

בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8301/04

ע"א 10391/04

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופט א' רובינשטיין

המערער בע"א 8301/04
והמשיב בע"א 10391/04: פקיד השומה למפעלים גדולים

נ ג ד

המשיבה בע"א 8301/04
והמערער בע"א 10391/04: פי גלילות מסופי נפט וצינורות בע"מ

ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי
בתל-אביב-יפו בעמ"ה 1009/99 מיום 6.5.04
שניתן על ידי כבוד השופטת ב' אופיר תום

בשם המערער בע"א 8301/04
והמשיב בע"א 10391/04: עו"ד ל' מרגלית, עו"ד יי ליבליין

בשם המשיבה בע"א 8301/04
והמערער בע"א 10391/04: עו"ד מ' שקל, עו"ד ע' אלבוים, עו"ד ט' יהושע

פסק-דין

השופטת ע' ארבל:

1. בפנינו שני ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי (כב' השופטת ב' אופיר-תום) המתמקד בבחינת ארבע סוגיות מתחום המיסוי: ערעורה של פי גלילות מסופי נפט וצינורות בע"מ (להלן: המערערות) עוסק בניכוי דמי חכירה בהתאם לסעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) ובסיווג זכות החכירה ככנס קבוע לצורך חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: חוק התיאומים). ערעורו של פקיד השומה (להלן: המשיב) עוסק בניכוי הוצאות מימון ריאליות על הלוואה שנטלה המערערות לצורך חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה ובניכוי

הוצאות על סקרים כלכליים והנדסיים שביצעה המערערת. להלן נדון בנפרד בשני הערעורים.

ע"א 10391/04

רקע עובדתי

2. המערערת עוסקת באחסון וניפוק מוצרי נפט. בין השנים 1966-1970 חתמה המערערת על הסכמים עם מנהל מקרקעי ישראל (להלן: המנהל), לפיהם הוחכרו לה ארבעה מסופים לניפוק מוצרי נפט: גלילות, ירושלים, באר שבע ואשדוד. בכל ההסכמים נקבעה תקופת חכירה של 49 שנים, כאשר לחוכר נתונה אופציית הארכה לתקופה של 49 שנים נוספות. הסדרי התשלום בכל ההסכמים כללו מרכיב של דמי חכירה ראשוניים אשר שולמו מראש על ידי המערערת וכן מרכיב של דמי חכירה שנתיים.

המחלוקות בין הצדדים הנוגעות לדמי החכירה הינן האם זכאית המערערת לנכות את הוצאות דמי החכירה כהוצאה שוטפת על פי סעיף 17 לפקודה, וכן האם יש להוסיף להכנסת המערערת "שינויים שליליים" בגין סכומים ששולמו בשל "נכסים קבועים" כמשמעם בחוק התיאומים.

פטק דינו של בית המשפט המחוזי

3. בפני בית המשפט המחוזי הציגו הצדדים עמדות מנוגדות באשר לדמי החכירה. המשיב סבר כי מדובר בהוצאה הונית, שכן החכירה היא לתקופה של 49 שנים. מנגד, סברה המערערת כי יש לבחון כל חכירה לגופה לפי מאפייניה המיוחדים, ולא על-פי משך החכירה. בית המשפט המחוזי אימץ את עמדת המערערת וקבע כי אין להסיק מסעיף 20(א)(2) ומסעיף 21 לפקודה שהמחוקק ראה בדמי החכירה ככלל הוצאה הונית האסורה בניכוי. בית המשפט סבר כי יש לבחון כל חכירה על פי נסיבותיה ועל פי מהות הזכויות שבידי השוכר או החוכר. אם הזכות הינה שימוש והחזקה בנכס הרי שמדובר בעסקת שכירות וחכירה. אם מועברת עם זכות זו גם זכות לעשות בנכס "כל דבר ועסקה", דהיינו מועבר מכלול הסיכויים והסיכונים הקשורים בנכס המוחכר, הרי המדובר בעסקת מכר. כלומר, סיווג החכירה, אם הונית או פירונית, תלוי בשאלה מיהו מבין הצדדים לחכירה נושא בסיכויים ובסיכונים הכרוכים בהחזקה ובטיפול בנכס המוחכר. בית המשפט הדגיש כי כל עוד מדובר בתשלום המתחייב מן ההחזקה

והשימוש בנכס באותה שנת מס בה הופקה ההכנסה, ולא בתשלום שבוצע להבטחת ההחזקה והשימוש מעבר לשנה זו, או לשם רכישת נתחים מזכותו של הבעלים לעשות בנכס כל דבר ועסקה, הרי שתשלום זה מהווה חלק מעלות ייצור הכנסה הניתנת לניכוי. בית המשפט היה מודע לקשיים היישומיים הנובעים מגישה זו, ובעיקר מהקושי להפריד בין הרכיב הפירוטי להוני בדמי החכירה, אך סבר כי גישתו מתיישבת עם ההיגיון הכלכלי ועם העיקרון המחייב מדידה מדויקת של ההכנסה השנתית החייבת של הנישום.

במקרה הנידון סבר בית המשפט כי דמי החכירה השנתיים ששילמה המערערת למנהל לא היוו תשלום בגין השימוש וההחזקה בקרקע באותה שנה בלבד, אלא מעין תשלום עבור זכות חכירה הדומה מהותית לבעלות בקרקע. בית המשפט קבע כי תדירות תשלום דמי החכירה והעובדה שהבעלות הפורמאלית במקרקעין נותרה בידי המנהל, אין בהם כדי להכריע במהות הזכות שהועברה. לעומת זאת, נסיבות החכירה מלמדות על העברת זכות של מעין בעלות: המדובר בהחכרה של מקרקעי ישראל על ידי המנהל, אשר לא רשאי להעביר בעלות במקרקעין אלו. העיקרון בחכירת קרקע עירונית מהמנהל הוא כי החכירה מוגבלת ל-49 שנים עם אופציה להארכה ל-49 שנים נוספות, וכך אכן הוסכם במקרה דנן. במקרים מעין אלו ישנה ציפייה מהמנהל, שהינו אורגן של המדינה, כי ימנע מפינויו של חוכר המקרקעין. לפיכך, החכרה בנסיבות אלו ל-98 שנים כאשר ישנו סיכוי קלוש לפינוי המערערת מהמקרקעין גם לאחר תקופה זו, מלמדת כי דמי החכירה היוו הרבה יותר מאשר דמי שימוש והחזקה שוטפת בקרקע. כן ציין בית המשפט את מדיניות המנהל לפצות חוכר על שווי השקעותיו בקרקע בתום תקופת החכירה, פיצוי שניתן לראות בו תמורה על העברת הקרקע בחזרה למנהל. בחוזי החכירה שנערכו בעניין זה מצא בית המשפט חיזוק נוסף למסקנתו, שכן גובה דמי החכירה השנתיים נגזר מן התשלום המהוון ששולם מראש כנגזרת של הערך היסודי של המגרש.

אף באשר לסעיף 17(2) לפקודה סבר בית המשפט כי מדובר במבחן מהותי למונח "שכירות" ומטעמים דומים סבר כי אין להתיר את ניכוי דמי החכירה במקרה דנן גם על פי סעיף זה.

בית המשפט דחה את הסתמכותה של המערערת על כללי החשבונאות הפיננסית לעניין חכירה, ועל חוות דעת חשבונאית שהוגשה מטעמה, שכן הללו לא ייחסו חשיבות לאופייה הייחודי של חכירה מגוף שלטוני כדוגמת מנהל מקרקעי ישראל.

4. באשר להשפעת חוק התיאומים על עניינה של המערערת, קיבל בית המשפט את עמדת המשיב לפיה זכויות החכירה מהוות "נכסים קבועים", כפי שאף הודתה המערערת, ודחה את עמדת האחרונה כי אי רישום החכירה במאזן שלה מונע מהמשיב להביא בחשבון את זכויות החכירה במסגרת "סכום הנכסים הקבועים" שבחוק התיאומים. בית המשפט קבע כי השאלה צריכה להיגזר מהחוק ולא מכללי החשבונאות הפיננסית, מה עוד שהמערערת הסתמכה על כללי חשבונאות שלא היו מקובלים בישראל בתקופה הרלוונטית על פי חוק התיאומים.

בית המשפט המשיך והסביר כי מאחר שקבע כי יש להוון את דמי החכירה כך שיהוו את "שווי הרכישה" של זכות החכירה, הרי שבעת החזרת הזכות למנהל או במכירתה לצד ג' תהא המערערת זכאית לקבל פיצוי או תמורה שיהוו את "שווי המכירה". במצב דברים זה תחושב חבותה של המערערת במס שבח בהתאם להפרש בין שווי הרכישה לשווי המכירה. מאחר שגם במסגרת תשלום מס שבח תהיה המערערת זכאית לשיעור מס מופחת או לפטור באשר לרכיב האינפלציוני, הרי שמוענקת לה הגנה כפולה גם במסגרת ניכוי הפרשי ההצמדה על ההון הזר בו השתמשה המערערת למימון דמי החכירה. הגנה כפולה זו מצדיקה נטרול באמצעות "תוספת בשל אינפלציה" הקבועה בחוק התיאומים.

טענות הצדדים

5. המערערת מאמצת כמובן את עמדתו העקרונית של בית המשפט המחוזי באשר לניכוי דמי חכירה, אך טוענת שבמקרה שלה טעה בית המשפט ביישום, שכן זכויות החכירה של המערערת במקרקעי המסופים הינן מוגבלות ולפיכך אין המדובר בחכירה "הונית". המערערת סבורה כי שגה בית המשפט קמא בנתחו את המציאות העובדתית ואת הסכמי החכירה של המסופים. לטענתה, בידיה מצויה זכות חכירה זמנית בלבד ומצומצמת בהיקפה, והיא מוגבלת בשימושה ובאפשרות ניצול הקרקע, בעוד שהמנהל הוא הנושא בכל ההנאות והסיכונים שבקרקע בתקופת החכירה ולאחריה. לטענתה, כוללים הסכמי החכירה הוראות שונות המלמדות על אופיה של החכירה כ"חכירה תפעולית", כגון הקניית זכות שימוש במקרקעין למערערת למטרה מוגבלת וספציפית, והאיסור החל עליה לעשיית דיספוזיציות במקרקעין. כן תומכת המערערת את טענותיה בחוות הדעת החשבונאית שהוגשה מטעמה לאחר שזו לא נסתרה. לטענת המערערת אורך תקופת החכירה ושיטת התשלום אינם משנים את היותה של החכירה חכירה תפעולית.

המערערת טוענת כי המסלול החלופי שהציע בית המשפט המחוזי, לפיו ינוכו דמי החכירה בפינוי המקרקעין החכורים או במכירת זכות החכירה שלה, מעורר מספר קשיים: ראשית, אין וודאות כי פתרון זה יתקבל על ידי רשויות מיסוי מקרקעין הנדרשות להכיר בדמי החכירה ששולמו במהלך השנים כחלק מ"שווי הרכישה" של זכות החכירה. שנית, לאחר סיומן של 49 שנות חכירה והארכתן ל-49 שנות חכירה נוספות, יתכן ותסתיים תקופת החכירה מאליה ללא כל אקט של פינוי או מכירה, וכך לא יתאפשר הניכוי שעליו דיבר בית המשפט המחוזי.

6. באשר לסוגיית תוספת האינפלציה טוענת המערערת כי בית המשפט המחוזי התעלם מדרישת חוק התיאומים לפיה נכס קבוע צריך להיות רשום במאזן הערוך לפי כללי החשבונאות המקובלים. מאחר שלטענת המערערת המדובר במקרה דנן בחכירה תפעולית למצער מבחינה חשבונאית, אין לרשמה כנכס במאזן. לטענתה, מסקנה זו מתיישבת אף עם מטרת חוק התיאומים, שכן המערערת אינה נהנית מעליית ערך אינפלציונית בקשר לנכס אלא המחכיר הוא זה שימכור בסופו של יום את הנכס ויהיה זכאי לפטור בגין עליית הערך האינפלציונית. המערערת מדגישה כי אף לא נוכה כל פחת בגין חכירת המסופים ולפיכך לא מתקיימת ההגנה הכפולה שבשלה קיימת התוספת בשל אינפלציה. המערערת טוענת כי מסקנתו של בית המשפט קמא מובילה לכפל מס עבורה, שכן מצד אחד לא נרשמו דמי החכירה כנכס במאזן ולכן לא זכו להגנה ולא נוכה בגין פחת, ולפיכך והתוספת בשל אינפלציה שוללת הגנה שכלל לא ניתנה למערערת. יתרה מכך, דמי החכירה נרשמו על ידי המערערת במהלך השנים כהוצאה המותרת בניכוי שוטף, דבר אשר הקטין את הונה העצמי של המערערת ובגין כך "ספגה" כבר המערערת תוספת בשל אינפלציה.

7. המשיב מציין כי הוא חזר בו מעמדתו בפני בית המשפט קמא, וכי הוא מאמץ במלואם את העקרונות המשפטיים שנקבעו על ידי בית המשפט. לפיכך, המחלוקת מתמצה ביישום הכללים המשפטיים על המקרה דנן. המשיב מבקש לאמץ את היישום שערך בית המשפט המחוזי. המשיב מדגיש כי ההלכה כיום היא שניתן לנכות את דמי החכירה בעת מכירת הקרקע, ולפיכך כאשר תמכור המערערת את זכויותיה באחד או יותר מהמסופים היא תזכה לניכוי מלא של דמי החכירה ששולמו על ידה, ואין מקום לחשש שהיא מעלה בעניין.

8. המשיב סבור כי יש לסווג את חכירת המסופים בידי המערערת כחכירה מימונית. הוא מציין כי על-פי התקינה החשבונאית יש לבחון את החכירה על-פי

מהותה הכלכלית להבדיל מחזותה הפורמאלית, ולפיכך מקום בו הועברו מירב הסיכויים וטובות ההנאה הנובעים מהזכויות במקרקעין לחוכר, הרי שיש לסווג את החכירה כמימונית. מהות זו, בנסיבות העניין, מצביעה, לטענת המשיב, על חכירה מימונית. המשיב לומד זאת מהתנהגותה בפועל של המערערת המצביעה על כך שהיא רואה עצמה כזכאית ליהנות מהפוטנציאל הכלכלי הטמון בשינוי הייעוד של המקרקעין לבניה למגורים והתעקשותה של המערערת שלא להתפנות ממסוף פי-גלילות. המשיב מסתמך אף על ניתוח הסכמי החכירה: עדכון דמי החכירה בהתאם לערך הבסיסי של המקרקעין ובמנותק מההשבחות שנעשו במקרקעין עקב שינוי ייעוד של הקרקע או עקב הוספת מבנים על גביהם. בכך נהנית המערערת מהסיכוי שהמקרקעין יושבחו; התנאים להארכת תקופת החכירה, על-פי החלטה מס' 269 של מועצת מקרקעי ישראל, לפיהם אם מומשה האופציה להארכת תקופת החכירה ישולמו דמי חכירה מופחתים של 1% ובידי המנהל זכות לקבוע שיעור נמוך יותר. המשיב מציין כי על-פי התקן החשבונאי מתן אופציה לתקופת חכירה נוספת בדמי שכירות לא ריאליים מהווה אינדיקציה לכך שמדובר בחכירה מימונית; התחייבותה של המערערת לשאת בכל המיסים המוטלים על בעלים ומחזיק במקרקעין, ובכלל זה היטלים בגין השבחת המקרקעין; תקופת חכירה משמעותית של 98 שנים המכסה את אורח חייו של החוכר. המשיב מציין כי המערערת אכן ביצעה השקעות בקרקע בסכומים גבוהים של למעלה ממיליון ₪. באשר לצורך להחזיר את המקרקעין לבעלים בתום תקופת החכירה, טוען המשיב כי קיומו של מאפיין זה אינו שולל על-פי התקן החשבונאי את האפשרות שמדובר בחכירה מימונית. עוד טוען המשיב כי מדובר בתקן בינ"ל ולפיכך הוא אינו מתייחס למאפיינים הייחודיים של חכירות מהמנהל, אשר החוכרים מתייחסים אליהם כקניית המקרקעין ואינם מצפים להיות מפונים מהמקרקעין בתום תקופת החכירה.

באשר לחוות הדעת החשבונאית שהוגשה על ידי המערערת, טוען המשיב כי ממילא אין בין המערערת למשיב מחלוקת באשר לתקן החשבונאי, ולכן חוות הדעת אינה מעלה ואינה מורידה. באשר לחוות הדעת לגופה סבור המשיב, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, כי המומחה התבסס בניתוחו רק על הסכמי החכירה והתעלם מעובדות רלוונטיות כגון מהמאפיינים המיוחדים של חכירות בישראל. עוד מציין המשיב כי הסכמי החכירה אינם מגבילים את השימוש במקרקעין אלא מתנים שימוש שונה במקרקעין בהסכמת המנהל. כן טוען המשיב כי שגה המומחה בחוות דעתו שקבעה כי דמי החכירה השנתיים נגזרים משווי כלכלי של המקרקעין, וזאת לאחר שבעדות מטעם המשיב הוברר כי שווי הקרקע עודכן לאחרונה בשנת 1987, ואף המומחה הסכים כי עובדה זו מפריכה את מסקנתו בעניין זה בחוות הדעת.

9. באשר ליישום הוראות חוק התיאומים על המקרה, טוען המשיב כי טענותיה של המערערת משמען למעשה כי היא מבקשת שגם אם לצורך הפקודה תוכר החכירה כחכירה מימונית, הרי שלצורך חוק התיאומים ההתייחסות אליה תהיה כחכירה תפעולית. המשיב מציין כי ההגנה למערערת מפני פגעי האינפלציה תינתן לה במכירת זכויות החכירה, שאז המס בגין עליית הערך האינפלציונית עומד על 0%. המשיב טוען כי זכויות החכירה הינן נכס קבוע כמשמעו בחוק התיאומים ואין ברישומם השגוי על ידי המערערת במאזנה כדי לשנות זאת.

10. בסיכומי התשובה של המערערת הועלתה מפיה טענה משפטית חדשה, לפיה גם אם תתקבל עמדת המשיב, הרי שיש לחלק את דמי החכירה המשולמים על ידה לקרן דמי החכירה, שלא תותר בניכוי, ולמרכיב של הוצאות מימון אשר אין חולק כי הן מותרות בניכוי על-פי סעיף 17 לפקודה. לטעמה, המרכיב ההוני המשולם בעד זכות החכירה הינו ערכו המהוון של התשלום, בעוד שההפרש בין התשלום בפועל לבין הסכום המהוון יהווה מרכיב מימון המותר בניכוי שוטף. עוד מפנה המערערת לפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעמ"ה 1279/02 קר-פרי חולון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מסים יט/6-ה-143 (להלן: עניין קר-פרי), שניתן ביום 14.11.05.

באשר לטענה בדבר ניכוי הוצאות מימון טוען המשיב כי טענה זו הועלתה לראשונה בערכאת הערעור, וכי מדובר בטענה עובדתית הטעונה הוכחה. עוד לטענתו, המערערת מעולם לא דרשה בניכוי הוצאות מימון בגין החכירה וספק אם יש בסיס לטענתה, שכן דמי החכירה מתעדכנים על בסיס המדד בלבד. המשיב מציין כי פסק הדין עליו מסתמכת המערערת בעניין זה תלוי ועומד בפני בית משפט זה במסגרת ערעור שהגיש עליו המשיב. באשר לעניין קר-פרי מציין המשיב כי הוגש ערעור מטעמו על פסק הדין לבית משפט זה, וטוען כי מכל מקום יש לאבחן את עניינה של קר-פרי מעניינה של המערערת.

11. לסיום טענות הצדדים יצוין כי למשיב הותרה על ידי בית משפט זה הגשת ראיות נוספות אשר כוללות את תגובת המערערת לעתירה שהוגשה נגדה לבית משפט זה בעניין מסוף פי-גלילות, וכן את ההסכם שנחתם בין המערערת לבין המנהל ביום 26.12.02 בעניין אותו מסוף.

12. ניתוח המשפטי של בית המשפט המחוזי באשר לניכוי דמי חכירה מקובל על שני הצדדים, ולפיכך המחלוקת בין הצדדים נסבה על יישום כללים אלו על המקרה הנידון. נסקור בקצרה את עיקרי ההסדר המקובלים על שני הצדדים:

כאשר מדובר בחכירה שתקופתה המצטברת קצרה מ-25 שנה יותרו דמי החכירה בניכוי שוטף על-פי סעיף 17 לפקודה. מובן כי אם מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה הינה מכירת הבעלות בתשלומים, כמו במקרה של "שכר-מכר", הרי שדמי החכירה לא יותרו בניכוי.

כאשר מדובר בחכירה שתקופתה המצטברת עולה על 25 שנים תיערך הבחנה בין "חכירה מימונית" ל"חכירה תפעולית". תנאיה של חכירה מימונית מעניקים בידי החוכר זכויות הקרובות במהותן לזכויות בעלות, ובמסגרת זאת את כל הסיכויים והסיכונים הנובעים מהשימוש וההחזקה במקרקעין. לפיכך חכירה זו היא בעלת מאפיינים הוניים ודמי החכירה לא יותרו בניכוי שוטף. כל חכירה שאינה מימונית הינה חכירה תפעולית אשר מעניקה לחוכר רק את הזכויות להחזקה ולשימוש בקרקע ומותרת בידי הבעלים את הסיכויים והסיכונים הנובעים מהזכויות במקרקעין. דמי חכירה תפעולית יוכרו בניכוי באופן שוטף על-פי סעיף 17 לפקודה. על מנת לערוך את ההבחנה בין חכירה תפעולית למימונית ניתן להיעזר בעקרונות החשבונאות הבינלאומיים, וכן יש להתחשב במאפייניהן המיוחדים של חכירות בישראל.

יוער כי באשר לחכירות מימוניות אשר תקופתן המצטברת קצרה מ-49 שנה, התיר המחוקק בתנאים מסוימים ניכוי שוטף של דמי החכירה על-פי כללי מס הכנסה (ניכוי דמי חכירה), תשל"ח-1977.

13. כללי התקן הבינלאומי לחשבונאות מס' 17 קובעים כי אם הסיכונים והסיכויים הקשורים בבעלות על הנכס עברו אל החוכר הרי שמדובר בחכירה מימונית. הכללים מונים מספר דוגמאות, אשר בהתקיימותן של אחת מהן מדובר בחכירה מימונית: תקופת החכירה חופפת את משך זמן השימוש הכלכלי המשוער במוחכר (לפחות 75% ממנו); הותנה בחוזה החכירה כי הנכס יועבר לבעלות החוכר בתום תקופת החכירה ללא תשלום נוסף; ניתנה בחוזה אופציה לרכישת המוחכר בתום תקופת החכירה תמורת מחיר סמלי, כך שסביר להניח כי האופציה תמומש; הערך הנוכחי של דמי החכירה

המינימאליים, כפי שנקבע בחוזה החכירה, הוא לפחות 90% משווי השוק של המוכר באותה עת. מבחינת המחיר בוחנים הכללים החשבונאיים אם גביית הסכומים המגיעים מהחוכר צפויה והאם אין אי ודאות ניכרת בדבר ההוצאות הנוספות שבהן ישא המחכיר במהלך ביצוע החכירה, מבלי שיוכל לגבותם מהחוכר. עוד הוצע כי יש לבחון את צורת התשלומים - תשלומים תקופתיים מול תשלום מראש (דב ניגר "עיסקת שכירות העולה על 10 שנים וסעיף 50 לחוק מס שבח מקרקעין" מיסים ח/1 א-1 (ינואר 1994); יעקב סמט חשבונאות פיננסית חלק א' 759 (מהדורה מורחבת ומעודכנת, 1996) (להלן: סמט); אברהם אלתר "מדור היועץ המשפטי – תגובות" מיסים ג/6 א-73 (נובמבר 1989)).

אף במסגרת הדין הכללי ודיני הקניין נידונה השאלה כיצד יש להבחין בין חכירה לבין בעלות, וזאת בהתעלם מהכינוי הפורמאלי שהוענק לעסקה על ידי הצדדים. פרופ' דויטש סבור כי המבחן בדרך כלל צריך להיות מבחן מהותי המשלב מבחנים כלכליים ומשפטיים כאחד. לצורך הבחנה בין בעלות לחכירה מונה דויטש מספר אינדיקציות לקביעת אופי העסקה: משך התקופה של ההקניה; כוחות החוכר לבצע דיספוזיציות ולבנות במקרקעין; כוחותיו באשר לייעוד השימוש בנכס; זכותו החוזית לקבל בעלות בעתיד כשהדבר יתאפשר; הזכות ליהנות מפירות הנכס ותחלופיו; וכו' (מיגל דויטש קניין כרך א' 310 (1997) (להלן: דויטש)).

14. באשר לחכירות של קרקע ובניינים קובע התקן הבינלאומי לחשבונאות מס' 17 כי הן יסווגו כחכירות תפעוליות או מימוניות בדומה לחכירות של נכסים אחרים. בדרך כלל, מאחר שמקרקעין מאופיינים בתקופת חיים כלכלית שאינה מוגבלת בזמן, יש לסווג חכירה זו כחכירה תפעולית, וזאת במקרה בו אין הבעלות בקרקע צפויה לעבור לחוכר בתום תקופת החכירה. הסיבה לכך היא שבמקרה כזה אין מועברים לחוכר כל הסיכונים והתגמולים הכרוכים בבעלות על הקרקע.

עם זאת, קביעה זו יש לסייג בהתחשב במאפייניהן המיוחדים של חכירות המבוצעות על ידי המנהל. סעיף 1 לחוק יסוד: מקרקעי ישראל קובע כי הבעלות במקרקעי ישראל לא תועבר. בשל הגבלה זו נוהג המנהל להחכיר מקרקעין לתקופות ארוכות במקום להעביר את הבעלות בהן. לפיכך, חכירות מעין אלו הן דורשות ביצוע הבחנה בין חכירות תפעוליות לחכירות מימוניות בהתאם למאפייניהן ולאנדיקציות שונות.

15. יעקב סמט קובע מפורשות כי בחווי חכירה עם מנהל מקרקעי ישראל לתקופה של יותר מ-49 שנים יש לטפל כחכירות מימוניות, אלא אם כן החוכר מתכוון להחזיר את המוחכר למנהל מקרקעי ישראל (סמט, בעמ' 775). בע"א 355/76 בסו נ' מלאך, פ"ד לא(2) 359 (1977) נאמר כי "אין זה סוד, כי במציאות הרווחת בישראל, מרביתם של חווי החכירה לדורות שנערכו ונערכים בין מינהל מקרקעי ישראל או הקרן הקיימת לישראל לבין אנשים פרטיים, כמוהם כחוזים להעברת בעלות...כמובן, הדבר תלוי בכל חוזה וחוזה לגופו, לפי ניסוח תניותיו, והדרך בה יש לפרשן ולהבינן". באותו מקרה נקבע אופיו של החוזה כהעברת בעלות בהתאם לאורך תקופת החכירה- 25 שנים עם אופציית הארכה לחוכר וליורשיו ל-72 שנים נוספות, וכן תנאי התשלום אשר שיקפו תשלום עבור הערך הריאלי של הדירה.

בקביעת אופי העסקה עם המנהל יש להתחשב גם במגמה המחלישה את כוח המגבלות ששומר המנהל בידיו במסגרת הסכם החכירה. כך למשל, סבור דויטש כי בחכירה לתקופה של 99 שנים ומעלה הבעלות הכלכלית עברה כמעט במלואה אל החוכר, בעוד שזיקתו של הבעלים הפורמאלי לנכס הינה שולית. לפיכך הוא סבור כי במצבים אלה יש להחליש את כוח הסירוב של הבעלים ביחס לפעולות העברה או בניה, בייחוד לאחר חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו (דויטש, בעמ' 285). ויסמן מצייין כי במציאות הקיימת רווחות הפרות של הוראות בהסכמי חכירה שעניינן באיסור העברת זכויות במקרקעין ללא הסכמת המנהל (ויסמן, בעמ' 222). כן הוא גורס כי רוכש מקרקעין מצוי אינו מניח כי זכותו בקרקע קצובה בזמן וכי הוא ידרש לפנותה בתום התקופה האמורה בחוזה החכירה. הנחה זו נובעת, בין היתר, מהמחשבה לפיה לא יעלה על הדעת שרשות ציבורית כמנהל מקרקעי ישראל תעמוד על הדרישה לפינוי הנכס לאחר שהחוכר שילם עבורו חלק משמעותי משווי הקרקע. ויסמן אף מעריך כי כאשר יגיעו לקיצן תקופות החכירה יגברו אילוצי המציאות על האילוצים המשפטיים, והוא סבור כי על המנהל להיערך לכך (ויסמן, בעמ' 223-224, 265).

מן הכלל אל הפרט

16. החכירות נשוא הדיון שבפנינו מגיעות כולן באופן מצטבר ל-98 שנים, ולפיכך יש לבחון האם חכירות המקרקעין של מסופי המערערת הינן חכירות תפעוליות או חכירות מימוניות. כבר עתה אציין כי לטעמי שאלה זו נבחנה ונותחה באופן יסודי וראוי על ידי בית המשפט המחוזי, ולא מצאתי לסטות ממסקנתו.

חוזי החכירה של המערערת עם המנהל מעניקים לחוכרת את תקופת החכירה המקסימאלית המתאפשרת על-פי כללי המינהל לקרקע עירונית. מדובר בתקופה של 98 שנים, אשר אף לאחריה, כפי שהראינו, הסיכוי כי תידרש המערערת להשיב את המקרקעין לידי המנהל הינה קלושה. גם אם תפונה המערערת הרי שמדיניות מנהל מקרקעי ישראל הינה לפצות את החוכר על השקעותיו בקרקע, פיצוי אשר ניתן לראות בו, כפי שציין בית המשפט המחוזי, תמורה על העברת הקרקע בחזרה למנהל. דמי החכירה בהסכמים נקבעו בהתאם לשווי הקרקע בעת העברת זכות החכירה, כך שלמעשה משלמת המערערת עבור שווי הקרקע בתשלומים. אמנם הסכמי החכירה קובעים עדכון שווי הקרקע כל שבע שנים, אך נראה שבפועל עדכון זה לא התבצע בעניינה של המערערת מאז שנת 1987. לכך ניתן להוסיף את התחייבותה של המערערת בהסכמים לשאת בכל המיסים והתשלומים שיוטלו על המקרקעין, גם אם מדובר בתשלומים החלים על בעלי המקרקעין. מנגד, בהתאם להחלטת מועצת מקרקעי ישראל מס' 269 תשלם המערערת בתקופת החכירה הנוספת דמי חכירה מופחתים של כ-1%, כאשר בידי המנהל הזכות לקבוע שיעור נמוך אף יותר. כפי שמציין המשיב, הארכת תקופת החכירה בתקופה נוספת בה דמי החכירה נמוכים משווי השוק מהווה אינדיקציה לחכירה מימונית.

אמנם, צודקת המערערת כי בהתאם להסכמי החכירה מוטלות עליה שתי מגבלות מרכזיות: איסור לעשות דיספוזיציות במקרקעין ללא הסכמת המנהל, ואיסור להשתמש במקרקעין מעבר למטרה שנקבעה ללא הסכמת המנהל. עם זאת, יש לזכור כי הגבלות אלו הן הרציונאלים המרכזיים לאיסור להעביר בעלות במקרקעי ישראל: שיקולים תכנוניים של המדינה ומניעת העברת הקרקע לגורמים בלתי רצויים (ויסמן, בעמ' 221-222). לפיכך הגבלות אלו נפוצות בהסכמי חכירה הנחתמים עם המנהל. עם זאת יש להדגיש כי הגבלות אלו אינן מוחלטות, אלא נדרש אישור המנהל לצורך סטייה מהן. יש להניח כי המנהל, בתור גוף ציבורי, יסרב ליתן את הסכמתו רק במקרים בהם הרציונאלים העומדים בבסיס הגבלות אלו יחולו, ולפיכך מדובר במקרים חריגים בלבד. כמו כן יש לבחון את המציאות בפועל למול התיאוריה המופיעה בהסכמים. כך למשל, כפי שמציין ויסמן בספרו, במציאות רווחות הפרות פורמאליות של חוזי החכירה כאשר מועברות הזכויות במוחקרים ללא הסכמת המנהל. במצב דברים זה איני סבורה כי ניתן לומר שכל חוזה חכירה עם המנהל, אשר בדרך כלל מחיל הגבלות אלו, יחשב כעוסק בחכירה תפעולית. גם במקרה זה יש להתחשב במאפייניהן המיוחדים של חכירות בישראל מידי מנהל מקרקעי ישראל.

17. איני רואה כי צפויים להתעורר קשיים, כפי שסברה המערערת, מעצם סיווגה של החכירה כחכירה מימונית. ההתייחסות לחכירה זו תהא דומה להתייחסות לרכישת נכס מקרקעין. לפיכך, עלות רכישת הזכות על ידי המערערת ניתנת לניכוי בדרך של פחת או בהפחתת שווייה מן התמורה בעת העברת הנכס לאחר. כך נפתר חששה של המערערת כי דמי החכירה לא יותרו לה כלל בניכוי (וראו סמט, בעמ' 762).

חוק התיאומים

18. לאחר שקבענו כי מדובר בענייננו בחכירות מימוניות, איני רואה כיצד ניתן לקבל את טענות המערערת לעניין חוק התיאומים. מסיכומיה של המערערת עולה כי היא עודה מניחה שחכירות המסופים הינן חכירות תפעוליות למצער מבחינה חשבונאית. מובן כי הנחה זו אין לה על מה לסמוך. הקביעה כי מדובר בחכירות מימוניות נסמכה אף על כללי החשבונאות ועל גישות חשבונאיות מקובלות, ואין מקום להבחנה בין גישת המשפט לחכירות אלו לבין הגישה החשבונאית לחכירות אלו. לפיכך, היה על המערערת לרשום את החכירות המימוניות כנכס מיד עם תחילת החכירה ובמקביל לרשום התחייבות לזמן ארוך וכך להתייחס אליהן על כל המשתמע מכך (סמט, בעמ' 761). רישום כזה פותר את כל הקשיים הפרקטיים והתיאורטיים שמעלה המערערת. אשר על כן ברור כי החכירות מהוות נכסים קבועים לפי חוק התיאומים, וזאת גם אם לא הופיעו, בטעות, במאזנה של המערערת ככאלו. משכך מחויבת המערערת בתשלום תוספת בשל אינפלציה בגין נכסים קבועים שמומנו על ידי הון זר (ראו הסבר מפורט בעניין בע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (לא פורסם, 20.11.06) (להלן: עניין פז גז)).

הוצאות מימון

19. טענה אחרונה וחדשה, שהועלתה לראשונה על ידי המערערת במסגרת סיכומי תשובתה בערעור, גורסת כי יש לחלץ מתוך דמי החכירה ששולמו מרכיב של הוצאות מימון, אשר אלו מותרות בניכוי על-פי סעיף 17(1) לפקודה. על פניו נראה כי יש טעם בטענה זו (ראו למשל סמט, בעמ' 762-763), ונראה כי אף המשיב אינו חולק על הטעם בה, אלא על האם יש לה השלכה על המקרה דנן. הסוגיה מעלה שאלות משפטיות ועובדתיות כאחד, ולפיכך התלבטתי האם יש מקום להעלאת טענה זו בשלב כה מאוחר של ההליכים. עם זאת, על מנת לא להגיע לתוצאת מס מעוותת הייתי מציעה להחזיר נקודה זו לדיון בפני בית המשפט המחוזי, אשר בפניו יוכלו הצדדים להשמיע את טענותיהם המשפטיות והעובדתיות בפירוט, והוא אשר יכריע בה.

20. אשר על כן, הייתי מציעה לחברי לדחות את הערעור, מלבד בחינת הסוגיה של הוצאות מימון אשר תוחזר לדיון בפני בית המשפט המחוזי.
ע"א 8301/04

רקע עובדתי

21. הערעור מטעמו של המשיב מעלה אף הוא שתי סוגיות בתחום המיסוי. הסוגיה הראשונה עניינה בניכוי הוצאות מימון בגין הלוואה שיעודה חלוקת דיבידנד. הסוגיה השנייה עוסקת בניכוי הוצאות סקרים ובדיקות.

המערערת חילקה דיבידנד לבעלי מניותיה בשנות המס 1994 ו-1995. אין מחלוקת בין הצדדים כי המערערת רשאית היתה לחלק את הדיבידנדים על פי דיני החברות. מתוך מאזניה של החברה ניתן לראות כי בשנים 1992-1993 השתמשה המערערת ביתרת עודפיה לצורך מימון נכסיה, ולפיכך בשנים 1994 ו-1995 נטלה המערערת הלוואות על מנת לממן את חלוקת הדיבידנדים לבעלי מניותיה. המחלוקת בין הצדדים נסבה על השאלה האם הוצאות המימון בגין ההלוואות שנטלה המערערת לצורך חלוקת הדיבידנדים מותרות בניכוי על-פי סעיף 17 לפקודה, כפי שטענה המערערת, או שמא הן הוצאות שלא שימשו בייצור הכנסה ולפיכך אינן ממלאות אחר דרישות סעיף 17 ואינן מותרות בניכוי, כפי שנטען על ידי המשיב.

הסוגיה השנייה נובעת מהחלטת מוסדות התכנון ורשויות נוספות כי יש צורך בהעתקת הפעילות הקשורה לאחסון מיכלי הגז והדלק במסוף גלילות לאתר חלופי מסיבות בטיחותיות. לצורך בחירת האתר החלופי נבחנו מספר אתרים שנשקלו בהתאם לקריטריונים שונים. לצורך כך בוצעו סקירות כלכליות והנדסיות, נערכו בדיקות הידרולוגיות והערכות שווי ועוד. עבור בדיקות וסקרים אלו שולם כמובן שכר למבצעים השונים. המחלוקת בין הצדדים גם לעניין זה נסבה על יכולתה של המערערת לנכות הוצאות אלו מהכנסתה החייבת בהתאם לסעיף 17 לפקודה.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

22. לעניין ניכוי הוצאות המימון על הלוואות שניטלו לצורך חלוקת דיבידנדים הסתמך בית המשפט על קביעתו בעמ"ה 23/95 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (לא פורסם, 7.6.01). גישתו של בית המשפט היא כי תיתכן שקילות

כלכלית בין נטילת הלוואות למימון פעולתה השוטפת של החברה לאחר שחילקה את עודפיה כדיבידנד לבין שימוש במזומני החברה לצורך הפעילות השוטפת, כאשר נלקחות הלוואות לצורך חלוקת הדיבידנד. לפיכך, במקרים בהם מוכח קשר עקיף בין קרן ההלוואה לייצור ההכנסה יותר בניכוי הוצאות המימון בגין ההלוואה. בית המשפט מנה שלושה תנאים להכרה בקשר עקיף מעין זה: הצטברות רווחים הראויים לחלוקה בחברה לפי דיני התאגידים וכללי החשבונאות; שימוש ברווחים לצורך ייצור הכנסה בעסק; הגבלת גובה ההלוואה בהתאם לגובה הרווח הראוי לחלוקה. בעניין שבפניו קבע בית המשפט כי התקיימו כל התנאים להכרה בקשר העקיף שבין ההלוואות שניטלו לבין ייצור הכנסה ולכן יש להתיר את ניכוי הוצאות המימון.

23. לעניין הוצאות הסקרים קבע בית המשפט כי אכן יש טעם בכל אחת מגישות הצדדים. מחד, נכונה טענתו של המשיב כי מדובר בהוצאות להעתקת מיקומו של "העץ" מניב ההכנסה, להבדיל מהוצאה שנועדה לייצור "פירות על העץ". מאידך, צודקת המערערת בהדגישה את העובדה שבסופו של דבר לא נמצא מקום חלופי למסוף, ולפיכך לכאורה אין לה אפשרות לנכות את הוצאותיה כלל. כן טענה המערערת להבחנה בין רכישת "עץ" חדש לבין מציאת מקום חלופי לשתילתו.

לפיכך נפנה בית המשפט לבחון את גישתה של החשבונאות הפיננסית לסוגיה. בית המשפט הקיש ממצב אשר החשבונאות מכנה אותו כ"שינוי אומדן חשבונאי", המתייחס לשינוי הערכת אורך חייו של נכס קבוע בר פחת. במצב בו למשל הוערך אורח חייו של נכס בחמש שנים, ולקראת סוף השנה התברר כי אין אפשרות לעשות בו עוד שימוש, תותר רישומה של הוצאה שיצאה על רכישת הנכס כולה בדו"ח לסוף אותה שנה. מכך נובע כי גם אם הוצאות הסקרים נועדו להניב יתרון לעסק לכל אורך הזמן הצפוי לשימוש באתר שנבדק, הרי שכאשר הסתבר כי האתר אינו מתאים להעתקת המסוף אליו, יש להתיר את ההוצאה לגביו שכן אין בה עוד כל רכיב של יתרון לעתיד. אשר על כן קבע בית המשפט כי הוצאות הסקרים והבדיקות של המערערת שהוצאו לצורך בחינת אתרים חלופיים למסוף גלילות מותרות בניכוי.

טענות הצדדים

24. לעניין ניכוי הוצאות מימון בגין הלוואות שניטלו לצורך חלוקת דיבידנד, ראוי לפתוח ולהבהיר כי על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעמ"ה 23/95 הוגש ערעור לבית משפט זה וניתן פסק דין ביום 20.11.06. בפסק הדין הפכנו את פסק דינו של בית המשפט המחוזי וקבענו כי לחברת פז-גז לא יותר לנכות את הוצאות המימון שנצמחו

על הלוואות שנטלה על מנת לחלק דיבידנד לבעלי מניותיה. בעקבות פסק דין זה, אשר ניתן לאחר הגשת הערעורים דכאן, ביקשנו את התייחסות הצדדים למה שנקבע בעניין 19 גז.

25. המשיב סבור כי אין כל הבדל בעל משמעות מבחינה עובדתית או משפטית בין עניין 19 גז לעניין דנן. לדעתו לא חל כל חריג המצדיק התרתן בניכוי של הוצאות המימון שנצמחו בגין ההלוואה שנטלה המערערת לצורך חלוקת דיבידנדים.

26. המערערת סבורה כי על עניינה חלים החריגים שהוכרו אף בעניין 19 גז לכלל הקשר הישיר בין נטילת ההלוואה לייצור הכנסה. לטענתה, בעניין דנן מתקיימת השקילות הכלכלית הנדרשת בעניין 19 גז. מנתוני הדו"חות הכספיים אף עולה כי רווחי המערערת לחלוקה עלו על סכום הדיבידנד שחולק לבסוף. כן היא טוענת שעלות מימון חלוקת הדיבידנד בהון עצמי היתה גבוהה יותר מאשר בהון זר מהטעם שלא נמצאו בידי המערערת המזומנים המספיקים לחלוקת דיבידנדים ולפיכך היתה נאלצת למכור רכוש קבוע. המערערת מדגישה כי בניגוד לעניין 19 גז, חלוקתו של הדיבידנד בענייננו נעשתה כחלק ממהלך העסקים השוטף של המערערת, ולא כחלק משינוי מבנה בחברה. עוד טוענת המערערת כי בפני פקיד השומה לא עמדו בעניין זה קשיים בבדיקת התקיימותו של הקשר בין ההלוואה שניטלה לבין מנגנון ייצור הכנסה.

27. בסוגית הוצאות הסקרים והבדיקות לצורך העתקת מסוף גלילות טוען המשיב כי מדובר בהוצאות הוניות בטבען אשר נועדו למציאת קרקע שעליה יוקם אתר חלופי למסוף גלילות. לפיכך, לטעמו, מדובר בהוצאות ליצירת "עץ" חדש או להעתקתו ממקום למקום ולא בהוצאות שנועדו לשמירה על הקיים. לכשתרחש העתקת מסוף פי גלילות לבסוף יהיו הוצאות אלו חלק מעלות רכישת הנכס החלופי. לטענת המשיב, בית המשפט המחוזי קבע שמדובר בהוצאות הוניות ועם זאת התיר אותן בניכוי כהוצאות שוטפות. מאחר שהוצאות הסקרים נועדו לסייע בידי החברה לגבש החלטה ביחס לרכישת נכס, הרי שהוצאות אלו יצטרפו לעלות רכישת נכס ההון גם אם בשלב ראשון המעבר לאתר שנבדק אינו מתגשם. אם בדיעבד יסתבר שנכס ההון בגינו הוצאו ההוצאות מהווה השקעה כושלת יוכר לנישום הפסד הון הכולל את כל ההוצאות שהוצאו בגין רכישת הנכס. בענייננו, לדעת המשיב, לא נותר למערערת הפסד הון שכן ההוצאות בגין הסקרים הן הוצאות אינצידנטליות לנכס שירכש בסופו של יום.

28. המערערת חוזרת וטוענת כי המדובר בהוצאות פירותיות שיש להתיר את ניכויין לפי סעיף 17 לפקודה. לטעמה מדובר בהוצאות ששולמו במסגרת העסקית

הרגילה והנמשכת שלה בכדי לשמור על זרם הרווחים הרגיל הצפוי מהמפעל הממוקם במקרקעין. המערערת מדגישה כי ההוצאות לא הוצאו לצורך רכישת נכס חדש אלא לצורך מציאת אתר חלופי לנכס קיים. לחלופין, גם אם מדובר בהוצאות הוניות, טוענת המערערת כי יש לטפל בהן כשינוי אומדן חשבונאי כפי שקבע בית המשפט המחוזי.

ד"ר

הוצאות מימון בגין הלוואה שניטלה לצורך חלוקת דיבידנד

29. סוגיה זו נידונה, כאמור, בעניין 19 גז. באותו עניין נפסק, כי בהתאם לפסיקה רבת שנים בנושא, יש ככלל לבחון את התקיימותו של קשר ישיר בין הוצאה לבין ייצור הכנסה ולא לאפשר ניכוי הוצאות על בסיס קשר עקיף בין השניים. הועלה החשש כי אימוץ הגישה העקיפה באופן רחב יטיל נטל כבד על המערכת הציבורית ויגרום להתדיינויות רבות בין הנישום לפקיד השומה. עם זאת, נקבע כי לכלל זה יתכנו חריגים שיאפשרו הכרה בקשר עקיף במקרים שיצדיקו זאת, וחריגים אלו יקבעו ממקרה למקרה כפי שנעשה בעבר. כך למשל צוין כי במקרה של שקילות כלכלית בין מימון הוצאות פרטיות על ידי הון עצמי או על ידי הון זר, כך שנוצר קשר עקיף ברור בין כספי המימון לייצור הכנסה, אך מאידך עלות הבחירה של הנישום במימון באמצעות הון עצמי דווקא היא גבוהה, יהיה מקום להכיר במהות הכלכלית של העסקה ולהתיר בניכוי את הוצאות המימון על ההלוואה שנלקחה עבור מימון הוצאות פרטיות. באשר למקרה הפרטי של נטילת הלוואה לצורך חלוקת דיבידנד, הוכרה ייחודיותו של עניין זה בשל כך שמהבחינה המשפטית לא ניתן לחלק דיבידנדים מהון זר אלא רק מהכנסות. עם זאת, באותו מקרה נפסק כי לא יוכר הקשר העקיף בין ההלוואה שניטלה לבין ייצור הכנסה, שכן לא התברר כובד הנטל שיוטל על פקיד השומה בבחינת השאלה האם אכן קיימים רווחים הראויים לחלוקה אצל הנישום מבחינת דיני התאגידים וכללי החשבונאות, והשלכותיו של חוק התיאומים על העניין.

לא ראיתי שיש מקום לדון במסגרת זו מחדש בהלכה זו שנקבעה פה אחד זה מכבר. לפיכך, לא אדון בטענות הצדדים הנוגעות לסוגיה התיאורטית, שכן זו הוכרעה, אלא אבחן את יישומה של הלכת 19 גז על העניין הנידון בפנינו. אציין רק כי על עניין 19 גז הוגשה עתירה לדיון נוסף שטרם הוכרעה.

30. לאחר שבחנתי את נסיבות העניין שבפנינו שוכנעתי כי צודקת המערערת בהבחנה שיצרה בין עניין זה לעניין 19 גז מהבחינה העובדתית, ולפיכך שוכנעתי כי

מקרה זה יכול להיות מוכר כחריג לכלל שאינו מכיר בקשר עקיף בין הלוואה לייצור הכנסה.

בעניין 19 גז הועלה חשש מרכזי להטלת נטל כבד על פקיד השומה שיאלץ לבחון את המבנה המימוני של הפירמה על מנת לקבוע האם אכן ישנו קשר עקיף בין ההלוואות שניטלו לבין ייצור הכנסה. ואכן בעניין שם, בו חולק הדיבידנד במסגרת הליך מיזוג בין שתי חברות על מנת להשוות את שווי שתי החברות המתמזגות, התגלעה מחלוקת בין הצדדים האם בכלל היו בידי החברה שם באיזשהו שלב העודפים הדרושים לצורך חלוקת הדיבידנד כדין. עוד נותרה במחלוקת השאלה האם הציוד והמלאי שנרכשו על ידי החברה שם לא נרכשו למעשה באמצעות הון זר, שאז תזכה החברה לניכוי הוצאות כפול. בנוסף, בעניין שם עלתה טענה כי כל המטרה של מימון הדיבידנדים מהון זר היתה הפחתת מס.

לעומת זאת, המקרה שבפנינו פשוט וברור הרבה יותר, אינו מטיל נטל כבד על פקיד השומה לבחינת התקיימותו של הקשר העקיף, ולמעשה כלל אין מחלוקת עובדתית בין המערערת למשיב. כפי שקבע במפורש בית המשפט המחוזי "אין חולק, כי מבחינת דיני החברות, רשאית היתה המערערת לחלק דיבידנד באותה עת, בלי קשר לתזרים המזומנים שלה בעת החלוקה". מהנתונים הברורים שבמאזני המערערת עולה כי בשנים 1992-1993 השתמשה המערערת בעודפים שהצטברו אצלה כמקור למימון נכסיה, ואילו בשנתיים הבאות, 1994 ו-1995, נטלה המערערת הלוואות על מנת לבצע את חלוקת הדיבידנד. מכאן שישנה שקילות כלכלית ברורה בין המהלך בו נקטה המערערת לבין מהלך בו היתה מחלקת תחילה דיבידנד מתוך עודפיה ואז נוטלת הלוואה לצורך מימון נכסיה. על כך לא חלק אף המשיב. על כך יש להוסיף כי מדו"חותיה הכספיים של המערערת עולה כי יתרת המזומנים שהיתה ברשותה כאשר רצתה לחלק דיבידנד היתה מזערית, ולפיכך לו רצתה לחלק את הדיבידנד מהונה העצמי היתה נאלצת לממש נכסים קבועים בסכום גבוה ביותר, דבר שהיה מוביל, כך ניתן להניח, לעלויות גבוהות של מימון הדיבידנד בהשוואה לנטילת הלוואות למימונו.

הצטרפותן של נסיבות אלו יחדיו במקרה זה, בו אין מחלוקת כלל בין הצדדים ואף ברור מקריאה פשוטה של הדו"חות הכספיים של המערערת, כי למערערת היו רווחים הניתנים לחלוקה אשר הוצאו לצורך ייצור הכנסה, ובשנים העוקבות היא חילקה דיבידנדים העומדים בתנאי דיני החברות והחשבונאות, ללא חולק, אשר מומנו בהון זר עקב יתרה מזערית של מזומנים שהיתה מאלצת אותה לממש רכוש קבוע,

מצדיקים לטעמי להחיל במקרה זה את החריג ולא את הכלל, ולאפשר למערערת לנכות את הוצאות המימון שנצמחו על ההלוואות שנטלה לצורך חלוקת הדיבינדים.

הוצאות סקרים ובדיקות

31. אני סבורה כי בסוגיה זו צדק בית המשפט המחוזי בניתוחו. אכן, כפי שטוען המשיב מדובר בהוצאות הוניות ולא בהוצאות פירותיות. אני רואה מדוע יש להבחין בין הוצאות שהוצאו לצורך רכישת נכס חדש לבין הוצאות שהוצאו לצורך רכישת נכס חדש אשר נועד להחליף נכס קיים. בשני המקרים אלו הוצאות גלוות לרכישת הנכס ולפיכך הוצאות שיצטרפו לעלות רכישת נכס ההון לכשרכישה זו תתממש, ויופחתו ממנו כהוצאות פחת במהלך השנים.

השאלה היא מה דינן של הוצאות אלו כאשר רכישת הנכס אינה מתממשת. טוען המשיב כי יש להמתין לרכישת נכס חלופי כלשהו למסוף גלילות, ובעת הרכישה יתווספו כל הוצאות הסקרים והבדיקות שהוצאו לעלות רכישת הנכס החלופי. אני סבורה כי תוצאה זו הינה הוגנת. מציאת נכס חלופי, בייחוד במקרה כגון זה, יכול להיות עניין מורכב שעלול להימשך שנים רבות. בכל השנים הללו יוותרו הוצאות הסקרים והבדיקות כהוצאות שלא ניתנות להפחתה. לפיכך אני סבורה כי הקונסטרוקציה שבחר בה בית המשפט המחוזי הינה ראויה. ההתייחסות להוצאות לבדיקת ובחינת הנכס תהיה פר נכס. דהיינו, הוצאות לבדיקת נכס מסוים יצטרפו לעלות אותו נכס בלבד. אם הנכס לא נרכש בסופו של דבר יש להתייחס למצב כשינוי אומדן חשבונאי, דהיינו היתרה הבלתי מופחתת של הנכס, שהיא ההוצאות שהוצאו לבדיקתו, תופחת כליל בבת אחת באותה שנה בה הוחלט שלא לרכוש את הנכס (ראו סמט, בעמ' 1609). מאחר שגם המשיב מסכים כי הוצאות אלו היו מופחתות כהוצאות פחת משווי הנכס שהיה נרכש בסופו של דבר, אין למעשה הבדל עקרוני בין שתי הגישות, אלא הבדל של תזמון הפחתת ההוצאות.

32. לסיכום, הייתי מציעה לחברי לדחות את ע"א 10391/04, כאשר בחינת הסוגיה של הוצאות מימון תוחזר לדיון בפני בית המשפט המחוזי, וכן לדחות את ע"א 8301/04.

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

אני מסכים.

המשנה לנשיאה

השופט א' רובינשטיין:

מצטרף אני לחוות-דעתה המקיפה של חברתי השופטת ארבל, שאימצה ברובו הגדול את פסק-דינה המלומד של השופטת (כתארה אז) אופיר-תום. יכולתי להסתפק בהסכמה זו, אלמלא ביקשתי לתרום לחידוד משמעותה של המכירה בה מדובר. המערערת מבקשת להחזיק את החבל בשני קצותיו, והוא סיפור ישראלי כמשל. אכן, יתכנו מקרים – ולעניות דעתי הם המעטים – שבהם ינוכו דמי החכירה לצרכי מס בנסיבות מסוימות. ואולם, לאמיתו של דבר המדובר במציאות הישראלית בחכירה הטבולה בהיבט המשפטי-רעיוני של העיקרון שביסוד סעיף 1 לחוק יסוד: מקרקעי ישראל, הקובע כי "מקרקעי ישראל, והם המקרקעין בישראל של המדינה, של רשות הפיתוח או של הקרן הקיימת לישראל, הבעלות בהם לא תועבר, אם במכר ואם בדרך אחרת". אשר על כן, באה החכירה ל-49 שנים ול-49 שנים נוספות וכיוצא בזה. ראוי היה כי יתקיים הרעיון שביסוד חכירות אלה, כך שהקרקע תשוב בסופה באורח "נקי" לבעלות המדינה, בתנאים שבחוזים; אך המערערת ושכמותה נאבקים בעוז במקום אחר שלא להחזיר את הקרקע בלא תמורה הולמת לשיטתם; המאפיינים ה"רכים" להם טוענת המערערת בסיכומיה בקשר למס, כגון התחייבותה לפנות את המקרקעין, הקביעה כי הבעלות אינה עוברת אליה, הגבלת השימוש, דרישת אישור המחכיר, איסור ההעברה בלא הסכמת המינהל, החזרת המבנים למינהל בתום התקופה – אילו דבקה המערערת בכל אלה כנתינתם, היינו מדברים ב"זכות שכירות (מוגבלת ומצומצמת) בלבד", כלשונה שלה. אבל במציאות (העגומה) אין המערערת דבקה באלה; בצדק מציין המשיב, כי בשעה שבאה עת שינוי ייעודו של המתחם בו עסקינן לכיוון בניה למגורים, הפכה המערערת עצמה כביכול לשותף מלא בו, בעמדה על זכות בעלות בקרקע; והריהי איפוא כאותו אדם הבא לשכור דירה ברחוב הירקון בתל-אביב ושואל את המשכיר, היש בדירה משב רוח בקיץ מהים? והמשכיר אומר בוודאי, הנה הבית והנה הים, ואז שואל השוכר, היש טחב בחורף מהים? והמשכיר משיב: חלילה, איפה הבית ואיפה הים? כך, אוחזת המערערת בחבל בשני קצותיו כאמור, וטוענת דבר

והיפוכו במקומות שונים – בתיק מס לחוד ובתכנון מקרקעין לחוד. אם נרצה, לפנינו השתק שיפוטי ככל משפטו וחוקתו (ראו רע"ב 4224/04 בית ששון נ' שיכון עובדים, פ"ד נט(6) 625). כשם שהמדינה כמייצגת הציבור אמורה לעמוד על זכויותיה הקרקעיות, וכמובן ככל שאלה ימומשו, ינוכה הטעון ניכוי והמערערת לא תצא מן הסתם נפסדת, כך לענין מס הכנסה, בתיקנו שלנו. אמנם ניתן להידרש עיונית להבחנה בין החכרה חוקית להחכרה פיראטית, וכמובן יש בכך אתגר לא קטן (ראו הדרי בהשתתפות סרוסי מיסוי מקרקעין א' (מה' 2, 2000), עמ' 177-180). אך בסופו של יום, במהות, ידענו את העובדות כהוייתן; בחכירה מימונית עסקינן. ככל שחוות הדעת הכללית מטעם המערערת נדרשת דוקנית להסכמי החכירה, הריהי נותרת במישור התיאורטי ולא במציאות הקשה במקומותינו.

אשר על כן, אין כל ספק בנכונות הכרעתו של בית המשפט קמא לענין זה, שנתקבלה על דעת חברתי (כשלעצמי אולי אף הייתי מרחיק לכת מבית המשפט קמא). כללם של דברים: אילולא ביקשה המערערת להציג עצמה כ"שותף הוני" למקרקעין באצטלה זו או אחרת, אולי היו פני הדברים שונים בטענות בתחום המס. לא כן שעה שהיא טוענת לפי נוחותה טענות קוטביות במסגרות שונות. ולבסוף, פשיטא שאין בכל האמור לטעת כל מסמרות בעניין זכויותיה של המערערת במקרקעין מעבר לחוזים שעליהם חתמה.

ש ו ר ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ארבל.

ניתן היום, ט"ז בחשוון תשס"ח (28.10.07).

ש ו ר ט

ש ו ר ט ת

המשנה לנשיאה