



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 דצמבר 2012

ע"מ 33750-02-11 רויאל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים
בפני כב' השופט דוד מינץ

רויאל קונספט בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד מיכל סולומונוביץ, מאיר פורת וארז שביט

המערערת

נ ג ד

פקיד שומה ירושלים
ע"י ב"כ עוה"ד ניר סרי, חגי דומבורוביץ וחוי טוקר

המשיב

פסק דין

ערעור על החלטת המשיב להוציא למערערת צו שומה לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") לפיו לא הותר לה לנכות פחת בשיעור גבוה בגין "השקעה ברכישת זכויות שכירות ארוך טווח" בשומות לשנים 2004-2008 שערכה. כמו כן, הערעור מתייחס לתיקון היוון הוצאות מימון ותיאום הוצאות הפחת שנתבעו בגין רכיב זה. כפועל יוצא מתיקונים אלו תואמו ההפסדים המועברים של החברה בשנים 2005 ו-2006 והוטל עליה קנס גרעון בכל אחת מהשנים 2004-2008, וגם על כך הערעור.

הרקע לערעור וטענות הצדדים

1. ביום 25.06.01 רכשה המערערת יחד עם חברת "י. פריצקר ושות'" (להלן: "חברת פריצקר") נכס מקרקעין מחברת "י. מושקוביץ חברה לבניין בע"מ" (להלן: "המוכרת") בחלקים שווים (להלן: "הסכם הרכישה"). נכס המקרקעין הנרכש היה מגרש בן 15 דונם עליו נבנו 208 יחידות דיור ואולמות (להלן: "הנכס") אשר נועדו להשכרה לחברת "עמידר" על פי הסכם שנחתם בין עמידר למוכרת (להלן: "הסכם עמידר"). רכישת הנכס על ידי המערערת וחברת פריצקר כללה גם הסבת הסכם עמידר שנחתם כאמור, בין המוכרת לבין עמידר. לפי הסכם עמידר תקופת השכירות הייתה ל-5 שנים עם אופצית הארכה ל-5 שנים נוספות, אופציה שמומשה בסופו של יום על ידי עמידר ביום 18.09.02. התמורה הכוללת בהסכם הרכישה עמדה על סך של \$ 13,300,000.



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 דצמבר 2012

ע"מ 33750-02-11 רויאל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים
בפני כב' השופט דוד מינץ

2. המחלוקת בין הצדדים הייתה בשאלה האם נכון לראות בזכויות להשכרת הנכס למגורים לתקופה של 10 שנים הנובעות מהסכם עמידר כעסקה נפרדת המצדיקה ניכוי פחת מואץ בגין זכות זו על פני 10 שנים, כטענת המערער, או שמא יש להתייחס לזכויות אלו כחלק מהנכס ולהתיר את ניכוי הפחת בהתאם כניכוי פחת בגין בניין, היינו על פני 25 שנים, כטענת המשיב.
3. לטענת המערער, היא פיצלה את עלויות הנכס שרכשה לפי רכיביו לצרכי פחת בהתאם לחוות דעת שמאית וחוות דעת חשבונאית. בהתאם לחוות הדעת החשבונאית מיום 29.10.12 של רו"ח דוד דוד יש להכיר באופן נפרד בהסכם עמידר כנכס בלתי מוחשי שהוא למעשה "עסק" שרכשה המערער ולפצל את עסקת הרכישה לשניים: המקרקעין והסכם עמידר. הפיצול עצמו נעשה לפי חוות הדעת השמאית מיום 6.01.05 של שמאית המקרקעין הגב' עדינה גרינברג אשר קבעה כי שווי של הנכס בהתעלם מהיותו מושכר הוא רק 9,600,000 \$ (לא כולל מע"מ). לכן, ההפרש בין סכום זה לתמורה הכוללת ששילמה המערער בהסכם הרכישה, היינו סך של 3,700,000 \$, הוא שוויה של זכות השכירות לפי הסכם עמידר. על כן לאחר הפיצול הפחיתה המערער פחת בגין הזכות לפי הסכם עמידר לפי אורך החיים הכלכלי הידוע של "נכס" זה, היינו 10 שנים. לעומת זאת, הפחת בגין (שארית) העסקה (המקרקעין) הועמד על 4% לשנה. המערער אישרה כי לעניין מס רכישה, הזכויות מהסכם עמידר מוסו יחד עם רכישת הנכס, ואולם לשיטתה אין בכך כדי למנוע את האפשרות שלצורך חישוב פחת ימוסה כל רכיב בעסקה הכוללת בנפרד בהתאם לאופיו, לשימוש בו, אורך חייו ושיעור הפחת הראוי לו. היא הצביעה על סעיף 21 לפקודה ממנו עולה כי פחת שונה יינתן לקרקע עליה נבנה בניין ולדברים הנטועים בקרקע ומחוברים לה חיבור של קבע, על אף שלעניין מיסוי מקרקעין משולם על הבניין ועל המחובר לו מס רכישה אחד.
4. עוד לדברי המערער, דיני המס מתירים פיצול נכס שנרכש כיחידה אחת למספר יחידות שונות לצרכי פחת, וזאת לפי אורך החיים הכלכלי, אופי השימוש, הכוונה, משך השימוש וכיוצ"ב. היא הצביעה בהקשר זה על תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: "תקנות הפחת") בהן נקבע שיעור פחת לדברים שונים המהווים חלק אינטגרלי מהמקרקעין בו הם נמצאים. כך, למשל, נקבע שיעור פחת לבריכות, צינורות, בארות, מחפורות וכד'. מה גם, שבמקרה זה, עיון בהסכם הרכישה מלמד כי הצדדים התייחסו במפורש להסכם עמידר כנכס העומד בפני עצמו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 דצמבר 2012

ע"מ 33750-02-11 רויאל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים
בפני כב' השופט דוד מינץ

1 המערערת הוסיפה כי לצרכי מס הכנסה יש לראות בזכויות הנובעות מהסכם עמידר "זכות ראויה"
2 או "מוחזקת" כהגדרתו של "נכס" בסעיף 88 לפקודה וכנס עצמאי. המערערת ציינה כי בהתאם
3 להוראת סעיף 17 לפקודה, הוצאות שהוצאו בייצור הכנסה יותרו בניכוי. משכך, ולאור עקרון זה,
4 יש להתיר את ניכוי ההוצאות הנובעות מרכישת הזכויות לפי הסכם עמידר על פני תקופת
5 השכירות. לדבריה, אי התרת ניכוי הוצאות פחת כלכלי משמעותו הטלת מס על הונה של
6 המערערת מבלי להתיר לה לנכות הוצאות בייצור הכנסה וזאת בניגוד לעמדת המחוקק. המערערת
7 גם דחתה את טענות המשיב כי פיצול התמורה לשני חלקים לוקה במלאכותיות. לדבריה, לא זו
8 בלבד שהנטל להוכחת טענה מעין זו רובץ על כתפי המשיב אלא שנסיונות העניין מלמדות כי
9 המקרה אינו בא בגדרו של סעיף 86 לפקודה שעניינו עסקה מלאכותית או בדויה. באשר לשווי
10 הסכם עמידר נטען כי הערכת השווי נעשתה בהתאם לחוות דעת שמאית אודות הנכס.

11
12 5. עניין נוסף לגביו טענה המערערת הוא תיקון היוון הוצאות המימון על ידי המשיב באופן
13 ששליש מהוצאות אלו יוחסו לקרקע ולא למבנים וכפועל יוצא מכך הם לא הותרו בניכוי. לטענת
14 המערערת, המשיב אינו יכול לפעול באופן שרירותי ולייחס את הוצאות המימון לרכיבי העסקה
15 השונים כראות עיניו. היא הוסיפה כי מאחר וייחוס ההוצאות לרכיב הזכויות לפי הסכם עמידר
16 ולבנייה מותר פחות משליש לקרקע, יש לייחס את הוצאות המימון בהתאם לכך.

17
18 6. בנוסף טענה המערערת כי לא היה מקום להשית עליה קנס גירעון, שכן קנס זה מוטל רק
19 מקום בו הוכח שנישום התרשל בעריכת הדו"ח שהגיש לרשויות, ואילו במקרה זה מדובר
20 במחלוקת משפטית טהורה. כראייה לכך שאין מדובר בהתרשלות, הצביעה המערערת על כך כי
21 במסגרת ההליך השומתי היא הגיעה עם המשיב להסכם פשרה, ועל אף שהוא בוטל בסופו של
22 דבר, יש בו כדי ללמד כי המערערת לא התרשלה בהגשת דוחותיה ולא היה מקום להשית עליה
23 קנס גרעון.

24
25 7. מנגד טען המשיב כי יש להתייחס להסכם הרכישה כמכלול אחד ואין לערוך בו הבחנה
26 בין רכיב המקרקעין לבין רכיב הזכויות מהסכם עמידר. ההבחנה היחידה שיש לערוך היא בין רכיב
27 עלות הקרקע לרכיב עלות המבנים. המשיב הצביע על כך שבהסכם הרכישה הוסכם על תמורה
28 כוללת אחת לנכס ואין פיצול למרכיבים שונים. גם הדיווח למיסוי מקרקעין נעשה אך כרכישת



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 דצמבר 2012

ע"מ 33750-02-11 רויאל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים
בפני כב' השופט דוד מינץ

זכות במקרקעין ומס הרכישה שולם על מלוא התמורה כמכלול. בנסיבות אלו נטען, המערערת זכאית לניכוי פחת לפי סעיף 21 לפקודה אך עבור רכיב המבנה, ולא היה מקום לנכות פחת בגין הזכות החוזית הנובעת מהסכם עמידר מפני שהנכס נרכש על הפוטנציאל הטמון בו. מדובר בהפרדה מלאכותית שאינה תואמת לא את ההיבט המשפטי של העסקה ולא את מהותה הכלכלית. מלבד זאת, גם אם היה מקום להכיר בפיצול הנטען, לא היה ניתן לנכות פחת בגין החלק אותו כינתה המערערת "השקעה ברכישת זכויות שכירות ארוכת טווח" מפני ש"נכס" מעין זה אינו מופיע בתקנות הפחת. לדברי המשיב, לאור האמור הוא חישב מתוך המחיר הכולל של הנכס את רכיב המבנים ובגיןם התיר פחת שנתי כנגד $\frac{2}{3}$ מעלות הרכישה המיוחס למבנים בהתאם לתקנות הפחת כשעלות זו תופחת משנת המס 2004 על פני יתרת תקופת הפחת לפי תקנות הפחת, היינו, על פני קרוב ל-24 שנים. ה- $\frac{1}{3}$ הנותר מעלות הרכישה, זה המיוחס לקרקע, אינו מותר בניכוי פחת. המשיב חישב את סכום הפחת המותר בניכוי מתוך הסכום שהמערערת פיצלה וכינתה אותו "השקעה ברכישת זכויות שכירות ארוך טווח", והעמיד את סכום הפחת השנתי המותר בניכוי לפי יתרת תקופת הפחת (כתוספת לפחת בגין המבנה) על סך של 247,755 ₪. בנוסף טען המשיב כי החלק שנקבע על ידי המערערת כשווי הזכויות הנובעות מהסכם עמידר מתוך כלל התמורה הוא מופרז וחסר ביסוס.

8. באשר להוצאות המימון בגין רכישת הנכס טען המשיב כי יש להוונם למחיר המקורי של הנכס. לדבריו, הוצאות המימון אינן בגין המבנה בלבד ויש לייחס חלק מהוצאות מהוונות אלו, בשיעור של 33.3%, לרכיב הקרקע, ובהתאם לכך יש לתאם הוצאות פחת בסך של 7,467 ₪ בכל שנת מס. לאור האמור, לא נוצרו למערערת הפסדים בשנות המס והיא לא הייתה זכאית לקיזוז הפסדים מועברים לשנות המס 2005 ו-2006. המשיב קבע אפוא, את הכנסת המערערת לפי מיטב השפיטה והטיל עליה קנס גרעון על הפרשי המס בשנות המס השונות בשל התרשלותה בקביעת הכנסתה החייבת.

המסכת הראייתית

9. כאמור, המערערת סמכה את טענותיה, בין היתר, על חוות דעת שמאית של שמאית המקרקעין הגב' גרינברג אשר העמידה את שווי הנכס בהתעלם מהיותו מושכר על סך של \$ 9,600,000 (לא כולל מע"מ), ועל חוות דעת חשבונאית של רו"ח דוד לפיה יש להכיר באופן



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 דצמבר 2012

ע"מ 33750-02-11 רויאל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים בפני כב' השופט דוד מינץ

נפרד בזכויות מהסכם עמידר כנכס בלתי מוחשי שהוא למעשה "עסק" שרכשה המערערת בנפרד מרכישת המקרקעין. שני המומחים נחקרו על חוות דעתם בבית המשפט.

10. בחוות דעתו של רו"ח דוד הוא ציין כי כלכלי החשבונאות המקובלים בישראל נקבע כי התוכן הכלכלי של עסקה גובר על הצורה המשפטית לפיה היא נערכה וכי יש לזהות את השווי ההוגן של כל אחד מהכנסים הנרכשים בכל עסקה. לדבריו, מאחר ואין כללי חשבונאות בישראל כמו גם גילוי דעת או תקן ישראליים העוסקים במישרין באופן הטיפול החשבונאי ברכישת עסק בנסיבות מקרה זה, יש לפנות לכללי החשבונאות האמריקאיים. לדבריו, כללי החשבונאות בארה"ב הרלוונטיים במקרה זה הם תקן FAS 141 הדן ב"צירופי עסקים" ותקן FAS 142 הדן ב"מוניטין ונכסים בלתי מוחשיים אחרים". רו"ח דוד סקר כללים חשבונאיים אלו בחוות דעתו וציין כי בהתאם לתקן FAS 141 הכללים החשבונאיים החלים בקביעת עלות נכסים שנרכשים בנפרד צריכים לחול בקביעת עלות אותם נכסים שעה שהם נרכשים כחלק מקבוצת נכסים או במסגרת צירוף עסקים. לשם כך יש לקבוע מהו "השווי ההוגן" (fair value) של כל אחד מהנכסים שנרכשו וכל אחת מההתחייבויות שניטלו, בכלל זה נכסים בלתי מוחשיים. שעה שהנכס הנובע מזכות חוזית או חוקית הוא בר הפרדה באופן שניתן למכרו, להעבירו, להשכירו, וכיוצ"ב, הוא יוכר בדוחות בנפרד מהמוניטין. לשם הקביעה אם נכס הוא "בר-הפרדה" אם לאו, יש להיעזר בעסקאות שוק דומות, וככל שקיימות ראיות לקיום עסקאות בנכסים דומים, הרי שהנכס הוא בר הפרדה. כך, למשל, "רשימת לקוחות" עומדת בקריטריון ההיפרדות והיא תוכר כנכס בנפרד מהמוניטין. וכך, בנספח לתקן המדגים את אופן יישומו של התקן, נכללת רשימה של נכסים בלתי מוחשיים העומדים בקריטריונים, ביניהם נכסים בלתי מוחשיים המבוססים על חוזים. כמו כן, בהתאם לתקן FAS 142 יש להבחין בין נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים כלכלי מוגבל לבין נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים כלכלי בלתי מוגדר. לגבי הראשונים נקבע שהם יופחתו שיטתית על פני אורך החיים הכלכלי. עוד נקבע כי נכס בלתי מוחשי שנרכש בנפרד או כחלק מקבוצה של נכסים (אך לא כחלק מצירוף עסקים) יוכר לראשונה וימדד על פי שווי ההוגן. רו"ח דוד גם ציין כי לפי הנחיות ה-EITF (Emergency Issues Task Force), ההערכה אם נכסים נרכשים הינם "עסק" צריכה להיעשות בהתעלם מכוונותיו של מקבל ההעברה האם להפעיל אותם בפועל על בסיס נפרד או להמשיך להשתמש בנכסים המועברים כפי שהמעביר עשה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 דצמבר 2012

**ע"מ 33750-02-11 רויאל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים
בפני כב' השופט דוד מינץ**

11. בהתאם לאמור קבע רו"ח דוד כי יש לייחס את עלות הרכישה של העסקה בדוחות
הכספיים של המערערת לשני נכסים: המקרקעין והזכויות מהסכם עמידר, וזאת בהתאם לשווי
ההוגן היחסי ביניהם. לדבריו, ניתן להגדיר את רכישת הזכויות לפי הסכם עמידר כ"עסק" בשל
האלמנטים הבאים: מדובר בנכסים לטווח ארוך; הזכות של המערערת לקבל את שירותי הניהול
והאחזקה לדיירים בדירות המושכרות באמצעות ההנהלה והעובדים התפעוליים של המוכר או
להעסיק עובדים אלו במישרין; העסקה מקנה למערערת גישה למספר תהליכים, דוגמת ניהול
הבניינים, רשימת מאגר הדיירים, כמו גם החיובים והגבייה מהם בגין שירותי ערך מוסף הניתנים
להם; ועוד. בהמשך לכך, ההפחתה של ההוצאה בגין הסכם עמידר תעשה לפי אורך החיים
הכלכלי של חוזה השכירות, במקרה זה 10 שנים.

12. מלבד המומחים העיד בבית המשפט מטעם המערערת גם מר נתן ציבין אחד מבעלי
המערערת אשר פירט אודות העסקה ורכיביה, ומטעם המשיב העידה הגב' אורלי וישנסקי
המשמשת כמפקחת בכירה בחוליית חברות במשיב ואשר טיפלה בשומות בשלב ב' שיצאו
למערערת.

דיון והכרעה

13. ראשית ייאמר כי גם אם ניתן היה לערוך את הפיצול שערכה המערערת ולראות בזכויות
מהסכם עמידר כ"נכס" בפני עצמו, לא היה בכך כדי להועיל למערערת ולהתיר את ניכוי הפחת
שעשתה. נפסק מקדמת דנא כי אי קביעת שיעור פחת בתקנות הפחת משמעה שלילת הזכות לפחת
(ע"א 306/59 נצבא נ' פ"ש למפעלים גדולים, פ"ד יד 1814; עמ"ה (מחוזי-ת"א) 1062/98 עו"ד
יוסי אברהם נ' פקיד שומה ת"א 3, 20.02.00; אהרן נמדר, מס הכנסה, מהדורה שלישית, התש"ע,
בעמ' 431. לדעה לפיה יש מקום לקבוע כדין ראוי גישה כלכלית-מהותית שדינה לגבור על העדר
אזכור פחת לעניין מסוים בתקנות הפחת, ראו עמ"ה (מחוזי-ת"א) 23/95 פז-גז, חברה לשיווק
בע"מ נ' פ"ש למפעלים גדולים, 7.06.01; עמ"ה (מחוזי-ת"א) 1022/99 עינבר היכלי יופי לכלה
1986 בע"מ נ' פ"ש תל אביב-יפו 3, 3.04.03; יוסף אדרעי "על ניכוי הוצאות הון, היוון הוצאות
שוטפות, ושימוש נאות בשיטות דיווח", הפרקליט לט (תש"ן-תשנ"א) 136, בעמ' 145; אבידור
אבני "פחת נכסים לא מוחשיים ותביעת הוצאות הוניות", מיסים י/5 א-12). אכן, מפסק הדין
בעניין יעקבי (עמ"ה (מחוזי-ת"א) 1207/00 יעקבי יעקב ובניו בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 דצמבר 2012

ע"מ 33750-02-11 רויאל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים בפני כב' השופט דוד מינץ

3, 15.09.03) עולה כי באותו עניין הביע המשיב את עמדתו לפיה ניתן לקבוע שיעורי "פחת" לגבי נכסים מוחשיים, או "הפחתה" לגבי נכסים בלתי מוחשיים, גם כאשר לא נקבעו לנכס הנדון שיעורי פחת בתקנות הפחת. ואולם אין בכך כדי לשנות את ההלכה האמורה. מה גם אף אם הובעה דעה הסותרת את הדין הנוהג במקרה בודד - שנסיבותיו לא נתבררו במקרה זה, אין בכך כדי להוות עיגון לשינוי הדין, וודאי לא עיגון לכבול את המשיב לעמדתו כפי שהובעה באותו עניין. די אפוא, בכך כדי לדחות את ערעורה של המערערת בעניין ניכוי הפחת בגין רכישת הזכויות לפי הסכם עמידר.

14. מעבר לצריך יצוין כי גם כך לא נראה שניתן לקבל את החלוקה שביקשה המערערת לערוך בתוך עסקת הרכישה ולהתייחס לזכויות מהסכם עמידר כרכישת "נכס" בנפרד מהמקרקעין. אכן, בצדק טענה המערערת כי אין לקבל את טענת המשיב לפיה העובדה כי מס רכישה ששילמה המערערת היה על מלוא התמורה מלמדת כי אין הצדקה לביצוע חלוקה בין רכיבי העסקה לצרכי מס הכנסה. בצדק נטען כי סעיף 21 לפקודה קובע כי יותר ניכוי בעד פחת של מחוברים לקרקע בהתאם לפחת שנקבע להם, זאת על אף שלעניין מס רכישה ימוסו אותם מחוברים יחד עם המקרקעין עצמם. ומכאן, שבאופן עקרוני אין כל הכרח כי סיווג עסקה מסוימת באופן מסוים לצורך מיסוי מקרקעין יחייב סיווגה של אותה עסקה באופן דומה לצורך מס הכנסה. עם זאת, ב"כ המערערת גם ביקש למצוא מקור לאפשרות לערוך הבחנה מעין זו בפסק הדין בעניין וילאר נכסים (ע"א 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, 10.06.10), כשהוא מצביע על כך שבית המשפט הכיר באותו עניין בכך שבאופן עקרוני ניתן לראות בהסכם עם עמידר כנכס עצמאי ונפרד מהמקרקעין הניתן למכירה לצד שלישי, בכפוף להסכמת עמידר, בנפרד מהבעלות במקרקעין. ואולם, עיון בפסק הדין בעניין וילאר נכסים מלמד דווקא, שחלוקה מעין זו לא תתכן במקום בו נמכרת הבעלות המלאה על המקרקעין לרבות הזכויות על פי הסכם עם עמידר לאותו גורם. בנסיבות אותו עניין, על אף שהצדדים הבחינו במפורש בין התמורה בגין הבעלות לבין התמורה בגין הזכויות לפי ההסכם עם עמידר, קבע בית המשפט כי מדובר באבחנה מלאכותית וכי תוכנה הכלכלי האמיתי לא היה מכירה של שתי זכויות נפרדות אלא מכירת זכות אחת והיא הבעלות כולה במקרקעין. שווים של אלו נגזר, בין היתר, מהתמורות שצפויות היו להתקבל על פי ההסכם עם עמידר (גם שם דובר עם הסכם עם עמידר), והתמורה הכוללת שנקבעה בעסקה הייתה התמורה ששיקפה את שווי הזכות במקרקעין שנמכרה. הכלל הוא אכן כי תוכנה



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 דצמבר 2012

ע"מ 33750-02-11 רויאל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים
בפני כב' השופט דוד מינץ

הכלכלי של עסקה יבחן לפי המהות האמיתית של העסקה תוך בחינת המסמכים ומערכת
ההסכמים ותוכנם (ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא(3) 735 ;
ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי, פ"ד לד(4) 701 ; ע"א 2330/04 מנהל מס שבח
מקרקעין נ' מלונות צרפת בע"מ, 21.05.06), ובמקרה זה תוכנה הכלכלי של העסקה לא היה
מכירה של שתי זכויות נפרדות אלא כאמור, מכירת זכות הבעלות במקרקעין ששווייה נגזר, בין
היתר, מהתמורות שצפויות להתקבל על פי הסכם עמידר. המערערת ביקשה אמנם לסמוך את
טענותיה על כללי חשבונאות מקובלים שהם, כפי הנטען בחוות הדעת מטעם רו"ח דוד, תומכים
בפיצול שערכה. ואולם, לא זו בלבד שבצדק טען המשיב כי התקנים אליהם הפנה רו"ח דוד
עוסקים בעניינים שונים כאיחוד עסקים, קניין רוחני, פטנטים, אך לא ברכישת זכות שכירות
כבמקרה שלפנינו, אלא שההלכה היא כי רווח לעניין מס הכנסה יחושב על פי כללי חשבונאות רק
במידה שאלה תואמים את ההוראות של דיני מס הכנסה (ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים נ'
פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 795 ; ע"א 3348/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ'
דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פ"ד נו(1) 1). בענייננו כאמור הוראות הפקודה אינן
מאפשרות ניכוי פחת בגין "השקעה ברכישת זכויות שכירות ארוך טווח", ומשכך גם אם היה
בעקרונות החשבונאים המקובלים להצדיק את הפיצול שביקשה המערערת לבצע, לא היה בכך
כדי להתיר לה את ניכוי הפחת בשיעור 10%, ניכוי שאינו מותר לפי הפקודה. יתרה מזאת,
התנהלותה של המערערת מלמדת כי היא עצמה לא ראתה בעסקת הרכישה עסקה מפוצלת, שכן
היא דיווחה עליה לרשויות המס כעסקה אחת בשנת 2001 ורק במסגרת הדו"ח לשנת 2002 שהוגש
באיחור של שלוש שנים היא ביקשה לערוך את הפיצול.

15. במקרה זה גם ברור כי אין לקבל את החלוקה שביצעה המערערת ולפיה שוויה של הזכות
מהסכם עמידר במסגרת התמורה הכוללת בעסקת הרכישה הוא \$ 3,700,000. אכן, המשיב לא
נימק את שומתו בכך שהחלוקה שעשתה המערערת אינה נכונה, ואולם, אין זה אומר כי יש לקבל
את החלוקה שעשתה המערערת ככתבה וכלשונה. וודאי לא מקום בו נהיר לחלוטין כי החלוקה
אינה משקפת את המציאות לאשורה, ולו בשל העובדה כי לפי טענת המערערת עלות רכישת
הזכות מהסכם עמידר עולה בהרבה על הכנסותיה מהסכם עמידר. מכאן גם, לו היה ממש בטענה
כי הצדדים לעסקת הרכישה נתנו דעתם במפורש לתמורה המגיעה מהמערערת למוכרת עבור זכות
השכירות, הרי שבנתונים עליהם הצביעה המערערת היא לא הייתה מסכימה לרכוש זכות זו. גם



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 דצמבר 2012

ע"מ 33750-02-11 רויאל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים
בפני כב' השופט דוד מינץ

1 העובדה כי הסכם עמידר מוזכר מספר פעמים במסגרת הסכם הרכישה אינה מלמדת על כך
2 שהצדדים תמחרו רכיב זה בנפרד. הזכרת קיומו של החוזה נדרשה בכל מקרה בשל כך שלא ניתן
3 היה למכור את הנכס אלא בכפוף לזכות השכירות של עמידר לפי ההסכם עמה. פשיטא גם שאין
4 בחוות הדעת השמאית אודות שווי המקרקעין כדי ללמד על שוויה של הזכות מהסכם עמידר בדרך
5 של הפחתת השווי של המקרקעין לפי חוות הדעת ממלוא התמורה ששולמה. הנכס הנרכש משמש
6 ככל הנראה לפי אופיו להשכרה, והוא ישמש ככזה גם בתום תקופת השכירות שבהסכם עמידר.
7 בהקשר זה יש גם לציין כי חוות הדעת אמדה את שווי הנכס בשנת 2005 ולא את שווי נכון ליום
8 חתימת הסכם הרכישה בשנת 2001. בנסיבות אלו על אף שהדעת אכן נותנת כי לעובדה שבמועד
9 רכישת הנכס הייתה למוכרת זכות לפי הסכם עמידר שהועברה למערערת, על הזכויות ועל החובות
10 הגלומות בה, היא אכן בעלת ערך כלכלי, מדובר אך בעניין נלווה לשווי הנכס שאינו מתקרב
11 לסכומים עליהם הצביעה המערערת.

12

13 16. המסקנה היא אפוא, כי לא היה מקום לנכות פחת בשיעור 10% בגין רכישת הזכויות לפי
14 הסכם עמידר. מכאן לדיון בשני העניינים הנוספים שהעלתה המערערת והם הוצאות המימון
15 והחוב בקנס גרעון.

16

17 17. באשר להוצאות המימון. בעניין זה מבקש ב"כ המערערת לסמוך על שנקבע בפסק הדין
18 בעניין ויינברג (עמ"ש (מחוזי-ת"א) 280/99 ויינברג נ' מס שבח ת"א 2, 25.04.06) כי אין חזקה
19 חלוטה כי החלוקה של הוצאות המימון בין רכיב הקרקע לבין רכיב המבנים הוא יחס של 1 ל-2
20 כפי שנקבע בנהלי המשיב. ואולם, עיון בפסק הדין מלמד דווקא, כי באותו עניין נקבע אך כי ניתן
21 לסתור את החלוקה שעורך המשיב לפי נהליו בדרך כלל, היינו, 1/3 לקרקע ו- 2/3 לבנין,
22 באמצעות הבאת ראיות לחלוקה אחרת במועדי הרכישה השונים. במקרה זה המערערת לא הביאה
23 כל ראיה באשר לחלוקה הראויה לפי שיטתה ולא היה אפוא, מקום לסטות מנהלי המשיב בעניין
24 זה.

25

26 18. ובאשר לחוב המערערת בקנס גרעון. סעיף 191(ב) לפקודה מעניק לפקיד השומה סמכות
27 להטיל קנס גרעון על "נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח



בית המשפט המחוזי בירושלים

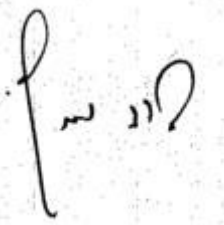
12 דצמבר 2012

ע"מ 33750-02-11 רויאל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים
בפני כב' השופט דוד מינץ

1 להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב
2 בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון". אכן, העובדה שהמס שבו נישום אדם, ואשר נקבע לפי
3 מיטב שפיטתו של פקיד השומה עולה על סכום המס לפי ההצהרה כשלעצמה איננה סיבה מספקת
4 להטלת קנס גרעון. התנאי להפעלת הסמכות הוא כי הנישום התרשל בעריכת הדו"ח, ונטל הראיה
5 שלא הייתה התרשלות היא על המערער (עמ"ה (מחוזי-ת"א) 139/87 סמואי נ' פקיד שומה גוש
6 דן, 17.11.87). במקרה זה כאמור, המערער הגישה את דוחותיה בשנת 2001 בהתאם להלכה
7 לפיה לא ניתן לנכות פחת בגין רכישת הזכויות לפי הסכם עמידר. רק החל משנת 2002 ובאיחור
8 של שלוש שנים היא ביקשה לשנות מההלכה ובכך להפוך את הכנסותיה מדמי השכירות לפי
9 הסכם עמידר להפסדים. זאת כאמור, בניגוד לדין ובניגוד למה שסברה המערער עצמה. בנסיבות
10 אלו אין מקום להורות למשיב שלא להפעיל את סמכותו להטיל קנס גרעון על המערער (השוו
11 עמ"ה (מחוזי-י-ם) 7/09 עזריה נ' פקיד שומה ירושלים, 18.06.12). הערעור נדחה אפוא, גם
12 בעניין זה.

13
14 סופו של יום הערעור, על כל חלקיו נדחה והמערער תשא בהוצאות המשיב בסך של 50,000 ₪.

15
16 ניתן היום, כ"ח כסלו תשע"ג, 12 דצמבר 2012, בהעדר הצדדים.

17

18 דוד מינץ, שופט
19
20