



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ
באמצעות ב"כ עוה"ד יניב שקל וטלי יהושע

המערערת

נגד

פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
באמצעות ב"כ עוה"ד קמיל עטילה ועו"ד יהודה ליבלין-
פרקליטות המדינה.

המשיב

2

3

פסק דין

4

5 לפני ערעורים על שומות שקבע המשיב לשנות המס 1999 ו – 2000 (עמ"ה 1114/05) ושומה שקבע
6 המשיב לשנת המס 2001 (עמ"ה 1094/07).

6

7

8

רקע ותיאור המחלוקות בין הצדדים

9

המערערת עוסקת בבניה.

10

11

12 בדין וחשבון לשנת המס 1999 שהגישה ביום 31.12.2000 הצהירה המערערת על "רווח מותאם לצרכי
13 מס הכנסה לאחר יישום חוק התיאומים" בסך 14,550,306 ₪ (להלן: "הדו"ח המקורי").

14

15 ביום 6.5.2002 הגישה המערערת דין וחשבון לשנת המס 1999 בו הצהירה על "רווח מותאם לצרכי
16 מס הכנסה לאחר יישום חוק התיאומים" בסך 2,719,769 ₪ בלבד (להלן: "הדו"ח המתקן"). זאת,
17 לאחר שיישמה את הוראות סעיף 18 (ד) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן:
18 "הפקודה") באופן שונה מהאופן בו יישמה אותו בדו"ח המקורי. בנוסף העריכה המערערת את שווי
19 של חלק ממלאי הקרקעות שהיו ברשותה כנמוך מעלות הרכישה ובהתאם תבעה הפרשה בגין ירידת
20 ערך בסך 3,833,664 ₪.

21

22 בדין וחשבון לשנת המס 2000 שהגישה ביום 6.6.2002 הצהירה המערערת על "הפסד מותאם לצרכי
23 מס הכנסה לאחר יישום חוק התיאומים" בסך 1,298,769 ₪. זאת, לאחר יישום הוראות סעיף 18 (ד)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 לפקודה באופן בו יישמה המערערת הוראות אלה בדו"ח המקורי. בנוסף תבעה המערערת הפרשה
2 נוספת לירידת ערך מלאי הקרקעות שהיו ברשותה בסך 5,675,879 ₪.

3
4 בדין וחשבון לשנת המס 2001 שהגישה ביום 12.12.2002 הצהירה המערערת על "הפסד מותאם
5 לצרכי מס חברות להעברה" בסך 24,029,670 ₪. זאת לאחר יישום הוראות סעיף 18 (ד) לפקודה
6 באופן בו יישמה המערערת הוראות אלה בדין וחשבון המתקן לשנת המס 1999. בנוסף תבעה
7 המערערת הפרשה נוספת לירידת ערך מלאי הקרקעות שהיו ברשותה בסך 1,773,000 ₪.

8
9 המשיב דחה את הדו"ח המתקן וקבע כי הכנסתה החייבת של המערערת בשנת המס 1999 הינה
10 24,484,630 ₪. כן דחה המשיב את הדין וחשבון לשנת המס 2000 וקבע כי הכנסתה החייבת של
11 המערערת בשנת מס זו הינה 16,178,922 ₪. גם את הדין וחשבון לשנת המס 2001 דחה המשיב וקבע
12 כי בשנת מס זו היה למערערת הפסד בסך 11,929,670 ₪ בלבד.

טענות המערערת

זכות להגיש דו"ח מתוקן

13
14
15
16
17
18 א. למערערת התברר כי בדו"ח המקורי הווננו הוצאות מימון למלאי הקרקעות הפנויות והווננו
19 הוצאות מימון והוצאות הנהלה וכלליות למלאי הדירות הגמורות שהיו למערערת. זאת,
20 למרות שהקרקעות הפנויות שלא שימשו לבניה אלא למכירה והדירות הגמורות אינן
21 בבחינת "יחידות עבודה". כמו כן, התברר למערערת כי חלק ממלאי הקרקעות הפנויות
22 מוצג בערכי עלות, העולים על שווי השוק של אותן קרקעות בהתאם לחוות דעת שמאיות
23 שנתקבלו בגינן, בניגוד לכללי החשבונאות המקובלים. לפיכך, הגישה המערערת את הדו"ח
24 המתקן בו בוצעה הפחתת ערך למלאי הקרקעות, וכן תוקן יישומו של סעיף 18 (ד) לפקודה
25 לעניין מלאי הקרקעות הפנויות ומלאי הדירות הגמורות, בדרך של התרת הוצאות המימון
26 והוצאות ההנהלה וכלליות כהוצאה שוטפת. התיקונים בדו"ח המתקן בוצעו על מנת להציג
27 נכונה את תוצאותיה הכספיות ואת התוצאות לצרכי מס, מבלי שחל שינוי בכוונות,
28 בתוכניות או בציפיות של המערערת ביחס לקרקעות הפנויות ולדירות הגמורות שהיו בעת
29 הגשת הדו"ח המקורי. בהוראות הפקודה אין הנחייה מפורשת לעניין תיקון דו"חות אולם
30 בתי המשפט הכירו בזכותו של נישום להגיש דו"ח מתקן, כל עוד לא נעשו שומות סופיות
31 כבענייננו. לעניין זה מוסיפה המערערת ומדגישה כי במסגרת הדו"ח המתקן לא תוקן סיווג
32 הקרקעות אלא אך יישום הוראות התקינה החשבונאית והוראות המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

יישום הוראות הפקודה ביחס לקרקעות פנויות

- 1
2
3 ב. המערערת, חברה וותיקה אשר בפעילותה בתחום הבניה פועלת כיום, קבלן מבצע וסוחרת
4 בקרקעות. בשנים הרלבנטיות החזיקה המערערת במלאי קרקעות שרכשה, חלקו היה זמין
5 לבניה מיידית, חלקו יועד לבניה לאחר הליך הכנה, חלקו יועד למכירה וחלקו נרכש
6 כהזדמנות עסקית עוד בטרם התברר ייעודו. בהתחשב במגוון הפעילות שלעיל החזיקה
7 המערערת ברשותה קרקעות פנויות שלא יועדו לבניה לפי הפירוט שלהלן: (1) מגרש בחולון
8 הידוע כגוש 6872 חלקה 20; (2) מגרש בחולון (ח – 370) הידוע כגוש 6871 חלקה 80; (3)
9 מגרשים באשדוד "צומת הנמל" ו"קרביס" הידועים כגוש 465 חלקה 279 תת חלקות 1 ו –
10 (4) מגרשים בנתניה (בית החלוצים) "יונגרמן" ו"אייזמן" הידועים כגוש 8265 חלקות 8,
11 (5) מגרש במרכז מסחרי ראשל"צ "חזות" הידוע כגוש 6097 חלקה 202; (6) מגרש בנשר
12 הידוע כגוש 11210 חלקה 14; (7) מגרש ברמת גן "בית פרמא" הידוע כגוש 6109 חלקות 225
13 – 228 וחלק מחלקה 224; (8) מגרש בנתניה "נוי ליי" הידוע כגוש 8569 חלקה 56; (9) מגרש
14 ברמת גן "בוכהלטר" הידוע כגוש 6128 חלקה 180; (10) מגרש בנתניה "ראשא" הידוע כגוש
15 8245 חלקות 6 ו – 10; (11) מגרש בנתניה "ואדקו" הידוע כגוש 8252 חלקה 157; (12)
16 מגרשים באזור הידועים כגוש 6004 חלקה 43 מגרש 2027 וגוש 6039 חלקה 108 מגרש 306
17 (להלן: "הקרקעות הפנויות").
18
19 לטענת המערערת ככל שמדובר בקרקעות הפנויות פועלת היא כסוחרת קרקעות ומלאי
20 הקרקעות הפנויות הינו מלאי עסקי למסחר שלגביו יותרו הוצאות מימון בניכוי ככל הוצאה
21 שוטפת בהתאם להוראות סעיף 17 לפקודה, וממילא אין להחיל על הקרקעות הפנויות את
22 הוראות סעיף 18 (ד) לפקודה, העוסק בהוצאות מימון בניה של יחידות עבודה. משכך,
23 טוענת המערערת, אף שמלאי הקרקעות הפנויות לא נמכר בשנת המס המדווחת יש להכיר
24 בהוצאות המימון כהוצאה שוטפת בשנת המס המדווחת.
25
26 לחילופין טוענת המערערת, כי אף אם ייקבע כי קרקע פלונית לא נועדה למסחר בשנות המס
27 הרלבנטיות, עדיין אין הוראותיו של סעיף 18 (ד) לפקודה שוללות את ניכוי הוצאות המימון
28 בגינה, מאחר שסעיף 18 (ד) לפקודה הינו סעיף ייחוס ואינו סעיף עיתוי. ההוראות הנוגעות
29 לעיתוי התרת ההוצאה מצויות בסעיף 8 (א) לפקודה, אשר במפורש אינו עוסק בקרקעות
30 פנויות אלא בעבודות בנייה ממושכות שאורכות מעל שנה.
31
32 מוסיפה המערערת וטוענת כי משסעיף 18 (ד) לפקודה אינו משנה את מועד ההכרה
33 בהוצאות מימון הקרקעות שטרם החלו לשמש בבניה, וסעיף 8 לפקודה אף הוא אינו חל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 על קרקעות אלה, ניתן להכיר בהוצאות מימון הקרקעות על פי הוראות סעיף 17 לפקודה
2 ובהתאם לעקיבה אחר עקרונות חשבונאיים מקובלים המתירים את הוצאות המימון באופן
3 שוטף.

יישום הוראות הפקודה ביחס לדירות גמורות

4
5
6
7 ג. בשנת 1999 החזיקה המערערת בדירות גמורות שלא נמכרו. לטענתה, אין להוון הוצאות
8 מימון, הנהלה וכלליות על מלאי הדירות הגמורות מאחר ואין מדובר ב"יחידת עבודה"
9 כמשמעותה בסעיף 18 (ד) לפקודה, אלא להתיר את ההוצאות בניכוי בהתאם להוראות
10 העיתוי הקבועות בסעיפים 8א או 17 לפקודה.

הצגת קרקעות פנויות על פי הנמוך מבין העלות והשווי

11
12
13
14 ד. לחלק מהקרקעות הפנויות בוצעה הערכת שווי על ידי שמאי מקרקעין ונמצא כי שווי השוק
15 של המגרשים נמוך מעלותם. בגין ירידת הערך של חלק מאותן קרקעות בוצעה בספרי
16 המערערת הפרשה לירידת ערך אשר נזקפה לדו"ח רווח והפסד בשנות המס שבערעור. למעט
17 הוראות סעיף 8א לפקודה שאינן חלות על הקרקעות הפנויות, אין הוראה בפקודה השוללת
18 ניכוי הוצאה הכרוכה בהצגת מלאי קרקעות על פי הנמוך מבין העלות והשווי.

ייחוס הוצאות מימון נוספות עקב כריתת הסכם שומה

19
20
21
22 ה. ביום 22.3.1995 חתמה המערערת על הסכם עסקה משותפת בינה לבין טווינסטד
23 אינווסטמנט בע"מ וקונס בע"מ במסגרתה רכשו הצדדים מגרש בגבעת שמואל לבניית
24 בניינים ומכירתם (להלן: "המיזם"). חלקן של השותפות במיזם היה 40% למערערת, 12%
25 לטווינסטד ו- 48% לקונס, כאשר טווינסטד הגבילה את השקעתה במיזם ל- 1 מיליון
26 דולר ואילו קונס הגבילה את השקעתה במיזם ל- 4 מיליון דולר. המערערת התחייבה
27 להשקיע כל סכום נוסף שיהיה דרוש לביצוע העסקה המשותפת מעל הסכומים שיתקבלו
28 מההלוואות בליווי הבנקאי והפיננסי. ביום 7.5.2000 נכרת בין הצדדים הסכם לסיום
29 העסקה המשותפת ונקבע שההשקעות של טווינסטד וקונס יוחזרו להן כשהן משוערכות
30 ליום ההסכם ובנוסף תקבלנה טווינסטד וקונס את חלקן ברווחים הקיימים ו/או העתידיים
31 הצפויים במיזם בסך כולל של \$1,300,000.

32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

ביום 7.2.2005 נחתם הסכם שומות בין המשיב לבין המערערת להסדרת סיווג ומיסויים של התשלומים לטווינסטד וקונס (להלן: "הסכם השומה"). בהסכם האמור נקבע שטווינסטד וקונס היו מלוות והתשלומים ששולמו להן הינם תשלום הוצאות מימון. משכך ומשהמיזם כולו יוחס למערערת יש להתיר בניכוי את מכלול הוצאות המימון שנצברו במיזם ולא רק 40%, במיוחד כאשר המערערת נשאה במלוא עלויות אלה. הכרה ב – 40% מהוצאות המימון שעה שהמערערת נושאת בחבות מס ביחס ל – 100% מהכנסות המיזם, נוגדת את עקרון ההקבלה ותוצאתה אינה מתיישבת עם החובה ל"מס אמת". לפיכך, בשנת המס 2000 יש לייחס למערערת הוצאות מימון נוספות בסך 12,886,365 ₪ המהווים את יתרת הוצאות המימון שנצברו בספרי המיזם.

טענות המשיב

א. סעיף 18 (ד) (2) (ב) לפקודה מסדיר את התנאים להתרה בניכוי של הוצאות ריבית בגין קרקע שהיא מלאי עסקי אצל נישום שעיסוקו הוא בבניה של יחידות עבודה שבשנת מס היו לו או שהיו בביצועו יחידות עבודה או קרקע שהיא מלאי עסקי. סעיף זה כמו יתר ההוראות בסעיף 18 לפקודה מסייג את הוראות סעיף 17 לפקודה העוסק בניכוי הוצאות מהכנסתו של נישום. על פי הוראות סעיף 18 (ד) (2) (ב) (1) לפקודה לכל "יחידת עבודה" או "קרקע שהיא מלאי עסקי" יש לזקוף חלק יחסי מהוצאות הריבית המותרות בניכוי לפי סעיף 17, לפי הנוסחה שנקבעה בסעיף 18 (ד) (2) (ב) כאשר זקיפת ההוצאה לכל אחת מיחידות העבודה או הקרקע משמעותה, היוונה לעלות הקמת יחידת העבודה או רכישת הקרקע. בכך למעשה מוצמדת התרת ניכוי ההוצאה לעיתוי הדיווח על ההכנסה מאותו רכיב אליו נזקפה ההוצאה. דהיינו, ההוצאות שייזקפו כנגד "יחידת עבודה" ו/או כנגד "קרקע" שהיא מלאי עסקי" שמועד הדיווח על ההכנסות מהן טרם חל, לא יותרו בניכוי אלא בשנת המס שבה דווח על ההכנסות מהן.

ב. בשנות המס שבערעורים עסקה המערערת בבניית יחידות עבודה כהגדרתן בסעיף 18 לפקודה והיו לה יחידות עבודה וקרקעות שהן מלאי עסקי, לפיכך, חלות על המערערת הוראות סעיף 18 (ד) לפקודה, החל על "נישום שעיסוקו הוא בבניה של יחידות עבודה, שבשנת מס פלונית היו לו או שהיו בביצועו יחידות עבודה או קרקע שהיא מלאי עסקי". מכל מקום, בשנות המס שבערעורים החילה המערערת על פעילותה את הוראות סעיף 18 (ד) לפקודה, ועל כן מנועה היא מלטעון אחרת כעת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

- 1 ג. אפילו הייתה המערערת עוסקת גם במסחר בקרקעות כטענתה, אין בכך כדי להוציא את
2 פעילותה בתחום זה מתחולתו של סעיף 18 (ד) (2) (ב) לפקודה. זאת, משום שסעיף 18 (ד) (2)
3 (ב) לפקודה חל על קרקע המהווה מלאי עסקי אצל נישום שעיסוקו בבניית יחידות עבודה
4 ללא צורך בבירור ייעוד הקרקע. לכך יש להוסיף, כי המערערת עצמה החילה על תחום
5 עיסוק נטען זה את הוראות סעיף 18 (ד) (2) (ב) לפקודה, ולכן מנועה היא מלטעון כעת
6 אחרת.
- 7
- 8 ד. בשנות המס הרלבנטיות לא עסקה המערערת בסחר בקרקעות ומכל מקום הקרקעות
9 הפנויות לא נכללו בפעילותה המסחרית בכובעה כ"סוחרת קרקעות". קרקעות אלה נרכשו
10 בין השנים 1993 – 1995 ולפי עדותו של מר חכשורי עד 1998 פעלה המערערת כקבלן ולא
11 כסוחרת קרקעות, דהיינו הקרקעות הפנויות נרכשו מתוך כוונה לבנות עליהן, ולכך
12 אינדיקציות רבות נוספות.
- 13
- 14 ה. אפילו יימצא שסעיף 18 (ד) לפקודה לא חל על הקרקעות הפנויות, אין המערערת רשאית
15 לנכות בשנת 1999 את הוצאות הריבית שנזקפו לקרקעות הפנויות בשנים קודמות.
- 16
- 17 ו. דירות שבנייתן הושלמה וטרם נמכרו מהוות "יחידת עבודה" כהגדרתה בסעיף 18 (ד)
18 לפקודה, ועל כן, יש להחיל את הוראות סעיף 18 (ד) לפקודה גם על דירות אלה.
- 19
- 20 ז. משעיסוקה של המערערת הינו בניית דירות ומכירתן, חלות עליה הוראות סעיף 8א (ג) (2) (ג)
21 לפקודה, הקובעות הסדר מיוחד להתרת הפסד לפיו הפסד מבניין לא יובא בחשבון לעניין
22 קביעת ההכנסה החייבת בשנות המס שלפני שנת המס בה היה הבניין ראוי לשימוש.
23 הוראות אלה מסייגות את הכללים החשבונאיים המקובלים בדבר הצגת ערכו של מלאי
24 עסקי לפי הנמוך מבין שווי שוק ועלות. לפיכך, כל עוד לא הגיעו הקרקעות המוחזקות בידי
25 המערערת לכדי בניין הראוי לשימוש אין להכיר בהפרשה לירידת ערך בגינן.
- 26
- 27 ח. אין בפקודה הוראה המקנה לנישום זכות להגיש דין וחשבון מתקן, עם זאת הפסיקה הכירה
28 בכך שבנסיבות מסוימות רשאי נישום לתקן דין וחשבון שהוגש בכפוף למגבלת מועד ולתום
29 לב של הנישום בעת הרישום המקורי ובעת שהתבקש התיקון, ובכל מקרה מדובר באפשרות
30 מצומצמת. במקרה כאן, ביקשה המערערת לתקן את הדין וחשבון של שנת המס 1999 נוכח
31 שינוי שחל בשנת 2000 בתקינה החשבונאית ובהחלטת המערערת ליישם את התיקון האמור
32 כבר בדין וחשבון של שנת המס 1999, אלא שהתקינה החדשה אינה חלה על שנת המס 1999



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 ובפועל לא יושמה על ידי המערערת, וממילא לא היה מקום לתיקון הדין וחשבון של שנת
2 1999. לכך יש להוסיף כי כללי החשבונאות המקובלים חלים מקום שאין בפקודה הוראות
3 אחרות ומשמצאנו שיש בפקודה הוראות אחרות בקשר למיסוי קבלנים, לא הייתה
4 המערערת רשאית להחיל עליה את כללי החשבונאות המקובלים וממילא לא הייתה רשאית
5 לתקן את הדין וחשבון לשנת המס 1999.

6
7 על אלה יש להוסיף כי התיקון של הדין וחשבון לשנת המס 1999 מבוסס על שינויים
8 בהערכה או בכוונות הסובייקטיביות של המערערת שנתקבלו ונתגבשו הרבה אחרי השנה
9 בה נחתם הדין וחשבון, ממילא אין בתיקון הדין וחשבון כדי לשקף את הערכותיה של
10 המערערת בזמן אמת.

11
12 ט. יש לדחות את טענות המערערת לפיהן יש להתיר לה לנכות את חלקן של שותפותיה
13 בהוצאות המיזם. בדין וחשבון לשנת המס 2000 לא תבעה המערערת להתיר לה הוצאה בגין
14 חלקן של השותפות בהוצאות המיזם. גם בדיונים על ההשגה שהגישה על השומה שנקבעה
15 לה בשנת המס 2000 לא העלתה המערערת את טענתה האמורה. יתר על כן, בין המשיב לבין
16 המערערת נכרת הסכם שומה לפיו הוסדרה השומה של המערערת באופן סופי ומוחלט
17 ובמסגרתו אין למצוא הסכמה לפיה רשאית המערערת לזקוף כהוצאות ריבית את חלקן של
18 השותפות בהוצאות המיזם של המיזם. נוכח אלה, מנועה המערערת מלהעלות טענה זו
19 כעת. על כך יש להוסיף, כי בהחלטה מיום 2.11.2010 נקבע שהמערערת מנועה מלהעלות
20 לראשונה בערעור טענות חדשות שמקומן בהליך השומתי ולמצער עובר לחתימת ההסכם.

21
22 לגופו של עניין, טוען המשיב כי הוצאות המיזם התחלקו בין השותפות עד ליום 7.5.2000
23 המועד בו נכרת ההסכם לפיו רכשה המערערת את חלקי השותפות במיזם והפכה לבעלים
24 יחידים של המיזם, ואין בהסכם השומה שנכרת בין המערערת לבין המשיב כדי לשנות מצב
25 דברים זה.

דיון

הקרקעות הפנויות

30
31 1. מטיעוני הצדדים עולה כי המחלוקת העיקרים נוגעת לשאלה האם יש להוציא מתחולתו של
32 סעיף 18 (ד) לפקודה את הקרקעות הפנויות, כטענת המערערת, או שמא יש להחיל על
33 הקרקעות הפנויות את הוראות סעיף 18 (ד) לפקודה, שזו לשונו:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 "סייגים לניכוי הוצאות מסוימות

2 (ד)

3
4 (1) בסעיף זה –

5 "יחידת עבודה" –

6 (1) מבנה שמשך בנייתו עולה על שנה כולל מרכיביו שמשך ביצועם כאמור ולרבות

7 עבודות כאמור בפסקה (2) המהוות חלק ממנו, ואם הוא נכס הון – כשטרם החל

8 לשמש בייצור הכנסה במחצית הראשונה של שנת המס או תקופת השומה

9 המיוחדת, והכל בין שההכנסה ממכירתו היא הכנסה לפי סעיף 2 (1) ובין שהיא

10 ריווח הון או שבח;

11 (2) עבודות חפירה, ביוב, סלילת כבישים או דרכים, ועבודות עפר – שמשך ביצועם

12 עולה על שנה;

13 "הוצאות ריבית" – ריבית והפרשי הצמדה המותרים בניכוי על פי סעיף 17 וכן

14 ריבית והפרשי הצמדה של הון ששימש לבניה או לרכישה של נכס הון, ...

15 "הכנסות אחרות" – הכנסות שלא מאחד מאלה:

16 (1) מכירת יחידת עבודה;

17 (2) מכירת קרקע;

18 (3) ריבית והפרשי הצמדה על הלוואות שניתנו למוסד כספי, למדינה...

19 (4)....

20 ...

21 "הוצאות הנהלה וכלליות" – כל הוצאה שאיננה בגדר הוצאות ריבית והנישום

22 איננו נוהג ליחסה במישרין ליחידת עבודה, לקרקע או להכנסות אחרות.

23
24 (2) נישום שעיסוקו הוא בבניה של יחידות עבודה, שבשנת מס פלונית היו לו או שהיו

25 בביצועו יחידות עבודה או קרקע שהיא מלאי עסקי, ייזקפו הוצאות ההנהלה וכלליות

26 והוצאות ריבית שהיו לו באותה שנת מס לכל יחידת עבודה או קרקע כאמור, כלהלן:

27
28 (א) לכל יחידת עבודה ייזקף חלק יחסי מהוצאות ההנהלה וכלליות, שהוא כיחס שבין

29 סכום ההוצאות שהוציא הנישום בשנת המס לביצוע אותה יחידת עבודה, לבין סך כל

30 ההוצאות שהוציא באותה שנת מס לביצוע כל יחידות העבודה בתוספת סכום

31 ההכנסות האחרות שהיו לו בשנת המס;

32
33 (ב)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

- 1 (1) לכל יחידת עבודה או קרקע ייזקף חלק יחסי מהוצאות הריבית, שהוא כיחס שבין
2 סך כל ההוצאות המצטברות שהוציא הנישום עד תום שנת המס לביצוע אותה יחידת
3 עבודה או לרכישת אותה קרקע, לבין סך כל ההוצאות המצטברות שהוציא עד תום
4 שנת המס לביצוע כל יחידות העבודה ולרכישת כל הקרקעות בתוספת סכום ההכנסות
5 האחרות שהיו לו בשנת המס;
6 לעניין זה, "הוצאות לביצוע יחידת עבודה ולרכישת קרקע" – לרבות הוצאות שיש
7 לזקפן ליחידת עבודה ולקרקע על פי סעיף זה, עד תום שנת המס הקודמת;
8
9 (2) יתרת הוצאות ריבית שלא נזקפה כאמור בפסקה (1) תותר בניכוי כך שחלק ממנה,
10 שהוא כיחס שבין הכנסה מועדפת כמשמעותה בסעיף 18 (ג) לסך כל ההכנסות
11 האחרות ייחס להכנסה מועדפת כאמור."
12
13 2. סעיף 18 (ד) (2) לפקודה יצר הבחנה בין הוצאות הנהלה וכלליות שהוצאו בקשר עם "יחידת
14 עבודה" (סעיף 18 (ד) (2) (א) לפקודה) לבין הוצאות ריבית שהוצאו בקשר עם "יחידת
15 עבודה" (סעיף 18 (ד) (2) (ב) וקבע הסדר מיוחד לכל אחד מסוגי ההוצאות האמורים.
16
17 ברישא של סעיף 18 (ד) (2) נקבע כי הוראות סעיפים קטנים (א) ו – (ב) יחולו על "נישום
18 שעיסוקו הוא בניה של יחידות עבודה" שבשנת מס פלונית היו לו או היו בביצועו "יחידות
19 עבודה" או "קרקע שהיא מלאי עסקי". בסעיף 18 (ד) (1) (1) הגדיר המחוקק "יחידת עבודה"
20 כמבנה שמשך בנייתו עולה על שנה. ממילא נראה כי סעיף 18 (ד) (2) לפקודה חל על קבלן
21 המחזיק קרקע שעליה בונה הוא בניין שלבנייתו נדרשת תקופה העולה על שנה.
22
23 3. דומה שביחס למשמעות זו של סעיף 18 (ד) (2) לפקודה אין מחלוקת בין המערערת לבין
24 המשיב ואולם חלוקים הם בשאלה האם המונח "קרקע שהיא מלאי עסקי" כולל רק קרקע
25 המיועדת לבנייה על ידי הקבלן/הנישום (להלן: "הקבלן") כטענת המערערת, או שמא
26 מדובר בכל קרקע שהיא מלאי עסקי, גם אם אינה מיועדת לבניה על ידי הקבלן, כטענת
27 המשיב.
28
29 בנסחו את סעיף 18 (ד) (2) לפקודה לא הבחין המחוקק בין קרקע שהיא מלאי עסקי
30 המיועדת לבניה לבין קרקע שהיא מלאי עסקי שאינה מיועדת לבניה. לפיכך, נראה כי לשון
31 סעיף 18 (ד) (2) מתיישבת עם הפרשנות שמציע המשיב.
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 אשר לתכלית החקיקה. בנסחו את סעיף 18 (ד) לפקודה ביקש המחוקק לייצור הקבלה בין
2 הדיווח על הכנסות מעבודת בנייה שמשך ביצועה עולה על שנה, כאמור בסעיף 8א (ב)
3 לפקודה, לבין הדיווח על הוצאות מעבודת בניה שמשך ביצועה עולה על שנה.
4

5 בע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (פורסם בתקדין)
6 (להלן: "עניין אינטרבילדינג") דן בית המשפט העליון בפרשנות ובאופן יישום סעיף 18 (ד)
7 (2) (ב) לפקודה, ובין היתר נקבע בדעת רוב (פסקה 13 לפסק דינו של כבוד השופט ח'
8 אריאל):

9
10 "אמנם חקיקת סעיף 18 (ד) קשורה קשר הדוק לסעיף 8א, כפי שמסביר
11 א. רפאל בספרו מס הכנסה (מהדורה שלישית, 1995, כרך ראשון) 623:
12 התעורר החשש שמא נישומים, שהדיווח על הכנסותיהם כפוף להוראות
13 סעיף 8א, ינצלו את קשיי המעקב והייחוס של ההוצאות הכלליות
14 האמורות על מנת לעקוף את הוראות החוק. ניצול כזה אפשרי על ידי
15 ייחוסן של אותן הוצאות כלליות, באופן מלאכותי, דווקא לאלה מבין
16 עבודותיו הממושכות של הנישום, שבגינן הוא כבר מדווח על הכנסותיו
17 באופן שוטף מדי שנה בשנה, או ייחוסן לעבודותיו האחרות של הנישום,
18 שאינן כפופות כלל להוראות סעיף 8א – דבר שיביא לניכויין של הוצאות
19 אלה בשנות מס מוקדמות כפי המתחייב מבחינה חשבונאית ועל פי
20 הוראות הסעיף.

21 על מנת למנוע תופעות כגון אלה נקבעה בפקודה... הוראה מיוחדת לעניין
22 זה בסעיף 18 (ד).

23 ...
24 ואולם, בעוד החשש האמור מסביר את הצורך בסעיף 18 (ד), אין לקבל
25 שכוונת הסעיף ותכליתו לחייב במס שאינו מס אמת, במקרים בהם ניתן
26 להראות את ייחוס ההוצאה לפרויקט הספציפי; והמקרה שלפנינו, בו
27 הייתה הסכמת המשיב לכך, יוכיח. כאשר ניתן לברר לאיזה פרויקט
28 מתייחסת כל הוצאה, אזי לא קיים חשש מפני דיווח מוקדם מדיי על
29 הוצאות, ומשאין פירצה, גם אין מקום לרציונל "חסימת הפירצה"
30 שבבסיס סעיף 18 (ד)...

31 ...
32 אני ער לכך כי בפרשנות המוצעת על-ידי, לסוגיית שלפנינו, שהיא
33 כאמור, טובה וצודקת יותר כלפי הנישום ומביעה את תכלית החוק,
34 היינו תשלום אמיתי של מס, במקום שניתן לעשות זאת, נותר, לעיתים,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 קושי עובדתי, בעוד שבפירוש שנקבע על ידי בית המשפט נעלם קושי
2 עובדתי זה בשל כך שנקבעה נוסחה מסוימת החלה על כולם על הטוב
3 ועל הרע, על מי שיכול להוכיח חישוב ספציפי ועל מי שאינו יכול
4 להוכיח. דין אחד על כולם. בכך תוקל גם עבודת המשיב ובית המשפט.
5 אך האמת והצדק עם אותו נישום, היכול להוכיח את הפירוט, היינו את
6 קיומו של הליווי הפיננסי הספציפי לאותו פרויקט. במקרה שלפנינו
7 הייתה הסכמה לאפשרות כזו בעניינה של החברה. מדוע לא תהיה
8 אפשרות דומה במקרים אחרים ומדוע יש לקפח מראש נישומים בהנחה
9 שאפשרות כזו אינה קיימת, ברוב המקרים? מכל מקום הפירוש יחול רק
10 באותם מקרים שקיימת אפשרות להוכיח מעקב כזה. במקרים שלא ניתן
11 לבדוק את ייחוס הוצאות הריבית – לא יחול הפירוש האמור".
12

13 4. נראה לי כי מהטעמים הנזכרים לעיל ניתן להחיל את ההלכה שנקבעה בעניין אינטרבילדינג,
14 גם על ענייננו ולקבוע כי בכפוף להוכחת נסיבות אובייקטיביות שיאפשרו למשיב לקבוע את
15 ייעוד הקרקע שבידי הקבלן ללא צורך לבחון את כוונותיו הסובייקטיביות של הקבלן, אפשר
16 שהוראות סעיף 18 (ד) לפקודה לא תחולנה על קרקע שיעודה למסחר על ידי קבלן. כך אף
17 שמגמת בית המשפט העליון בהחלטותיו לאחר עניין אינטרבילדינג מכוונת ליישום נהיר
18 ופשוט של שיטת המס לעיתים במחיר התחקות אחר האמת המוחלטת כמו למשל עריכת
19 חישוב ליניארי לאורך כל תקופת אחזקת הנכס מבלי להיצרך לשאלה אימתי אירעו בו
20 עליות או ירידות שווי ולהביאן בחשבון בעת הטלת שעורי המס השונים. רוצה לומר, ניתן
21 לפרש את ההסדר שבסעיף 18(ד) כהסדר שמבקש לפשט ולמנוע התדיינות מה יעודה של
22 הקרקע שהיא מלאי בידי קבלן. רוצה חברה קבלנית לעסוק גם במכירת קרקעות יכולה היא
23 לפעול במסגרת תאגיד שאינו "קבלן" שלו "יחידות עבודה". זאת, כפי שלא אחת נוהגות
24 חברות קבלניות, לאגד בחברות נפרדות פרויקטים נפרדים. בכך שכללה החברה את הקרקע
25 בתוך נכסי החברה הקבלנית מצויה אמירה שיעודה הוא לבניה ולא למכירה. עם זאת
26 ההלכה היא זו שנקבעה באינטרבילדינג ועל פיה אבחן את הדברים.
27

28 מבלי לקבוע רשימה סגורה, כדי להוכיח שקרקע הנטענת להיות מיועדת למסחר היא אכן
29 קרקע למסחר על הקבלן להוכיח: שהתקבלה החלטה חוקית של הקבלן לרכוש קרקע לצורך
30 מכירתה כקרקע פנויה או החלטה חוקית לשנות ייעוד קרקע מבניה למסחר בטרם שנת
31 המס המדווחת, ניסיונות מכירה ממשיים של הקרקע, שלא בוצעו על הקרקע עבודות בנייה,
32 שהקרקע הוחזקה בידי הקבלן תקופה קצרה יחסית עד למכירתה בפועל - אורך התקופה
33 ייקבע על פי הנסיבות המיוחדות של כל מקרה.
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

מהכלל אל הפרט

5. בסיכומיה פירטה המערערת את הנסיבות הכרוכות בכל אחד מהמגרשים שנכללו בקרקעות הפנויות ולהלן אדון בטענות הצדדים ביחס לכל מגרש לאור מסקנתי שלעיל.

חולון (ח – 300)

6. לטענת המערערת המגרש בחולון (ח – 300) יועד למכירה והוחזק בידי המערערת תקופה קצרה בלבד. על כן, את הוצאות המימון בגינו יש להתיר בניכוי שוטף. המשיב הסכים להתיר בניכוי את הוצאות הריבית בגין המגרש בחולון (ח – 300) (סעיף 64 יב לסיכומי המשיב), וכך נקבע.

חולון (ח – 370)

7. לטענת המערערת המגרש בחולון (ח – 370) הוחזק בשותפות ויועד למכירה מלכתחילה. המגרש בחולון נמכר ביום 5.1.2006 במסגרת בקשה לפירוק שיתוף.

לטענת המשיב, המגרש נרכש ע"י המערערת ביום 1.10.1994 ורק ביום 31.01.05 הגישה המערערת בקשה לפירוק שיתוף במטרה למכור את חלקה במגרש. עוד טוען המשיב כי במשך תקופה ארוכה לא ניסתה המערערת למכור את חלקה במגרש.

מתצהירו של מר ישעיהו חכשורי (להלן: "מר חכשורי") מיום 25.3.2009, עולה כי המגרש (ח – 370) נרכש ביום 1.10.1994. עוד עולה כי המערערת לא ביקשה היתרי בניה ולא ביצעה כל עבודות בניה על המגרש ומלכתחילה התכוונה למכור את המגרש כפנוי.

אכן, המערערת לא צירפה כל ראיה שיש בה כדי ללמד על ניסיון למכור את המגרש במשך למעלה מ – 10 שנים, אולם אין חולק שבמשך כל התקופה הזו לא ביצעה המערערת פעולות תכנון או בניה על המגרש. לכך יש להוסיף שהמגרש הוחזק על ידי המערערת ושותפים נוספים עד אשר הגישה המערערת בקשה לפירוק שיתוף במקרקעין. עם זאת הסכסוך בין השותפים במגרש מהווה הסבר לעובדה שהמגרש הוחזק פרק זמן כה ארוך. מאידך אין בפני תשתית מספקת לשכנע כי אף אם הקרקע נרכשה לבניה ושונה יעודה במובן זה שברור לאור הסכסוך האמור כי רק מכירה אפשרית כמוצא ממנו, מהו המועד לשינוי זה. האם ארע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 קודם לשנת המס שבמחלוקת. משכך לא נושאת המערערת בנטל לנהוג בקרקע שלא כיחידה
2 עבודה.

מגרשים באשדוד – "צומת הנמל" ו "קרביס"

3
4
5
6 8. לטענת המערערת, המגרשים נרכשו ממוכר שהיה על סף פשיטת רגל, במחיר מציאה.
7 המגרשים נרכשו בשותפות עם אביוד חברה לבנין ועבודות עפר בע"מ (להלן: "אביוד"). כן
8 טוענת המערערת כי רכשה את המגרשים עם אביוד כדי למכור אותם כפנויים. בין השותפות
9 נקבע שאביוד תנסה למכור את המגרשים וזו ניסתה למכור את המגרשים ללא הצלחה.

10
11 לטענת המשיב, המגרשים נרכשו על ידי המערערת ואביוד בשנים 1994 ו – 1996 ונמכרו רק
12 בשנת 2006. עוד טוען המשיב כי בכרטסת הנהלת החשבונות של המערערת לשנת 2001
13 זקפה המערערת לעלות הקרקע הוצאות הכרוכות בהכנה לבניה.

14
15 ממאזן הבוחן שצורף לתצהירו של רו"ח עופר מרד (להלן: "רו"ח מרד") (ע' 2 נספח 7) עולה
16 כי בקרקע באשדוד בוצעו קידוחי ניסיון, עבודות פיתוח ופעולות נוספות שאף אם היו
17 בהיקף קטן, אינם מתיישבים עם כוונה למכור את המגרשים כפנויים. לכך יש להוסיף כי
18 קרקעות אלה נרכשו בשנים 1994 ו – 1996 ומעדותו של חכשורי עולה כי רק בשנת 1998
19 החליטה המערערת לעסוק במסחר בקרקעות (ש' ע' 9' 16 לתמליל הדיון מיום 2.11.2010). על
20 אלה יש להוסיף שהמערערת ואביוד החזיקו במגרשים באשדוד במשך למעלה מ – 10 שנים
21 ובהעדר הסבר המניח את הדעת החזקת מקרקעין למשך תקופה כזו מלמדת על כוונת בניה
22 ולא על כוונה לסחור במקרקעין.

23
24 נוכח כל אלה, נראה כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה המגרשים באשדוד ("צומת
25 הנמל" ו "קרביס") יועדו למכירה כקרקע פנויה, וכך נקבע.

מגרש בנתניה (בית החלוצים – "יונגרמן" ו "אייזמן")

26
27
28
29 9. אין חולק שהמערערת רכשה את המגרש בנתניה לצרכי בניה (סעיף 34 לסיכומי המערערת).
30 לטענת המערערת עוד קודם לשנות המס שבערעור החליטה למכור את המגרש לאחר
31 שגילתה שלא כדאי לה לבנות שטחי מסחר ומשרדים אשר על פי התב"ע ניתן היה לבנות על
32 המגרש בנתניה.
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 המערערת לא צירפה כל ראיה שיש בה כדי ללמד על שינוי החלטתה לבנות על המגרש
2 בנתניה וטענת מר חכשורי כאילו המערערת לא נהגה לתעד החלטות בניה או אי בניה (ש' 27
3 ע' 19 לתמליל הדיון מיום 2.11.2010) אף אם היא נכונה, לא יכולה לסייע במקרה של טענה
4 לייעוד הקרקע למכירה מלכתחילה לא כל שכן במקרה בו מדובר על שינוי בתכניות
5 המערערת ביחס לייעוד המגרש בשלב מאוחר. לכך יש להוסיף כי המערערת לא צירפה
6 ראיות שיש בהן כדי ללמד על ניסיון למכור את המגרש בסמוך להחלטה שלכאורה קיבלה
7 לפיה שונה ייעוד המגרש מבניה למכירה כקרקע פנויה. על אלה יש להוסיף שהמערערת
8 מחזיקה במגרש בנתניה למעלה מ- 10 שנים.

9
10 נוכח כל אלה, נראה כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה המגרש בנתניה ("יונגרמן"
11 ו "אייזמן") יועד למכירה כקרקע פנויה, וכך נקבע.

מגרש בראשלי"צ ("חזות")

12
13
14
15 10. אין חולק שהמערערת רכשה את המגרש בראשלי"צ לצרכי בניה (סעיף 35 לסיכומי
16 המערערת). לטענת המערערת עוד לפני 1999 הוחלט לבקשת השותפה בקרקע, י.ד חזות
17 חברה להשקעות ובנייה בע"מ, שלא לבנות על המגרש. עוד טוענת המערערת כי מעולם לא
18 קיבלה היתר לבנות על המגרש בראשלי"צ ולאחר מספר ניסיונות מכירה נמכר המגרש בשנת
19 2005.

20
21 גם בקשר למגרש בראשלי"צ לא הציגה המערערת ראיות שיש בהן כדי ללמד על החלטתה
22 לשנות את תכניתה לגבי ייעוד הקרקע. לכך יש להוסיף כי המערערת רכשה את המגרש
23 בשנת 1993 (סעיף 8.6.2 לתצהירו של מר חכשורי) ומכרה אותו רק בשנת 2005 (שם, סעיף
24 8.6.5), דהיינו המערערת החזיקה במגרש למעלה מ- 10 שנים.

25
26 נוכח כל אלה נראה כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה המגרש בראשלי"צ ("חזות") יועד
27 למכירה כקרקע פנויה, וכך נקבע.

מגרש בנשר

28
29
30
31 11. לטענת המערערת המגרש בנשר נרכש מכונס נכסים כדי למכור אותו כקרקע פנויה. עוד
32 טוענת המערערת כי פעלה להשביח את הקרקע ואף שקלה לבצע עבודות פיתוח בקרקע
33 אולם בפועל לא התקבל היתר בניה ולא בוצעו על המגרש עבודות בניה. מוסיפה המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 וטוענת כי נעשו ניסיונות רבים למכור את המגרש אולם הוא לא נמכר משום שהיה משועבד
2 לבנק.

3
4 את המגרש בנשר רכשה המערערת בשנת 1994 (סעיף 8.7.2 לתצהירו של מר חכשורי) והוא
5 לא נמכר. דהיינו המערערת מחזיקה במגרש בנשר למעלה מ – 10 שנים. לכך יש להוסיף כי
6 ממסמכים שצורפו לתצהירו של מר חכשורי (נספח 54) עולה שרק בשנת 2008 ולאחר הגשת
7 הערעורים כאן, נעשו ניסיונות למכור את המגרש בנשר. על אלה, יש להוסיף כי המערערת
8 עצמה הודתה שפעלה להשביח את הקרקע ובכך יש לתמוך במסקנה שהמגרש בנשר יועד
9 לבניה ולא למכירה כקרקע פנויה.

10
11 נוכח כל אלה נראה כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה המגרש בנשר יועד למכירה
12 כקרקע פנויה, וכך נקבע.

13
14 מגרש בנתניה – "נוי ליי"

15
16 12. לטענת המערערת המגרש בנתניה נרכש על ידי המערערת כדי למכור אותו כקרקע פנויה. כן
17 טוענת המערערת כי לא ניתן היתר לבניה על המגרש בנתניה ולא בוצעו במגרש עבודות בניה.
18 מוסיפה המערערת וטוענת כי במשך שנים ניסתה למכור את המגרש בנתניה עד למכירתו
19 בשנת 2007.

20
21 המערערת רכשה את המגרש בנתניה בשנת 1997 (סעיף 8.9.2 לתצהירו של מר חכשורי)
22 ובשנת 2007 מכרה את המגרש (שם, סעיף 8.9.6). דהיינו המערערת החזיקה במגרש כמעט
23 10 שנים. לתצהירו של מר חכשורי צורפו מסמכים (נספח 63) מהם עולה שרק בשנת 2007
24 סמוך למועד בו נמכר המגרש בנתניה, נקטה המערערת בהליכים למכירת המגרש באמצעות
25 מתווך. נמצא, שהמערערת החזיקה במגרש כמעט 10 שנים מבלי שפעלה למכור אותו ובכך
26 יש כדי לתמוך במסקנה שהמגרש בנתניה יועד לבניה ולא למכירה כקרקע פנויה.

27
28 נוכח כל אלה נראה כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה המגרש בנתניה ("נוי ליי") יועד
29 למכירה כקרקע פנויה, וכך נקבע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

מגרש נתניה ("ראשה")

1
2
3 13. לטענת המערערת, המגרש בנתניה נרכש לצרכי בניה, אולם בשל הקושי בקבלת היתרי בניה
4 ומצב השוק, החליטה המערערת עוד לפני שנת 1999 שלא לבנות על המגרש. עוד טוענת
5 המערערת כי לא התקבל היתר בניה ולא נעשו עבודות בניה על המגרש.

6
7 לטענת המשיב, המגרש בנתניה נרכש על ידי המערערת בשנת 1995 במטרה לבנות עליו. עוד
8 טוען המשיב כי בביאור 15 (ה) (1) לדוחותיה הכספיים לשנת 1999 ציינה המערערת כי בשנת
9 1995 התקשרה בעסקה משותפת שמטרתה לרכוש קרקע בנתניה ולבנות עליה בניינים לשם
10 מכירתם.

11
12 המערערת רכשה את המגרש בנתניה בשנת 1995 (סעיף 8.11.2 לתצהירו של מר חכשורי)
13 והיא עדיין מחזיקה בו. דהיינו המערערת מחזיקה במגרש בנתניה למעלה מ – 10 שנים.
14 המערערת רכשה את הקרקע לצרכי בניה (שם, סעיף 8.11.4) ולא הציגה כל ראיה לתמוך
15 בטענתה בדבר שינוי ייעוד זה, אדרבא הדוחות הכספיים לשנת 1999 מלמדים שהחלטת
16 המערערת לבנות על המגרש בנתניה עמדה בתוקפה גם בעת עריכת הדין וחשבון לשנת 1999
17 (באור 15 ה 1 – נספח 1 לתצהירו של רו"ח מרד). לכך יש להוסיף, כי המערערת הציגה
18 מסמכים המלמדים כי רק בשנת 2005 החלה לקיים מגעים למכירת המגרש בנתניה (נספח
19 75 לתצהירו של מר חכשורי).

20
21 נוכח כל אלה, נראה כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה המגרש בנתניה ("ראשה") יועד
22 למכירה כקרקע פנויה, וכך נקבע.

מגרש בנתניה ("ואדקו")

23
24
25
26 14. לטענת המערערת המגרש בנתניה נרכש לצרכי בניה, אולם נוכח קשיים בקבלת היתר בניה
27 ומצב השוק החליטה המערערת שלא לבנות על המגרש בנתניה. עוד טוענת המערערת כי לא
28 קיבלה היתרי בניה ולא ביצעה עבודות בניה על המגרש בנתניה.

29
30 המגרש בנתניה נרכש על ידי המערערת בשנת 1994 לצרכי בניה (סעיפים 8.12.2 ו 8.12.4
31 לתצהירו של מר חכשורי). המערערת לא תמכה את טענתה בדבר שינוי ייעוד המקרקעין
32 בראיה כל שהיא. יתר על כן, בביאור 15 ג 1 בדין וחשבון לשנת 1999 (נספח 1 לתצהירו של
33 רו"ח מרד) המתייחס למגרש "ואדקו" בנתניה, ציינה המערערת כי ביום 22.6.1994 וביום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 23.8.1994 התקשרה החברה בעסקאות משותפות שמטרתן לרכוש קרקע בנתניה ולבנות
2 עליה בנייני מגורים, בית מלון ושטחי מסחר לשם מכירתם. כאמור המגרש בנתניה נרכש על
3 ידי המערערת בשנת 1994 ורק בשנת 2006 נמכר (סעיף 8.12.7 לתצהירו של מר חכשורי),
4 דהיינו המערערת החזיקה במגרש בנתניה למעלה מ – 10 שנים.

5
6 נוכח כל אלה, נראה כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה המגרש בנתניה ("ואדקו") יועד
7 למכירה כקרקע פנויה.

מגרשים באזור

8
9
10

11 15. לטענת המערערת, המגרשים באזור נרכשו לצרכי בנייה אולם זמן קצר לאחר הרכישה,
12 בשנת 2000 התברר כי באחד המגרשים שוכן בית קברות מוסלמי ומגרש נוסף היה תפוס.
13 עוד טוענת המערערת כי לא קיבלה היתרי בנייה על המגרשים ולא ביצעה עבודות בנייה על
14 המגרשים עד להשבתם למינהל מקרקעי ישראל.

15

16 לטענת המשיב, המערערת גילתה את הקושי לבנות על המגרשים באזור רק בסוף שנת 2000
17 והחלטה שלא לבנות על המגרשים התקבלה לכל המוקדם בשנת 2001 ולא בשנת 1999.

18

19 המגרשים באזור נרכשו על ידי המערערת בשנת 1999 (סעיף 8.13.2 לתצהירו של מר
20 חכשורי). בפסק דין מיום 23.2.2006 נקבע כי המערערת ושותפתה, אביוד, ביטלו את
21 ההסכמים לרכישת המקרקעין בשל טעות, "והביטול היה כדין" (פסקה 30 ע' 19 לפסק
22 הדין – נספח 81 לתצהירו של מר חכשורי).

23

24 נוכח זאת, נראה כי יש לקבל את טענת המערערת לפיה אין לראות במגרשים באזור
25 כמקרקעין שיש להחיל עליהם את הוראות סעיף 18 (ד) לפקודה.

26

27 16. לטענת המערערת, מאחר ובשנים הרלבנטיות לא נעשו עבודות בניה על הקרקעות הפנויות,
28 אפילו יימצא שקרקע יועדה לבניה ולא למסחר, אין להחיל עליה את הוראות סעיף 8א
29 לפקודה העוסק במועדי ההכרה בהכנסות ובהוצאות אצל קבלנים ככל שמדובר ב"עבודה
30 ממושכת" ואינו עוסק בקרקע שנרכשה וטרם החלה הבניה בה. קרקע פנויה מסוג זה עשויה
31 להימכר כ"קרקע" ולא כ"בנין" וממילא לא החלה בה הבניה ולא נמשכה מעל שנה, ועל כן
32 הסעיף – מבחינת לשונות ותכליתו אינו חל לגביה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 עוד טוענת המערערת כי סעיף 18 (ד) לפקודה קובע כי קרקעות אשר לא החלה בהן הבנייה,
2 לא תיחשבנה "למבנה שמשך בנייתו עולה על שנה" אלא ייוחס להן טיפול נפרד. מוסיפה
3 המערערת וטוענת כי סעיף 18 (ד) לפקודה אינו עוסק בעיתוי הדיווח על הוצאות אלא באופן
4 ייחוסן ליחידות עבודה וקרקעות, וכללי העיתוי הנוגעים לקבלנים מוסדרים בסעיף 8א
5 לפקודה אשר כאמור אינו עוסק בקרקעות אלא בהכנסות מ"עבודה ממושכת".

6
7 איני מוצא ממש בטענות המערערת. סעיף 18 (ד) (2) לפקודה עוסק ב"נישום שעיסוקו הוא
8 בניה של יחידות עבודה" ואין ספק שהמערערת העוסקת בבנייה באה בגדרו של סעיף זה.
9 עוד מורה הסעיף כי הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות ריבית שהיו לנישום כאמור בשנת מס
10 פלונית לכל יחידת עבודה ו"קרקע שהיא מלאי עסקי" ייזקפו כמפורט בסעיף. ממילא ונוכח
11 האמור עד כאן, יש להחיל את הוראות סעיף 18 (ד) לפקודה על הוצאות הנהלה וכלליות
12 והוצאות ריבית שהיו למערערת בקשר עם הקרקעות הפנויות שיועדו על ידי המערערת
13 לבניה.

14
15 אינני שולל את הקושי שנוצר בקשר עם הוצאות מימון בעיקר לגבי קרקע שבסופו של דבר
16 מתברר כי לא ניתן לבצע בה בניה. עם זאת אין כאן חריגה בוטה אם בכלל מעקרון
17 ההקבלה. ההסדר שבסעיף 8א מאפשר, בן השאר, על אף שמתקבלים תקבולים מראש
18 לעיתים לראות את ההכנסה בהתאם להתקדמות הבניה, במקביל נדחה מועד ההכרה
19 בהוצאות. אם נראה בקצב התקדמות הבניה כקצב הפיכת התחייבות הרוכשים לסופית
20 שרירה וקיימת, נמצא כי אין הסעיף בהכרח פועל נגד הכללים החשבונאיים הרגילים. הוא
21 מסיט את המשקל מהתחייבות החוזית על הניר לחוזקה לאור קצב הבניה ועמידת הקבלן
22 בהתחייבויותיו שלו. מנגוני ההגנה למשל על רוכשי דירות, ערבויות שהקבלן באמצעות
23 מוסד כספי מעניק וכדומה מחזקים תפיסה זו. משכך קרקע שבסופו של דבר לא נבנה בה
24 דבר ולא השיאה הכנסות אין זה בלתי נכון פיסקלית או בניגוד לכללים החשבונאיים, להוון
25 את ההוצאות בגינה לעלותה ולא להתירן באופן שוטף.

הדירות הגמורות

26
27
28
29 17. לטענת המערערת, דירה גמורה אינה "יחידת עבודה" כמשמעותה בסעיף 18 (ד) לפקודה ועל
30 כן יש להתיר הוצאות מימון, הנהלה וכלליות על מלאי הדירות הגמורות בהתאם להוראות
31 סעיפים 8א או 17 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 המשיב דוחה את טענת המערערת וטוען כי הוראות סעיף 18 (ד) לפקודה חלות גם על
2 הדירות הגמורות, ועל כן, יש להוון את הוצאות המימון, ההנהלה והכלליות על מלאי
3 הדירות הגמורות ולהתירן רק במקביל לדיווח על ההכנסה מהדירות הגמורות.

4
5 סעיף 18 (ד) לפקודה נועד ליצור הקבלה בין הדיווח על הוצאות הכרוכות בבניית "מבנה
6 שמשך בנייתו עולה על שנה" לבין הדיווח על ההכנסות הכרוכות בבניית מבנה שמשך בנייתו
7 עולה על שנה, כאמור בסעיף 8א לפקודה, ראה פסקה 13 בעניין אינטרבילדינג. ממילא כל
8 עוד לא מדווחת המערערת על הכנסה ממכירת הדירות הגמורות אין להתיר לה הוצאות
9 הכרוכות בדירות הגמורות. לכך יש להוסיף, כי "יחידת עבודה" הוגדרה בסעיף 18 (ד) (1) (1)
10 כ – "מבנה שמשך בנייתו עולה על שנה" והגדרה זו אינה מוציאה מתחולתה דירה שבנייתה
11 הסתיימה ואף אינה מוגבלת למבנים "בהליך בניה" כטענת המערערת.

12
13 לביסוס טענתה נסמכת המערערת על מאמרו של ד"ר אברהם אלטר ז"ל "מימון זר של
14 קבלנים" אשר פורסם במיסים יח/2 (אפריל 2004) א-1, (סעיף 95 לסיכומי המערערת). ברם
15 מהציטוט עליו נסמכת המערערת עולה כי "קיימת מחלוקת לגבי השאלה אם קבלן המחזיק
16 במלאי דירות גמורות שטרם נמכרו יכול לדרוש את הוצאות המימון אף לפני שהמקרקעין
17 ה"נ"ל נמכרו", משכך ונוכח האמור לעיל איני רואה לנכון לשנות ממסקנת.

18
19 אני מוצא אף כאן בכך הלימה בין זאת לבין ההסדר שבסעיף 8א לפקודה.

20
21 נוכח כל אלה אני דוחה את טענות המערערת בעניין ההוצאות הכרוכות בדירות הגמורות.

22
23 18. כטענה חילופית מוסיפה המערערת וטוענת, כי אף אם מלאי הדירות מהוות יחידות עבודה
24 גמורות, יש להחיל עליהן את הוראת העיתוי הקבועה בסעיף 8א (ג) (2) (ג) או את הוראות
25 סעיף 17 לפקודה.

26
27 אני מוצא ממש בטענת המערערת. סעיף 8א (ג) (2) (ג) לפקודה קובע הסדרים ביחס
28 ל"הכנסות מעבודה ממושכת" "לרבות עבודות בניה בבנין" ואין בו כדי לשנות מהוראות
29 סעיף 18 (ד) העוסק ב"הוצאות הנהלה וכלליות" וריבית הכרוכות בביצוע "יחידת עבודה",
30 כמפורט לעיל. סעיף זה וההסדר שבו הוא בבחינת lex specialis והוראותיו גוברות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

הפרשה לירידת ערך מלאי קרקעות

19. לטענת המערערת, מלאי הקרקעות הפנויות כלל קרקעות אשר יועדו למסחר ומבדיקת שמאי מקרקעין עולה כי שווי השוק של מגרש אשדוד, מגרש נתניה (ינגרמן ואייזמן), מגרש נתניה (נוי לי), מגרש נתניה (ראשה) ומגרש נתניה (ואדקו) נמוך מעלותם. בגין ירידת הערך של הקרקעות האמורות בוצעה בספרי המערערת הפרשה לירידת ערך.

סעיף 8א (ג) (2) (ג) לפקודה, קובע:

"הפסד מבניין לא יובא בחשבון לעניין קביעת ההכנסה החייבת בשנות

מס שלפני שנת המס שבה היה הבניין ראוי לשימוש"

המערערת מסכימה שאין לתבוע הפחתת ירידת ערך בגין קרקעות שיועדו לבניה (סעיף 104 לסיכומים). משכך ובהתחשב בהוראות סעיף 8א (ג) (2) (ג) לפקודה, ומסקנתי לפיה המגרשים באשדוד, נתניה (ינגרמן ואייזמן), נתניה (נוי לי), נתניה (ראשה) ונתניה (ואדקו) יועדו על ידי המערערת לבניה, נראה כי יש לדחות את טענות המערערת בעניין ההפרשה לירידת ערך מלאי הקרקעות, וכך נקבע.

המיזם המשותף

20. ביום 22.3.1995 התקשרה המערערת בהסכם עם טווינסטד וקונס, לפיו רכשו הצדדים מקרקעין בגבעת שמואל במשותף כדי לבנות עליה (נספח 98 לתצהירו של מר חכשורי). ביום 7.5.2000 התקשרה המערערת עם כל אחת מהשותפות בהסכם לפירוק המיזם המשותף (נספחים 99 ו-100 לתצהירו של חכשורי). על פי ההסכמים האמורים התחייבה המערערת לשלם לכל אחת מהשותפות סכום פשרה שישקף את מלוא השקעתן וחלקן ברווחים הצפויים מהמיזם.

בדין וחשבון לשנת 2000 הציגה המערערת את ההפרש בין סכום ההשקעה של השותפות לבין הסכום ששילמה לשותפות בסך 11,930,983 ₪ כ"חלוקת רווחים לשותפות" ואותו דרשה בניכוי מהכנסותיה בשנת 2000. המשיב חלק על האופן בו סיווגה המערערת את הסכום האמור וקבע למערערת שומה על פי מיטב השפיטה, לפיה סיווג את הסכום האמור כ"הוצאות מימון" ששילמה המערערת לשותפותיה ולהפעיל ביחס אליו מנגנון ייחוס הריבית, כפי שנהגה המערערת לגבי מיזם זה בדין וחשבון לשנת 2000. ביום 14.3.2004 הגישה המערערת השגה על השומה שנערכה לה. במסגרת הדיון בהשגה נכרת בין המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 לבין המשיב הסכם שומה ביום 7.2.2005 (נספח 15 לתצהירו של רו"ח מרד) (להלן: "הסכם
2 השומה").

3
4 לטענת המערערת, בהסכם השומה התקבלה עמדת המשיב לפיה טווינסטד וקונס היו בגדר
5 מלוות ביחס למיזם ועל כן, התשלומים לטווינסטד וקונס הוגדרו כ"תשלום הוצאות
6 מימון". מוסיפה המערערת וטוענת כי התוצאה "הברורה והמתבקשת" של הסכם השומה,
7 בו קבע המשיב שטווינסטד וקונס אינן שותפות והמערערת קיבלה את מלוא מהמיזם, היא
8 שיש לייחס למערערת את מלוא ההוצאות בקשר עם המיזם ולא רק 40% מההוצאות כפי
9 חלקה של המערערת קודם לפירוק השותפות.

10
11 לטענת המשיב, המערערת לא תבעה להתיר לה לנכות את חלקן של השותפות בהוצאות
12 המימון שהוונו לעלות הקרקעות קודם לשנת 2000 וטענות המערערת בעניין זה לא הועלו
13 בפני המשיב במהלך ההליך השומתי וממילא לא נדונו בשום שלב ואף לא במסגרת המשא
14 ומתן לקראת כריתת הסכם השומה. לפיכך, אין המערערת יכולה להעלות כעת, בשלב
15 הערעור, טענות אתן יכולה הייתה להעלות בהליך השומתי. חזית חדשה זו שפותחת
16 המערערת שוללת מהמשיב כל אפשרות להתמודד עם טענות המערערת שרובן עובדתיות
17 והופכת את בית המשפט ל"ערכאה אלטרנטיבית" לפקיד השומה אשר קבע את עמדתו על
18 סמך נתונים שהובאו בפניו.

19
20 מוסיף המשיב וטוען כי בין הצדדים נכרת הסכם שומה שהסדיר באופן סופי ומוחלט את
21 המחלוקת בכל הקשור למיזם. על ההסכם לא עומדת למערערת זכות ערעור, יתר על כן,
22 בסעיף 5 להסכם השומה התחייבה המערערת לא לערער על ההסכמות ולשלם את המס החל
23 בגינן. זאת ועוד. ככל שהמערערת הייתה סבורה שטענתה בחתימתה על ההסכם וכתוצאה
24 מכך נמנע ממנה לנכות הוצאה שהיא טוענת כי הינה ברת ניכוי היה עליה להעלות טענותיה
25 מיד לאחר כריתת הסכם השומה ולבקש ממנהל רשות המיסים להפעיל את סמכותו לפי
26 סעיף 147 לפקודה. המערערת לא עשתה כן. טענותיה של המערערת הינן למעשה השגה על
27 דין וחשבון שהיא עצמה הגישה.

28
29 לגופו של עניין טוען המשיב כי המערערת לא זכאית לניכוי חלקן של השותפות בהוצאות
30 המימון, משום שרק ביום 7.5.2000 החליטה לרכוש את חלקיהן של השותפות במיזם. לכך
31 יש להוסיף כי מעולם לא הייתה הסכמה שמדובר בעסקת מימון ולא הייתה הסכמה
32 שהשותפות הן המלוות. הסכמת המשיב לראות בסכום של 11,930,983 ₪ הוצאות מימון
33 נועד לטובת המערערת וכדי שלא לראות בתשלום כתמורה בעד רכישת זכות במקרקעין
34 וכדי להימנע מתוצאה של אי דיווח על העסקה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

1 עוד מוסיף המשיב כי המערערת לא הוכיחה שנשאה במלוא ההוצאות וממילא לא הוכיחה
2 שנגרם לה חיסרון כס. לכך יש להוסיף, כי למערערת אין מידע לגבי האופן בו התייחסות
3 השותפות האחרות לחלקן בהוצאות המימון.

4
5 לבסוף טוען המשיב כי על פי הסכמי פירוק השיתוף שערכה המערערת עם כל אחת
6 מהשותפות, שילמה המערערת לכל אחת מהשותפות את חלקה המוערך ברווחים הקיימים
7 ו/או הצפויים עד לסוף המיזם. נמצא שהסכום שקיבלה כל אחת מהשותפות במסגרת
8 הסכמי הפירוק, גילם את מרכיב ההוצאה שיוחסה לה, באופן שבסופו של יום נשאו
9 השותפות בחלק היחסי של הוצאות המיזם.

10
11 בסעיף 2 להסכם השומה (נספח 1 לתצהירו של רו"ח מרד), נקבע:

12
13 **"החברה חוזרת בה מעמדתה כיפי שהובעה בהשגה, לפיה העסקה**
14 **שבוצעה ביחס למקרקעין בגבעת שמואל...עם טווינסטד וקונס הינה**
15 **עסקת חלוקת רווחים, ומקבלת את עמדת פקיד השומה כי מדובר**
16 **בתשלום הוצאות מימון. מנגד, פקיד השומה לא יטען לגבי עסקה זו כי**
17 **מדובר בעסקת מקרקעין".**

18
19 בסעיף 5 להסכם השומה, נקבע:

20
21 **"החברה לא תערער על ההסכמות כמפורט בסעיפים 2 ו – 3 לעיל**
22 **ותשלם את המס החל בגינם בהתאם למועדים הקבועים בפקודת מס**
23 **הכנסה".**

24
25 איני מוצא באמור לעיל את אשר מבקשת המערערת למצוא. ההסכמות שבסעיף 2 להסכם
26 השומה לא יצרו מציאות חדשה בשנים שבין הקמת השותפות בין המערערת לבין טווינסטד
27 וקונס, אלא אך הגדירו את התשלום לגבי הייתה מחלוקת כהוצאות מימון, כדי שלא יראו
28 בעסקת פירוק השותפות במיזם כעסקת מקרקעין. מכאן, שהשותפות שהייתה בין
29 המערערת לבין טווינסטד וקונס עד לעריכת הסכמי הפירוק ביום 7.5.2000 (נספחים 99 ו –
30 100 לתצהירו של מר חכשורי) לא פורקה מלכתחילה אלא רק מיום 7.5.2000.

31
32 נוכח האמור לעיל, אין המערערת זכאית לנכות את הוצאות המימון שהיו לשותפות במיזם
33 בין השנים 1995 – 2000. אמנם המערערת טוענת כי שלמה את ההוצאות אולם לא מצאתי
34 תשתית עובדתית ששוללת את המובן מאליו כי בתחשיב ההתחשבות הסופי עם השותפות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2013

עמ"ה 1114/05 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה
עמ"ה 1094/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה והנין בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

- 1 לא נלקחו בחשבון התחייבות השותפות בהוצאות עבר שהרי לגבי העתיד הן קבלו תקבול
2 שהוא נגזר מרווח עתידי צפוי, קרי מההכנסות פחות ההוצאות.
3
4 נוכח האמור עד כאן, אין לי אלא לדחות את טענת המערערת בעניין חלקן של השותפות
5 בהוצאות המימון, אף מבלי להידרש להתנהלות המערערת בעניין זה.
6
7 21. נוכח מסקנותיי עד כאן, איני רואה צורך לדון בטענות הצדדים לעניין תיקון הדוחות
8 הכספיים.
9

10 סוף דבר

- 11
12 אני דוחה את הערעורים בכפוף לאמור בסעיפים 6 ו 15 לפסק הדין.
13
14 המערערת תשלם למשיב את הוצאות המשפט, ושכ"ט עו"ד בסך כולל של 50,000 ₪.
15

16 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

17 ניתן היום כ'א באייר, תשע"ג, 1 במאי, 2013, בהעדר הצדדים.
18

19

20 מגן אלטוביה, שופט
21