

# מלאי, רכוש ושומה

## פרשנות הסכם שומות ופתיחתו מחדש בידי פקיד השומה: המקרה של האחים רויכמן בבית המשפט המחוזי בחיפה < אלכסנדר שפירא

עין – במסגרתו הופחת שיעור מס השבח על יחידים ותאגידיים ל-25%, תוך קביעת חישוב ליניארי לגבי מקרקעין שנרכשו לפני "יום התחילה" (7.11.2001) – פנה אופנהיים לעי-קאב זחאלקה, אז רכז חוליה 8.

בפנייתו ביקש אופנהיים לאשר לחברה לבצע שינוי ייעוד של המקרקעין ממלאי עסקי לרכוש קבוע, תוך שהוא מפנה לאישורו של טובול מ-22.12.1994, וזאת מבלי לנקוט בביטוי "תיקון טעות" בסיווג אלא מדגיש כי הבקשה היא ל"שינוי ייעוד". בבקשתו הבהיר אופנהיים, כי החברה החזיקה במקרקעין מבלי לבצע בהם כל פעילות בנייה או השבחה. כן ביקש, כי שינוי הייעוד יאושר רטרואקטיבית ל-22.12.1994.

בעקבות משלוח הבקשה החל להתנהל מו"מ עם פקיד השומה, במסגרתו גם נבדקו דוחות החברה משנת 1994 ועד שנת 2000. בסופו של יום הושג בין הצדדים הסכם שומות שנחתם ב-5.9.2002 בין החברה, באמצעות אופנהיים, לבין פקיד שומה תל

המתנה את תיקון הדוחות בעמידה בתנאים שונים, לא נעשה דבר והחברה לא חזרה לבקש את תיקון הדוחות. כך, בכל הדוחות בשנים שלאחר מכן נרשמו המקרקעין כמלאי עסקי.

ב-21.8.1995 נחתם בין החברה לבין פקיד השומה הסכם בעניין שומות מס הכנסה לשנים 1991-1994. על הסכם זה חתמה המפקחת מיטל דוידוב ובכך הסתיים הדיון לגבי שומות המס בשנים אלו.

### החלפת המייצג ושינוי הייעוד

בשנת 2002 החליפה החברה את רואי החשבון המטפלים בדוחותיה, ובמקום משרד סומך חייקין החל לייצגה משרד רו"ח ליובושיץ-קסירר (שלימים התמזג לתוך משרד ארנסט אנד יאנג). את הטיפול בעניינה של החברה קיבל רו"ח חגי אופנהיים.

ב-8.4.2002, דהיינו כשבועיים בלבד לאחר פרסום תיקון 50 לחוק מיסוי מקרק-

**ב**חודש ינואר 2017 ניתן פסק הדין של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין רויכמן (ו"ע 2917-11-14). ואלו היו עובדות המקרה. חברת נכסי אשפר הוקמה ב-16.5.1991 על ידי האחים שיר רויכמן ואברהם רויכמן, שכל אחד מהם החזיק ב-50% ממניות החברה. ב-17.5.1991 ("מועד הרכישה המקורי"), דהיינו בסמוך לאחר ייסודה, רכשה החברה מקרקעין ביישוב צורן. מדובר בחטיבת קרקע שייעודה היה לחקלאות ואשר שימשה כפרדס.

בדוחות הכספיים שהגישה החברה בשנים הראשונות לאחר ייסודה, סווגו הזכויות במקרקעין כמלאי עסקי ונרשם בביאור, כי "החברה רכשה קרקע חקלאית ובכוונתה להקים עליה שכונת מגורים. שינוי הייעוד טרם בוצע והבנייה, לפיכך, טרם החלה".

בשנת 1994 פנתה החברה לפקיד שומה תל אביב 1, באמצעות מייצגה, רו"ח ממשוד סומך-חייקין, וביקשה לתקן את הרישום בדוחות, כך שהמקרקעין יסווגו כרכוש קבוע. בין הצדדים נוהלו שיחות ובסופו של דבר, ב-22.12.1994, השיב דודו טובול (אז רכז חוליה 8):

"בינתיים אין אנו מקבלים את טענתיכם כי רכישת המקרקעין נרשמה בטעות כמלאי, עם זאת במידה והקרקע כולה תוחזק עוד מספר שנים לפחות עד 31.12.96 כרכוש קבוע ולא תושבח בדרך יזומה מצדכם, משרדנו י שקול שוב את בקשתכם ובלבד שהחברה תגיש את דוחותיה החל משנת 1991 ותחיל עליה את פרק ב' לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985. מבחינתנו רישום הקרקע כרכוש קבוע במאזן לא יחשב כאירוע מס וזאת מבלי לפגוע באמור בסעיף 1 לעיל".

אין חולק, כי לאחר קבלת מכתב זה,

אלכסנדר שפירא, רואה חשבון ועורך דין



מועד הרכישה וצורך גם הסכם השומות. הפעם שינה המשיב עמדתו: המשיב קבע את יום הרכישה של המקרקעין למועד הרכישה המקורי, דהיינו 17.5.1991. המשיב גם מצא לנכון לבחון מחדש (יחד עם משרד מיסוי מקרקעין נתניה) את העסקאות למכירת מגרשים 205 ו-206, והחליט לפעול על פי סמכותו בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ולתקן את השומות.

בעקבות זאת תוקנו השומות למכירת מגרשים 205 ו-206 ונקבע גם בהן כי יום הרכישה הוא מועד הרכישה המקורי - 17.5.1991. על השומות שהוציא המשיב לשיר לעסקות המכירה משנת 2013, ועל החלטתו לפתוח את השומות במכירת מגרשים 205 ו-206, הגישו העוררים השגות. השגות אלו נדחו. מכאן העררים שהדיון בהם אוחד.

### מתי נרכשו המקרקעין?

המחלוקת בין הצדדים התמקדה בשתי שאלות. האחת, והעיקרית, היא שאלת מועד הרכישה של המקרקעין. לטענת העוררים, הסכם השומות קבע במפורש שינוי ייעוד, כאמור בהוראות סעיף 85 לפקודת מס הכנסה. שינוי ייעוד שכזה מהווה למעשה מכירה של המקרקעין, ועל כן מועד שינוי הייעוד הוא מועד הרכישה. עוד טענו העור-

ררים של העוררים באופן אישי. החברה והעוררים הצהירו למשרדי המשיב (משרדי מיסוי מקרקעין חדרה) על פירוק החברה והעברת הזכויות לעוררים על פי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, דהיינו: העברת זכויות המקרקעין אגב פירוק איגוד מקרקעין, תוך שהאחים שילמו מס רכישה בסך 5.55 מיליון שקל. לאחר מכן, חולקו המקרקעין בין האחים בפטור ממס שבח, כאמור בסעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין.

ב-6.9.2010 נמכר מגרש נוסף, מגרש 206, לחברת י.ח דמרי בנייה ופיתוח. הצהרה על המכירה הוגשה למשיב ב-21.10.2010. בשתי העסקאות הצהירו החברה והעוררים, כי מועד הרכישה הוא 31.12.2000, כלומר: מועד שינוי הייעוד, תוך שהם מתייחסים בהצהרה להסכם השומות עליו חתמו.

בעקבות שתי עסקאות אלו הוציאו משרדי מיסוי מקרקעין נתניה ומשרדי המשיב שומות מס, שבהן הכירו במועד הרכישה הנטען וקבעו את יום הרכישה של המקרקעין ל-31.12.2000, כלומר: מועד שינוי הייעוד על פי הסכם השומות.

ב-2013 ביצע שיר רויכמן מספר מכירות נוספות, בגינן הגיש הצהרות למשרדי המשיב וגם בהן צוין מועד הרכישה כמועד שינוי הייעוד, 31.12.2000. להצהרות צורפו מכתבי לוואי, שערך כותב שורות אלו, ובהם פורט

אביב 1, באמצעות המפקח ליאור רצון. במבוא להסכם השומות נאמר: "הואיל והחברה פנתה לפקיד השומה לשינוי ייעוד המקרקעין שבבעלותה, נכסי המקרקעין בצורן (להלן - 'המקרקעין') ממלאי עסקי לרכוש קבוע". ואילו בסעיפים 1 ו-2 נאמר: "1. שינוי ייעוד המקרקעין בחברה ממלאי עסקי לרכוש קבוע ייקבע ויחול על השפעותיו המצטברות ליום 31.12.2000 וזאת בהמשך להודעת החברה והסכמת פקיד השומה מיום 22.12.1994 (ראה נספח א)". "2. המס החל על הכנסתה החייבת של החברה בגין שומות המס לשנים 1997-2000 לרבות המס בגין שינוי ייעוד המקרקעין עין ממלאי עסקי לרכוש קבוע הינו בסך של 580 אלף שקל כולל ריבית והפרשי הצמדה להיום".

בהתאם לכך, נקבע מועד שינוי הייעוד של המקרקעין ל-31.12.2000 והחברה שילמה את המס המתחייב מהסכם השומות. מאוחר יותר, ייעודם של המקרקעין שונה למגורים והחברה פעלה לחלק את המקרקעין למגרשים. ב-19.7.2010 מכרה החברה את מגרש 205, המהווה חלק מהמקרקעין. על מכירה זו הגישה החברה ב-16.8.2010 הצהרה למשרדי מיסוי מקרקעין נתניה. ב-5.9.2010 הוחלט על פירוקה מרצון של החברה והמקרקעין הועברו על שמותיהם



לשוננו של ההסכם ברורה;  
גם נסיבות כריתת ההסכם  
מתיישבות יותר עם המסקנה  
שכוונת הצדדים היתה  
להסכם בדבר שינוי ייעוד;  
העוררים הסתמכו על האמור  
בהסכם השומות ופעלו על  
סמך ההנחה הנלמדת מלשון  
ההסכם, כי מדובר בשינוי  
ייעוד, כאשר על הסתמכות  
זו יש להגן; וגם המשיב עצמו  
פירש את ההסכם כהסכם  
לשינוי ייעוד



**היות שהמשיב קיבל מלכתחילה את כל המידע הרלוונטי לשומות נשוא מכירת אותם מגרשים, הרי שדומה, כי אפילו היה מקום לקבל את עמדת המשיב בדבר אופן פירושו של הסכם השומות - חובת ההגינות המוטלת על המשיב ואינטרס ההסתמכות של העוררים מחייבים את המסקנה, כי המשיב לא היה רשאי לתקן את השומות**

עין במובן סעיף 85 לפקודת מס הכנסה, ולא על תיקון רטרואקטיבי של הדוחות. לשונו של ההסכם ברורה (שכן ההסכם נוקט שוב ושוב בביטוי "שינוי ייעוד"); גם נסיבות כריתת ההסכם מתיישבות יותר עם המס־קנה שכוונת הצדדים היתה להסכם בדבר שינוי ייעוד; העוררים הסתמכו על האמור בהסכם השומות ופעלו על סמך ההנחה הנלמדת מלשון ההסכם, כי מדובר בשינוי ייעוד, כאשר על הסתמכות זו יש להגן; וגם המשיב עצמו פירש את ההסכם כהסכם לשינוי ייעוד.

לאור קביעה זו, התייטר למעשה הדיון בשאלה האם בדין תיקן המשיב את השומות שהוציא בגין מכירת מגרשים 205 ו-206. עם זאת, השופט סוקול הוסיף והתייחס להוראות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין עניין, כי היות שהמשיב קיבל מלכתחילה את כל המידע הרלוונטי לשומות נשוא מכירת אותם מגרשים (ובכלל זאת את המידע ביחס להסכם השומות), הרי שדומה, כי אפילו היה מקום לקבל את עמדת המשיב בדבר אופן פירושו של ההסכם השומות - חובת ההגינות המוטלת על המשיב ואינטרס ההסתמכות של העוררים מחייבים את המסקנה, כי המשיב לא היה רשאי לתקן את השומות. ●

לקבוע מועד רכישה חדש. עוד טען המשיב, כי מלוא העובדות התבררו לו רק לאחר הגשת ההצהרות ביחס לעסקות המכר משנת 2013. על כן, משהתבררו העובדות, התברר, כי השומות למגרשים 205 ו-206 הוצאו בטעות ועל כן היה המשיב מוסמך לתקן.

ועדת הערר, מפי היו"ר השופט רון סוקול (בהסכמת עו"ד ושמאי מקרקעין ד' מרגליות ועו"ד ד' שמואלביץ), קיבלה את הערר.

בראשית הדברים, ולאחר שניתח את הוראות החוק הרלוונטיות, נדרש השופט סוקול בהרחבה לבחינת לשונו של ההסכם השומות, נסיבות חתימתו ואומד דעתם של הצדדים, וזאת בין היתר לאור עדותם של אופנהיים מטעם העוררים למול עדותו של רצון מטעם המשיב. בין היתר התייחס לעו"ד בדה שהדיונים עם רצון נוהלו ללא רישום פרוטוקל (וראו בעניין זה את ביקורתו של מרגליות בחוות דעתו), ולכך שרצון ערך את התרשומת ביחס להסכם השומות ארבעה חודשים לאחר חתימתו ומעולם לא מסר אותה לחברה ולמייצגה.

השופט סוקול קבע, כי ממכלול הראיות מתחייבת המסקנה, כי בהסכם השומות הוסכם על שינוי ייעוד של המקרקע-

רים, כי המשיב קיבל את עמדתם כאשר אישר את מועד הרכישה בשומות למכירת מגרשים 205 ו-206.

השנייה, האם המשיב רשאי היה לתקן את השומות שהוצאו לעסקאות מכירת מגרשים 205 ו-206, דהיינו: האם התקיימו התנאים הקבועים בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין לתיקון שומות. העוררים הדגישו, כי כל העובדות וכל הנתונים היו בידי המשיב לפני הוצאת השומות למגרשים 205 ו-206 ועל כן, משקיבל את עמדת העוררים לגבי מועד הרכישה, לא היה מוסמך לתקן את השומות בשנת 2013.

המשיב סבר, כי לא נפל כל פגם בהחלטותיו. לדבריו, ההסכם השומות לא מהווה אישור לשינוי ייעוד במובן סעיף 85 לפקודת מס הכנסה. לטענתו, יש לבחון את ההסכם השומות לאור השתלשלות ההליכים משנת 1994. לדבריו, בשנת 1994 הגישה החברה בקשה לתיקון הדוחות. הבקשה אושרה במלואה והסכם השומות מהווה אישור למי-לוי התנאים לתיקון הדוחות ולא אישור על מכירה רעיונית של המקרקעין. ההסכמה שיראו את שינוי הייעוד מ-31.12.2000, נועדה אך ורק להסביר את חבות המס בעקבות האישור המאוחר לתיקון הדוחות, חבות הנובעת מתיאומי אינפלציה, ולא נועדה