



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3721/12

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור  
כבוד השופט א' רובינשטיין  
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערערת: תופאפ תעשיות

נגד

המשיב: פקיד שומה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב מיום  
1.4.2012 בתיק ע"מ 1359/08 שניתן על ידי כבוד השופט  
מגן אלטוביה

תאריך הישיבה: י"ד בשבט התשע"ד (15.01.2014)

בשם המערערת: עו"ד אליעזר צוקרמן; עו"ד אמנון רפאל

בשם המשיב: עו"ד קמיל עטילה

### פסק-דין

המשנה לנשיא מ' נאור:

נכסו של נישום ניזוק. הנכס מבוטח ובגיין אירוע הנזק, זכאי הנישום לשיפוי מחברת הביטוח, קרי לפיצויים. האם פיצויים אלה חייבים במס או פטורים ממס; ואם קמה חבות במס – האם היא במס הכנסה; במס רווח הון; או, שמא, במס שבח? האם מיסוי הפיצויים אינו פוגע באפשרות הכלכלית לשקם את הנכס שניזוק? בכך נעסוק בהליך זה.

העובדות הרלוונטיות

1. המערערת היא יצרנית מוצרי תפוחי אדמה ומוצרי מזון קפואים אחרים (להלן – טוגנים). לקוחותיה העיקריים הם תנובה ואלוניאל בע"מ, הזכיינית הבלעדית בישראל

של חברת מקדונלדס העולמית. ביום 10.3.1994 קיבלה המערערת הטבת מס להקמת מפעל בבאר טוביה, על-פי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959: תשלום מס בשיעור של 25% לתקופה בת 7 שנים (משנת 1999 עד לשנת 2005) בגין חלק מהכנסות המפעל. הובהר באישור כי הטבת המס לא תחול על הכנסות הנובעות משירותי קירור, שאינם משמשים לייצור מוצרי המפעל.

2. ביום 3.12.2004 פרצה שריפה במפעל בבאר טוביה. השריפה גרמה נזקים כבדים וכילתה את מרבית הציוד ואת רוב המלאי שהיו במפעל. בעקבות השריפה קיבלה המערערת פיצוי מחברת הביטוח, בהתאם לחוות-דעת שמאי, בסך של 82,235,000 ש"ח. ביום 4.5.2005 הגישה המערערת דיווח על רווח הון בגין אירוע השריפה ושילמה למשיב מקדמת מס בסך של 3,686,646 ש"ח.

3. במהלך שנת 2005 החליטה המערערת לוותר על שיקום המפעל, בשל חוסר כדאיות כלכלית שנבע מעודף כושר ייצור בענף. חלף זאת, הקימה המערערת מרכז קירור לוגיסטי ששירותיו הושכרו לכל דורש. בתי הקירור שנפגעו בשריפה הוקמו מחדש ובתי קירור חדשים נוספים נבנו.

4. אף-על-פי שהמפעל לא שוקם, לא נטשה המערערת את פעילותה בתחום הטוגנים. היא המשיכה לאסוף תפוחי אדמה ולמיינם, כאשר העיבוד בוצע במפעל פרי גליל שבחצור הגלילית. כמו כן, היא ייצרה טוגנים באמצעות קבלני משנה בארץ וייבאה טוגנים מחו"ל. ביום 14.6.2005 חתמה המערערת על הסכם עם תעשיות תפוגן בע"מ (להלן – תפוגן). במסגרת ההסכם המחתה המערערת את כל התחייבויותיה וכל זכויותיה בקשר עם מקדונלדס לחברה שבבעלותה המלאה, תופאפ 2005 בע"מ (להלן – תופאפ). בהסכם נקבע שתופאפ תמוזג לתוך תפוגן, תמורת מניות של תפוגן, שתועברנה למערערת. ביום 1.12.2005 אושר המיזוג על-ידי רשות המיסים לפי סעיף 104א בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"ט-1969 (להלן – פקודת מס הכנסה או הפקודה).

5. ביום 30.1.2007 הגישה המערערת למשיב דוח לשנת 2005. בדוח דווח, בניגוד לדיווח הקודם מיום 4.5.2005, על תקבולים הוניים שאינם חייבים במס בסך של 51.1 מיליון ש"ח, מתוכם 49.5 מיליון ש"ח פיצוי בגין הנזקים שנגרמו למבנים ולציוד ו-1.6 מיליון ש"ח בגין נזק לתשתיות אחרות: דמי שכירות מחסן הקירור ופיצוי למגדלי

תפוחי האדמה, אשר שולם בגין אי עמידת המערערת בהתחייבות חוזית לרכוש את יכוליהם. המערערת דיווחה כאן על תשלום הפיצוי כהוצאה פירונית.

6. ביני לביני, ביום 25.9.2005 החליט מרכז ההשקעות להמליץ על ביטול כתב האישור ולדרוש את המענקים שקיבלה המערערת בחזרה, וזאת לנוכח ההחלטה לא לשקם את המפעל שנשרף. השגותיה של המערערת על החלטה זו נדחו. ביום 13.2.2008 שילמה המערערת סך של 34,848 ש"ח כהחזר מענקים.

7. ביום 18.11.2008 הוציא המשיב צווי שומה למערערת לשנים 2004 ו-2005. בצווי השומה נקבע כי המערערת חייבת במס רווח הון בגין הפיצוי ששולם לה. בנימוקי השומה לשנת 2004 נאמר:

"בעקבות שריפת המפעל שקרתה בתאריך 3.2.2014 נוצר אירוע של "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, שכן מדובר ב"אירוע שבעקבותיו יצא נכס כלשהו מרשותו של אדם"... הפיצוי שנתקבל מחברת הביטוח מהווה "תמורה" כהגדרתה בסעיף 88... [ו] לחברה נוצר רווח הון "ממכירת" הנכסים שנשרפו."

זו, כזכור הייתה גם עמדתה המקורית של המערערת. על צווי שומה אלה הגישה המערערת ערעור לבית המשפט המחוזי בתל-אביב.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי

8. הצדדים הגישו לבית המשפט המחוזי רשימה מוסכמת של עובדות, פלוגתאות ומוצגים. הפלוגתא המרכזית שהוצגה לבית המשפט היא שאלת סיווג הפיצוי שנתקבל מחברת הביטוח וחבותו במס רווח הון או במס שבת. שאלה נוספת שנתעוררה היא האם חלה הוראת סעיף 32(5) בפקודת מס הכנסה במקרה זה. ולבסוף, האם הייתה למערערת פעילות ייצורית בשנת 2005, וכפועל יוצא, האם היא זכאית להטבת מס בשל מפעל מאושר בשנה זו.

9. בית המשפט המחוזי (השופט מ' אלטוביה) דחה את הערעור. נקבע כי המערערת התעשרה כתוצאה מקבלת הפיצוי מחברת הביטוח. מאחר שהפיצוי ניתן בגין נכסי הון שניזוקו, הרי שלפי הכלל בדבר "דין הפיצוי כדין הפרצה" יש לסווג את הפיצוי כהכנסה המצמיחה רווח הון למערערת. קבלת הפיצוי מהווה אפוא "מכירה" כמובנה

בסעיף 88 בפקודת מס הכנסה. בית המשפט דחה את הטענה שבתי הקירור "שוקמו" וקבע שאף אם בתי הקירור "נבנו מחדש", הרי שמדובר בהקמה של מבנים חדשים ולא בשיקום של מבנים שניזוקו.

אשר לסך של 1,600,000 ש"ח מתוך הפיצוי, ששולם כאמור בגין השכרת מחסן קירור ותשלום פיצוי למגדלים, קבע בית המשפט כי מדובר בפיצוי פירותי. זאת, בשים לב לכך שההוצאות שבגינן נתבקש הפיצוי נתבעו על-ידי המערערת כהוצאות פירותיות. גם סיווג זה תואם אפוא את הכלל של "דין הפיצוי כדין הפירצה".

אשר לפעילות בשנת 2005, קבע בית המשפט כי לנוכח ההחלטה לא לשקם את המפעל, "חדל המפעל בבאר טוביה לפעול בייצור טוגנים קפואים והפך לכל היותר "מרכז קירור לוגיסטי" (ההדגשה במקור – מ.נ.). על כן, לא עמדה המערערת בתנאים לקבלת הטבת מס בשנת 2005.

הטענות בערעור

10. חמש טענות מרכזיות בפי המערערת. ראשית, טוענת המערערת כי שגה בית המשפט בקבעו שהמפעל לא שוקם, שכן בתי הקירור שנשרפו שוקמו. הם הוקמו על יסודות בתי הקירור הקודמים תוך שימוש בתשתיותיהם. לדברי בא-כוח המערערת:

"בתי הקירור נפגעו בשריפה, והמערערת בנתה את קירותיהם מחדש. בתי-הקירור אינם בבחינת "מגדלים פורחים באוויר", ויהיו נזקי השריפה בעניינינו, אשר יהיו, השריפה אינה יכולה לפגוע בתשתיתם של בתי הקירור, דהיינו, ברצפותיהם של בתי הקירור (רצפות בעלות מבנה מיוחד ויקר). על רצפות אלו, על תשתיות אלה, נבנו בתי הקירור מחדש. כמו כן השלד של "המבנה העיקרי" נותר על עומדו וקירות הבלוקים וגג הפלדה שעטפו אותו – נבנו מחדש. (ההדגשות במקור – מ.נ.).

על בסיס דברים אלה, מבקשת המערערת לגזור את המסקנה כי אין מדובר ב"מכירה" של הנכסים. חיזוק למסקנה זו מוצאת המערערת בדברים שכתב בספרו פרופ' יורן המנוח, אשר אבחן בין אובדן כללי (total loss) של נכס אשר יחשב מכירה, לבין נזק לרכוש אשר שיקומו לא יחשב מכירה (א' יורן היבטי מס בפיצויי נזיקין 61 (תשמ"ח) (להלן – יורן היבטי מס בפיצויי נזיקין)).

11. שנית, נטען כי לפי עקרון השיפוי, הוא העיקרון הבסיסי בדיני הביטוח, נועד הפיצוי להעמיד את המבוטח במקום שבו היה אילו לא התרחש מקרה הביטוח. הטלת מס על השיפוי חוטאת, כך נטען, לתכלית זו. זאת, משום שלאחר תשלום המס, יוותר המבוטח עם סכום אשר אינו מכסה את הנזק או ההפסד שנגרמו לו.

לטענת העותרת, לא בגין מכירת נכס או מימושו נתקבל הפיצוי, אלא מכוח חוזה הביטוח שבין חברת הביטוח לבין המערערת. על כן נטען, כי הפיצוי שולם כנגד ויתור על הזכות שנצמחה למערערת מכוח הסכם הביטוח, ולא בגין הנזק.

12. שלישיית, טוענת המערערת כי שגה בית המשפט בדחותו את הטענה שאין להטיל מס על השיפוי לאור הוראת סעיף 32(5) בפקודה, אשר אינו מתיר ניכויים בשל "כל הפסד או הוצאה הניתן להיפרע על פי ביטוח או חוזה שיפויים." לשיטת המערערת, פועל יוצא מסעיף זה הוא שגם פיצויים המשולמים על-ידי חברת הביטוח לא יחשבו הכנסה אצל הנישום.

13. רביעית, נטען כי שגה בית המשפט בקבעו כי קבלת פיצוי בגין מקרקעין חייבת במס רווח הון. מס רווח הון אינו חל מקום שבו ישנה חבות במס שבח מכוח חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין). הואיל ובעת מימוש הנכסים מושא הערעור תצמח למערערת חבות במס שבח, לא היה מקום להטיל על הפיצוי בגינם מס רווח הון כעת, באופן היוצר מיסוי כפול.

14. לבסוף, טענה המערערת כי לא היה מקום לקבוע כי היא לא עסקה בפעילות ייצורית בשנת 2005. זאת משום שבהתאם להלכה הפסוקה, שנקבעה על-ידי השופט א' ויתקון בע"א 403/66 החברה הא"י לקרור והספקה נ' פקיד השומה, פ"ד (4) 747 (1966), פעילות הקפאה נחשבת פעילות ייצורית.

תמצית תגובת המשיבה

15. המשיבה סומכת ידיה על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי. לשיטתה, טענת המערערת שהפיצוי שנתקבל הוא תקבול הוני פטור ממס "חותרת תחת מושכלות יסוד של דיני המס." על-פי העיקרון כי "דין הפיצוי כדין הפרצה שנועד למלא" ולנוכח העובדה שהפיצוי נועד לשפות את המערערת בגין הנזקים שנגרמו לנכס הון – המפעל שנשרף – חב הפיצוי בענייננו במס רווח הון. מדובר באירוע המהווה "מכירה"

כהגדרתה בסעיף 88 בפקודת מס הכנסה. פרשנות הפוכה תיטיב עם המערערת ותותיר את התעשרותה פטורה ממס, בניגוד לחבותה הברורה במקרה דומה, של מכירת המפעל בסכום זהה לסכום שנתקבל כפיצוי מחברת הביטוח. אין חולק שבמקרה זה הייתה חבה המערערת במס רווח הון בגין הסכום העודף על יתרת המחיר המקורי של המפעל בספרים. בשני המקרים נצמחת אפוא חבות במס רווח הון. תימוכין לפרשנות זו מוצאת המשיבה בהוראת סעיף 9(7) בפקודה, אשר פוטרת ממס "כל סכום שנתקבל כפיצויים כוללים על מוות או חבלה." אין פטור דומה באשר לפיצויים בשל נזקי רכוש. ברירת המחדל, אפוא, היא כי פיצויים אלה חבים במס.

16. בדומה, תומכת המשיבה גם בהכרעת בית המשפט שדחה את זכאותה של המערערת להטבת המס, מחמת אי עמידתה בתנאי אישור מרכז ההשקעות. באישור נקבע כי הטבת המס תינתן בגין פעילות של "ייצור טוגנים קפואים" ולא בגין פעילות ייצורית כלשהי. מאחר שפעילות האחסון בקירור אינה כשלעצמה פעילות ייצור טוגנים, אלא אך אחד התהליכים הכלולים בייצורם (כפי שעולה מסעיף 3 לאישור, שבו פורטו הפעולות הנכללות בגדר ייצור הטוגנים), הרי שאין בביצוע פעילות של אחסון בקירור לבדה, במנותק מייצור הטוגנים, כדי למלא אחר התנאים הנקובים באישור.

דיון והכרעה

17. אסיר תחילה מעל הפרק שתיים מטענות המערערת, כדי שניתן יהיה להתמקד בעיקר.

ראשית, טענה המערערת כי בניגוד לקביעת בית המשפט, בתי הקירור שנהרסו נבנו מחדש. על-פי טענתה זו, תשתיות המבנה נותרו על כנן בעוד שהיא בנתה מחדש את קירות הבלוקים ואת הגג של המבנה – ומכאן יש לומר כי מדובר ב"שיקום" של המבנים שנהרסו ולא בבניית מבנים חדשים. טענה זו הועלתה כאמור בפני בית המשפט המחוזי ונדחתה. בית המשפט קבע כי המערערת דיברה ב"שני קולות" – מצד אחד טענה כי הנכס "עלה בעשן ואינו קיים"; ומצד שני טענה כי הנכס תוקן. אלה הן טענות עובדתיות סותרות אשר לא ניתן להעלותן. גם מהותית קבע בית המשפט שאף אם אכן הוקמו המבנים מחדש, הרי שאין מדובר בשיקום של מבנים אלא בהקמת מבנים חדשים על שרידיהם של הקודמים. אני סבורה שצדק בית המשפט בקובעו שבניית גג וקירות משמעותה הקמתו של מבנה חדש, בהבדל מהמבנה הישן שנהרס. זאת ועוד, לא הוכח כלל כי תשתיות המבנה אכן נותרו על כנן, וטענה זו נטענה בעלמא ואינה כלולה בעובדות המוסכמות. לא מצאתי אפוא לשנות בעניין זה ממסקנתו של בית המשפט.

18. שנית, טענה המערערת כי שגה בית המשפט המחוזי בכך שקבע שאין היא זכאית לשיעור מס מוטב בגין הכנסותיה מהמפעל המאושר בשנת 2005. זאת, משום שכפי טענתה – פעילות קירור היא פעילות ייצורית. דא עקא, שבכך התעלמה המערערת מההוראה המפורשת שבאישור מרכז ההשקעות שהונפק לה, שלפיה "מחזור הנובע משירותי קירור שלא לשימוש מוצרי המפעל לא יהיה זכאי להטבות במס." עוד צוין באישור כי הטבת המס הוענקה למערערת בשל ייצור טוגנים והפעולות הכרוכות בכך, ולא בשל פעילות ייצורית באשר היא. מכאן, שלא יכולה המערערת לדרוש הטבות מס בשל פעילות קירור כשלעצמה, וגם אין היא יכולה לדרוש את ההטבות בגין פעילות קירור של טוגנים, כאשר היא בעצמה פסקה מלייצרם. מכאן, שיש לדחות גם את טענת המערערת באשר לזכאותה להטבות מס.

לאחר הסרת טענות אלה מעל הפרק – אעבור לסוגיה המרכזית שהתעוררה בפנינו, היא סוגיית מיסוי פיצויים בגין נזקי רכוש. בעניין זה נפרסו בפנינו שתי עמדות מנוגדות בתכלית.

#### מיסוי פיצויים בגין נזקי רכוש

19. השאלה שבמרכזו של ערעור זה ואשר אליה התייחסו רוב טענות המערערת עניינה, כאמור, החבות במס של הפיצויים שנתקבלו מחברת הביטוח. מורכבותו של המקרה נעוצה בשניים. ראשית, בעובדה שהמיסוי כאן הוא של פיצויים המשולמים בשל אירוע שבו ניזוק נכס, בענייננו – שריפה. מתעוררת השאלה, האם אירוע נזק בכלל ושריפה בפרט, הם אירועים אשר בגינם ישנה חבות במס. שנית, בכך שהנכס שניזוק הוא מפעלה של המערערת. באופן אינטואיטיבי, מסווג מפעל כחלק מהמקרקעין שעליהם הוא בנוי והציפייה הטבעית היא שבגין נכס מקרקעין תצמח חבות במס שבת. אולם, על-פי שומתו של המשיב, אשר אושרה בפסק-דינו של בית המשפט המחוזי, החבות היא במס רווח הון.

20. בבסיס דיני מיסוי פיצויים עומד עקרון מילוי הפרצה. לפי עקרון זה, יש לסווג את אופי הפיצוי, פירותי או הוני, ובהתאם לסיווג – ימוסה הפיצוי. הפיצוי יסווג בהתאם לפרצה שהוא נועד למלא (ע"א 171/67 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' הוצאת הספרים ש' ל' גורדון בע"מ, פ"ד כא(2) 186, 188 (1967) (להלן – עניין ש' ל' גורדון); ע"א 391/70 קציר, חברה לעבודות קציר, חקלאות ופיתוח בע"מ נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד כה(1), 762, 764-765 (1971); ע"א 463/71 שטיין נ' פקיד השומה, תל-אביב,

פ"ד כז(1) 183, 187-188 (1972); ע"א 221/72 סולר נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד כח(1) 21, 23-24 (1973); ע"א 6909/11 אבלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין, פסקה 8 (23.1.2013) (להלן – עניין אבלס); ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, פסקה 7 לפסק-דינה של השופטת א' חיות (2.2.2014) (להלן – עניין ניסים)). תהליך סיווג הפיצוי הוא דו-שלבי. בשלב הראשון, יש לאתר את הפרצה (כלומר את הנזק שנגרם) שנועד הפיצוי למלא; בשלב השני, תסווג הפרצה כהונית או כפירותית על-פי דיני המס. עקרון מילוי הפרצה מורה שסיווג הפרצה (הנזק) יחלוש גם על סיווג הפיצוי. עמד על כך השופט א' ויתקון בעניין ש' ל' גורדון:

"הקושי המתעורר בסוגיית סיווגו של פיצוי כתקבול הוני או כתקבול שבפירות נובע מן העובדה, שהמלה "פיצוי" יכולה להשתלב יפה בכל אחת משתי הקטגוריות הללו. האבחנה נעוצה במטרה שלשמה ניתן הפיצוי: אם הנזק פגע ברווחים החייבים במס והפיצוי בא לכסות על נזק זה, אין הוא אלא סותם את הפירצה שהנזק גרם, והריהו משתלב במקומה, ואז יהא אף הוא חייב במס. אם גרם הנזק לפירצה במקור ההכנסה. יסתום הפיצוי את הפירצה הזו. וכשישתלב במקומה, לא יהא אלא תקבול שבהון, שאינו חייב במס" (שם, בעמ' 188).

יוער כי פסק הדין בעניין ש' ל' גורדון עסק במקרה שארע לפני חקיקת פרק ה' בפקודת מס הכנסה, אשר במסגרתו נקבע משטר מיסוי רווחי ההון. על רקע זה יש להבין את מסקנתו של השופט א' ויתקון כי תקבול הוני אינו חייב במס. ברגיל יש לקרוא זאת אפוא בתור "חייב במס רווח הון". כמו כן, יש לציין כי עקרון זה הוחל בפסיקה לא רק לשם סיווג פיצוי כהוני או כפירותי, אלא גם כדי להכריע בדבר סיווג הנכס, או ליתר דיוק בדבר סיווג מכירתו, לצורכי בחינת זכאות להקלות ולפטורים ממס (עניין אבלס, פסקה 8).

הערה נוספת עניינה אופן סיווג הפיצוי. לכאורה, ניתן להגדיר פיצוי כמשולם תמורת ויתור המבוטח על זכות התביעה שלו. אולם היבט זה אינו רלוונטי לצורך סיווג הפיצוי. שכן, כל פיצוי – הן בגין נזק לנכס הון, הן בשל נזק לנכס פירותי – ניתן לסווג כוויתור על זכות תביעה, שאז יצא כי כל הפיצויים יסווגו תמיד כהוניים ולא תהא כל נפקות לעקרון הסיווג שפורט לעיל (ראו עוד את דבריה של השופטת א' חיות בעניין ניסים, פסקה 7 וההפניות שם; יורן היבטי מס בפיצויי נזיקין, בעמ' 64). סיווג הפיצוי מבוסס אפוא על מהות הנזק שנגרם – ועליה בלבד.



21. ניתן לסכם אפוא כי פיצויים המשולמים מחברת ביטוח בשל קרות אירוע ביטוח לנכס – ככלל, חייבים במס. סיווג הפיצויים כהכנסה הונית או כהכנסה פירותית משליך על סוג המס שבו יחובו הפיצויים – מס רווח הון או מס הכנסה (בהתאמה). עם זאת, כלל זה אינו ממצה את כלל ההסדרים החלים על מיסוי פיצויים. ראשית, יש לציין את הוראת סעיף 3(א) לפקודת מס הכנסה, הקובעת כי "סכום שהגיע לידי אדם על פי ביטוח מפני הפסד רווחים יבוא בחשבון לקביעת רווחיו או הכנסתו." מדובר אפוא בסעיף מקור מפורש שלפיו יחובו פיצויים ששולמו בגין אובדן רווחים, כגון, למשל, בשל נזק למלאי (ראו: א' צוקרמן "שיפוי מכוח חוזה ביטוח נכסים או: הכל אודות הוראת סעיף 32(5) לפקודה" מיסים כו' 6/ (2012), א-49, א-51 (להלן – צוקרמן, שיפוי מכוח ביטוח)). שנית, ישנם הסדרים הקשורים בנכסי הון, שנועדו לטפל במקרים שבהם מבקש הנישום לתקן את הנכס שניזוק או להחליפו בנכס חדש. תשלום מס בגין הפיצויים עשוי להוביל לכאורה לכך שלא ייותר בידי הנישום סכום מספק לשם כך. אולם, בפקודת מס הכנסה קבועים שני הסדרים שנועדו לפתור בעיה זו. להצגתם אפנה כעת.

#### שחלוף נכסים

22. כאמור, במקרה של נזק – חלקי או מלא – לנכס, עשוי הנישום לבקש להחליפו בנכס חדש. פעולת הרכישה של נכס חדש חלף נכס קודם מכונה בדיני המס שחלוף נכסים. מנגנון שחלוף הנכסים מאפשר לנישום לדחות את חבות המס למועד מאוחר יותר, כך שמתאפשר לו להשתמש במלוא התמורה שהתקבלה – בין אם ממכירת הנכס, בין אם רק הפיצוי שהתקבל בגין הנזק שנגרם לו – לשם רכישת נכס חדש. לא נראה שיש מניעה עקרונית למכור את שרידי הנכס שניזוק ככל שישנם ולהשתמש בתמורה מהם, לצד הפיצוי שנתקבל, לשם רכישת הנכס החדש.

23. מנגנון שחלוף הנכסים מעוגן בסעיף 96(א) רישא בפקודת מס הכנסה, המורה:

<p>96. (א) נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של שנים עשר חדשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חדשים לפניו, רכש נכס אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר המקורי של הנכס שמכר, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס שרכש, ורשאי</p>	<p>שחלוף נכסים</p>
---	--------------------

הוא לעשות כן לגבי ריווח ההון כולו או לגבי ריווח ההון הריאלי בלבד; ומשעשה כן, הרי לענין חישוב ריווח ההון על הנכס שרכש, לכשימכר, וסכום הפחת הניתן עליו לפי סעיף 21, יוקטן המחיר המקורי שלו בכל סכום של ריווח הון שהיה לו במכירה הקודמת ולא נתחייב במס בגלל תביעתו של הנישום; [...]

הסעיף מקנה אפוא לנישום תקופה מוגבלת שבמהלכה הוא רשאי לרכוש נכס חדש, חלף הנכס שנמכר או אשר אותו הוא עתיד למכור. הנישום רשאי להשתמש במלוא רווח ההון שנצמח לו ממכירת הנכס הישן, או במקצתו, לשם רכישת הנכס החדש (א' רפאל מס הכנסה כרך שלישי 84 (1991) (להלן – רפאל מס הכנסה כרך שלישי). לגבי חלק רווח ההון ששימש לרכישת הנכס החדש, ייחנה הנישום מדחיית מס. מועד תשלום מס רווח ההון יהיה בעת מימוש הנכס החדש. זאת, באמצעות מנגנון של הפחתת סכום רווח ההון בגין הנכס הישן שמועד תשלום המס בגינו נדחה, מהמחיר שבו נרכש הנכס החדש, לצורך חישוב רווח ההון בעת מימושו של הנכס החדש (ראו: א' נמדר מס הכנסה 572 (מהדורה רביעית, 2013); רפאל מס הכנסה כרך שלישי, בעמ' 84).

כך, במקרה של מבוטח המקבל פיצויים ומשתמש בהם לשם רכישת נכס חדש בתנאי הסעיף, הוא זוכה לעמוד בדיוק במצב שבו היה אילו לא התרחש הנזק. אדגיש כי ככל שלא שימש כל סכום הפיצויים לשם רכישת נכס חדש, הרי שהנישום לא ייחנה מדחיית מועד תשלום המס לפי סעיף 96 בגין החלק שבו לא נעשה שימוש, אך גם לא יצטרך להתמודד עם הבעיה שהוצגה בפנינו, של העדר יכולת לרכוש נכס חדש בשל המיסוי.

24. יש להדגיש כי הסדר זה אינו ייחודי למקרה של נזק והוא משמש גם במקרים שבהם הנישום מעוניין להחליף נכס שהתבלה או שהתיישן. התכלית המונחת בבסיס מנגנון שחלוף הנכסים, שהובעה בספרות, היא "לאפשר סחר חופשי בנכסים, התורם ליעילות תפקודו של המשק, באמצעות הסרת מחסום המס העלול למנוע מן הנישום לחדש את הציוד המשמש אותו בעסקו" (ד' אלקינס "מהו רווח הון? – גישה פונקציונלית-תכליתית" מחקרי משפט ה' (תשס"ו), 335, 340). "מחסום המס" טמון ב"עקרון הנעילה" (lock-in effect), שלפיו יעדיף נישום להימנע מלהחליף נכס אם בעקבות תשלום מס בעת ההחלפה לא ייוותר בידיו די כסף כדי לרכוש את הנכס החדש, או, לחילופין, אם לנוכח תשלום המס במועד ההחלפה לא יהא זה כלכלי עבור הנישום

לבצעה (שם, בעמ' 339, 344-349; א' ברזילי "סעיף 96 ו'עקרון הבלימה" מיסים ה/5 (1991), א-25).

שיקום נכס שניזוק

25. אפשרות אחרת העומדת בפני הנישום היא שיקום הנכס שניזוק. הוצאות שיקום הן בבחינת "החזרת המצב לקדמותו" ומטרתן לשמור על הקיים (א' רפאל מס הכנסה כרך ראשון 495 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן – רפאל מס הכנסה כרך ראשון)). אין הן יוצרות שיפור מתמיד בנכס, קרי הן אינן משביחות אותו. הוצאות השבחה, יש לציין, אינן מותרות בניכוי (סעיף 32(4) בפקודת מס הכנסה). הוצאות שיקום מותרות בניכוי לפי סעיף 17(3) רישא בפקודת מס הכנסה, המתיר "סכומים שהוצאו לתיקונים של חצרים, מוצבה או מכונות, ששימשו בהשגת ההכנסה [...] (להרחבה, ראו: ע"א 43/61 מרכז החמצן בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד טו 2512 (1961)). השופט ש' אשר, בישבו כשופט בית המשפט המחוזי, הביע את העמדה שכאשר יש בתיקון כדי ליצור נכס חדש, אין להתיר את הוצאות השיקום בניכוי (עמ"ה (ת"א) 883/71 בר-נוי נ' פקיד שומה תל אביב, פד"א ה 59, 62 (1972)). כך, למשל, נקבע שאין להתיר הוצאות שיקום בגין החלפת מנוע משאית (ע"א 339/60 קואופרטיב הנמל החדש בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד טו 12 (1961)). מנגד, בעמ"ה (ת"א) 117/95 מ. זיטמן בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה, מיסים יא/ה-186 (1997) הותרו בניכוי עלויות תיקון רצפת אספלט שקרסה. עולה, אפוא, כי לא בכל המקרים יוכל נישום לבחור באפשרות של שיקום הנכס. אפשרות זו שמורה למקרים שבהם פעולת התיקון והשיפוץ היא בהיקף סביר, ולא למקרים שבהם נהרס הנכס כמעט עד תום וב"שיקום" הנכס יש משום יצירת נכס חדש. במקרה שכזה פתוחה כאמור בפני הנישום האפשרות לבצע "שחלוף נכסים" כפי שפורט לעיל.

26. מכל מקום, לצורך ליבון הסוגיה שבפניי אתמקד במקרים שבהם האפשרות של שיקום הנכס עומדת לנישום. במקרים אלה, על-אף הוראת סעיף 17(3), לא תותרנה הוצאות השיקום אם עתיד הנישום לקבל שיפוי מחברת הביטוח בגינן. סעיף 32(5) מורה כי לא יותרו "כל הפסד או הוצאה הניתן להיפרע על פי ביטוח או חוזה שיפויים" (ראו: ע"א 410/82 קומט ד' טננבוים בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד מ(4) 682 (1986)). בהתאם, במקרה של הוצאות אשר לא הותרו בשל הוראת סעיף 32(5) הנ"ל, הרי שסכום הפיצויים ששולם כשיפוי בגינן לא יחשב אף הוא כהכנסה חייבת במס, קרי יהיה פטור (נמדר מס הכנסה, בעמ' 237; רפאל מס הכנסה כרך ראשון, בעמ' 665; צוקרמן, שיפוי מכוח ביטוח, בעמ' א-52, א-69). התוצאה הגלומה במהלך זה היא שמצבו הכלכלי של

הנישום נותר זהה: אין הוא נדרש לשלם מס בגין הפיצויים ששולמו לו ואשר בהם השתמש לשם שיקום הנכס שניזוק. הנישום הועמד אפוא בדיוק במצב שבו היה אילולא ארע מקרה הנזק.

27. יוער בהקשר זה כי ה"פטור" שמוענק לפיצויים אינו מוחלט. הוא מוגבל אך ורק לחלק מן הפיצויים שאכן הוקדש לשיקום הנכס, דהיינו בגובה הוצאות השיקום אשר לא הותרו לאור הוראת סעיף 32(5). ככל שסכום הפיצוי עולה על ההוצאות שהוצאו, הרי ש"עודף" זה נחשב רווח הון, אשר חייב במס רווח הון.

נישום המוותר על שיקום הנכס או על שחלופו

28. עולה השאלה, מה דינם של פיצויים במקרה של אי נקיטת כל פעולה אשר יש לה קשר עם הנכס שניזוק – דהיינו כאשר הנישום מוותר הן על שיקום הנכס, הן על שחלופו. האם פיצויים אלה יחשבו כהכנסה חייבת? ככל שמדובר בפיצויים בשל נזק למלאי, הרי שכאמור מדובר בפיצוי פירוטי אשר יחוב במס הכנסה. אולם, במקרה של פיצוי בשל נזק לנכס הון, האם יחובו הפיצויים במס רווח הון?

29. עמדתה של המערערת היא בשלילה. נימוקים מספר בפיה לתמיכה בעמדה זו. ראשית הפנתה המערערת לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן בע"א 8863/07 ב.מ. כרפיס דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (28.3.2010) (להלן – עניין כרפיס דדו), שם נקבע, כך לטענתה, כי פיצוי נזיקי אינו חב במס. המערערת הסתמכה על הציטוט הבא מפסק הדין:

"קרות הנזק אינו מהווה "מכירה" החבה במס; וכמוה אין הפיצוי המשולם, שנועד להשיב את הניזוק למקום שבו היה טרם שארע הנזק, מהווה תמורה לה (ראו ע"א 1694/92 חברת אול שירותים נ' מושיץ, פ"ד מט(2) 397, 410 (1995); אהרון יורן "מיסוי פיצויי נזיקין" מיסים ב(4) א-14 (1988); כך גם נקבע, בהתייחס לפיצויים נזיקיים, בהוראות המקצועיות של רשויות מע"מ, ראו משה שקל, יניב שקל ואופיר לוי "דינם של פיצויים בגין נזק לעניין החבות במס ערך מוסף, מיסים יז(1) א-44, א-48). בשני המקרים מדובר בפעולה המנותקת ממהלך העסקים העיקרי של העוסק, והתמורה המשולמת בגינה אינה תמורה בגין נכס המהווה חלק מן הפעילות העסקית, אלא היא נועדה לרפא פגם שנפל בנכס, ולהשיבו למצבו, קודם שנפל הפגם, ולו מן הבחינה הכלכלית" (שם, פסקה 25).

נראה לי כי הדברים הוצאו מהקשרם. עניין כרפיס דדו עסק בחבות במע"מ ולא בחבות במס רווח הון, שני מיסים שונים בתכליתם שאין בהכרח לגזור מהם גזירה שווה. אף אם אין חבות במע"מ בגין פיצוי נזיקי, אין הדבר מצביע בהכרח על העדר חבות במס רווח הון. כמו כן, הגדרות "מכירה" בשני החוקים שונות הן. מה שלא פחות חשוב, הדברים נאמרו כחלק מהצגת טענה נוספת של המערערת באותו מקרה, שהושארה בסופו של דבר לעת מצוא (ראו הסיפא לפסקה 25 בהמשך לציטוט המובא). על כן, אני סבורה שלא ניתן ללמוד מעניין כרפיס דדו לענייננו.

30. נפח ניכר מהודעת הערעור של המערערת תפס המשפט המשווה. המערערת הפנתה לדין ההודי ולדין האמריקני לשם חיזוק טענתה שקבלת פיצוי נזיקי אינה "מכירה" החייבת במס רווח הון. לא מצאתי מקום להסתמך על דין זר בהחלטתי. דיני המס משתנים ממדינה למדינה. הגדרת "מכירה" בחקיקת המס הישראלית אינה זהה להגדרות במדינות אחרות, ובאותה מידה – כפי שיפורט להלן – לא ניתן לגזור גזירה שווה גם מהגדרת "מכירה" בחוקי מס אחרים בדיני המס בישראל, לנוכח ההבדלים בין ההגדרות.

31. בספרות – שגם אליה הפנתה המערערת – הובעה העמדה שאין צומחת חבות במס רווח הון, מן הטעם שאין מדובר בפעולת מימוש של נכס הכלולה בהגדרת "מכירה" לעניין רווח הון:

"השאלה... [ה]אם... מימוש זכות לשיפוי מחברת ביטוח מהו[ה] מכירת... זכות השיפוי החוזית. בהתחשב בכך, שמטרת המחוקק במיסוי רווחי הון היתה למסות רווח כאשר היה מימוש של נכס, בכך שהנכס הפיזי לא מומש באופן רצוני אלא נכחד או נפגע במעשה נזיקין, ובכך שהטענה שנמכרה זכות התביעה באה להשיג בעקיפין מה שנבצר משלטונות המס להשיג במישרין (מיסוי הרווח ממכירת הנכס הפיזי), הייתי מגיע למסקנה שזכות התביעה לא "נמכרה". (יורן היבטי מס בפיצויי נזיקין, בעמ' 69; וראו עוד שם, בעמ' 75).

פרופ' יורן המשיך והביע את דעתו, כי אף אם היה לראות בקבלת הפיצוי החוזי בתור "מכירה", הרי שיתרת המחיר המקורי של הנכס היא בגובה הנזק שנגרם לנכס, כך שלא נצמח רווח ההון כלל (אלא אם כולל הפיצוי הפרשי ריבית והצמדה) (שם, בעמ' 70).

עם זאת, דומה כי המחבר עצמו מודע לכך שעמדתו אינה משקפת את הדין הנוהג. כך, הוא מביע "ספק אם פיצוי או שיפוי בגין נזק למיטלטלין יחוייב במס רווחי הון (שס, בעמ' 75) ובהמשך מציג את השינויים הבאים בדיני המס:

"יש לשנות את הגדרות "מכירה" או "נכס" או לקבוע פטור ממס לפיצויי נזיקין בגין נזק שאין לו אופי של הכנסה. במכירות מאולצות של נכסים..." (שס, בעמ' 77).

דהיינו, שבהעדר פטור מפורש כאמור, קבלת הפיצויים מהווה "מכירה" החייבת במס רווח הון.

32. ד"ר א' רפאל מציג גישה אחרת. לשיטתו, באירוע נזיקי יש לטפל לא במישור המיסוי, אלא במישור המחיר המקורי שיוכר לנכס, שיוקטן בערך הפיצויים שנתקבלו. לדבריו:

"כאשר הנכס אינו יוצא מרשותו של הנישום והפיצוי מתקבל בשל אי-התאמתו של הנכס לייעודו, או מסיבה דומה לכך, יש להקטין את יתרת מחירו המקורי של הנכס כדי סכום הפיצויים, כאילו נרכש הנכס בתמורה קטנה יותר. בהתאם לכלל [זה] יקטינו פיצויים המתקבלים בעקבות נזקי טבע, כגון אש או שיטפון והבאים בשל ירידת ערכו של הנכס שנפגע, את יתרת מחירו המקורי של הנכס" (רפאל מס הכנסה כרך שלישי, בעמ' 74-75).

עם זאת, גם רפאל מכיר בכך "כי הפקודה אינה מכילה כל הוראה מיוחדת לגבי מקרים שבהם מושמד נכס הון כתוצאה מאסון או [מ]פגיעה אחרת ומתקבל פיצוי בגינו" וכותב, בצדק רב, כי "לרוב, יימצא הפתרון לבעיה זו במסגרת סעיף 96 העוסק, כזכור בשחלוף נכסים (שס, בעמ' 75). מדובר, אפוא, בהצעה אשר אינה משקפת את הדין הנוהג, אלא לכל היותר את הדין הרצוי. מעיון בהצעתו עולה כי יש בה כדי להקנות פטור ממס לנישום בגין הפיצוי ששולם – מבלי שסכום זה ימוסה לעולם. אמנם, לכאורה, לפי הצעתו של רפאל, יידחה מועד תשלום המס למועד המכירה העתידית. דא עקא, שבמועד המכירה, צפויה להתקבל תמורה נמוכה משמעותית משווי המקורי של הנכס, בשל הנזק שנגרם לו. אף אם יתוקן הנכס כך שתתקבל תמורה ריאלית, הרי שנישום סביר יבקש להוסיף את עלויות השיקום ליתרת המחיר המקורי של הנכס (בהנחה שהוצאות אלה אינן מותרות לפי סעיף 17(3) בפקודת מס הכנסה), כך שרווח ההון יקטן ושוב תהא התוצאה שסכום הפיצוי שנתקבל – לא ימוסה. ודוק: אף המחבר

עצמו מודע לכך שרובם של מקרים אלה יימצאו את פתרונם בסעיף 96 בדבר שחלוף נכסים, אשר בו מופיעה במפורש הוראה בדבר הפחתת המחיר המקורי בגובה עלויות החלפת הנכס. באותם מקרים שבהם סעיף 96 לא מופעל, אין המחבר מסביר מהיכן שואב הוא הוראה מקבילה, לשם החלטה במקרים אלה. יתכן שכך היה ראוי – ובכך אין אני מחווה דעה – אולם ברור שאין בכך כדי להצדיק פטור ממס רווח הון. אף בסעיף 96 עצמו, אין מדובר בפטור אלא בדחיית מועד תשלום המס.

33. כפי שעולה מן הדברים, אין בידי לקבל את העמדות המוצעות, שפיצוי בגין נזק אינו חב במס רווח הון. דעתי היא כי לפי הוראות המס המקובלות, מדובר ב"מכירה" החייבת במס רווח הון, בהתאם לעקרון בדבר דין הפיצוי כדין הפרצה והכול כפי שיבואר להלן.

34. אין חולק שקרות הנזק וקבלת הפיצוי בגינו מהווים סוג של מימוש של הנכס, למצער של אותו חלק של הנכס שניזוק. הנזק גרם להפחתת שווי הנכס ובעת מכירת יתרת הנכס, תתקבל תמורה נמוכה מהתמורה שהייתה מתקבלת מהמכירה אילו לא התרחש הנזק. קבלת העמדה שאירוע נזק אינו חב במס רווח הון תוביל לכך שהתמורה שנתקבלה כשיפוי מחברת הביטוח לא תמוסה לעולם. כפי שציין בית המשפט המחוזי, זוהי "התעשרות" של הנישום, אשר לא קיים פטור בחוק ממס רווח הון לגביה (והשוו, לעניין זה, להוראת סעיף 9(7) בפקודת מס הכנסה, שאליה הפניתה המשיבה ואשר נקבע בה באופן מפורש פטור בגין פיצויים המשולמים עקב מוות או חבלה). בשל העדרו של פטור כאמור, עשתה המערערת כל מאמץ בנסותה לשכנע את בית המשפט כי קבלת תקבולי ביטוח כלל אינה מהווה הפקת רווח הון, כך שהשיפוי בגובה של כ- 50,000,000 ש"ח שקיבלה יוחרג מתחולת פרק ה' לפקודה ויפטר ממס רווח הון כתוצאה מכך. אין בידי לקבל את פרשנותה זו של המערערת.

35. פרשנותו של כל דבר חקיקה, ובכלל זה גם של חקיקת המס, צריכה להתבצע לאור לשון החוק ובשימת לב לתכליתו (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985)). התכלית הכללית של חקיקת המס היא גביית "מס אמת". מכאן, שתכלית חקיקת משטר מיסוי רווחי הון היא למסות ריווחי הון שנוצרו או שנצמחו לנישום (להרחבה, ראו: רפאל מס הכנסה כרך שלישי, בעמ' 23). עמדה על כך השופטת א' פרוקצ'יה בע"א 10800/06 סלמן נ' פקיד שומה טבריה (13.7.2011):

"תכליתה של הוראת חוק זו היא להביא לתוצאה של "חיוב במס על רווח שמומש ולא על רווח שאינו קיים"

במציאות' (ענין הוטל, בעמ' 206). בדומה להוראות רבות בפקודת מס הכנסה, כך גם ההוראה בסעיף 88 משקפת את התכלית הבסיסית של הפקודה – להביא לגביית מס אמת, המבוסס על נתונים אמיתיים ומדויקים ככל הניתן. ואכן, החתירה לגביית מס אמת היא מנשמת אפם של דיני המס (ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה ת"א-1, פ"ד נג(1) 699, 717-719 (1999) (להלן: ענין אינטרבילדינג)). תכלית זו משלבת בין אינטרס הציבור בהזרמת כספים לקופה הציבורית, הנדרשים לסיפוק צרכיה של החברה בכל מישורי החיים, מצד אחד; לבין זכותו של הפרט כי הפגיעה בקניינו הכרוכה בתשלום מס לא תחרוג מהמידה הראויה, וכי היא תיעשה בדרך שוויונית ורציונלית, מצד שני. מס אמת משמר את השוויון בין נישומים בנשיאה בנטל המס, ומנגד, סטייה ממנו עלולה להפר את התוצאות החלוקתיות שאותן מבקשת חקיקת המס להגשים (ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסיין, פסקה 15 לפסק דיני (לא פורסם, 12.5.2010); פסק דיני בע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 (לא פורסם, 23.1.2011)). מס הכנסה מהווה מס אמת רק ככל שהוא מחושב על יסוד ההכנסה האמיתית אותה הפיק הנישום במציאות, ולא על בסיס הכנסה דמיונית שאין לה אחיזה הלכה למעשה (ענין אינטרבילדינג, שם; ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח, פ"ד נז(2) 953, 958-959 (2003))" (שם, פסקה 19; ההדגשות במקור).

36. לא זו בלבד שפרשנותה של המערערת תאפשר לה להימנע מתשלום מס אמת בגין ריווח ההון שנצמח לה, אלא שבכך נפגע גם עקרון הבסיס שבלב מיסוי רווחי הון – רציפות המס. לעקרון רציפות המס שני אופנים שבהם הוא בא לידי ביטוי. ראשית, על המס להשתלם בגין כל ריווח הון שנוצר, לאורך כל אורך חייו של הנכס. שנית, נישום צריך לשלם מס רק בגין רווח הון שנצמח במשך התקופה שבמהלכה החזיק בנכס ולא בגין תקופות מוקדמות. המנגנון שבאמצעותו מובטחת רציפות המס הוא קביעת "מחיר מקורי" לכל נישום – זהו המחיר שבו רכש את הנכס, בכפוף להתאמות מסוימות שמאפשר הדין לבצע. כך, למעט במקרים שהוחרגו במפורש, משולם מס רווח הון בכל סיומה של "חוליית החזקה" – קרי בכל אירוע של "מכירה". רק כאשר ישנה הוראה מפורשת בחוק שבמסגרתה נדחה מועד המיסוי (למשל, במקרה של שחלוף נכסים כאמור בסעיף 96), אזי תיוותר באופן זמני חוליה בלתי ממוסה. "פער" זה יגושר באירוע ה"מכירה" הבא, שבמסגרתו תמוסינה שתי החוליות – הן החוליה ה"נוכחית", הן החוליה ה"קודמת" שמועד תשלום המס בגינה נדחה. פרשנות המערערת תוביל לכך שחוליה מסוימת – זו שבה מדברים אנו כעת – לא תמוסה כלל. רציפות המס תיפגע. הנישום יתעשר והמס ייגבה בחסר. פרשנות זו אינה יכולה, אפוא, לעמוד.



כפי שאראה להלן, אין בסיס לפרשנות זו גם מנוסחו המפורש של החוק. אני סבורה כי הפעולה של קבלת הפיצוי הנזיקי נכללת בהגדרת "מכירה" לצורכי מיסוי רווחי הון.

37. קרות האירוע הנזיקי מהווה לכאורה מימוש "כפוי" של הנכס, שהרי הנישום לא בחר שהנכס יינזק. ניתן עם זאת לטעון, כי הייתה בידי הנישום בחירה מסוימת: לשקם את הנכס, להחליפו – או, להימנע מכל פעולה. אנו מצויים, כזכור, בחלופה האחרונה, שבמסגרתה בחר הנישום לוותר על שיקום הנכס או על שחלופו. הטענה בפי המערערת היא כי מימוש "כפוי" במקרה כגון זה אינו מהווה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88. דעתי, כאמור, שונה.

38. סעיף 88 בפקודה, המגדיר מה היא "מכירה", מורה:

הגדרות 1" [...] 'מכירה' – לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כלל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה" (ההדגשות שלי – מ.ג.)

אכן, אירוע שבו ניזוק נכס ובגין הנזק שולמו פיצויים אינו מצוין במפורש במסגרת הפעולות המופיעות בהגדרה. אולם, מטיבה אין הגדרה זו נועדה לקבוע רשימה סגורה של מקרים המהווים "מכירה". היא מתפקדת כ"רקמה פתוחה" המאפשרת ליצוק לתוכה פעולות אשר על-פי טיבן ועל-פי מהותן מהוות מימוש של נכס. פרשנות זו נלמדת הן מהעובדה שמדובר בהגדרה מרבה (כעולה מהשימוש בתיבה "לרבות" בתחילתה), הן מהכללת אפשרות "סל" של כל פעולה או אירוע שהובילו, במישרין או בעקיפין, להוצאת נכס בדרך כלל שהיא מרשותו של אדם. ניסוח זה של ההגדרה מעיד כי מטרת הסעיף לכלול כל פעולת מימוש, באשר היא. מסקנה זו מתחזקת על רקע העובדה שבמקרים שבהם ביקש המחוקק להחריג פעולה מסוימת מן ההגדרה, הוא עשה זאת במפורש – וכך בסיפא נאמר במפורש כי מכירה היא "למעט הורשה". העדר החרגה דומה בהגדרת "מכירה" באשר לאירועי נזק מצביע על כוונתו הברורה של המחוקק, להכליל אירועים אלה במסגרת ההגדרה.

39. בא- כוח המערערת טען בפנינו שלמרות נוסח ההגדרה שממנו עולה במפורש כי אין דרישה שהנכס יגיע לידי של אחר כדי שתשתכלל מכירה, כי דרישה זו כלולה במסגרת ההגדרה. זאת נטען על בסיס דברי ההסבר שצורפו להצעת החוק, שם הוסבר כי מכירה "היא העברת נכס מרשותו של אדם לאחד בכל דרך שהיא [...]" (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 5), תשכ"ד-1964, ה"ח 610, בעמ' 153; ההדגשה הוספה – מ.נ.). עם זאת, נוסח החוק אינו כולל דרישה שכזו, ומכל מקום העמדה המקובלת היא שדרישה זו אינה נובעת מן ההגדרה (א' נמדר מס שבח מקרקעין כרך א' 291-292 (מהדורה שביעית, 2013) (להלן – נמדר מס שבח מקרקעין); א' נמדר "מע"מ על אבידה, גניבה, נזק, ופגיעה במקרקעין: העקרון של יציאה מרשותו של מוכר וכניסה לרשותו של קונה" מיסים טו/1 (2001), א-8). כך, אין זה הכרחי שהנכס שניזוק – או, ליתר דיוק, שרידיו – יועבר לחברת הביטוח. אעיר, עם זאת, שכך נעשה לא אחת בפועל; סעיף שכיח בפוליסות ביטוח קובע שעם תשלום דמי הפיצוי למבוטח, זכאית חברת הביטוח לכל שארית מהנכס שניזוק ולכל זכות שנצמחת ממנו – כגון, למשל, מכירת שרידי רכב שאינו שמיש עוד לחלפים. אני סבורה, לאור ניסוח זה, כי אירוע שבו נגרם נזק לנכס ואשר תמורתו משולמים פיצויים למבוטח נתפס בגדרי הגדרת "מכירה" סעיף 88. בעקבות קרות הנזק, "יצא" הנכס מידי של המבוטח באופן מעשי, הואיל והוא אינו שמיש עוד ונותרו ממנו אך שרידים; ונתקבלה תמורה – הפיצויים.

סיכום ביניים

40. ככלל, פיצויים המשולמים על-ידי חברת ביטוח חייבים במס. עם זאת, ישנם הסדרים שונים בפקודת מס הכנסה המאפשרים לנישום לבצע פעולה של שחלוף נכסים או לשקם את הנכס שניזוק, תוך שימוש במלוא הכספים ששולמו כפיצויים, או במקצתם. הסדרים אלה כוללים מנגנונים של דחיית מועד חבות המס או פטור (חלקי או מלא) מחבות מס בגין הפיצויים, לצד אי הכרה בהוצאות שהוצאו לשם כך.

41. במקרה שבפניי, הנכסים שניזוקו היו מפעלה של המערערת, לצד ציוד המצוי בו. הנכס הראשון, המפעל, מעורר בהקשר המיסוי קושי. קושי זה נעוץ בעובדה שמדובר בנכס מסוג מקרקעין. על מקרקעין חלה, ככלל, חבות במס שבח מכוח חוק מיסוי מקרקעין, ולא חבות במס רווח הון. עולה אפוא השאלה, האם במקרה של נזק למקרקעין לא יחולו ההסדרים שפורטו עד כאן? לשאלה זו – אשר היא אחת מן השאלות המרכזיות שבערעור זה – אעבור כעת.

42. נושא מיסוי פיצויים בגין נזק רכוש שנגרם למקרקעין, מעורר, כאמור, קושי. קושי זה יסודו בהגדרה הממעטת של "נכס" הקבועה בסעיף 88 בפקודה ואשר לפיה נכס, לצורכי הפרק של מיסוי רווחי הון, אינו כולל "זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור" (ההדגשות הוספו – מ.נ.).

מהגדרה זו עולה כי נדרשת בחינה תלת-שלבית על מנת להכריע האם בגין פיצוי זה תקום חבות במס שבח או במס רווח הון. ראשית, יש לבחון האם הנזק נגרם לנכס מסוג מקרקעין, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין; שנית, יש לבחון האם הזכות שיש למבוטח המפוצה בנכס היא זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין; שלישית, יש לבחון האם פעולת תשלום הפיצויים מהווה "מכירה" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, אשר חבה במס שבח או פטורה ממנו לפי החוק. רק אם התשובה לכל שלושת השלבים דלעיל היא חיובית, יחול חוק מיסוי מקרקעין ותוצא העסקה מגדרו של משטר מיסוי רווחי הון. ככל שהתשובה לאחד או יותר מהשלבים האלה היא שלילית, לא יחול חוק מיסוי מקרקעין ועל תשלום הפיצויים יחול משטר מיסוי רווחי הון.

אקדים מסקנה לניתוח ואומר כי החבות במקרה שכזה היא במס רווח הון ולא במס שבח, מאחר שמס שבח אינו מוטל בגין עסקות לא רצוניות, למעט מספר חריגים שנקבעו במפורש בחוק מיסוי מקרקעין.

43. השלב הראשון עוסק, כאמור, בבחינת סוג הנכס – האם מדובר ב"מקרקעין". "מקרקעין" מוגדרים בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין בתור "קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע." ככלל, מוגדרים אפוא בניינים כחלק מהמקרקעין. אולם, זאת ככל שהם "מחוברים לקרקע חיבור של קבע." יוער כי הגדרה זו שונה מההגדרה המצויה בחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, שם מדובר ב"קרקע, כל הבנוי והנטוע עליה וכל דבר... המחובר אליה חיבור של קבע, זולת מחוברים הניתנים להפרדה." ההגדרה הרלוונטית לענייננו, מכל מקום, היא זו המופיעה בחוק מיסוי מקרקעין. להרחבה על ההבדלים בין ההגדרות, ראו: ע"א 2587/12 מלונות צרפת ירושלים בע"מ נ' מנהל מס שבח אזור ירושלים, פסק-דינו של השופט י' מלצר (8.7.2013); א' נמדר מס שבח מקרקעין, בעמ' 126-128; י' הדרי מיסוי מקרקעין חלק א'

159-161 (מהדורה שלישית, 2012) (להלן – הדרי מיסוי מקרקעין). על-פי הגדרה זו, הרי שכל מבנה "המחובר" לקרקע חיבור של קבע" נחשב למקרקעין.

44. כאשר ניזוק מבנה, משולמים הפיצויים בגין הנזק. הקרקע נותרת על כנה, כבעלות המבוטח, אולם מהמבנה נותרו שרידים בלבד. עולה אפוא השאלה, האם בקרות מקרה שכזה יש כדי לשנות את סיווגו של המבנה? מחד גיסא, המבנה אינו מחובר עוד חיבור של קבע למקרקעין, הואיל והוא נהרס. מאידך גיסא, עד לרגע קרות אירוע הנזק, לא היה ספק כי המבנה חובר חיבור של קבע למקרקעין.

שאלה זו טרם נידונה בפסיקה. בספרות הובעה דעה מרחיבה למדי, שלפיה כל אימת שנמכר מבנה בנפרד מהקרקע, יש לסווג את האירוע כמכירת מיטלטלין ולא כמכירת מקרקעין (ראו: נמדר מס שבח מקרקעין, בעמ' 131; הדרי מיסוי מקרקעין, בעמ' 162-163)). לפי פרשנות זו, הואיל והנכס שניזוק "מועבר" לחברת הביטוח תמורת הפיצויים, והקרקע נותרת בבעלות המבוטח, יש לסווג נכס זה כמיטלטלין. לשיטתו של פרופ' הדרי, עצם הפרדת המחובר מן המקרקעין היא אשר הופכת אותו למיטלטלין:

"העובדה שמחובר הופרד מן המקרקעין בלי להרוס את המחובר, באופן שהוא בר שימוש במקום אחר, אפילו היה מחובר לקרקע קודם לכן, מוציאה אותו בדרך כלל מתחולת חוק מיסוי מקרקעין" (שם, בעמ' 162).

עמדה שונה הובעה בו"ע (חי') 1419-12-08 דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה, כ"ד/4 ה-341 (2010), שם קבעה ועדת הערר כי ממגורות שנמכרו ללא הקרקע מהוות מקרקעין. יוער כי באותו מקרה העוררת סיימה את חוזה החכירה של הקרקע והשיבה אותה לבעליה המקוריים, ובמקביל מכרה להם את המבנים שהקימה על הקרקע. כך, שלא היה מדובר בעסקה שכללה את המבנים במנותק לחלוטין מהקרקע. לפיכך, איני חושבת שיש ללמוד מכך. יצוין כי בספרות הובעה ביקורת על החלטתה של ועדת הערר בעניין זה והובעה הדעה כי לא היה מקום לחייב במס שבח אלא במס רווח הון או במס הכנסה (ראו: נמדר מס שבח מקרקעין, בעמ' 132).

45. אני סבורה שהשאלה האם יכול מחובר לשנות את סיווגו היא שאלה מורכבת. מהדיון בספרות משתמעת עמדה חיובית בשאלה (שם, בעמ' 127; הדרי מיסוי מקרקעין, בעמ' 162). שאלה זו מתחדדת במיוחד במקרים של נזק הנגרם למחובר – בדומה למקרה דנן, שבו ארע הנזק עקב שריפה – שבהם כל שנותרו מן המחובר הם שרידים, והמחובר איבד מייעודו המקורי ואינו יכול לתפקד עוד כמבנה. עם זאת, ניתן לטעמי

להשאיר שאלה זו בצריך עיון, שכן ממילא לא מתקיים בענייננו השלב השלישי – לא מדובר ב"מכירה" לפי חוק מיסוי מקרקעין.

46. קודם לדיון בשלב השלישי, אבהיר כי השלב השני אינו מעורר בעיה מיוחדת, מכיוון ש"זכות במקרקעין" מוגדרת בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין, בין היתר, בתור "בעלות". ברוב המוחלט של המקרים, מבטח המבוטח נכס המצוי בבעלותו. ככל שנכס זה הוא מקרקעין (כאמור בשלב הראשון), הרי שהשלב השני מתקיים אף הוא.

47. השלב השלישי, והחשוב ביותר לענייננו, הוא מכירה. כאמור, חבות במס שבח תצמח אך אם זכות במקרקעין נמכרה בהתאם להגדרת "מכירה" בחוק מיסוי מקרקעין. ההגדרה, המופיעה בסעיף 1, היא רחבה מאוד וגורפת. היא כוללת כל סוג של הענקה של זכות במקרקעין, העברתה, הסבתה או ויתור עליה, בין בתמורה ובין ללא תמורה. עם זאת, ככלל, "מכירה" לפי חוק מיסוי מקרקעין כוללת פעולות רצוניות בלבד, קרי סיטואציות שבהן בוחר בעל המקרקעין להעבירם, להסבם או לוותר עליהם (הדרי, בעמ' 260; ירון היבטי מס בפיצויי נזיקין, בעמ' 63-64). "התוצאה שפיצוי על פגיעת רכוש בנדל"ן אינו חייב במס שבח מקרקעין ולפיכך, למשל, תקבול מחברת ביטוח בגין שריפת מבנה של מפעל שנשרף אינו חב במס שבח מקרקעין" (שס, בעמ' 64).

48. יש להעיר כי המחוקק החליט להרחיב את ההגדרה בנוגע לסוגים מסוימים של מכירות בלתי רצוניות, כפי שעולה מהוראת סעיף 5(א) בחוק:

<p>פעולות נוספות שהנן "מכירה"</p>	<p>5. (א) מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין שלא על ידי בעליה על פי תביעת חלוקה או לשם פרעון של משכנתה, שעבוד או חוב פסוק, או על ידי הליכי הוצאה לפועל, וכן הפקעת זכות במקרקעין שיש עמה תמורה - יראו בהן לענין חוק זה מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, ומי שנמכרה זכותו במקרקעין ומי שהוקנתה זכותו באיגוד מקרקעין ומי שזכאי לקבלת פיצויים בשל הפקעה כאמור, יראו אותם כמוכר או כעושה הפעולה, לפי הענין.</p>
---	---

כעולה מנוסח סעיף 5(א), לא נכללים בו אירועים של נזק הנגרם למקרקעין ואשר בגינו משולמים לבעל המקרקעין פיצויים, כדוגמת שריפה; כוח עליון; ועוד. העדר הוראה ספציפית בנוגע לסוג פעולה זה מחזק את המסקנה שהגדרת "מכירה" אינה כוללת

פעולות לא רצוניות, שכן אלמלא כן, לא היה כל צורך בהוראת סעיף 5(א)) וכפועל יוצא, שאירועי נזק כגון אלה אינם נכללים תחת הגדרת "מכירה" לפי חוק מיסוי מקרקעין (השוו: הדרי, בעמ' 261-263).

49. חיזוק למסקנה זו מצוי בשני הבדלים שבין הגדרת "מכירה" בחוק מיסוי מקרקעין לבין הגדרת המונח בפקודת מס הכנסה, בהקשר של רווחי הון.

ראשית, הגדרת "מכירה" בנוגע לרווחי הון, המופיעה כאמור בסעיף 88 בפקודה, היא רחבה במיוחד וכוללת כל סוג של פעולה שבעקבותיה "יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם." נוסח זה כולל אפוא גם אירוע בלתי רצוני כשריפה או כאירוע טבע (פסקות 38-39 לעיל; הדרי מיסוי מקרקעין, בעמ' 260; יורן היבטי מס בפיצויי נזיקין, בעמ' 60). "היעדר הוראה כזו מהחוק [חוק מיסוי מקרקעין – מ.ג.] מרמז כי במקרה זה יש לפנינו הסדר שלילי, דהיינו: כוונה של המחוקק להתעלם בדרך כלל ממכירות כפויות, אלא אם כן הורה במפורש אחרת" (הדרי מיסוי מקרקעין, בעמ' 260; ההדגשות הוספו – מ.ג.). כך, נקבע לאחרונה כי הגדרת "מכר" בחוק מס ערך מוסף, אשר אף היא נעדרת הוראה דומה, אינה כוללת אירועים בלתי רצוניים (ע"א 8119/06 יבולי גליל בע"מ נ' אגף המכס ומס ערך מוסף, פסקות 30-32 (31.1.2013)).

שנית, בעוד שמהנוסח המצוטט לעיל מסעיף 88 אין דרישה לכך שנכס יועבר לאדם אחר, אלא די בכך שיצא מידיו של אדם (ראו: פסקה 39 לעיל), לא כך הדבר בהגדרת "מכירה" בחוק מיסוי מקרקעין, אשר כוללת רשימת "פעולות" הנחשבות מכירה – העברה, הסבה, ויתור או הענקה. על רקע שוני זה, הובעה בספרות העמדה ש"מכירה" לפי חוק מיסוי מקרקעין צריכה להתפרש כ"מעבר" של זכות במקרקעין מבעליה לאדם אחר וכפועל יוצא, ש"פיצויים בגין נזק הנגרם לזכות במקרקעין לא יחוייבו במס שבח משום שאין לומר כי המזיק רכש לעצמו את תוצאות הנזק" (נמדר מס שבח מקרקעין, בעמ' 292; כן עיינו יורן היבטי מס בפיצויי נזיקין, בעמ' 63).

50. זאת ועוד: בניגוד לנכסי הון, אשר לגביהם קיים מנגנון "שחלוף הנכסים" המאפשר לנישומים להחליפם תוך דחיית מועד תשלום המס, הרי שהסדר דומה אינו קיים בחוק מיסוי מקרקעין (ע"א 130/81 פקיד שומה ת"א נ' אשכנזי, פד"א י"ב 229, פסקה 3 (1983) (להלן – עניין אשכנזי)). בעניין אשכנזי הנ"ל, היה מדובר בפיצוי ששולם בגין הפקעה נכס מקרקעין. הנישום השתמש בכספי הפיצוי לשם רכישת נכס חלופי. בשל מהות הנכס, סווג הפיצוי כחב במס שבח. כפועל יוצא מהעדר מנגנון

שחלוף נכסים בחוק מיסוי מקרקעין, נקבע באותו מקרה שהנישום יחוב במס שבח, מה שהוביל לכך שהפיצוי לא העמידו במצב שהיה אילולא ארעה ההפקעה. בית המשפט העיר שיתכן שראוי לתקן את חוק מיסוי מקרקעין כך שתקבע בו הוראה דומה של שחלוף נכסים. ואכן, בשנת 2002, במסגרת תיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין, נקבעה הוראת שעה שעמדה בתוקפה (לאחר הארכות) עד לשנת 2010, ואשר במסגרתה ניתנה אפשרות לבצע שחלוף נכסים במקרקעין, בתנאים מסוימים. הוראות אלה מכל מקום אינן מענייננו.

בהעדר הוראות של שחלוף נכסים או שיקומם, נישום אשר סבל מאירוע נזק למקרקעין יעמוד בפני שוקת שבורה אם ירצה לשקם את הנכס או לבנות אותו מחדש. אמנם, באפשרותו יהיה לנכות את הוצאות השיקום – אף אם יש בכך כדי להשביח את הנזק – מהשבח שנוצר (סעיף 39 בחוק מיסוי מקרקעין). אולם, ניכויים אלה יתאפשרו אך בעת מכירת הנכס כנגד השבח ולא בעת קבלת הפיצויים כנגדם. על כן, עדיין יעמוד הנישום בפני הקושי שסכום הפיצויים לא יספיק להקמת הנכס, לנוכח הצורך לשלם שיעור ממנו כמס שבח.

חשוב לציין כי משמעות הקביעה שאין חוק מיסוי מקרקעין חל על פיצויים שנתקבלו היא שניתן להחיל לגביהם את הוראת סעיף 96 בנוגע לשחלוף נכסים. כך, למשל, קבע השופט ד' לוין בע"א 499/87 בטאט נ' "קרתא" חברה לפתוח מרכז ירושלים, פ"ד מד(1) 105, 111 (1989) כי יש להחיל את סעיף 96 במקרה של הפקעת זכות של שכירות מוגנת, פעולה אשר אינה מהווה מכירה של "זכות במקרקעין" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין.

51. עולה אפוא כי הקביעה שלא מדובר במכירת זכות הממוסה לפי חוק מיסוי מקרקעין אינה רק נובעת מנוסחו של החוק, אלא משרתת גם שיקולי מדיניות ועולה בקנה אחד עם האינטרסים של הנישום עצמו. הטלת חבות במס שבח על הנישום במקרה שכזה תטיל עליו נטל מס כבד, הן של מס שבח, הן של מס רכישה, והיא תוביל לכך שכספי הפיצויים ששולמו בידי הביטוח לא יהיה בהם די כדי לאפשר לנישום להקים את הנכס שניזוק מחדש. "כדי למנוע במקרים אלה חיוב במס שבח ובמס מכירה, חיוב שאין לו הצדקה", נטען בספרות כי "רצוי לא לראות כלל במקרים של מכירות מאונס, כגון נזקי-טבע, נזקי מלחמה וכדומה, מקרים של מכירה" (הדרי מיסוי מקרקעין, בעמ' 263) לפי חוק מיסוי מקרקעין. כפועל יוצא, הופך האירוע למכירה החייבת במס רווחי הון (שס, בעמ' 263-264). לשיטתו של פרופ' הדרי, ניתן להביט על

כך גם מזווית אחרת, כעל מכירת הזכות לקבל פיצויים, שאף היא חייבת במס רווח הון ולא במס שבח (שס, בעמ' 264). אעיר כי אין מדובר בסיווג לצורך הקביעה האם מדובר בפיצוי הוני או פירותי, שעליו נמתחה כאמור ביקורת, אלא בסיווג לצורכי הקביעה האם נמכרה זכות במקרקעין או זכות אחרת.

52. יובהר, כי סיווג זה עניינו אירוע הנזק – והוא בלבד. בעת מכירת הנכס כולו (הקרקע והמחובר עליה), תקום חבות במס שבח. על כן, אם מבצע הנישום שימוש בסעיף 96 לגבי שחלוף נכסים, הרי שדחיית מועד תשלום מס רווח ההון הופכת לתיאורטית. זאת משום שעם מימוש נכס המקרקעין תהא חבות במס שבח ולא במס ריווח הון, כך שמס רווח ההון לא ישולם, למעשה, לעולם. עם זאת, התוצאה מבחינת חבות המס היא זהה, ונשמר עקרון רציפות המס בנוגע למס שבח. כך, אם לא יוקם מחדש הנכס, ישולם מס רווח הון בגין החלק שנהרס, בעוד שבגין הקרקע עצמה לא ישולם מס בשלב זה, מאחר שלא בוצעה בה כל טרנסאקציה והיא נותרה בבעלות הנישום. המס בגין הקרקע ישולם בעת שתימכר, וגם בכך טמונה שמירה, כאמור, על עקרון רציפות המס.

53. סיכומם של דברים – פיצויים המשולמים בשל אירוע נזיקי חבים במס רווח הון ולא במס שבח. מס רווח הון משולם בפועל בעת קבלת הפיצויים רק אם הנישום נמנע מלבצע שחלוף נכסים או מלשקם את הנכס שניזוק. תוצאה זו מביאה לתשלום מס אמת ומתיישבת עם תכלית החקיקה. מנגד, אם הנישום מבקש לשקם את הנכס תוך שימוש בכספי הפיצוי, אין הוא נמצא בחסרון כיס שאינו מאפשר לו לשקם את הנכס.

מן הכלל אל הפרט

54. המערערת קיבלה פיצויים בסך 49,500,000 ש"ח בגין נזק שנגרם למפעלה, הן למבנים, הן לציוד. נציין כי לא הוברר בפני בית המשפט המחוזי האופן שבו חולק סכום זה בין הציוד (המהווה מיטלטלין) לבין המפעל עצמו. בא-כוח המערערת הסביר בדיון בפנינו כי "למפעל מחוברים מכונות" וכן "ציוד אחר שניתן היה לפרק ולמכור" (פרוטוקול מיום 15.1.2014, בעמ' 3, ש' 12, 34). מכל מקום, לחלוקה זו נפקות שולית לאור הכרעתי כי גם פיצוי בגין נזק למפעל מצמיח חבות במס רווחי הון. משהחליטה המערערת לוותר על הקמתו מחדש של המפעל ומשנמנעה מלהשתמש בהסדרים של שיקומו או של שחלופו של הנכס תוך הקמתו מחדש, הרי שנותרו בידיה פיצויים אשר לא שמשו אותה להקמת הנכס שניזוק. לאור זאת, פיצויים אלה חייבים במס רווח הון



ואין לה מה להלין על כך שאין בידיה די כסף לשיקום, הואיל ותוצאה זו נובעת מבחירותיה שלה.

55. לנוכח האמור לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערעור. המערערת תשלם שכר-טרחת עורכי-דין המשיבה בסך של 30,000 ש"ח.

המשנה לנשיא

השופט א' רובינשטיין:

מסכים אני לפסק דינה מאיר העיניים של חברתי המשנה לנשיא. כשלעצמי, מה שהטרידני היה בראש וראשונה המתח שבין השאלה, שגם הוצגה על-ידי חברתי ברישת חוות דעתה, האם חיוב תקבולי הביטוח במס אינו משמיע פגיעה באפשרות הכלכלית של השבת המצב לקדמותו, ובמקרה דנא – החלפת המפעל שנשרף במפעל חדש או תיקונו של המפעל שנשרף, לבין הרצון לשמור על עקרון רציפות המס ולהקפיד בגבייתו של מס אמת. דומני, כי תוצאת הניתוח שערכה חברתי יוצרת מעין "צדק מיסויי מידתי", במובן זה שמחד גיסא ימוסו תקבולי הביטוח (לפי סיווגם כפירותי או הוני), ומאידך גיסא – לפי ההסדרים שקבע המחוקק, אשר פורטו בחוות דעתה של חברתי – מתאפשרים לנישום, הבוחר להחליף את הנכס שניזוק או לתקנו, דחייה במועד החבות במס, או פטור – חלקי או מלא – מחבות במס, לפי העניין; וראו סעיף 96(א) לפקודת מס הכנסה. בנדון דידן, משבחרה המערערת לפנות לאפיק עסקי שונה – מה שכמובן אין בו פגם – ובתוך כך החליטה "שלא לשקם את קווי הייצור עבור מקדולנדס, שעלו באש" (סעיף 8 ל"רשימה מוסכמת של עובדות, פלוגתאות ומוצגים מטעם שני הצדדים") – התוצאה המתבקשת היא כי יש למסות את תקבולי הביטוח כרווחי הון, לפי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה (ולא כמס שבח). על כן נתונה כאמור הסכמתי לחוות דעתה של חברתי.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינה של המשנה לנשיא מ' נאור.

ניתן היום, כ"ז בניסן התשע"ד (27.4.2014).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

המשנה לנשיא