



בית המשפט המחוזי בחיפה

16 פברואר 2012

ע"מ 10-12-28661 דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

המערערת

דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד מהולל ואו עו"ד גולדשטיין

נגד

המשיב

פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה

החלטה

1. בקשה לקבלת הערעור ללא דיון ולהורות על ביטול השומות בצו שהוצאו למערערת לשנים 2005-2007. הבקשה מבוססת על שני טעמים; איחור בהוצאת הצווים – התיישנות; קיומה של הכרעה שיפוטית בשאלה שבמחלוקת – דהיינו קיומו של מעשה בית דין.

רקע

2. המערערת, חברה רשומה בישראל, חכרה החל משנת 1951 מקרקעין באזור נמל חיפה לשם הקמת ממגורות לתבואות. הראשון בהסכמי החכירה נחתם ביום 10/5/51 ובעקבותיו נחתמו הסכמים נוספים שנועדו לאפשר הרחבה והוספת אגפים לממגורות. תקופת החכירה של המקרקעין הסתיימה ביום 1/2/03. עם סיום תקופת החכירה הוחזרה החזקה במקרקעין למדינה, והמדינה נדרשה לשלם תמורה עבור המבנים שנבנו במשך השנים על ידי המערערת והציוד שהותקן בהם. לאחר משא ומתן ומינוי שמאים הוסכם כי המדינה תשלם למערערת סך של 61,866,000 ש"ח. סכום זה שולם למערערת במהלך שנת 2006.

3. המערערת סברה כי תשלום התמורה תמורת החזרת הנכסים בתום תקופת החכירה מהווה עסקה של מכירת "זכות במקרקעין" במונח חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ועל כן דיווחה על העסקה למנהל מיסוי מקרקעין והגישה שומות עצמיות. בשומותיה אלו ביקשה המערערת להכיר גם בניכויים שונים המוכרים על פי חוק מיסוי מקרקעין.

4. מבלי להלאות בכל פרטי ההליכים, נציין כי בסופו של יום קבע מנהל מיסוי מקרקעין כי החזרת הנכסים בתום תקופת החכירה למינהל אינה מכירה של "זכות במקרקעין". על החלטת המנהל הגישה המערערת ערר לוועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בראשות כב' הנשיא (בדימוס) השופט מ' סלוצקי (ו"ע 1419-12-08).

1 מתוך 7



בית המשפט המחוזי בחיפה

16 פברואר 2012

ע"מ 10-12-28661 דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

5. במקביל לדיונים בפני ועדת הערר, נאמן לגישה כי העסקה אינה מהווה מכירת זכות במקרקעין, קבע פקיד השומה כי יש לראות בתמורה שקיבלה המערערת כרווח הון החייב במס על פי חלק ה' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

ביום 4/11/10 הוצאו למערערת שומות בצווים על ידי פקיד השומה. בשומות אלו קבע פקיד השומה את הכנסתה החייבת של המערערת כדלקמן:

לשנת 2005 – רווח הון בסך של 15,147,004 ₪ והכנסה מעסק בסך של 5,571,713 ₪.
 לשנת 2006 – רווח הון בסך של 174,634 ₪ והכנסה מעסק בסך של 5,494,345 ₪.
 לשנת 2007 – רווח הון בסך של 407,209 ₪ והכנסה מעסק בסך של 8,772,422 ₪.

6. המערערת הגישה את ערעורה הנוכחי על שומות בצווים אלו. בערעורה טענה כי דין השומות להתבטל משני טעמים; האחד, השומות הוגשו לאחר שחלף המועד הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה להוצאתן. השני, החלטת ועדת הערר על פי חוק מיסוי מקרקעין ולפיה התמורה בהחזרת הנכסים למינהל הינה מכירה של זכות במקרקעין, מהווה "מעשה בית דין" המחייב גם את פקיד השומה.

7. בשים לב לטענות אלו עתרה המערערת להורות כי דין השומות בצו להתבטל, דהיינו כי יש לקבל את הערעור על הסף.

במהלך הדיונים בתיק זה התברר כי בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין נמשכו ההליכים לגבי שומות המס שבמחלוקת. בסופו של יום ניתן פסק דין סופי של ועדת הערר. עוד התברר כי על פסק הדין הסופי של הוועדה הגיש מנהל מיסוי מקרקעין ערעור לבית המשפט העליון. ערעור זה טרם נדון.

דיון והכרעה

8. כאמור, המערערת מעלה שתי טענות המצדיקות לטענתה לקבל את הערעור ולבטל את השומות.

נדון בטענות כסדרן ונתחיל בטענת האיחור בהוצאת השומות – כלומר טענת "ההתיישנות".

התיישנות השומות

9. כפי שהובהר לעיל, פקיד השומה סבר כי את התמורה שקבלה המערערת בעת החזרת הנכסים למינהל יש לשום על פי חלק ה' לפקודה בהיותה "רווח הון". המערערת הגישה דו"ח על



בית המשפט המחוזי בחיפה

16 פברואר 2012

ע"מ 10-12-28661-12 דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

הכנסות ביום 5/12/06 שבו לא נכלל רווח ההון. פקיד השומה הוציא למעוררת שומות ועליהן הגישה המעוררת השגה. העתק ההשגה לא הובא לעיוני, אולם אין חולק כי השגתה של המעוררת הוגשה ביום 16/6/09.

10. סעיף 152 לפקודה דן בהוצאת שומות בצו לאחר הליך השגה. סעיף 152(א) דן באפשרות של השגת הסכם בין הנושים לפקיד השומה, ואילו סעיף 152(ב) דן במקרה שבו לא מושג הסכם כאמור. סעיף 152(ב) מורה כי אם לא הושג הסכם "יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב [...]".

סעיף 152(ג) קובע את מסגרת הזמן למתן החלטתו של פקיד השומה בהשגה. וכך קובע הסעיף:

אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגשה, ובאישור המנהל - בתוך חמש שנים מתום שנת המס כאמור.

רואים אנו כי הסעיף קובע שתי חלופות הגודרות את התקופה למתן החלטה בהשגה; חלופה אחת הינה תוך שנה מיום הגשת ההשגה; השנייה, תוך 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח. המועד הרלבנטי יהיה תמיד המועד המאוחר מבין השניים.

11. אין חולק בענייננו כי המועד של שנה ממועד הגשת ההשגה חלף בטרם הוצאו צווי השומה ועל כן מצויים אנו במסגרת החלופה השנייה. בעניין זה נזכור כי המועד של 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח ניתן להארכה למשך שנה.

12. כאמור, הדו"ח לשנת 2005 הוגש ביום 5/12/06. תקופת שלושת השנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח הסתיימה ביום 31/12/09. ההשגה הוגשה ביום 16/6/09 ועל כן המועד האחרון להגשת הדו"ח היה לכאורה 16/6/10.

ביום 11/5/10, כלומר בטרם חלף המועד למתן החלטה בהשגה על פי החלופה הראשונה, החליט רו"ח יוסי ירון, הרפרנט המקצועי המוסמך להארכת המועד, להאריך את התקופה להחלטה בהשגה. בהחלטתו הוא קובע (נספח "ה" לבקשה):



בית המשפט המחוזי בחיפה

16 פברואר 2012

ע"מ 10-12-28661 דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

הריני להודיעך, כי בתוקף הסמכות שניתנה לי על פי סעיף 152(ג) לפקודה, ולאחר שעיינתי בחומר הנוגע להשגה על השומה לשנת המס 2005 של חב' דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ תיק מס' 520018509 החלטתי כי יש מקום להפעיל את הסמכות שניתנה למנהל ולהאריך את תקופת ההתיישנות בשנה נוספת.

לפיכך, תקופת ההתיישנות מכוח סעיף 152(ג) לפקודה להשגה על דוח לשנת המס 2005 שהוגש ביום 5/12/06 תסתיים ביום 16/06/10 (מועד הגשת ההשגה: 16/06/09). (ההדגשה הוספה - ר' ס').

רואים אנו כי החלטה הנ"ל קובעת למעשה שתי הוראות שונות. בפסקה הראשונה נקבע כי המנהל מאריך את תקופת ההתיישנות "בשנה נוספת" – לכאורה עד 31/12/10. עם זאת בפסקה השנייה נרשם כי תקופת ההתיישנות תסתיים ביום 16/6/10 שהוא למעשה המועד המקסימאלי על פי החלופה הראשונה בסעיף 152(ג) (שנה מיום הגשת ההשגה).

13. המערערת טוענת כי המועד הרלבנטי הוא הקבוע בסיפא להחלטה דהיינו 16/6/10 ועל כן הצוים שהוצאו בחודש 11/10 הוצאו באיחור. לעומתה טוען המשיב כי האמור בסיפא להחלטה הינו אך ורק טעות דפוס שהרי החלטה עצמה מצויה בפסקה הראשונה שבה מורה המנהל על הארכה בשנה "נוספת". יתירה מזו, לטענת המשיבה אם תתקבל עמדת המערערת המשמעות היא שאין כל נפקות להחלטה שהרי המועד של 16/6/10 היה בכל מקרה המועד האחרון למתן החלטה.

14. דומני כי אין בסיס לטענת המערערת. עיון בהחלטה מחייב את המסקנה כי המועד שציין בסיפא להחלטה הינו מוטעה. המועד של 16/6/10 אינו מהווה מועד מוארך אלא זה היה המועד האחרון למתן החלטה בהשגה בין כה וכה. החלטת המנהל מצויה בפסקה הראשונה שבה הוא מפעיל את הסמכות הנתונה לו לפי סעיף 152(ג) ומורה על הארכה לשנה נוספת. אין כל משמעות להחלטה זו אלא אם נקבע כי הכוונה הינה להאריך את המועד עד 31/12/10, כלומר 4 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח.

15. על כן הנני דוחה את הטענה הראשונה שהעלתה המערערת וקובע כי השומות בצו הוצאו במועד. נותר לבחון האם החלטת ועדת הערר על פי חוק מיסוי מקרקעין מקימה "מחסום" של מעשה בית דין המחייב ביטול השומות.

מעשה בית דין

16. כפי שפורט לעיל, המערערת סברה כי התמורה שקיבלה מהמינהל מהווה עסקת מכר של זכות במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין והגישה שומה עצמית בהתאם. עמדתה זו של המערערת התקבלה על ידי ועדת הערר בהחלטתה מיום 22/4/10.



בית המשפט המחוזי בחיפה

16 פברואר 2012

ע"מ 10-12-28661 דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

17. כידוע, חוק מיסוי מקרקעין מטיל מס על השבח הנובע ממכירת זכות במקרקעין. למעשה חוק מיסוי מקרקעין דן במקרה מיוחד של רווח הון – רווח הנוצר ממימוש זכות במקרקעין. רווח הון הנוצר ממימוש נכסים אחרים כפוף להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה. בסעיף 88 לפקודה מוצא נכס הכפוף לתשלום מס שבח על פי חוק מיסוי מקרקעין, מהגדרת נכס.

18. אף שמדובר למעשה בשני חיקוקים העוסקים ברווח הון ממכירת נכסים נקבעו בכל אחד מהחוקים הסדרים שונים ונפרדים. כך המועד להגשת הצהרות ולתשלום שונה, שיעורי המס שונים, הניכויים המותרים שונים והליכי ההשגה והערעור אינם זהים. כתוצאה מכך עלולות להגרם תקלות ואי הבנות. כמו כן הדבר מביא לעיתים לכפל בהתדיינות כאשר הנישום נדרש להתדיין הן בפני רשות מיסוי מקרקעין והן בפני פקיד השומה.

לצערי מצב זה נמשך שנים רבות ולמרות הערות שונות שנשמעו על ידי העוסקים בתחום לרבות המלצות של ועדות ציבוריות נותר המצב כבעבר וכך נדרשים אנו היום לדון בהשלכות ההכרעה במסגרת חוק מיסוי מקרקעין על הדיון בשומונת מס הכנסה (ראה למשל דו"ח הוועדה להאחדות ההוראות בחוק מס שבח ובדיני מס הכנסה ממרץ 1993 **מיסים** 3/א-11 (1993); ב' נהיר, מס רווח הון ומס שבח, **מיסים** 4/א-23 (1992)).

19. דומה שאין חולק כי קביעה סופית שהעסקה להחזרת הנכסים למינהל הינה עסקה במקרקעין הכפופה לחבות על פי חוק מיסוי מקרקעין, תחסום הוצאת שומה על פי חלק ה' לפקודה, ותצדיק את ביטול השומונת שהוצאו על פיו. גם פקיד השומה מסכים לכך. המחלוקת הינה רק בעיתוי. פקיד השומה סבור שיש להמתין להכרעה בערעור ואילו המערערת סבורה כי די בכך שבפנינו הכרעה מחייבת של ערכאה מוסמכת כדי להביא לביטול השומונת.

20. כפי שציינתי לעיל, אילו היו הליכי השומה וההשגה על שומונת רווח ההון בשל עסקה במקרקעין ובשל רווח הון אחר מתבררות במסגרת דיונים אחת, עם הליכי השגה וערעור זהים, לא הייתה השאלה מתעוררת כלל, שכן במקרה שכזה היה יכול כל צד להשיג על החלטה שתיתן או לערער וההחלטות היו מחייבות בשני המישורים.

21. במצב הנוכחי המחייב דיון מקביל בשני מסלולים נפרדים יש צורך לקבוע הוראות כיצד ליישב בין ההליכים השונים.

ככלל, כאשר אותה עילה נדונה בהליכים שונים עומדות לבעלי הדין אפשרויות שונות בשים לב לשלבי הליך. כאשר בשני ההליכים טרם ניתנה הכרעה סופית יכולים בעלי הדין לבקש מבית המשפט באחד ההליכים (המאוחר יותר) לעכב את הדיון בשל קיומו של "הליך תלוי ועומד" Lis



בית המשפט המחוזי בחיפה

16 פברואר 2012

ע"מ 10-12-28661 דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

Alibi Pendens (ע"א 421/54 עטיה נ' ברדה, פ"ד ט 1205 (1954); ע"א 9/75 שיך אל עוקבי נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד כט(2) 477 (1975); נינה זלצמן מעשה בית דין בהליך האזרחי 35-36 (1991)).

22. עם זאת לאחר שניתן פסק דין סופי בהתדיינות הראשונה, אין עוד מקום לבקשת עיכוב ההליכים בשל עניין תלוי ועומד. בשלב זה רשאי בעל דין לטעון לקיומו של "מעשה בית דין". בהתדיינות הראשונה שיוצר מחסום המשתיק את יריבו בהתדיינות המאוחרת.

תנאי ההיווצרותו של מעשה בית דין על שני ענפיו (השתק עילה והשתק פלוגתא) הינו שפסק הדין בהתדיינות הראשונה הינו סופי (ני זלצמן הנ"ל עמ' 245).

23. פסק דין הינו סופי גם אם הוגש עליו ערעור. כוחו המחייב של פסק הדין לצורך יצירת מעשה בית דין אינו מושפע מקיומה של זכות ערעור, מהגשת הערעור ואפילו לא ממתן צו לעיכוב ביצועו (ני זלצמן הנ"ל עמ' 246).

עם זאת לא תמיד יהיה נכון במקרים שכאלו לחסום את ההתדיינות השנייה ולקבוע כי ההליך הראשון מקים מעשה בית דין. צריך לזכור שסילוק התביעה השנייה על הסף, או כמו בבקשה הנוכחית, ביטול השומות, עלול ליצור מצב בלתי סביר. כך ברי כי אם יתקבל הערעור על פסק הדין הראשון לא ניתן יהיה לחזור ולדון בהליך השני, אלא אם יבוטל גם פסק הדין שניתן בו בהתבסס על מעשה בית דין (ראה ע"א 359/75 יהלומי נ' יהלומי, פ"ד לא(2) 25 (1977)).

24. קבלת הערעור על פסק הדין הראשון אינה מביאה לבטלות מיידית של פסק הדין השני שסמך על תוצאותיו. ביטול ההכרעה הראשונה מחייב נקיטת הליך לביטול פסק הדין השני. לפיכך מקום שבו לא ניתן יהיה לשנות את תוצאת פסק הדין השני ראוי לשקול מחדש האם לסמוך על הפסק הראשון או להסתפק במתן צו לעיכוב ההליכים בשל "עניין תלוי ועומד" (ראה ע"א 615/84 אברהם מרקוביץ - חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' חייא סתם, פ"ד מב(1) 541 (1988); ני זלצמן לעיל עמ' 254).

25. במקרה הנוכחי יש חשש שמא קבלת ערעור המשיב על הכרעת ועדת הערר יותיר אותו מול שוקת שבורה שכן פסק דין המבטל את השומות נשוא ערעור זה, ימנע הטלת חיוב מס על המערערת. יהיה צורך לבקש לבטל את פסק הדין, לחדש את ההליכים ולשוב להוציא את השומות.

26. בנסיבות אלו יש להעדיף את עיכוב ההליכים עד הכרעה בערעור על ועדת הערר ולהימנע ממתן פסק דין המקבל את הערעור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

16 פברואר 2012

ע"מ 10-12-28661 דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ניתן יהיה להגיע לתוצאה אחרת אם יוסכם על ידי שני הצדדים, כי במקרה והערעור שהגיש המשיב יתקבל, תישא המערערת בתשלום המס על פי שומות מס ההכנסה שהוא הערעור. במקרה כזה יהיה על המערערת להודיע כי היא מוותרת על כל טענת ערעור נוספת שיש לה בקשר עם השומות. ככל שהמערערת תבקש להעלות טענות נוספות כנגד השומות עצמן, לא יהיה מנוס אלא להותיר את הדיון בערעור זה עד להכרעה מחייבת בערעור על ועדת הערר.

27. על כן הנני דוחה את הבקשה. המשיב יגיש את נימוקי השומה תוך 45 יום. בשלב זה אין צורך בהגשת נימוקי הערעור.

אני קובע את התיק לתזכורת ליום שעה 9.9.12 שעה 9:00.

אם יינתן פסק דין בערעור לפני כן, ישלחו הצדדים הודעה ונקבע מועד מוקדם יותר לדיון.

ניתנה היום, כ"ג שבט תשע"ב, 16 פברואר 2012, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט