



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

ע"מ 51111-01-11 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 45923-02-13 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 25/09 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומה ירושלים 1

מבנה רב (1994) בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אריה בראון

המערער

נגד

פקיד שומה ירושלים 1 באמצעות פרקליטות מחוז
ירושלים, עו"ד חגי דומבורוביץ

המשיב

1
2
3

פסק דין

4

5

6 ערעור מס הכנסה בגין שנות המס 2002 עד 2007: עמ"ה 25/09 לגבי שנות המס 2002 – 2005;
7 ע"מ 51111-01-11 לגבי שנת המס 2006; וע"מ 45923-02-13 לגבי שנת המס 2007.

8

9 המשיב שם את הכנסות המערער, ובצו שהוציא ביום 5.1.09 קבע כי ההכנסה החייבת של
10 המערער לשנת המס 2002 עמדה על סך של 379,671 ₪, בתוספת הכנסות מריבית בסך של
11 927,952 ₪; לשנת המס 2003, על סך של 3,718,279 ₪ הכנסות וסך נוסף של 185,591 ₪ עבור
12 הכנסות מריבית; לשנת המס 2004, על סך של 5,266,790 ₪ הכנסות וסך נוסף של 462,655 ₪
13 עבור הכנסות מריבית; ובשנת 2005 הפסדים בסך של 1,790,391 ₪, והכנסות מריבית בסך של
14 572,518 ₪. בצו שניתן ביום 8.12.10 שם המשיב את הכנסות המערער בסך של 4,039,177 ₪,
15 ובצו שניתן ביום 24.1.13 שם המשיב את הכנסות המערער בסך של 10,830,972 ₪ בתוספת
16 הכנסות מריבית בסך של 509,786 ₪.

17

18

הרקע לערעור

19 1. המערער הוקמה בשנת 1994 והקימה בית אבות הכולל 118 יחידות דיור לגיל הזהב וכן
20 שטח המיועד למהלקה הסיעודית, מסעדה, מינימרקט, חנויות, שטחי ציבור ורווחה וכן שטחים
21 נוספים בהם היא מנהלת מרכז מגורים יוקרתי לאוכלוסייה המבוגרת, בשם "נופי גילה" (להלן:

1 מתוך 10

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/51111-01-11.pdf>



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

ע"מ 11-01-51111 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
 ע"מ 13-02-45923 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
 ע"מ 25/09 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1

- 1 "בית האבות". אדם המבקש להפוך לדייר בבית האבות מתקשר עם המערערת בהסכם איכלוס
 2 המפרט את פרטי ההתקשרות בינו לבין המערערת. לעניינינו רלוונטי התנאי לפיו על הדייר לשלם
 3 דמי שימוש חודשיים ופיקדון חד פעמי אשר מופחת כל שנה בשיעורים שונים, וזאת לכיסוי
 4 הוצאות (להלן: "הפיקדונות").
 5
 6 בית האבות נבנה במסגרת עסקת קומבינציה עם חברת "נופי גילה בע"מ" (להלן: "הסכם
 7 הקומבינציה"). על פי אותו הסכם, לאחר בניית בית האבות על ידי המערערת, חברת נופי גילה
 8 אשר לה היו זכויות החכירה במקרקעין עליהם נבנה בית האבות, נותרה בעלת 19.545% מן
 9 הזכויות בבית האבות ויתרת האחוזים ניתנה למערערת. במסגרת ביצוע הסכם הקומבינציה, חברת
 10 נופי גילה נוקקה להלוואה כדי למלא אחר התחייבויותיה על פי ההסכם, והמערערת העניקה לנופי
 11 גילה את ההלוואה המבוקשת. לפי האמור בהודעה המפרשת את נימוקי השומה (בע"מ 45923-
 12 02-13), על פי דיווחי המערערת במאזן ליום 31.12.07, ההלוואה עמדה על סך של 2,320,000 ש"ח,
 13 ועל פי האמור בתצהיר המשיב, בדו"ח הכספי לשנת 2007 של המערערת, היתרה של ההלוואה
 14 עמדה על סך של 6,889,000 ש"ח (להלן: "ההלוואה").
 15
 16 2. במסגרת הערעורים העלתה המערערת שורה ארוכה של טענות כנגד השומה, כאשר עיקר
 17 טענותיה שהופנו כנגד המשיב היו בעניין מיסוי הפיקדונות. בנוסף לטענות אלו, טענה המערערת
 18 בין היתר, שלא היה מקום לחייב אותה בריבית על ההלוואה שנתנה לחברת נופי גילה; שיש
 19 להכיר בהוצאות בניית חדרי ביטחון בבית האבות בשנת 1998 ואשר נתבקשו בשנת 2007; וכי יש
 20 להכיר בפחת מואץ, הן על מבנה בית האבות והן על תכולתו והציוד הקיים בו.
 21
 22 3. חרף שורה ארוכה של מהלוקות, מצד אחד המשיב החליט לבטל את השומה ככל שהיא
 23 נגעה לשאלת דרך עריכתה ולחישוב שנעשה להקדמת ההכנסה בגין הפיקדונות, חישוב אשר
 24 התבסס בין היתר על תוחלת החיים של דיירי בית האבות בהתאם לנתונים של הלשכה המרכזית
 25 לסטטיסטיקה; ומצד שני, המערערת חזרה בה מחלקים נכבדים מערעורה. נותרו אפוא, בסופו של
 26 יום, שלוש סוגיות הדורשות הכרעה: (א) חיוב המערערת בהכנסות שנבעו מריבית בשל מתן
 27 ההלוואה לחברת נופי גילה; (ב) הכרה בהוצאות שהוציאה המערערת בגין בניית חדרי ביטחון
 28 בבית האבות; (ג) שיעור הפחת שהמערערת זכאית לנכות בגין הציוד והתכולה בבית האבות.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

ע"מ 11-01-51111 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 13-02-45923 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 25/09 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1

1

2

המיטרי על ההלוואה

3 4. כאמור, במסגרת הסכם הקומבינציה, המערערת נתנה הלוואה לחברת נופי גילה לשם
4 מימון עלויות שונות אותן נדרשה חברת נופי גילה לשלם בקשר עם הקמת בית האבות. אין
5 מחלוקת כי חברת נופי גילה אינה חברה פעילה ולא פרעה את חובה כלפי המערערת ולו מקצתו
6 עד היום. לטענת המערערת ההלוואה הייתה צמודה, אך לא נשאה ריבית ומכל מקום אין למסותה
7 מפני שהיא לא הרוויחה דבר מנתינתה.

8

9 5. מנגד, לטענת המשיב על פי הוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961
10 (להלן: "הפקודה"), כניסוחן בזמן הרלוונטי לענייננו, אדם אשר נתן הלוואה ללא ריבית או
11 בריבית נמוכה משיעור שנקבע על ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, יהיה חייב
12 בשיעור מס של 40% מהפרש הריבית, ללא זכות לפטור, בניכוי או בקיזוז כלשהם בשל המס.
13 התשואה אשר נקבעה בתקנות אשר התקין שר האוצר היא בשיעור ההצמדה המלאה למדד
14 בתוספת 4% ריבית לשנה. לכן אף אם המערערת לא קבעה את תנאי ההחזר ואת שיעור הריבית
15 אשר היה על נופי גילה לשלם לה, היא מחויבת בתשואה הקבועה בתקנות ובמיסוי עליה בשיעור
16 של 40%.

17

18 6. לפי האמור בתצהיר בעליה של המערערת המשמש גם כמנהל בית האבות, חברת נופי
19 גילה הינה חברה לא פעילה החל משנת 1998 ואין בידיה אמצעים לפרוע את קרן ההלוואה
20 שניתנה לה על ידי המערערת, ועל אחת כמה וכמה את הריבית הרעיונית בגין ההלוואה. רו"ח של
21 המערערת, מר רון יצחקי, אף הוסיף בתצהירו כי לפי מיטב ידיעתו חברת נופי גילה הינה חדלת
22 פירעון. לכן, אין כל טעם והיגיון חשבונאי וכלכלי לחייב את המערערת בריבית לפי סעיף 3(ג)
23 לפקודה. לטענת המערערת סעיף זה המחייב במיסוי הכנסות מריבית איננו חל במקרה זה, שכן
24 ההלוואה שניתנה על ידי המערערת לחברת נופי גילה הייתה "חוב של לקוחות או חוב של ספקים
25 בשל שירותים או נכסים", חוב אשר איננו כלול בהגדרת "הלוואה" לפי אותו סעיף.

26

27 7. סעיף 3(ג) לפקודה כפי שהיה בתוקף עד ליום 31.12.07 שהוא הנוסח הקובע לענייננו,
28 קבע כך:



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

ע"מ 11-01-51111 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 13-02-45923 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 25/09 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1

1

2 "אדם שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי החשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה
3 היו הייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה או שהוראות פרק ב'
4 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) התשמ"ה-1985, חלים בקביעתה,
5 וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לעניין זה שר האוצר,
6 באישור ועדת הכספים של הכנסת, בין בדרך כלל ובין לסוגי הלוואות או
7 להלוואות למטרות שונות, יהיה חייב במס בשיעור של 40% מהפרש הריבית,
8 ללא זכות לפטור, בניכוי או בקיזוז כלשהם בשל המס".
9

10 תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(י)), התשמ"ו-1986 (להלן:
11 "תקנות הריבית") אשר הייתה בתוקף במועד הרלוונטי לענייננו, קבעה כדלקמן:

12

13 "שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה בשנת המס יהיה שיעור עליית המדד,
14 ולגבי הלוואה למי שהוראות פרק ב' לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה),
15 התשמ"ה – 1985 (להלן: "חוק התיאומים") אינן חלות בקביעת הכנסתו, בשיעור
16 עליית המדד בתוספת 4% המוכפלים במספר הימים בתקופת הלוואה ומחולקים
17 בשלוש מאות שישים והמישה".
18

19 אין מחלוקת בין הצדדים כי על פי פשוטו של מקרא, סעיף 3(י) לפקודה, חל על המערערת
20 כמלווה. ברם, שתי שאלות קיימות סביב החלתה של תקנה 2 במקרה זה. השאלה הראשונה הייתה,
21 האם התקנה מתייחסת למלווה, היינו ששיעור הריבית ישנתה לפי סיווגו של המלווה כמלווה
22 שחוק התיאומים חל עליו, אם לאו. או שמא התקנה מתייחסת ללווה ושיעור הריבית ישנתה לפי
23 סיווגו של הלווה, אשר חוק התיאומים חל עליו אם לאו. אם התייחסות התקנה היא למלווה,
24 משמעותו של דבר כי במקרה זה שיעור הריבית החל יהיה השיעור הנמוך, היינו שיעור עליית
25 המדד ללא ריבית של 4% שנתית, שכן אין מחלוקת כי חוק התיאומים חל על המערערת. מנגד, אם
26 התייחסות התקנה היא לנופי גילה כלווה, תתעורר השאלה השנייה, והיא אימתי ניתן לומר כי חוק
27 התיאומים חל על הלווה שעה שמדובר בחברה שאינה פעילה ואינה מגישה דוחות במשך שנים
28 רבות.

29

30 8. הלכה למעשה השאלה הראשונה לגבי התייחסות התקנה למלווה או ללווה לא התעוררה
31 על ידי המערערת, ולכן ניתן לצאת מנקודת ההנחה של המשיב כי התקנה מתייחסת ללווה. אם כי
32 ייאמר כי השאלה אינה תיאורטית, שכן שינוי שיעור הריבית שהמלווה ימוסה בו לפי סעיף 3(י)



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

ע"מ 11-01-1151111 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 13-02-1345923 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 25/09 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1

- 1 לפקודה לפי סיווגו של הלווה, אם חוק התיאומים חל עליו אם לאו, אינו דבר מובן מאליו. ואולם,
2 נוכח שתיקת המערערת בשאלה זו, פטור אני מלתת את דעתי על השלכותיה. מכאן, יש לדון
3 בשאלה השנייה לגבי החלתו של חוק התיאומים על נופי גילה כלווה.
4
5 9. על פניו כדי שחוק התיאומים יחול על קביעת הכנסתו של הלווה, הלווה צריך להגיש
6 דוחות לפי הוראות החוק. אין די שחוק התיאומים חל על הלווה באופן תיאורטי. אם לא תאמר כן,
7 מתן הלוואה לכל אדם או תאגיד יכנס לד' אמותיו של חוק התיאומים אף אם אינו מנהל ספרים
8 כלל ומעולם לא דיווח על הכנסותיו לרשויות המס מהטעם שבאופן תיאורטי, לו היה אכן מנהל
9 ספרים, חוק התיאומים היה חל לגביו. לכן, העובדה שבעבר נופי גילה הייתה חברה פעילה וניהלה
10 ספרים כדין אינה בבחינת "זכירת חסדי אבות". אלא כדי שהוראות החוק ימשיכו לחול עליה, היה
11 עליה להגיש את הדוחות השנתיים הרלוונטיים לאותה שנת מס שהמלווה ממוסה בה.
12
13 10. לכן, הואיל ולפי טענת המערערת היא נתנה לחברת נופי גילה הלוואה ללא ריבית, היא
14 מחויבת במס בשיעור 40% על הפרשי ההצמדה למדד בתוספת 4% ריבית לשנה, כ"ריבית
15 רעיונית". אלא מאי, בפי המערערת טענה נוספת, כאמור, לפיה ההלוואה שהיא נתנה לחברת נופי
16 גילה איננה נכנסת לגדר ההלוואה המחויבת במס הואיל ומדובר ב"חוב של לקוחות או חוב של
17 ספקים בשל שירותים או נכסים" המוצאת מהגדרת "הלוואה" המחויבת במס לפי סעיף 3(י). כתנא
18 דמסייע לטענת המערערת, היא טענה כי סעיף 3(י) הינו "סעיף אנטי תכנוני" המיועד למנוע
19 למשל, נטילת הלוואה על ידי חברה מבנק והעברתה לידי חברה קשורה אשר תבקש להכיר
20 בהוצאות המימון כהוצאות המוכרות בניכוי. לכן, במקרה זה, נוכח העובדה שאין המדובר בתכנון
21 מס מעין זה, אין מקום לחייב את המערערת על ריבית רעיונית אשר לא קיבלה מחברת נופי גילה
22 דבר על חשבון החוב כלפיה.
23
24 11. אין הרבה מקום לספק שאין המדובר במקרה זה "בחוב של לקוח או חוב של ספק בשל
25 שירותים או נכסים". חברת נופי גילה לא הייתה לקוחה או ספק שירותים או נכסים של המערערת,
26 והמערערת לא הייתה לקוחה או ספק שירותים או נכסים של חברת נופי גילה. מדובר בעסקת
27 קומביניציה בין שתי החברות, אחת בעלת הקרקע והשנייה קבלן הבנייה, אשר במסגרתה נתנה
28 המערערת הלוואה לחברת נופי גילה כדי לאפשר לה עמידה בהתחייבויותיה על פי אותו הסכם.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

ע"מ 11-01-51111 מבנה רב (1994) בע"מ נ' פקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 13-02-45923 מבנה רב (1994) בע"מ נ' פקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 25/09 מבנה רב (1994) בע"מ נ' פקיד שומח ירושלים 1

1 לפיכך, הואיל וההלוואה אשר ניתנה על ידי המערערת לידי חברת נופי גילה הינה בבחינת
2 "הלוואה" שחל עליה סעיף 3(י) לפקודה, יש למסות את המערערת בשיעור מס של 40% על אותה
3 "ריבית רעיונית" המחויבת על פי תקנות הריבית (השוו: עמ"ה (מחוזי ב"ש) 509/04 הקודחים
4 שבת בע"מ נ' פקיד שומח אשקלון (פורסם בנבו, 28.6.06)).

5
6 12. המערערת ביקשה גם להישען על הטענה כי עד היום לא נפרעה ההלוואה, וככל הנראה
7 לא תפרע אותה אף בעתיד הנראה לעין. ברם, אף טענה זו של המערערת, כי מדובר ב"חוב אבוד",
8 לא הוכחה כדבעי, ולא הוצגו ראיות מוצקות לכך שלא היה כל סיכוי לגבות אותו חוב, כולל גם
9 אישור שחברת נופי גילה מצויה בהליך פירוק (ראו גם: ע"מ (מחוזי מרכז) 10-11-39510 כרמל
10 תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומח חולון (פורסם בנבו, 26.11.13)). כך גם, כפי שטען המשיב,
11 לא הבהירה המערערת מדוע רשמה את החוב בספריה, אם אכן סברה כי מדובר ב"חוב אבוד".

12
13 במחלוקת זו, אפוא, הדין עם המשיב.

14
15 הכרה בהוצאות בניית חדרי הביטחון

16 13. אין מחלוקת כי המערערת אשר בנתה את בית האבות, בנתה במסגרתו גם את חדרי
17 הביטחון בכל יחידת דיור. אין גם מחלוקת כי הבנייה הסתיימה בשנת 1998. אין גם מחלוקת כי רק
18 במסגרת הדו"ח לשנת 2007, תבעה המערערת את ניכוי ההוצאות בגין בניית חדרי הביטחון
19 בסכום של 2,283,000 ש"ח וזאת בניכוי הפחת שנתבע על ידה בשנים שקדמו לכך.

20
21 14. טענתו של ב"כ המערערת המלומד בעניין זה הייתה כי למרות שתיקון הדו"ח מטעם
22 המערערת נתבקש כתשע שנים לאחר הגשת הדו"ח המקורי, בו לא נדרשה ההוצאה, אין הגבלה
23 באשר למועד שיכלה המערערת לתקן את דוחותיה ולבקש שתוכר לה ההוצאה האמורה. לפיו,
24 סעיף 17 לפקודה הקובע בראשיתו כי ניתן לנכות הוצאות בייצור הכנסתו של הנישום בשנת המס,
25 איננו חל בכל הנוגע לסעיף 17(7) הדין בהוצאות "בנקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מן
26 האוויר". לעומתו, טען ב"כ המשיב המלומד כי אין מקום להבחנה בין סעיף 17(7) לבין שאר
27 סעיפי המשנה שבסעיף 17. אכן מקובל על המשיב כי יש לאפשר לנישום לתקן את דוחותיו. אלא



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

ע"מ 11-01-51111 מבנה רב (1994) בע"מ נ' פקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 13-02-45923 מבנה רב (1994) בע"מ נ' פקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 25/09 מבנה רב (1994) בע"מ נ' פקיד שומח ירושלים 1

- 1 שגם לכך ישנו גבול וניתן לאפשר לנישום לעשות כן לכל היותר תוך 6 שנים ממועד הגשת הדו"ח
2 המקורי (המוטעה).
3
- 4 15. התקשיתי להבין את טענת ב"כ המערערת, לפיה יש מקום להבחין בין סעיף 17(7) לבין
5 שאר סעיפי המשנה שבסעיף 17. בעניין זה הפנה ב"כ המערערת לפסק הדין בעניין **קולנוע רינה**
6 **בחולון בע"מ נ' פקיד שומח ת"א 3** (ע"א 406/72, פ"ד כ"ו(2) 630 (1973)). ואולם עיון בפסק דין
7 זה אינו מלמד את אשר מבקש ב"כ המערערת ללמוד ממנו. בית המשפט שם אכן קבע כי סעיף
8 17(7) לפקודה בא להוסיף על העיקרון הכללי הקיים בסעיף 17 כי יש להכיר בהוצאות שהוצאו
9 בייצור ההכנסה, שכן לולא האמור בסעיף 17(7) הוצאה מעין זו לא הייתה מוכרת. אלא שאין בו
10 בפסק הדין דבר וחצי דבר באשר לייחודו של סעיף 17(7) בכל הנוגע למועד אשר ניתן לבקש
11 להכיר בהוצאה על פיו ואין בו כדי להוציא את סעיף 17(7) מתכולת הרישאה של סעיף 17 הקובע
12 כי הוצאות יוכרו בניכוי ובלבד שהוצאו כולם בייצור הכנסה באותה שנת מס.
13
- 14 16. בנסיבות אלו ושעה שהמשיב מסכים כי יש לאפשר לנישום לתקן את דוחותיו, יש לתור
15 אחר המקור בפקודה המאפשר זאת כטענתו בחלוף שש שנים בלבד. ואכן, לפי סעיף 160(א)
16 לפקודה, אדם לא יזכה בהשבת מס ששולם ביתר, אלא בגין שש שנים לאחור מאז הגשת הדו"ח
17 המצביע על תשלום המס ביתר (ראו: ע"א 3602/97 **נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר**, פ"ד
18 נו(2) 297 (2001); וכן בקשה לדיון נוסף על פסק דין זה (שנדרתה): דנ"א 325/02 **אולשנסקי נ'**
19 **פקיד שומח תל אביב 5** (פורסם בנבו, 28.4.02)). לפי הפסיקה, זכאות זו להשבת המס ששולם,
20 עשויה אף לנבוע מהישוב מס שגוי שהביא לתשלום סכומים עודפים למשיב (בג"ץ 1631/08
21 **ניצנים ניהול והשמה (2003) בע"מ נ' רשות המסים בישראל** (פורסם בנבו, 23.11.11)).
22
- 23 מכאן יוצא כי אין לתת למערערת האפשרות לתקן את דוחותיה מעבר לשש שנים לאחור. והואיל
24 ומדובר במקרה זה בתשע שנים לאחור, הדין גם במחלוקת זו עם המשיב.
25
- 26 **פחת מואץ על תכולה**
- 27 17. המערערת ביקשה כי יוכר לה כפל פחת בלא מעט פריטים אשר היוו את התכולה ואת
28 הרכישות שביצעה עבור בית האבות. בהתאם לכך, היא הגישה בשנת המס 2007 רשימה ארוכה



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

ע"מ 11-01-51111 מבנה רב (1994) בע"מ נ' פקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 13-02-45923 מבנה רב (1994) בע"מ נ' פקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 25/09 מבנה רב (1994) בע"מ נ' פקיד שומח ירושלים 1

- 1 של פריטים ("טופס י"א") ואשר בתוכה ביקשה כפל פחת בטענה כי לפי תקנה 4 לתקנות מס
2 הכנסה (פחת), 1941 (להלן: "תקנות הפחת"), הסכום המותר לניכוי בגין פחת לפי הפקודה
3 מחושב בהתאם למכסות האחוזים המפורטות בתוספת ב' לתקנות הפחת. ואולם אם נוכח פקיד
4 השומה במקרה כלשהו כי קיימת "כליה ובליה למעלה מן השיעור הרגיל", מפאת "עבודה
5 במשמרות נוספות", יכול הוא להרשות כי אותם הניכויים יהושבו לפי מכסות אחוזים שימצא
6 לנכון, ובלבד שלא יעלו על כפל מכסות האחוזים שפורטו בתוספת.
7
8 טענת המערערת הינה, כי הואיל והיא מנהלת בית אבות, המתפקד במשך כל ימות היממה (במשך
9 שלוש משמרות רצופות), יש לאפשר לה את שיעור הפחת המוגדל לאור התקנה האמורה.
10 לעומתה, המשיב טען כי אין להכיר בכלאי או בכליה מואצות במקרה זה, שכן המערערת לא
11 הוכיחה את האמור.
12
13 18. עיון בטבלת סיכום פרטי הפחת מלמד כי המערערת הפריזה בדיווחיה. למשל, תקנות
14 הפחת מעניקות שיעור של 6% ממחיר הקרן ברהיטים ואביזורים כלליים; ברהיטים ואביזורים
15 המשמשים לבתי מלון ולפנסיונרים, התקנות מעניקות 9%; וברהיטים בבתי קפה, מסעדות
16 ומקומות שעשועים ומוסדות חסות למפגרים, התקנות מעניקות 12%. ברם, המערערת ביקשה כי
17 יוכר לה 12% על כל הריהוט שלה ואין ספק כי היא אינה בבחינת בית קפה או מסעדה או מקום
18 שעשוע. לכל היותר ניתן להגדירה כבית מלון לפנסיונרים אשר יש להעניק לה 9%. ולמשל,
19 המערערת ביקשה לנכות לה פחת בשיעור 25% בגין "תוכנת ניהול", שעה שתקנות הפחת
20 מעניקות 15% בגין ציוד ממוחשב. אך אין סיבה להעניק פחת בשיעור גבוה יותר למערערת בגין
21 סעיף זה גם אם בית האבות עובד 24 שעות ביממה. העובדה שבית האבות פועל גם בשעות הלילה
22 איננה מכבידה על תוכנת הניהול. וכך הרשימה מלאה בפרטי ציוד ורכישות ששיעור הפחת
23 שנדרש בהם מופרז.
24
25 19. נקודת המוצא של תקנות הפחת היא שנקבעים שיעורים אחידים של פחת לכל סוג נכס
26 המפורט בתוספת, כאשר שיעור הפחת המוגבר הקבוע באותן תקנות הוא היוצא מן הכלל אשר
27 נתון לשיקול דעת המשיב באותם מקרים חריגים המצדיקים זאת (ע"א 6557/01 פז גז חברה
28 לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413 (2006)). כך לא נכלל בגדר



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

ע"מ 11-01-51111 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 13-02-45923 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 25/09 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1

1 החריג, ציוד אשר מטבע בריאתו ומעצם טיבו הוא מיועד שיעשה בו שימוש לאורך כל שעות
2 היממה (ע"א 6557/01 בעניין פז גז חברה לשיווק בע"מ).

3
4 20. בענייננו, מדובר במקום אשר משמש כבית מגורים לאוכלוסיית גיל הזהב המשתמשת
5 במקום כביתם. בנסיבות אלו, אין מקום לסברה כי השימוש במתקני בית האבות הוא שימוש
6 מוגבר ושונה משימוש ביתי או משרדי רגיל, אף אם הפעילות הטבעית בו, או חלקה, נעשית מטבע
7 הדברים במשך כל שעות היממה. אכן, יתכן וקיים שימוש מוגבר באופן מינורי באביזרים ובפרטי
8 ריהוט שונים מפאת עצם אופיו של המקום (כגון אביזרי תרבות הפנאי), אך כנגד זאת, ההנחה היא
9 כי השימוש שאוכלוסיית בית האבות עושה באביזרים אחרים (כגון מתקני ספורט, חדרי כושר
10 וכיו"ב), פחותה במידה מסוימת. הוא ודאי אינו מצדיק כפל פחת. רחוק מכך.

11
12 בסופו של יום, באופן כללי השימוש שנעשה בציוד ובמתקני בית האבות הוא אפוא, כאמור, רגיל
13 וסביר. לפיכך, לא היה מקום לסטות מהאמור בתקנות הפחת ולכן הדין גם במחלוקת זו עם
14 המשיב.

15
16 **סיכום**
17 בשלוש השאלות שנתרו במחלוקת, הדין עם המשיב. יש למסות את המערערת על הריבית
18 הרעיונית בשיעור 40%; אין להכיר בהוצאות בגין בניית חדרי הביטחון; ואין מקום להכיר בכפל
19 פחת על ציוד ומתקני בית האבות.

20
21 נוכח התוצאה הכוללת, לפיה חלק נכבד של הערעור נתקבל, אין צו להוצאות.

22
23 ניתן היום, י"ח תמוז תשע"ה, 05 יולי 2015, בהעדר הצדדים.

24



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

ע"מ 51111-01-11 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 45923-02-13 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1
ע"מ 25/09 מבנה רב (1994) בע"מ נ' סקיד שומח ירושלים 1

דוד מינץ, שופט

- 1
- 2
- 3