגה רק טיוטת הסכם שאינה
31 חתומה, באותה שנה דרשה המערערת הוצאות שירותי ניהול לחברה על ידי אחרים וכן כי בשנת
32 2002 חברת GPS כלל לא הייתה פעילה. טענה זו הועלתה בסיכומי המשיב בלא תשתית ראיתית.
33 המערערת מנגד טוענת כי מדובר בהוצאה הכרחית של החברה, מאחר שמר צרפתי היה בעל רישיון
34 הנדרש להפעלת הבריכה. בנוגע לדמי ניהול ששולמו לגב' הרפז, טוען המשיב כי לא הוכח שסופקו
35 שירותי ניהול, החשבונית מברסול בגין שירותי הניהול הוצאה רק בשנת 2006 בעוד השירותים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

1 סופקו לכאורה בשנים 2003 ו-2005, הכנסות השכר של הגב' הרפז מברסול אינן עולות בקנה אחד עם
2 דיווחי ההוצאות אצל המערערת, וכן סך ההוצאה שנדרשה זהה ליתרת חובה בגובה של כ-188 אלפי
3 ש"ח אשר נרשמה בספרי המערערת לזכות בעלה של הגב' הרפז, רו"ח הרפז. המערערת מנגד טוענת
4 כי הגב' הרפז שימשה כמנכ"ל ודירקטור המערערת, ואף חתמה על דוחותיה הכספיים. חברת ברסול
5 סיפקה שירותים למערערת באמצעות גב' הרפז ועל כן שולמה לה התמורה.

6
7 17. באשר לחובות האבודים, טענה המערערת כי מדובר בחובות בגין לקוחות אשר שכרו בשכירות
8 משנה מהמערערת שטח במקרקעין באמצעות שיקים דחויים. לאחר הפקעת המקרקעין לא יכלה
9 עוד המערערת לספק את השירותים, ולכן בוטלו היתרות כנגד הוצאה בגין חוב אבוד. לעמדת
10 המשיב, הייתה המערערת צריכה במקרה זה להוציא חשבונית זיכוי ללקוחות ולא לרשום חוב אבוד,
11 וכן לא הוכח כלל כי השיקים הדחויים נרשמו בספרי המערערת כהכנסה, ולכן לא הושלמו תנאי
12 סעיף 17(4) לפקודה להכרה בחובות אבודים.

13
14 18. בנוגע להוצאות האחזקה, טוענת המערערת כי ההוצאות תואמו באופן שרירותי על ידי המשיב
15 וללא כל סיבה. המשיב טוען כי מדובר בהוצאות שלא הוצגו חשבוניות בגיןן ולא הוסברה נחיצותן.

דיון והכרעה

16
17
18 19. כאמור, השאלה העיקרית שהציבו הצדדים לפתחו של בית המשפט היא האם זכויות המערערת
19 במקרקעין הן זכויות ששולם בעדן או שמא מדובר בזכות חיזקה במקרקעין שלא שולם בעדה ולכן
20 זכאית לסכום אינפלציוני, כמשמעות המונח בסעיף 88 לפקודה. לשאלה זו השלכה מהותית על
21 חישוב הסכום האינפלציוני מתוך סך רווח ההון שצמח למערערת בהפקעת המקרקעין, ומכאן
22 השלכה מהותית אודות חבות המס הסופית של המערערת בגין ההפקעה.

23
24 20. הצדדים העלו טענות שונות מכל וכל אודות תמורות שהועברו מהמערערת לידי עיריית תל אביב
25 במסגרת הסכם החכירה וההסכם המקדים. בין היתר טען המשיב לתמורה בדמות פיתוח המקרקעין
26 על ידי המערערת, החזר הוצאות לעירייה בגין פיתוח המקרקעין ותשלום אגרת רישום בטאבו. נראה
27 כי טענות אלו הועלו אף מבלי צורך, שכן יש לראות כבר בתשלומים החודשיים ששילמה המערערת
28 בתור תמורה בגין זכויותיה במקרקעין.

29
30 21. טענתה העיקרית של המערערת היא כי אין לראות בתשלומים החודשיים כתשלום בגין זכות
31 במקרקעין, מאחר שגובה התשלומים נגזר מגובה הכנסות המערערת ולא מערך שווי המקרקעין.
32 ניתוק הקשר בין שווי המקרקעין לבין גובה התשלום מוליך למסקנה, לדעת המערערת, כי נותק גם
33 הקשר בין התשלום לבין הזכות במקרקעין. התשלום, לגישת המערערת, הוא בגין רישיון הפעלת
34 המתקנים במקרקעין ולא בגין עצם השימוש במקרקעין. גישה זו אינה מבוססת ומתעלמת מהוראות
35 ההסכמים שבין המערערת לבין העירייה ומאופי התשלומים לפי הסכמים אלו. מניתוח כלל הוראות
36 החוזה, כותרותיו וההתניות השונות בו- לא יכול להיות כל ספק כי מדובר בחוזה להחכרת קרקע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

- 1 טענת המערערת כאילו הסכם החכירה מקפל בתוכו שני חוזים- אחד חוזה להעברת זכות אחרת
2 במקרקעין בחינם, והשני חוזה למתן רישיון הפעלת בריכה בעבור תשלום בשיעור קבוע מההכנסות-
3 אינה מבוססת בגוף ההסכם.
4
- 5 22. בסעיף 2 להסכם החכירה נקבע כי העירייה תחכיר את הקרקע למערערת. בסעיף 3(ב) להסכם
6 החכירה נקבעת זכות הקדימה של המערערת במקרה של הארכת תקופת החכירה על ידי העירייה.
7 בסעיף 7(א) נקבע כי המערערת תהיה רשאית "להשתמש בנכסים ולעשות בהם כאדם העושה בתוך
8 שלו". סעיף 15 להסכם העוסק בדמי החכירה קובע כי "החוכר מתחייב לשלם לעיריה עבור
9 הנכסים...". הוראות אלו ואחרות מצביעות כולן על המסקנה ההגיונית היחידה העולה מן החוזה-
10 מדובר בחוזה חכירה סטנדרטי, המקנה למערערת זכות חכירה במקרקעין בתמורה לתשלום חודשי.
11 התשלום קשור קשר הדוק לזכויות המערערת במקרקעין ולא לזכות אחרת.
12
- 13 23. תשלום דמי חכירה כאחוז מהכנסות החוכר אולי אינו מהווה הסדר שכוח, אך בהחלט אין
14 מדובר בתרחיש בלתי אפשרי. חכירת קרקעות חקלאיות למשל נעשית על פי רוב כשיעור מפדיון
15 הקרקע (ראו למשל, החלטה מס' 1 של המועצה של מינהל מקרקעי ישראל, שכותרתה "מדיניות
16 הקרקע בישראל", שם נקבע בסעיף 5(א) כי: "דמי החכירה בקרקע חקלאית יהיו בשיעור של 2%
17 מגובה ההכנסה הנקייה מהנחלה"). מהות הזכות תיקבע לא רק לפי אופן התשלום בגינה, אלא לפי
18 כלל מאפייניה, כפי שעולה מההסכם בין הצדדים. בהחלט תיתכן חכירה בעבור תשלום חודשי על
19 בסיס שיעור מהכנסות החוכר, אף מבלי שנקבע תשלום מינימום חודשי ומבלי שנחזה לכאורה קשר
20 כלשהו בין התשלום לבין ערך המקרקעין. מבחינת מכלול הוראות ותניות חוזה החכירה עולה ללא
21 ספק כי התשלום החודשי נעשה בגין הזכויות שהוקנו למערערת במקרקעין ולא בגין רישיון הפעלה.
22
- 23 24. יתירה מכך, סעיף 15 בהסכם החכירה, אשר דן כאמור בדמי החכירה שישולמו מידי חודש, קובע
24 בין היתר כי העירייה תהיה רשאית לקבוע לחוכר מחיר מינימום לכרטיס הכניסה לבריכה ומתקניה
25 ולבית הקפה, וכן כי החוכר יהיה חייב להתייעץ עם העירייה בעת קביעת מחיר הכרטיסים. שעה
26 שלמחכירה יש שליטה בפועל במחיר הכרטיסים, ולמצער שליטה מוחלטת במחיר המינימום של
27 הכרטיס, הרי שקביעת דמי החכירה כשיעור מהכנסות החוכר כמוה כקביעת תשלום מינימום בגין
28 דמי החכירה. אכן ייתכנו חודשים בהם לא יבקרו כלל לקוחות בבריכה, ובמקרה זה לא יועברו כלל
29 דמי חכירה, אך לעירייה נשמר כוח מוחלט לקבוע מה יהיו דמי החכירה השנתיים, ולמצער דמי
30 החכירה השנתיים המינימאליים, שתקבל בעבור החכרת הקרקע. כאשר קיים מנגנון הקובע דמי
31 חכירה מינימאליים, אין בהסכם החכירה אופי של הסכם למתן רישיון, כטענת המערערת.
32
- 33 25. זאת ועוד, השתכנעתי שהמערערת הוציאה סכומי כסף משמעותיים להשבחת המקרקעין מתוקף
34 הסכם החכירה עם העירייה. כאמור, המערערת נדרשה בהסכם המקדים להשלים את בניית
35 המתקנים, וכך אף הכירה במתקנים אלו כרכוש קבוע בספריה למשך שנים. גם בהסכם ההפקעה
36 נקבע במבוא כי: "והואיל ובהתאם לתכניות התקפות, גלית בנתה ומפעילה במקרקעין בריכת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

1 שחיה ומתקנים נלווים...". נראה כי ברור מהדברים שלמערת היו הוצאות נכבדות להשבחת
2 המקרקעין. סעיף 3(א) להסכם החכירה קובע אף כי "בתום תקופת החכירה יחזרו הנכסים וכל מה
3 שנבנה עליהם וקשור או כרוך בהם לרשותה של העיריה ויהיו קנינה הגמור והמוחלט...". ללמדך
4 שבניית המתקנים על ידי המערת היוותה תמורה בידי העיריה. המערת טוענת כי אין לראות
5 בכך תמורה משום שהעיריה לא נהנתה בפועל מהנכסים שהושבו אליה, מאחר שייעוד המקרקעין
6 שונה לשטח ציבורי פתוח והבריכה והמתקנים נהרסו למעשה. אין בידי לקבל טענה זו, מאחר
7 שנראה בבירור שבמועד כריתת הסכם החכירה הסכימו הצדדים לראות בבריכה שתיבנה על ידי
8 המערת כתמורה לחכירה. העובדה שלבסוף החליטה העיריה לוותר על תמורה זו מסיבותיה,
9 אינה יכולה לצבוע בצבעים אחרים את ההסכם המקורי ואת העובדה שהסכם החכירה קובע תמורה,
10 בין היתר, בדמות בניית בריכת השחייה.

11
12 26. אפילו הייתי מוכן לראות את הזכות של המערת במקרקעין כזכות שלא שולם בעדה, עדיין
13 המערת אינה זכאית לחישוב סכום אינפלציוני מכוח הפקודה. המערת טענה בפניי כי זכותה
14 במקרקעין היא זכות של דיירות מוגנת, או שהיא ברת רשות, או כל זכות חזקה אחרת במקרקעין
15 שלא שולם בעדה. אין בידי לקבל סיווג זה של זכותה של המערת. למצער, ניתן לראות את זכויות
16 המערת כזכות חכירה שלא שולם בעדה או שולם בעדה סכום סימלי (ראו למשל החלטת מינהל
17 מקרקעי ישראל מספר 1097 בנוגע להחכרת מקרקעין תמורת סכום סימלי לרשויות מקומיות,
18 ללמדך שזכות החכירה אינה תלויה בהכרח בקיום תמורה בגינה). במבוא להסכם ההפקעה, שנחתם
19 על ידי המערת, נקבע כי: "גלית הינה בעלת זכויות החכירה לדורות במקרקעין...". הגדרת נכס
20 בסעיף 88 לפקודה ממעטת מתוכה בחלופה (4) "זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק
21 מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל
22 אילולא הפטור לפי החוק האמור". זכות במקרקעין מוגדרת בחוק מסוי מקרקעין (שבח ורכישה),
23 התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") כך:

24 "בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שבישור,

25 לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או

26 חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל - אפילו אם ניתנה

27 ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים"

28 וחכירה מוגדרת בחוק כך:

29 "חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-

30 משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית"

31 כפי שניתן לראות, אף על הפקעת זכות חכירה ללא תמורה יוטל מס מכוח חוק מיסוי מקרקעין ולא
32 מכוח הפקודה.

33
34 27. המערת טענה בפניי כי בהסכם ההפקעה ניתנה לה תמורה לא רק בעבור הפקעת המקרקעין,
35 אלא גם בעבור הפקעת זכויותיה במגרש החנייה הסמוך למקרקעין, אשר בעדן לא שילמה אף
36 תמורה לעיריה. לגישת המשיב התשלום בסך 5.6 מיליון דולר ניתן בגין הפקעת המקרקעין בלבד,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 07-1242 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

1 ולחילופין אף לו ייקבע כי ניתן התשלום גם בגין מגרש החנייה, הרי שיש לראות את בניית החנייה על
2 ידי המערערת בתור תמורה ששולמה על ידה בעבור המקרקעין. בעניין זה, דעתי כדעת המערערת כי
3 התשלום שניתן בגין ההפקעה כולל בחובו תשלום בגין ויתור המערערת על זכויותיה במגרש החנייה,
4 המהווה זכות חזקה במקרקעין שהמערערת לא שילמה בעדן.

5
6 28. כאמור, מאז יום 11.3.1966, במקביל עם תחילת הפעלת הברכה על ידי המערערת, החלה
7 המערערת לעשות שימוש במגרש החנייה הסמוך למקרקעין לצרכיה, וזאת באישור העירייה.
8 האישור שניתן על ידי העירייה לא כלל דרישה לתשלום כלשהו, וכן לא קָשַר קָשַר ישיר כלשהו בין
9 התשלום בעבור חכירת המקרקעין לבין השימוש בחנייה. דומני כי גם אין לראות בבניית החנייה,
10 כלומר השבחת שטח המגרש על ידי המערערת, כתמורה שניתנה בעבור המגרש.

11
12 29. תמורה, על פי מהותה, היא תשלום המשלם צד אחד לחוזה או לעסקה לצד האחר, חלף דבר
13 שונה שהוא מקבל. מרכיב ההדדיות הינו מרכיב מכריע בזיהוי התמורה. בעוד תמורות אינן חייבות
14 להיות שוות ערך, מבחן מהותי של משמעות המונח תמורה מחייב הקבלה מסוימת בין תמורות.
15 עומדים על כך המלומדים דניאל פרידמן ונילי כהן בספרם **חוזים** (ירושלים, תשנ"א) א', בעמוד 474,
16 שם נאמר כך:

17 "בעניינו צריך המבחן להיות מהותי ולא טכני. יש לבחון את העיסקה לפי מהותה
18 ולא לפי צורתה הפורמלית. תמורה סימלית כמו בדוגמא של מכירת מכונית רולס
19 רויס תמורת שילינג, איננה תמורה במובן המהותי, ולמעשה מדובר בעיסקת
20 מתנה... בעניין זה נראה לנו כי יש להחיל מבחן עיסקי-ענייני. לפי מבחן זה
21 הפעולה איננה בגדר מתנה, אם המניע המרכזי לעשייתה הוא אינטרס כלכלי-
22 מסחרי, להבדיל מכוונה להעשיר את המקבל."

23 כלומר, התמורה צומחת מתוך מפגש אינטרסים של צדדים מנוגדים, להבדיל מעסקה ללא תמורה
24 שבה מטיב צד אחד עם האחר. ההדדיות היא יסודה של התמורה. הרחיב על כך גם המלומד א"מ
25 ראבילו בעמוד 184 בספרו **חוק המתנה, תשכ"ח-1968** (מהדורה שניה, תשנ"ז, פירוש לחוקי
26 החוזים, בעריכת ג' טדסקי):

27 "החוזה נחשב בתמורה כאשר כל צד לחוזה מתכוון להפיק יתרון. החוזה נחשב ללא
28 תמורה – או חינם – כאשר צד אחד מתכוון להעניק יתרון לצד השני... כדי
29 שתתקיים עסקה בתמורה אין זה מספיק שיהיה יתרון לשני הצדדים, אלא נדרש
30 שבין היתרונות ההדדיים של הצדדים יהיה יחס של הדדיות או של שוויון."
31 (ההדגשות במקור, מ.א.)

32 גישה זו אומצה על ידי בית המשפט, וכך קבע השופט שילה בע"א 584/79 גופן נ' גופן, פ"ד לה(4)
33 : 776, 771

34 "תמורה" בלשון בני אדם פירושה, דבר מה, שנותן אדם, חלף דבר שונה, שהוא
35 מקבל. אין צורך שהתמורה תהיה שוות-ערך לנושאה, אך מצפים שתהיה התאמה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

1 כל שהיא בין שניהם, ושלא כבמסגרת המשפט האנגלי לא יראו, למשל, בגרגיר
2 לפל תמורה מתאימה לזכויות חכירה בעלות ערך כספי רב."

3
4 30. רואות עינינו שהמבחן לזיהוי התמורה לא יכול להיות מבחן דווקני- האם צמחה למעניק,
5 במקרה זה העירייה, תועלת מההענקה- אלא יש לנקוט במבחן מהותי אשר בודק האם מהות החוזה
6 היא הענקת הטבה גרידא או שמא יצירת יתרון מקביל והדדי לשני הצדדים. למשל, אף בתחושת
7 אושר שצומחת למעניק מתנה מעצם ההענקה ניתן לראות כתועלת שצמחה לו, אך אין לראות בעצם
8 התועלת כתמורה, אלא יש לבחון את מהות החוזה, ואת ההדדיות בין הצדדים- האם החוזה קושר
9 את הצדדים להעניק תועלות שוות ערך הדדיות זה לזה.

10
11 31. אין ספק כי הענקת מגרש החנייה למערערת, וכן השבחת המגרש על ידי המערערת, הצמיחו
12 תועלות לעירייה. תועלות אלו הן הפעלת הבריכה על ידי המערערת, אינטרס שביקשה העירייה
13 לקדם, וכן העלאת ערך מקרקעין שבבעלות העירייה. עם זאת, אין די בעצם התועלת שצמחה
14 לעירייה, אלא יש לבחון האם ההענקה ניתנה במטרה להעניק באופן חד-צדדי יתרון למערערת, או
15 שמא במסגרת אינטרס כלכלי-מסחרי של העירייה להצמחת תועלות מקבילות שוות ערך, הן
16 למערערת והן לעירייה. לטעמי, במקרה דנן מדובר בהענקה שאין תמורה בצידה. הענקת הזכויות
17 במגרש החנייה לא לוותה בהתניות בנוגע לאופן השבחת הקרקע. המגרש ניתן במטרה להיענות
18 לדרישות המשטרה לכך שיוקצה מגרש חנייה לשם מתן רישיון לפעילות הבריכה, ונראה שהעירייה
19 הייתה אדישה להיקף ההשבחה. לאור זאת מטרת העירייה הייתה להעניק באופן חד-צדדי יתרון
20 למערערת, ויש לראות בהענקת המגרש כחוזה שכל מטרתו להטיב עם הניצע ללא כל דרישת תמורה.

21
22 32. לטענת המשיב, תמורת ההפקעה, בסך 5.6 מיליון דולר, שולמה רק בגין הפקעת הזכויות
23 במקרקעין ולא בגין ויתור על הזכויות שרכשה המערערת במגרש החנייה. גם טענה זו דינה להידחות.
24 סוגיית מגרש החנייה שזורה לאורכו ולרוחבו של הסכם ההפקעה, ואין ספק בעיניי כי התשלום ניתן
25 גם בגין ויתור על זכויות המערערת שם. כך כבר במבוא להסכם קובעים הצדדים כי: **"והואיל וגלית**
26 **הגישה לביהמ"ש המחוזי בת"א תביעה כנגד העירייה (ת.א (ת"א) 2738/00) בנוגע לזכויותיה בשח**
27 **החניה המצוי מערבית למתקני גלית"**. בהמשך, בסעיף 9 להסכם, נקבע כי על המערערת למשוך את
28 התביעה הנ"ל בנוגע לשטח החנייה. בסעיף 10 להסכם אף מצוין במפורש כי במסגרת ההפקעה
29 תיטול העירייה את החזקה במגרש החנייה מידי המערערת, אך זו רשאית תהיה להמשיך להשתמש
30 בו עד מועד זה. כאשר סוגיית זכויות המערערת במגרש החנייה מהווה חלק אינהרנטי כל כך מהסכם
31 ההפקעה, לא יכול להיות ספק כי הפיצוי שולם גם בגין זכויות אלו. לפיכך, יש לייחס חלק מהתמורה
32 בגין הפקעה הזכויות במגרש החנייה, המהווה זכויות במקרקעין שלא שולם בעדן. מאחר שנטען כי
33 מגרש החנייה שימש רק את המערערת ולא את בידורי ויגל, וטענה זו לא הוכחה או נסתרה על ידי
34 המשיב, הרי שיש לראות בחלקה של המערערת בפיצוי בגין ההפקעה, על סך 4.2 מיליון דולר, כפיצוי
35 שניתן בגין חלקה בשטח המקרקעין ובגין מגרש החנייה (ראו סעיף 2 לעיל). המערערת טענה בפניי כי
36 חלוקת הפיצוי בין המקרקעין לבין מגרש החנייה צריכה להיעשות על פי יחסי השטח שהופקעו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

1 טענה זו מתעלמת מכך שזכותה של המערערת במגרש החנייה 'חלשה' מזכות החכירה שהייתה לה
2 במקרקעין. מסתבר יותר כי הפיצוי שנתקבל עבור מגרש החנייה היה פיצוי מוקטן ביחס לפיצוי
3 שנתקבל עבור המקרקעין. לאור זאת, אני קובע כי חלק הפיצוי שניתן למגרש החנייה יהיה בגובה
4 60% מהחלק היחסי של מגרש החנייה מסך שטח ההפקעה, כלומר מגרש החנייה והמקרקעין. (60)
5 אחוז מהסכום שיחסה המערערת לחניה).

6
7 לסיכומו של עניין, אני קובע כי המערערת שילמה בעבור זכויות חכירה במקרקעין, ועל כן אינה
8 זכאית להפעלת חלופה (2) להגדרת המונח "סכום אינפלציוני" בסעיף 88 לפקודה, החל במקרה של
9 מכירת זכות חזרה במקרקעין שלא שולם בעדה. אני קובע עוד כי הפיצוי בגין ההפקעה ניתן בין
10 היתר גם בגין זכויות המערערת במגרש החנייה, זכויות אשר המערערת לא שילמה בעדן, ולפיכך
11 מזכות אותה בחישוב סכום אינפלציוני כאמור. חלוקת התמורה בין רכיב המקרקעין לבין רכיב
12 מגרש החנייה תיעשה כפי שפורט לעיל.

13
14 33. הסוגיה השנייה שבמחלוקת בין הצדדים היא האם רשאית המערערת לקזז הפסדים שנבעו
15 מהפרשי הצמדה מהתמורה שנתקבלה בגין הפקעת המקרקעין. המשיב טוען בעניין זה כי בהתאם
16 לסעיף 88 לפקודה "תהא התמורה המחיר שנקבע", כלומר התמורה היא המחיר שנקבע בהסכם,
17 לפי שער החליפין הידוע ביום זה, ואין להפחית ממנה את השינוי בשער החליפין. סעיף 9(13א)
18 לפקודה קובע פטור להכנסה מהפרשי הצמדה, מונח הכולל הפרשי שער, במקרה של הפקעה. לו
19 הייתה המערערת מפיקה רווח מהפרשי שער בגין ההפקעה רווח זה היה פטור, ומכאן שבמידה וצמח
20 למערערת הפסד, הרי שהפסד זה אינו מותר לקיזוז כנגד הכנסותיה.

21
22 34. בענייננו, משנקבע כי זכות המערערת במקרקעין היא זכות חכירה, חלה עליה הוראות חוק מיסוי
23 מקרקעין, ובפרט סעיפים 17 ו-19 לחוק בקשר לקביעת שווי המכירה ויום המכירה:

24 "17.

25 (א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא
26 נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח
27 תשלום.

28 (ב) שווי המכירה של זכות במקרקעין שהופקעה הוא השווי שנקבע לענין הפיצויים
29 בשל ההפקעה...

30
31 19.

32 "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה
33 המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם - ...

34 (2) בהפקעה - היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה לרשות מי שהזכות
35 הופקעה ממנו; ואולם, אם נקבע על ידי בית משפט סופית כי הפיצוי שיש לשלמו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

1 בעד הזכות - למעט הריבית עליו - עולה ב-50% על הסכום שהועמד לרשות מי

2 שהזכות הופקעה ממנו, יהיה יום המכירה יום מתן פסק הדין הסופי;"

3 סעיף 17(א) לחוק קובע את שווי המכירה כשווי הזכות ביום המכירה, בעוד סעיף 19(2) קובע כי
4 במקרה של הפקעה רואים את יום המכירה כיום שבו הועמד הפיצוי לרשות מי שזכותו הופקעה.
5 זכותה של המערערת לקבלת הפיצוי בהקשר זה קמה עם חתימה על הסכם ההפקעה, ולכן יש לראות
6 את יום העמדת הפיצוי לרשותה כיום זה. כך למשל נקבע בע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח
7 מקרקעין, פ"ד מ"ה (3) 365, וגם בע"א 546/88 מורדי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים ה-5/70.

8
9 35. חוק מיסוי מקרקעין קובע מנגנון אשר למעשה מייחס לשווי המכירה, הלא הוא שווי המקרקעין
10 ביום העמדת הפיצוי לטובת הנישום, את הפרשי השער שנצברו ממועד פרסום דבר ההפקעה
11 ברשומות ועד מועד החתימה על ההסכם בפועל. הפרשי השער שצמחו לאחר מכן ימוסו על פי
12 הוראות הפקודה כהכנסה או כהוצאה פירותית. ודוק, יום העמדת הפיצוי לטובת הנישום חייב
13 להיות יום ההסכם ולא יום התשלום בפועל, שכן אחרת סעיף 9(13א) לפקודה ירוקן מתוכו, מאחר
14 שמלוא הפרשי השער ייבלעו ממילא בתוך שווי המכירה.

15
16 36. דומני כי תוצאה דומה מתקבלת גם לעניין מגרש החנייה, אשר עליו מוטל מס בגין רווח הון לפי
17 הוראות הפקודה. בניגוד לחוק מיסוי מקרקעין, הפקודה אינה כוללת הסדר מיוחד לעניין נכסים
18 שהופקעו, כלומר יום המכירה לעניין הפקודה ייקבע על פי הדין הכללי. במקרה של הפקעה, החוק
19 לתיקון דיני הרכישה לצרכי ציבור, תשכ"ד-1964 קובע את יום הרכישה כיום פרסום דבר ההפקעה
20 ברשומות (וראו לעניין זה גם את ע"א 499/87 + ע"א 547/87, צבי איינהורן נ' קרתא חברה לפתוח
21 מרכז ירושלים ואח', מיסים ד/1-ה-106 (פברואר 1990), שם נקבע כי יום הרכישה בהפקעת זכות
22 בדיירות מוגנת הינו יום פרסום ההפקעה ברשומות). הצדדים לפני לא ביארו בהליכים אלו מתי
23 פורסם דבר ההפקעה ברשומות, אך מהסכם ההפקעה עולה כי הפרסום ברשומות בוצע כ-30 יום
24 לפני ביצוע התשלום הראשון (סעיף 7.1 להסכם ההפקעה). בכל מקרה, יום מכירת מגרש החנייה
25 יהיה יום פרסום דבר ההפקעה ברשומות.

26
27 37. גם לעניין קביעת התמורה רב לעיתים הנסתר על הגלוי בפקודה. בעוד שחוק מיסוי מקרקעין
28 מגדיר במפורש את שווי המכירה במקרה של הפקעה כשווי הפיצוי שהועמד לטובת הנישום ביום
29 חתימת הסכם ההפקעה, הוראה דומה נעדרת מפקודה מס הכנסה. על פי הפקודה "תהא התמורה
30 המחיר שנקבע", ועשויה להתעורר התהייה האם מדובר בתמורה שנקבעה ביום המכירה, כלומר יום
31 פרסום ההפקעה ברשומות, או שמא התמורה שנקבעה ביום אחר, למשל יום התשלום. דומני כי
32 הפרשנות הנכונה במקרה זה היא שיש לבחון את התמורה שנקבעה בין הצדדים ביום המכירה.

33
34 38. כללי הפרשנות של דיני המס אינם ייחודיים, אלא כללי הפרשנות הרגילים נכונים גם לדיני המס.
35 את חוק המס יש לפרש על פי תכליתו בכפוף ללשונו, כלומר לשון החוק קובעת את מתחם
36 האפשרויות הפרשנויות, בעוד שבין אפשרויות אלו תכלית החוק תקבע את הפרשנות הראויה (ראו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

- 1 ע"א 165/82, קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פד"י לט (2) 70; ע"א 3067/11, קיבוץ אילות נ'
2 מנהל מע"מ אילת [ניתן ביום 20.11.2012, פורסם בנבו]. בהגדרת המונח תמורה נקטה הפקודה
3 כאמור בלשון "המחיר שנקבע". איני רואה דרך בה ניתן לפרש דיבור זה כאילו הוא מתייחס למחיר
4 עתידי כלשהו, ולא דווקא למחיר שנקבע ביום חתימת החוזה בין הצדדים. פרשנות שתבקש לראות
5 במילים "המחיר שנקבע" כמתייחסות למחיר ששולם בפועל ולא למחיר שנקבע בחוזה למכירת נכס
6 היא פרשנות שסוטה באופן בוטה מידי מלשונו הפשוטה של החוק. יתירה מכך, גם מבחינה תכליתית
7 יש לראות את התמורה כמחיר שנקבע ביום המכירה.
8
9 39. אחד העקרונות שמתווה הפקודה ביחס למיסוי רווחי הון הוא עיקרון רציפות המס. עיקרון זה
10 קובע שעליית שווי הנכס ההוני בכל תקופה תיוחס לנישום המחזיק בנכס באותה התקופה ויוטל
11 עליה מס בקרות אירוע המס- מימוש הנכס. כך הפקודה מונעת יצירת "חללים מיסויים", עליות או
12 ירידות ערך אשר יחמקו מרשת המס. רצף תקופות השבח עומד גם ביסוד חוק מיסוי מקרקעין. לשם
13 כך ברגיל רואים ביום המכירה של המוכר כיום הרכישה של הקונה, והתמורה שמקבל המוכר היא
14 המחיר המקורי עבור הקונה. מונח התמורה קשור בעבותות עבות ליום המכירה של הנכס, שכן רק
15 כך נשמר עקרון רציפות המס. למשל, חישוב הסכום האינפלציוני נעשה על פי המחיר המקורי של
16 הנכס ועל פי המדדים ביום המכירה וביום הרכישה. מאחר שהמחיר המקורי של נישום אחד הוא
17 התמורה שקיבל הנישום הקודם, לו ייקבע שהתמורה אינה לפי שווי המקרקעין ביום המכירה, הרי
18 שתתקבל תוצאה אבסורדית שבה יחושב הסכום האינפלציוני לפי המדד ביום הרכישה, בעוד המחיר
19 המקורי ייקבע לפי שער החליפין ביום התשלום. אירוע המס במשור ההוני הוא "על בסיס מצטבר"
20 דהיינו מועד בו קמה הזכות או החובה המשפטית זהו המועד בו נקבעת התמורה או שוויה של אותה
21 זכות או התחייבות. אין בכך לשלול כמובן הבאה בחשבון של מרכיבי היוון וערך נוכחי בקביעת
22 התמורה או השווי ובהתאם להוראות שבדין. עם זאת, ישנה התלכדות בין מועד התגבשות הזכות
23 למועד קביעת שוויה.
24
25 40. משנקבע כי לפי הוראות הפקודה יום המכירה של הנכס בהפקעה הינו יום פרסום דבר ההפקעה
26 ברשומות, הרי שהתמורה לצרכי מס היא בהכרח המחיר באותו היום (לעניין זה ראו תוצאה דומה
27 שנתקבלה בעמ"ה (חיי) 5105/97 ר. חיון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, מיסים טז/2 ה-126 (אפריל
28 2002), שם קבע בית המשפט שהיוון של עסקת מכר נכס שנעשתה בתמורה דולרית בתשלומים
29 תיעשה לפי שיעור ההיוון המקובל להיוון תמורה שקלית, לאחר שתחילה יש להמיר את התמורה
30 הדולרית לש"ח לפי שער החליפין של יום המכירה). כל שינוי בשווי התמורה עקב שינוי בשער
31 החליפין שהתרחש לאחר יום המכירה אינו חלק מהתמורה, אלא מהווה הכנסה או הוצאה פירותית
32 של הנישום, אשר כפופה ליתר הוראות הפקודה.
33
34 41. השינוי בשער החליפין לאחר יום המכירה הניב למערערת במקרה זה הפסד כלכלי. האם יותר לה
35 לקזז הפסד זה כנגד רווח ההון שנוצר בהפקעה? הן סעיף 28, העוסק בקיזוז בגין הפסדים פירותיים,
36 והן סעיף 92, העוסק בקיזוז בגין הפסדים הוניים, מתנים את אפשרות הקיזוז בכך שלו היה הפסד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

- 1 רווח, הרי שרווח זה היה חייב במס. סעיף 9(א13) לפקודה קובע כי רווחים שנבעו לנישום בהפקעת
2 נכס כתוצאה מהפרשי הצמדה יהיו פטורים ממס, ולכאורה משום כך נשללת מהמערערת האפשרות
3 לקזז הפסד זה כנגד רווח ההון. טוענת המערערת כי תכלית סעיף 9(א13) להטיב עם נישום אשר
4 נכפתה עליו הפקעה בניגוד לרצונו. לגישת המערערת, שעה שתכלית הפטור היא רק להקל ולהטיב
5 עם הנישום, לא ניתן להלום את הטענה שפטור זה ישמש בשלילת הכרה בהפסד, וכך ייפגע בעקרון
6 העל של דיני המס- שומת האמת. המערערת טוענת במובלע כי כוונת הפקודה לשלול הכרה בהפסד
7 רק בגין פעילויות שהוחרגו מבסיס המס הישראלי, ולא בגין פעילויות אשר באופן אינהרנטי הינן
8 חלק מבסיס המס הישראלי אך זכו לפטור מתוך כוונת המחוקק להקל עם הנישום.
9
- 10 42. טענת המערערת בעניין זה שובת לב, אך ככל שהפכתי בדברים לא הצלחתי למצוא כל ביסוס
11 לעמדתה בלשון החוק. סעיף 28 לפקודה קובע: **"הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת**
12 **המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו..."**, וכן סעיף 92 לפקודה קובע: **"סכום הפסד הון**
13 **שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס..."**. לשון הפקודה
14 בסוגיה זו ברורה וחד משמעית. הפקודה לא מבדילה בין סוג או תכלית הפטור הניתן לנישום, אין
15 הבדל בלשון הפקודה בין פטור מקל לבין פטור המשנה את בסיס המס. זה כמו זה מחייב את המשיב
16 לא להכיר בהפסד בגין אירוע המס שעבורו יוסד הפטור. תוצאה זו, היא המתקבלת מלשונה
17 המפורשת של הפקודה. הכרה בהפסד בכלל היא מנגנון של ביזור הסיכון הכלכלי והעסקי שנוטל
18 נישום על עצמו במהלך ניהול עסקו ובעת שהוא מחליט לממש את נכסיו ולקבוע את תנאי המימוש,
19 על כלל ציבור משלמי המס. המחוקק (כנציג הציבור, כשלוחו של הציבור) נכון לערוך ביזור זה של
20 סיכון עסקי שעה שגלום בנטילת הסיכון רווח בר מיסוי שיש בו כדי לתרום לקופה הציבורית. מקום
21 שאין הדבר כך, אין המחוקק נכון להתיר ביזור הנזק על דרך של הכרה בהפסד.
22
- 23 43. הצדדים חלוקים עוד בדבר הוצאות ששילמה המערערת לחברת צאלים. על פי המשיב, המערערת
24 לא הצליחה להרים את הנטל להוכיח כי ההוצאות ששולמו לחברת צאלים קשורות להפקעת
25 המקרקעין, כטענתה. בעניין זה דעתי כדעת המשיב. המערערת לא הציגה אף מסמך התומך בהוצאת
26 הסכום האמור. לא הוצג לפני המשיב או לפני בית משפט זה חשבונית בגין דמי הניהול ששולמו,
27 תמחור כלשהו, חוזה ניהול בין הצדדים או כל מסמך דומה לכך. המערערת הציגה רק התכתבויות
28 שנוהלו בין רסולי לבין גורמים שונים בהקשר להפקעת המקרקעין. מהתכתבויות אלו לא ניתן
29 ללמוד כי צאלים העניקה למערערת שירותים בהקשר להפקעה, אלא לכל היותר כי רסולי, בעל
30 מניות בעקיפין במערערת, היה מעורב במידה זו או אחרת בהליך ההפקעה. התכתבויות אלו אינן
31 מהוות מסמכים מהם ניתן ללמוד אודות אופי ומהות ההוצאה. עוד טענה המערערת כי עצם העובדה
32 שיתר בעלי המניות במערערת אישרו הוצאות אלו, לאחר שנתגלעו חילוקי דעות בעניין, מעידה על
33 אמיתות ההוצאה. עם זאת, המערערת לא הציגה כל מסמך התומך בטענתה לחילוקי דעות בעניין זה
34 בין בעלי המניות וכן לא העידה את בעלי המניות האחרים. אין לקבל טענה בעלמא שאינה נתמכת
35 בראיה או בעדות. משום כך, החלטתי שאין להתערב בשיקול דעת המשיב בעניין זה.
36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

- 1 44. הצדדים חלוקים בנוגע להשפעת חוק התיאומים על המערערת בשנת 2003, ובפרט סעיף 7 לחוק
2 התיאומים. טענת המערערת בעניין זה היא כי אין להפעיל את חוק התיאומים בתקופה של שינוי
3 שלילי במדד. גישה מתבססת על בחירת המחוקק במונח "עליית מדד" בסעיף 1 לחוק, המעיד על
4 כוונת המחוקק להפעיל את החוק רק בתקופה של שינוי חיובי במדד. אין בידי לקבל עמדת
5 המערערת בסוגיה זו. המשיב טען כי המערערת הפעילה חלק מהוראות חוק התיאומים בשנת 2003,
6 ובפרט את הוראות החוק בדבר ניכוי נוסף בשל פחת אשר הקטינו את הכנסתה החייבת (פרוטוקול,
7 עמ' 35, ש' 19 – 20; סיכומי המשיב, סעי' 66). טענה זו לא הוכחה ולא נסתרה על ידי המערערת. אין
8 מקום להידרש לטענות המערערת בדבר תחולת חוק התיאומים, שעה שהמערערת בחרה להפעיל
9 בשנת 2003 את הוראות החוק המטיבות איתה בלבד.
- 10
- 11 45. הסוגיה האחרונה שנתגלעה בגינה מחלוקת בין הצדדים היא דרישת המערערת להכיר הוצאות
12 שונות שלכאורה הוציאה, ובפרט הוצאות דמי ניהול ששולמו בשנת 2002 לחברת GPS, הוצאות
13 דמי ניהול בשנים 2003 ו-2005 לחברת ברסול בגין שירותי ניהול שסיפקה גב' הרפז, הוצאות אחזקה
14 בגין שנת 2002 וכן הוצאות בגין חובות אבודים בשנת 2004 בגין הכנסות שלא מומשו עקב הפסקת
15 פעילות המערערת. לא ראיתי לנכון להתערב בשיקול הדעת שהפעיל המשיב בתיאום הוצאות אלו.
- 16
- 17 46. באשר להוצאות דמי הניהול ששולמו לכאורה לחברת GPS, הציגה המערערת טיוטת הסכם
18 ניהול שאינה חתומה להוכחת טענתה כי אכן הוציאה הוצאה זו. יש להניח כי לו סופקו שירותי ניהול
19 מחברת GPS, למצער היה בידי המערערת מסמך חתום בין הצדדים, או הייתה יכולה להעיד
20 בעניין זה את מר אלי צרפתי, אשר כנטען על ידי המערערת היה המנהל מטעם חברת GPS. משלא
21 נעשה כן, איני רואה סיבה להתערב בשיקול דעתו של המשיב בסוגיה זו.
- 22
- 23 47. הוצאות הניהול ששילמה המערערת לברסול, בגין שירותי ניהול שסופקו לה על ידי הגב' הרפז,
24 היו בגובה יתרת החובה שהופיעה בספרי המערערת תחת כרטסת "הרפז ושות' רו"ח", בעלה של
25 הגב' הרפז. לטענת המערערת, מדובר במשיכות כספים שנעשו על ידי גב' הרפז ולא רו"ח הרפז, בגין
26 השירותים שסיפקה למערערת. לפי עדותו של רו"ח רסולי השם ניתן לכרטסת ללא כל סיבה מאחר
27 ש"כולם ידעו שזהבית נשואה לרו"ח הרפז שהוא במקרה בעלה ופתחו את הכרטיס על שם הרפז.
28 מישהו בהנהלת חשבונות כתב הרפז ושות'. להרפז לא היה שום תפקיד בבריכה" (פרוטוקול עמ' 16,
29 שורות 10 – 11). מדובר בהסבר תמוה, שהרי מדוע שיבחרו בהנהלת החשבונות של המערערת לפתוח
30 כרטסת על שם בעלה של מנהלת המערערת אם אינו מעורב כלל בבריכה? זאת ועוד, המשיב טען,
31 וטענה זו לא נסתרה, כי הוצאות דמי הניהול לא תאמו כלל את הכנסות השכר שקיבלה הגב' הרפז
32 מחברת ברסול וכן לא נראה כי נוכח מס במקור מסכום דמי הניהול ששולם לטענת המערערת לגב'
33 הרפז (פרוטוקול, עמ' 37, שורה 17 ואילך). לו היה מדובר בדמי ניהול ששולמו לגב' הרפז, ניתן היה
34 לצפות שתשלום מקביל יועבר אליה מחברת ברסול. לאור האמור, איני רואה לנכון להתערב בשיקול
35 הדעת של המשיב בעניין זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

1
2 48. באשר לחובות האבודים טען המשיב כי מדובר בשיקים דחויים שלא הוכח כי נרשמו כהכנסה
3 בספרי המערערת. מאחר שלא נרשם התשלום כהכנסה, אין לראות באי הפירעון כחוב רע, כמשמעות
4 מונח זה בסעיף 17(4) לפקודה. גם בעניין זה דעתי כדעת המשיב. השיקים המדוברים הינם שיקים
5 שקיבלה המערערת בגין דמי שכירות מראש, ששולמו לה על ידי שוכרי משנה במקרקעין. במהלך
6 הדיונים אצל המשיב, אישר מייצגה של המערערת כי מדובר בשיקים אשר לא הופקדו בבנק ובטעות
7 לא הוציאה המערערת חשבונית זיכוי (מש/4). המערערת לא הצליחה להוכיח לי כי התקבול נרשם
8 במקרה זה כהכנסה ולא כמקדמה על ידי שוכרים. כך גם רוי"ח רסולי הבהיר בחקירתו כי אינו בטוח
9 שנרשמה הכנסה בגין התקבולים:

10 "ש. הם (השיקים, מ.א.) נרשמו כהכנסות?

11 ת. הם נרשמו כתקבול.

12 ש. האם הם הגיעו למצב שהפכו להכנסה?

13 ת. אני לא יודע.

14 ...

15 ש. מפנה לסעיף 27 לנימוקים. "בעת רישום ההכנסות..." אתה אמרת קודם

16 שאתה לא יודע אם השיקים האלה נרשמו.

17 ת. אני יכול להעיד על הנוהל ולא על שיק ספציפי זה או אחר. אם הנוהל היה

18 שברגע שמגיע זמן הפרעון מוציאים חשבונית כי זה לא עבור שרותים מידיים כי זה

19 שרותים עתידיים, זה שכירות.

20 ...

21 ש. אמרת קודם שאת החשבונית מוציאים במועד הפרעון של השיקים.

22 ת. זה נוהל.

23 ש. אם השיק לא נפרע לא יצאה חשבונית.

24 ת. זה היתה הנהלת חשבונית חיצונית. כנראה הוציאו חשבונית והשיק חזר כי לא

25 היה שירות. מה עושים? זה חוב אבוד.

26 ש. אתה יכול להעיד אישית שיצאה חשבונית לכל אחד מהסכומים הללו בנספח

27 י"ד.

28 ת. אני לא יכול להעיד על כך."

29 המערערת לא הציגה בפניי כל ראיה או עד אשר ניתן ללמוד מהם כי נרשמה ההכנסה בגין השיקים

30 האמורים, והעמדה הראשונית שהציג מייצג המערערת לפני המשיב לא נסתרה בהליכים אלו.

31

32 גם באשר להוצאות האחזקה ראיתי לנכון לקבל את עמדת המשיב. המשיב טען כי לא הוצגו לו

33 כל אסמכתאות בנוגע להוצאות אלו. המערערת לא טענה דבר בנוגע להוצאות אלו, מלבד כי מדובר

34 בתיאום שירותי של הוצאות וכי מדובר בהוצאות זניחות ביחס לגובה השומה בכללותה. לאור זאת

35 קיבלתי את עמדת המשיב בעניין זה.

36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

אחרית דבר

הערעור נדחה על מרבית חלקיו. הערעור מתקבל בחלקו במובן שיש לראות במגרש החנייה שהופקעו בו זכויותיה של המערערת כמקרקעין שלא שולם בעדם, ולפיכך מקנים למערערת את הזכות לחשב סכום אינפלציוני. חלק מפיצוי ההפקעה שייחוס למגרש החנייה הוא 60% מיחס השטחים בין מגרש החנייה לבין סך השטח שהופקע, כלומר המקרקעין ומגרש החנייה יחדיו. כל יתר טענות המערערת נדחו.

בהתחשב בתוצאה כאמור אני קובע כי המערערת תישא בחלק מהוצאות המשיב ובכלל זה בחלק משכר טרחת עורך דינו בסכום כולל של 35,000 ₪ בלבד.

ניתן היום, י"ט כסלו תשע"ג, 3 דצמבר 2012, בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה, שופט