



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערער

יצחק דלאל
ע"י בא כח עוה"ד אביב מוזס

נגד

המשיב

פקיד שומה רחובות
ע"י בא כח עוה"ד אריק ליס- פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

לפני ערעור על שומה שקבע המשיב למערער לשנת המס 2002.

6

7

רקע

8

ביום 2.6.1999 התקשרו מאור שילוט ופרסום בע"מ (להלן: "מאור"), קוהלי יזום ובניה (1999) בע"מ (להלן: "קוהלי") ובר חמישה כוכבים בע"מ (להלן: "בר") בהסכם (להלן: "ההסכם") לבניית בניין הכולל 15 יחידות דיור במגרש בראשון לציון הידוע כחלקה 302 גוש 3932 (להלן: "המיזם"). על פי המוסכם הוקצו למאור 44%, לקוהלי 44%, ולבר 12% מהמיזם.

12

13

14

המערער החזיק ב- 50% מהון המניות המונפק של מאור וביום 4.2.2002 מכר את כל זכויותיו במאור תמורת 8,250,000 ₪ (\$1,800,000).

15

16

17

18

19

20

ביום 13.2.2002 רכש המערער את חלקה של מאור במיזם תמורת 1,080,000 ₪ (\$230,000) כאשר חלק מהרכישה ביצע המערער כנאמן לטובת קוהלי. יצוין כי עוד קודם לרכישת חלקה של מאור ולהשלמת המיזם נמכרו 3 דירות במיזם לרוכשים שונים. לאחר הרכישה האמורה החזיק המערער 28% מהמיזם, קוהלי החזיקה 60% מהמיזם ובר החזיקה 12% מהמיזם.

21

22

23

24

25

26

27

ביום 8.8.2002 התקשרה בר בהסכם עם קוהלי והמערער לפיו מכרה בר את חלקה במיזם למערער ולקוהלי בחלקים שווים, תמורת \$130,000 (להלן: "הסכם בר"). לאחר העסקה האמורה החזיקה קוהלי 66% מהמיזם והמערער החזיק 34% מהמיזם. במסגרת הסכם בר הסכימו הצדדים לחלק את הדירות במיזם כפי חלקם ובנספח א' להסכם בר נערכה חלוקה מפורטת של הדירות במיזם. ביום 19.1.2003 נערך "הסכם חלוקה" בין קוהלי לבין המערער ובו נקבעו זכויותיהם של הצדדים בדירות, בחניות ובמחסנים שנתרו במיזם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

1 בדין וחשבון לשנת המס 2002 הצהיר המערער על הכנסה ממשכורת, מענק פרישה, נכס בית, ריווח
2 הון ממכירת מניות והכנסה מעסק שניהלה שותפות "כוכב הירדן".

3
4 ביום 3.9.2003 פנה המערער למע"מ וביקש לאפשר לו להגיש דו"ח מתקן לדו"ח שהגיש בפברואר
5 2002 ולהחזיר את מס התשומות שניכה. בקשה זו נענתה והמערער תיקן את הדו"ח לחודש פברואר
6 2002 כאמור.

7
8 ביום 3.9.2003 הגיש המערער תצהיר למנהל מיסוי מקרקעין בו הצהיר כי :

9 א. בטופס מש"ח מיום 19.11.2002 סווגו הדירות בטעות כמלאי עסקי.

10 ב. רכישת הזכויות מבר הינה לרכוש פרטי ולא למלאי עסקי.

11 ג. כל הזכויות במיזם מיועדות היו לשימוש פרטי של המערער ובני משפחתו.

12 ד. כל 4 הדירות מושכרות החל מהרבעון האחרון של שנת 2002.

13
14 המשיב לא קיבל את הדין וחשבון לשנת המס 2002 שהגיש המערער ואף לא את טענת המערער
15 כאילו רכש דירות במיזם באופן פרטי, ובנימוקים לשומה ציין :

16
17 "העברת הדירות אליך, כמתואר לעיל, מהווה למעשה פירוק השותפות ולפיכך יש להחיל את סעיף
18 93 לפקודה. חלוקת הדירות שנקבעה ביום 8.8.2002 בהסכם החלוקה, הינה העברת מלאי עסקי
19 מהשותפות למערער ופירוק השותפות לפי סעיף 93 לפקודה. לפיכך חייבתי אותך ברווח הון בגין
20 התמורה שקיבלת ממכירת חלקך בשותפות בפירוק בשווי שוק הדירות שקיבלת.

21 להלן דרך בניית השומה :

תמורה בפירוק שותפות הבנייה

22		
23	4,278,000	שווי שוק 4 הדירות
24	(1,481,233)	חלקך בהתחייבויות שותפות הבנייה
25	2,796,767	תמורה נטו – בפירוק
26	$305,500 + 704,000 = 1,009,500$	עלות הזכויות בשותפות הבנייה
27	1,787,267	רווח הון

28
29 יצוין, כי המשיב קבע שומה חלופית בה אדון במידת הצורך.

טענות המערער

30
31
32
33 א. המערער ייעד את חלקו בדירות במיזם לילדיו ורכש אותן באופן פרטי ממאור ובר. לפיכך יש
34 לראות בו כמי שרכש את הדירות במיזם באופן אישי מתחילה ולא לחייבו בגין מכירת חלק
35 בשותפות אגב פירוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

- ב. למרות שהדירות במיזם נרכשו על ידי המערער באופן פרטי לא דיווח על כך המערער, משום שעל פי ייעוץ משפטי שקיבל לא ניתן היה לדווח על רכישת הדירות כרכישה במישור הפרטי. משדווחו העסקאות שנכרתו בין המערער לבין מאור ובר למנהל מיסוי מקרקעין סיווג מנהל מיסוי מקרקעין את הנכסים הנמכרים "כדירות" ולא "כזכויות בשותפות". לפיכך, לא ראה המערער ברכישת הדירות כהכנסה מעסקי השותפות ולא דיווח על כך בדין וחשבון לשנת המס 2002.
- ג. משסיווג מנהל מיסוי מקרקעין את הנכס שנמכר בעסקה עם בר כזכות בדירה כבול המשיב לסיווג זה ואף כבול לקביעות שווי הדירות במיזם כפי שנקבעו על ידי מנהל מיסוי מקרקעין במסגרת השומה שערך לפי מיטב השפיטה, מכוח ההלכה שנקבעה בע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין חזן").
- ד. המשיב אינו רשאי להתעלם מהחלטותיו לפיהן העניק למאור ובר פטור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין בגין מכירת חלקיהם במיזם למערער. משמעותו של הפטור האמור הינה שהזכויות בהן החזיקו מאור ובר סווגו כמלאי עסקי ועל כן, יש לסווג זכויות אלה שעברו אל המערער כהשקעה פרטית או כמלאי עסקי ולא כזכות בשותפות.
- ה. גם אם ייקבע שהמערער רכש זכויות בשותפות אין להחיל על השותפות שאינה רשומה ומחזיקה במלאי עסקי בלבד את ההלכה שנקבעה בע"א 2026/92 פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה בע"מ (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין שדות").
- ו. בחישוב השומה היה על המשיב לקבוע את מחיר הדירות על פי שומה שנקבעה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין למועד אירוע המס הנטען על ידו (8.8.2002) ולא להסתמך על חוות דעת שמאית שנערכה בשלב מאוחר יותר (5.1.2003).
- ז. בחישוב השומה היה על המשיב לנכות את כל ההוצאות ומס הרכישה ששילם המערער.

דיון

1. את התוספת להכנסת המערער בשנת 2002 ביסס המשיב על טענותיו לפיהן המיזם נוהל כשותפות ולאחר רכישת חלק מהזכויות במיזם על ידי המערער פורקה השותפות והדירות שנתרו במיזם (12 יחידות) חולקו בין המערער וקוהלי לפי שיעור אחזקותיהם בשותפות. משכך, השאלה הראשונה המתעוררת בעניינו היא האם אכן היה המיזם שותפות לצורך דיני המס כטענת המשיב או שמא מדובר ב"עסקה משותפת" שאינה בגדר שותפות כטענת המערער. מענה לשאלה זו ניתן למצוא בהסכם (מוצג מע/14), בהתנהגותם של המערער, מאור, קוהלי ובר, בביצוע ההסכם ובדו"חות המס שהוגשו למשיב, כפי שיפורט להלן.
2. כך נקבע בהסכם (מוצג מע/14):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

1 "הואיל ובר, כנאמנה של הצדדים להסכם זה, הגישה הצעה וזכתה
2 במכרז שפורסם על ידי עיריית ראשון לציון...
3 והואיל ובהתאם דאגו הצדדים במשותף להשגת ערבות מכרז...
4 ...
5 והואיל והצדדים מעוניינים, במסגרת עסקה משותפת ביניהם, לממש
6 את הזכיה במכרז ולרכוש על פיו את הזכויות במגרש האמור, לצורך
7 בניית דירות מגורים עליו בהתאם לתב"ע רצ/9/109 ולחכירתו לדורות
8 ממינהל מקרקעי ישראל..."

9
10 עוד נקבע בהסכם כי בר, קוהלי ומאור ישלמו לעירייה את המגיע לה על פי המכרז בהתאם
11 לשיעורי השתתפותם במיזם (סעיף 7), וכל אחד מהצדדים יישא בכלל ההשקעה בעסקה
12 המשותפת לפי שיעור ההשתתפות שלו במיזם (סעיף 8). כן נקבעו בהסכם הסדרים באשר
13 לאופן ההשקעה במיזם, חלוקת הרווחים ונשיאה בהפסדים והכל בהתאם לשיעור ההחזקה
14 של מאור, קוהלי ובר במיזם (סעיף 13).

15
16 3. הוראות אלה שבהסכם מלמדות, כי מאור, קוהלי ובר נטלו סיכון כלכלי לא מוגבל בתמורה
17 לסיכוי הכלכלי הגלום בביצוע המיזם. בכך יש כדי לקיים את ההגדרה של שותפות הקבועה
18 בסעיף 1 לפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה 1975 (להלן: "פקודת השותפויות"),
19 קרי חבר בני אדם שהתקשרו בקשרים עסקיים לשם הפקת רווחים. לכך יש להוסיף כי
20 קוהלי, בר ומאור קיבלו חלק מרווחי המיזם ובכך יש ראייה לכאורה שכל אחת מהן הייתה
21 שותפה, כאמור בסעיף 2 (8) לפקודת השותפויות, ראה גם פסקה 7 לפסק הדין של כבי
22 השופט אשר בע"א 609/78 משה קן תור נ' אמנון גלבוע (פורסם בתקדיון) ופסקה 6 לפסק
23 הדין בע"א 581/89 מזל אדרי נ' דוד רוזנברג (פורסם בתקדיון). לעניין זה יצוין, כי עצם קיום
24 שותפות אינו מותנה ברישומה ועל כן, אין באי רישום השותפות כדי לשלול את האפשרות
25 שהמיזם היה שותפות.

26
27 4. טענת המערער אין לראות במיזם שותפות משום שבסעיף 12 (ב) להסכם קבעו הצדדים כי
28 "עצם השיתוף של הצדדים בהכנסות, בזכויות או בנשיאת חבויות, וכן כל הוראה אחרת
29 בהסכם זה, לא יפורשו כיוצרים בין הצדדים שותפות כמובנה בפקודה האמורה" (פקודת
30 השותפויות – מ.א.).

31
32 אפשר שנוכח ההוראה הקבועה בסעיף 12 (ב) להסכם, אין לראות במיזם כשותפות למרות
33 שמבחינה מהותית היחסים בין השותפים במיזם הינם יחסי שותפות כמשמעותה בפקודת
34 השותפויות. אלא שלצורך ההכרעה בשאלה אם לצרכי מס מדובר בשותפות אין ליתן משקל
35 מכריע לדין הכללי ו/או להוראות ההסכם ואפשר שמזים עסקי ימצא כשותפות לצרכי מס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

- 1 גם אם על פי הדין הכללי אין זה כך, ראה פסקה 18 לפסק הדין של כבוד השופט י' אנגלרד
2 בעניין שדות.
3
- 4 5. מטענות המשיב, עולה כי כלפי רשויות המס הוצג המיזם כשותפות לא רשומה בשם
5 "שותפות כוכב הירדן", והמערער עצמו דיווח על הכנסותיו משותפות "כוכב הירדן".
6 השותפים במיזם הגישו דו"חות כספיים לשנות המס 2002 ו- 2003 המתייחסים לעסקי
7 המיזם במובחן מעסקיהם ואף ציינו בכותרת הדו"ח שמדובר ב"שותפות כוכב הירדן
8 (שותפות לא רשומה)" (מוצגים מע/20 ו- מע/53). יתר על כן במסגרת הדיווח לשנת המס
9 2002 נערך דו"ח התאמה לצרכי מס הכנסה, לפיו יוחס לכל אחד מהשותפים חלק מהריווח
10 של השותפות בהתאם לקבוע בסעיף 63 לפקודה. יוער, כי רו"ח מאיה אלון ממשרד רואי
11 החשבון שטיפל בחשבונות המיזם העידה בחקירתה כי לא ידועה לה הסיבה להחלטה להגיש
12 את הדו"ח לשנת המס 2002 באופן בו הוגש (ש' 22 ע' 2 לפרוטוקול הדיון מיום 10.2.2010)
13 ואין בעדות זו של רו"ח מאיה אלון כדי לסייע למערער.
14
- 15 6. ועוד. במכתב מיום 2.4.03 (להלן: "המכתב למע"מ") ששלחו המערער, בר וקוהלי אל
16 רשויות מס ערך מוסף ואשר נחתם גם על ידי המערער באופן אישי (מוצג מש/2), צוין
17 כדלהלן:
18
- 19 **"הנדון: שותפות כוכב הירדן ע.מ. 557562352**
20 **אנו, השותפים בשותפות כוכב הירדן מבקשים להוסיף לשותפות את מר**
21 **איציק דלאל ולהוציא את חברת בר חמישה כוכבים"**
22
- 23 הנה כי כן, בניגוד לקבוע בסעיף 12 (ב) להסכם, במכתב לרשויות מס ערך מוסף מודיעים
24 השותפים שהמיזם הינו שותפות.
25
- 26 בסיכומיו טוען המערער כי המכתב לרשויות מס ערך מוסף נועד לאפשר הוצאה של
27 חשבונית עוסק אחד בגין תשלומים של רוכשי הדירות במיזם, בהתאם לקבוע בסעיף 128 (ב)
28 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף").
29
- 30 סעיף 128 (ב) לחוק מס ערך מוסף, קובע:
31
- 32 **"עסקה שנעשתה בידי שותפות שאיננה רשומה, או בידי שותפות**
33 **שהוקמה לביצוע עסקה פלונית, או נעשתה עסקה בידי כמה עוסקים**
34 **במשותף, לא יראו אותה כעסקה של שותפות אלא כשל כל שותף או**
35 **עוסק לחוד, לפי חלקו, זולת אם ביקשו השותפים להירשם כעוסק אחד .**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

1 ביקשו כאמור, יראו אותם כאחראים, ביחד ולחוד, לכל חובה, חוב,
2 מעשה או מחדל הקשורים באותו ענין .

3
4 אילו ביקשו המערער ושותפיו למיזם לפעול על פי הוראות סעיף 128 (ב) שלעיל, היה עליהם
5 לבקש להירשם כעוסק אחד, במקום זאת, הודיעו המערער ושותפיו כי המיזם הינו שותפות.
6 בכך גילו דעתם המערער ושותפיו שהמיזם הינו שותפות למצער ככל שמדובר בדיני המס.
7
8 אוסיף, כי בחקירתו נשאל המערער אודות המכתב למע"מ וכך העיד (ש' ע' 32 לפרוטוקול
9 הדיון מיום 24.1.2010):

10
11 "ש. בכל זאת מצאת לנכון לדווח לשלטונות מע"מ שאתה נכנס
12 לשותפות.

13 ת. אדם יצא ומכר את חלקיו ואני צריך להיכנס במקומו.

14 ...

15 ש. עשית את הפעולה הזאת ללא יעוץ?

16 ת. אני חושב שכן. בא אדם ואומר: אני יוצא אתה נכנסת, תוציאו אותי"

17
18 הנה כי כן, גם מעדותו של המערער עולה כי בזמן אמת ראה עצמו המערער כמי שבא במקום
19 שותף יוצא ונכנס לשותפות.

20
21 7. על אלה אוסיף, כי בדין וחשבון לשנת המס 2002 שהגיש המערער באופן אישי (מוצג מע/18),
22 הצהיר המערער על חלקו בהכנסת שותפות כוכב הירדן. בכך יש כדי לתמוך במסקנה שבזמן
23 אמת ראה עצמו המערער כשותף בשותפות ככל שמדובר במיזם.

24
25 8. בהתחשב בתנאי ההסכם כפי שפורטו לעיל ובאמור לעיל לעניין דיווחי המערער ושותפיו
26 לרשויות המס, איני רואה לנכון ליתן משקל לדו"ח המתקן שהגיש המערער למשיב ביום
27 10.10.2005 לאחר הגשת הערעור כאן (מוצג מע/19), וממילא איני רואה הצדקה להתערב
28 בקביעתו של המשיב לפיה לצורכי מס יש לראות במיזם כשותפות.

29
30 9. בעניין שדות נקבע בדעת רוב (שם פסקה 49 לפסק הדין של כבוד השופט אנגלרד):

31
32 "יש לקבל את עמדתו של בית משפט קמא כי יש לראות לצורך מיסוי
33 את ההעברה הנדונה של עסק השותפות מידי השותפים לידי החברה
34 כהעברת זכותו של כל שותף בשותפות ולא כהעברת כל נכס ונכס בנפרד"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

- 1
2 הלכה זו משמיעה לנו כי רכישת חלקה של מאור במיזם על ידי המערער וקוהלי הינה
3 רכישה של זכויותיה של מאור ב"שותפות כוכב הירדן" ולא רכישה פרטית של דירות שנבנו
4 במסגרת המיזם. הוא הדין לגבי רכישת חלקה של בר במיזם. מסקנה זו ניתן ללמוד גם
5 מעדותו של המערער (ש' 24 ע' 10 לפרוטוקול הדיון מיום 24.1.2010). לפיכך, אף אם ייעד
6 המערער דירות במיזם לילדיו, אין ספק שבזמן אמת בחר לעשות כן בדרך של השקעה
7 בשותפות על כל הכרוך בך מבחינת הסיכון והסיכוי העסקי ולא בדרך של רכישת דירות.
8
9 10. טוען המערער כי אף אם ימצא שהמיזם הינו שותפות, אין להחיל את הלכת שדות על
10 המיזם מכל אחד מהטעמים שלהלן:
11
12 א. בחוזר מס הכנסה 14/03 שפורסם בעקבות פרסום פסק הדין בעניין שדות מסייג
13 המשיב מתחולת הלכת שדות עסקאות שחוק מיסוי מקרקעין חל עליהם.
14 ב. למיזם היו נכסים שהם מלאי עסקי שהורג מהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה, ועל
15 כן אין להחיל על המיזם את סעיף 93 לפקודה.
16 ג. עם רכישת חלקה של מאור במיזם פעלו השותפים לפירוק המיזם וחלוקת הדירות
17 וממילא אין מדובר ב"עסק פעיל".
18
19 11. חוזר מס ההכנסה 14/2003 (מוצג מע/59) נועד "להורות על דרך הטיפול במיסוי שותפויות
20 לאור ההלכה שנקבעה בפס"ד שדות", ובין היתר, נקבע בו כי יש להתייחס ל"זכות
21 בשותפות" כנכס נפרד (בדומה למניה בחברה), לכן, "בעת מכירת הזכות בשותפות יחושב
22 רווח ההון לשותף המוכר בהתאם להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה".
23
24 אמנם בסעיף התחולה של החוזר נקבע כי "הוראות חוזר זה לא יחולו מקום בו על ארוע
25 המס הנדון חל חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג – 1963", אלא שאין
26 בהנחיות או חוזרי מס הכנסה כדי לשנות מההלכה שנקבעה בבית המשפט בעניין שדות.
27 אמנם בעניין שדות נדון מקרה בו העבירו השותפים זכויות בשותפות אשר נכסיה כללו
28 משאיות, טנדר וציוד קשר כרכוש קבוע וחובות לקוחות כרכוש שוטף (שם), פסקה 2 לפסק
29 הדין של כב' השופט אנגלרד), אולם לא מצאתי שבהלכת שדות נקבעה הבחנה בין נכס
30 המהווה זכויות במקרקעין לבין נכסי מיטלטלין. מס השבח הוא מקדמה על חשבון מס
31 ההכנסה. סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין מסדיר מתן פטור ממס שבח למי שהוראות
32 הפקודה חלה עליו. רוצה לומר, במסגרת הקשר שבין הפקודה ולחוק מיסוי מקרקעין אין
33 בעצם תחולת חוק מיסוי מקרקעין כדי להוציא את תחולת הפקודה בפרט כאשר מהותית
34 המתחם שנבחן הוא מתחם פעילות במשור הפירות ולא במשור ההון לרבות בשאלת שינוי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיז שומה רחובות

1 אופי של נכס מהוון לפירות וההפך. כך, אף תאמר כי הלכת שדות חלה במתחם הפקודה ולא
2 במתחם חוק מיסוי מקרקעין מה שכאמור, לא מצוי בפסק הדין. לפיכך, ולמרות ההחרגה
3 שנקבעה בחוזר מס הכנסה, נראה כי אין לקבל את טענת המערער לעניין זה.

4
5 12. בעת רכישת הזכויות בשותפות על ידי המערער וההסכמה על חלוקת הדירות כאמור בהסכם
6 בר, היו לשותפות חובות והתחייבויות עתידיות הקשורים במיזם לרבות חוב לבנק
7 הבינלאומי הראשון בע"מ ולנושים אחרים (סעיף 8 להסכם בר). לכך יש להוסיף כי מעדותו
8 של מר יעקב כהן, המפקח מטעם הבנק הבינלאומי על המיזם, עולה כי רק בחודש אוקטובר
9 2002 הסתיימה הבניה במיזם (ש' 32 ע' 30 לפרוטוקול הדיון מיום 24.1.2010). לפיכך, לא
10 ניתן לומר שהשותפות או המיזם לא היו "עסק פעיל". לפיכך, אני דוחה את טענת המערער
11 כאלו לא ניתן להחיל את הלכת שדות על המיזם המהווה שותפות.

12
13 13. סעיף 93 לפקודה, קובע:

14
15 **"(א) בחבר בני-אדם שהוחל בפירוקו, יחולו הוראות אלה:**

16 **(1) ריווח ממכירת נכס על-ידי המפרק יראו כריווח הון החייב במס על**
17 **ידי אותו חבר בני-אדם;**

18 **(2) הייתה המכירה בדרך העברת נכסים על-ידי המפרק מחבר בני-אדם**
19 **לחבר בו, תיחשב התמורה כפי שהייתה ביום המכירה;**

20 **(3) מניות או זכויות אחרות של חבר באותו חבר בני-אדם יראו כאילו**
21 **נמכרו, והנכסים שקיבל חבר מהמפרק ייחשבו כתמורה בעד המניות או**
22 **הזכויות האמורות;**

23 **"...**

24
25 לטענת המערער לא ניתן להחיל הוראה זו בענייננו משום שהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה
26 מוציאה "מלאי עסקי" מהגדרת נכס, ומשמלאי הדירות היו מלאי עסקי במיזם עובר
27 לכריתת הסכם בר ופירוק השותפות כנטען על ידי המשיב, ממילא אין להחיל את הוראות
28 סעיף 93 לפקודה על דירות השותפות שחולקו בין המערער וקוהלי בהסכם בר. מוסיף
29 המערער וטוען, כי במצב דברים זה יש לפעול בהתאם להוראות סעיף 85 לפקודה.

30
31 בסיכומיו לא השיב המשיב לטענת המערער לפיה "מלאי עסקי" הוחרג מתחולתו של סעיף
32 93 לפקודה וזאת יש לזקוף לחובתו. מעיון בהגדרת "נכס" שבסעיף 88 לפקודה עולה כי
33 "מלאי עסקי" הוחרג מהגדרת נכס ככל שמדובר בחלקה לפקודה. על כן, ובהעדר טענה
34 לסתור נראה כי יש לקבל טענה זו של המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

1 יוער, כי סעיף 93 לפקודה תוקן בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה –
2 2005 ובנוסחו החדש כולל סעיף 93 הגדרה "לנכס" שאינה מחריגה "מלאי עסקי", אלא
3 שבענייננו חל סעיף 93 לפקודה בנוסחו קודם לתיקון מס' 147 ונוכח האמור לעיל איני רואה
4 לשנות ממסקנת.

5
6 משהגעתי למסקנה לפיה לא ניתן להחיל את הוראות סעיף 93 לפקודה על ענייני של
7 המערער, ממילא אין אלא לקבל את ערעור המערער ביחס לשומה העיקרית שקבע המשיב.

8
9 14. המשיב ערך שומה חילופית במסגרתה ציין:

10
11 "יעודן של הדירות במסגרת שותפות הבנייה היה למלאי עסקי, כפי שהוצג בדוחותיה
12 הכספיים וכך גם נהגת ברכישת חלקך בשותפות הבנייה ממאור וזאת מהטעמים הבאים:
13 א. קיזזת מע"מ תשומות ברכישת חלקה של מאור בשותפות הבנייה.

14 רק לאח זמן רב הגשת דוח מתקן בו בקשת לבטל את הקיזוז.

15 ב. ברכישת חלקה של מאור בשותפות הבנייה שלמת מס רכישה בשיעור קבוע של 4.5%,
16 הקבוע בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה – 1974
17 לרכישת דירות למלאי עסקי לאחר הנחת רפורמה (כיום עומד על 5%).

18 ג. בטופס המש"ח שהוגש בגין רכישת חלקה של מאור (13.3.02), לא צוין במפורש שאין
19 מדובר במלאי עסקי (לא מולא סעיף 7 להצהרת הרוכשים).

20 ד. בטופס המש"ח שהוגש ברכישת חלקה של בר (29.9.02) צוין בסעיף 7 להצהרת
21 הרוכשים כי מדובר במלאי עסקי. הצהרה זו חתומה על ידך.

22 ה. בדוח שהגשת לשנת 2002 דיווחת על חלקך היחסי במכירת 3 דירות משותפות הבנייה
23 כמכירה של מלאי עסקי שדווחה כהכנסה מעסק.

24 ...

25 לפיכך, בגין חלוקת הדירות, כפי שנקבעה ביום 8.8.02 בנספח א' להסכם החלוקה, יש
26 להוסיף הכנסה בגובה שווי שוק הדירות שהועברו אליך בהתאם להוראות סעיף 85 (א)
27 לפקודה.

28 ...

29 לפיכך החלטתי לחייב אותך במס על ההפרש שבין שווי שוק הדירות לעלותן. חיוב המס
30 יעשה בשותפות, בהתאם להוראות סעיף 85 ו – 2 (1) לפקודה וייוחס לך בהתאם לחלקך
31 בשותפות לפי הוראות סעיף 63 לפקודה.

32 ...

33 להלן דרך בניית השומה החלופית:

34
35 4,278,000

שווי שוק 4 הדירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

1	2,886,692	עלות הדירות בספרי השותפות
2	1,391,308	הכנסה חייבת לפי סעיף 2 (1) לפקודה
3	85,107	הכנסה מעסק – מוצהרת
4	"1,476,415	סה"כ הכנסה מעסק בשומה

5
6 שווי הדירות נקבע בהתאם להערכת שמאי שמינו המערער וקוחלי בחודש ינואר 2003,
7 ועלות הדירות חושבה בהתאם לחלקו של המערער במיזם (34%).

8
9 15. מהאמור לעיל, עולה כי המשיב ביסס את השומה החלופית על הוראות סעיף 85 לפקודה שזו
10 לשונו:

"הערכת מלאי עסקי במקרים מסוימים

11
12
13 (א) בחישוב ההשתכרויות או הרווחים מעסק לענין פקודה זו, יראו מלאי
14 עסקי שהיה שייך לאותו עסק במקרים האמורים להלן כנמכר בסכום
15 השווי:

16
17 (1) מלאי עסקי השייך לעסק בעת שהופסק או שהועבר;

18
19 (2) מלאי עסקי שהוצא או שהועבר מהעסק שלא בתמורה או שלא
20 בתמורה מלאה, וכן מלאי עסקי בעסק שהפכוהו לנכס קבוע באותו עסק.

21 ...

22 (ג) בסעיף זה –

23 "מלאי עסקי" – כל נכס מיטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל
24 של העסק, או שהיה נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר ייצורו, הכנתו
25 או בנייתו, וכל חומר המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס;
26 "עסק" – לרבות חלק מעסק;

27 "סכום השווי" – הסכום שאפשר היה לקבל תמורת המלאי העסקי
28 ממוכר מרצון לקונה מרצון כשהוא נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב,
29 משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד
30 השומה שוכנע, כי המחיר בעד המלאי נקבע בתום לב בלי שהושפע
31 במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה –
32 ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב – יהא סכום השווי
33 המחיר שנקבע.

34 "...

35 16. בהסכם בר (מוצג מע/3) נקבע:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34

"הואיל ודלאל וקוהלי רוצים לחלק ביניהם את 12 הדירות שנתרו
בפרויקט לפי יחסיהם בבעלות.

...

"דלאל וקוהלי רוכשים את חלקה של בר ... כאשר חלוקת 12 הדירות
שטרם נמכרו ע"פ האמור בנספח א' ויתרת המחסנים והחניות שלא
הוצמדו יחולקו ביניהם ע"פ יחסיהם בבעלות, דהיינו 66% קוהלי ו 34%
דלאל" (סעיף 3).

להסכם בר צורף נספח א' "רשימת חלוקת הדירות בין קוהלי ודלאל" ולפיו הוקצו לקוהלי 8
דירות כמפורט בסעיף 1 לנספח האמור ולמערער הוקצו 4 דירות כמפורט בסעיף 2 לנספח
האמור.
טענת המערער לפיה רכש את הדירות במיזם באופן אישי נדחתה לעיל ונוכח האמור עד כאן
יש לראות במערער כמי שרכש מלאי עסקי (בשותפות) במסגרת ההסכמים עם מאור ובר.
בסעיף 3 להסכם בר הוציאו המערער וקוהלי את הדירות מהמיזם והעבירו אותן אליהם
בהתאם לחלוקה שנקבעה בנספח א' להסכם בר. העברת הדירות שהיו מלאי עסקי של
השותפות לבעלות המערער בהתאם לקבוע בהסכם בר באה בגדרו של סעיף 85 (א) (1)
לפקודה, ומשכך יש לייחס ההכנסה מהעברה זו לשנת המס 2002, השנה בה נכרת הסכם בר.
מטעם זה אני דוחה את טענת המערער לפיה היה על המשיב לייחס את ההכנסה מהעברת
הדירות מהשותפות אל המערער לשנת המס 2003.

17. בעריכת השומה הסתמך המשיב על חוות דעת השמאי אחיקם ביתן (להלן: "מר ביתן")
שנערכה בחודש ינואר 2003 (מוצג מע/13) (להלן: "חוות דעת ביתן"). לטענת המערער אין
להסתמך על חוות דעת ביתן מהטעמים שלהלן:

א. המשיב כבול לשומת מנהל מיסוי מקרקעין שנקבעה לפי מיטב השפיטה ביחס ל –
12 הדירות במיזם לפיה השווי הכולל של הדירות הינו 9,675,000 ₪ ובהתאם שווי
חלקו של המערער בדירות (34%) הינו 3,290,000 ₪.

ב. המשיב כבול לשומה הסופית של מנהל מיסוי מקרקעין גם לעניין קביעת סכום
הרכישה, וזאת בהתאם להלכה שנקבעה בעניין חזן ועקרן רציפות המס.

ג. הבנק המלווה מינה שמאי שערך דוחות חודשיים על המיזם ועל פי דוחות השמאי
האמור שווי השוק של 12 הדירות שטרם נמכרו במיזם לאחר ניכוי מע"מ עמד על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

- 1 סך של 10,377,778 ₪ ובהתאם להערכה זו שווי חלקו של המערער בדירות (34%)
2 הינו 3,528,000 ₪.
3
- 4 ד. חוות דעת ביתן נערכה ליום 5.1.2003 למטרת חלוקה ולא ניתן להשתמש בה לצורך
5 הערכת שווי השוק של הדירות אשר חולקו למערער ולקוהלי ביום 8.8.2002 בבחינת
6 מכירה.
7
- 8 ה. חוות דעת ביתן כוללת מחירים בלתי סבירים העולים על המחירון לפיו הוצעו
9 הדירות למכירה. המשיב לא בחן את שווי הדירות ביחס למחירן במחירון ואילו
10 עשה כן היה מוצא שההפרזה בשווי הדירות בהערכת ביתן נובעת ממטרת ההערכה
11 לקבוע את היחס בין הדירות ולא את שווי השוק שלהן.
12
- 13 18. המשיב דוחה את טענות המערער לעניין שווי הדירות. לטענתו, מר ביתן מונה על ידי
14 המערער להעריך את שווי הדירות בהתאם להוראות סעיף 13 (ה) להסכם. מר ביתן זומן
15 להעיד וככל שהמערער חולק על חוות דעת ביתן אשר הוגשה למנהל מיסוי מקרקעין על ידי
16 המערער, היה עליו להמציא חוות דעת שמאית סותרת. משלא עשה כן, אין ליתן משקל
17 להערכותיו.
18
- 19 אשר להלכה שנקבעה בעניין חזן, טוען המשיב כי אינטרס ההסתמכות של המערער אינו
20 מהווה שיקול מכריע באיזון בין שיקול סופיות השומה והסתמכות הנישום לבין השיקול
21 בדבר שומת אמת שהוא נשמת הפקודה ותכליתה. לטענת המשיב ההשגה על שומת מנהל
22 מיסוי מקרקעין הוגשה על ידי בר ולא על ידי המערער ובנוסף מדובר בשומה המבוססת על
23 חוות דעת ביתן אשר הוגשה על ידי המערער ובהיותה הערכה של שמאי מקרקעין מקצועי
24 הינה מדויקת יותר מהשומה שנערכה לפי מיטב השפיטה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין.
25
- 26 לבסוף טוען המשיב כי לא מצא לנכון לתקן את שומת מס שבח משום שהשלכות שומת מס
27 שבח היו מינוריות בהיות המכירות פטורות ממס שבח מכוח הוראות סעיף 50 לחוק מיסוי
28 מקרקעין, ומס הרכישה ששילם המערער היה נמוך אף הוא.
29
- 30 19. מהאמור בעניין חזן, עולה כי פקיד השומה רשאי לשנות קביעות של מנהל מיסוי מקרקעין
31 ביחס לעסקה אותה הוא עומד לשום רק במקרים "כבדי משקל" בהם גובר האינטרס
32 הציבורי בחיוב הנישום במס אמת על אינטרס ההסתמכות של הנישום (שם פסקאות 28 –
33 32 לפסק הדין). בענייננו, חוות דעת ביתן נועדה לקבוע את שווי הדירות במיזם בהתאם
34 לקבוע בסעיף 4 להסכם שנכרת בין המערער ובין קוהלי ביום 19.1.2003 (מוצג מע/4) לפיו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

- 1 "חלוקת הדירות בבניין בין הצדדים היא בהתאם לשווי חלקיהם בפרויקט על פי עצת
2 שמאי מקרקעין מוסמך אשר עותק הימנה מצורף בזה". חוות דעת זו הוגשה על ידי בא כח
3 המערער למנהל מיסוי מקרקעין (מוצג מע/4). בנסיבות אלה, נראה כי קביעות מנהל מיסוי
4 מקרקעין ביחס למס הרכישה בו חויב אינן מקימות למערער הסתמכות כלשהי ביחס לשווי
5 הדירות במיזם, ומכל מקום משקלו של אינטרס ההסתמכות של המערער אינו שקול
6 לאינטרס הציבורי בחיוב המערער במס אמת בהתאם לקביעות שמאי מקרקעין מקצועי
7 אשר מונה על ידי המערער וקוהלי לשום את הדירות וחוות דעת זו התיישבה עם עסקאות
8 שבוצעו בפועל במיזם, כעדותו של מר שי מודחי אשר ערך את השומה (ש' 15 ע' 64, ש' 8 ע'
9 65 ו – ש' 24 ע' 65 לפרוטוקול הדיון מיום 21.3.2010). עוד אוסיף, כי לא מצאתי בחוות דעת
10 ביתן סייג להערכת הדירות, ועל כן, איני מקבל את טענת המערער כי שווי הדירות שנקבע
11 על ידי מר ביתן אינו משקף את שווי השוק של הדירות משום שההערכה נועדה לצרכי
12 חלוקה.
13
14 20. בסיכומיו פירט המשיב את אופן חישוב שווי הדירות במיזם תוך השוואה בין השווי שנקבע
15 על ידי מר ביתן לכל הדירות במיזם לבין התמורה ששילם כל רוכש בעד כל אחת משלוש
16 הדירות שנמכרו בפועל (מוצגים מע/6, מע/7 (הוגש חלקי) ו – מע/8) בטרם רכש המערער את
17 הזכויות במיזם. על פי ההשוואה האמורה מצא המשיב שקיים פער בשיעור 18.7% בין חוות
18 הדעת לבין התמורה ששולמה בעד הדירות. לטענת המשיב פער זה ניתן להסביר בכך
19 שהדירות נמכרות "על הנייר" תוך הפחתה של כ – 15% ממחירן ובעליית מדד מחירי
20 הדירות. מוסיף, המשיב וטוען כי העריך את שווי הדירות שהועברו מהשותפות למערער
21 בסכום נמוך מהשווי הכולל שנקבע על ידי מר ביתן, ככל הנראה בשל הפרשי שער הדולר
22 ו/או חישוב לפי מדד מחירי הדירות.
23
24 הסברים אלה של המשיב נראים לי סבירים ובהעדר חוות דעת לסתור אין לי אלא לדחות
25 את טענות המערער באשר לשווי הדירות שהועברו אליו מהשותפות.
26
27 21. אשר להוצאות וניכויים בהם מבקש המערער להכיר.
28
29 א. אין מחלוקת בין הצדדים שחלקו של המערער בהתחייבויות השותפות עומד על סך
30 1,481,233 ₪ ויש להכיר בכך, וכך נקבע.
31 ב. אין מחלוקת בין הצדדים שעלות רכישת הזכויות בשותפות עומדת על סך
32 1,009,500 ₪ ויש להכיר בכך, וכך נקבע.
33 ג. המשיב הודיע כי הוא מוכן להכיר בהוצאות מס רכישה בסך 147,865 ₪, וכך נקבע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

- 1 ד. המשיב הודיע כי הוא מוכן להכיר בהוצאות שכר טרחת עו"ד בגין הרכישה בסך
2 61,895 ₪, וכך נקבע.
- 3 ה. כן הודיע המשיב כי הוא מוכן להכיר בהוצאות נוספות בסך 22,710 ₪ ששולמו לבר
4 (מוצג מע/32), וכך נקבע.
- 5 ו. כן הודיע המשיב כי בכפוף להמצאת אישורים בדבר ביצוע התשלום הוא מוכן
6 להכיר בהוצאה בסך 65,000 ₪ אותה נדרש המערער לשלם מכוח פסק דין שניתן
7 במסגרת תביעה שהגישו רוכשי הדירות במיזם בשל פיגור במסירת הדירות (נספח 4
8 לסיכומי המערער), וכך נקבע.
- 9
- 10 22. מהאמור בסעיפים 344 ו- 335 לסיכומי המערער, עולה כי המערער עומד על ניכוי סך של
11 89,000 ₪ "דמי עכבון לקבלן המבצע" ו- 255,000 ₪ "חיובי ריבית עודפת".
- 12
- 13 אשר לדמי עכבון, ציין המערער כי מועד התשלום של סכום זה חל בשנת 2003 (סעיף 335 א
14 (1 לסיכומים). זאת ועוד. לא נטען שסכום זה שולם על ידי המערער ולא צורפה כל ראיה
15 המעידה על תשלום הסכום האמור. כך או כך, אם וככל שהמערער נשא בסכום זה הוצאה זו
16 לא הייתה בשנת 2002 אלא בשלב מאוחר יותר.
- 17 אשר לחיובי הריבית. מטיעוני המערער עולה כי לא נזקק להלוואה לצורך הפעילות של
18 השותפות (סעיף 335 א 2) לסיכומים).
- 19
- 20 לפיכך, אני דוחה את טענות המערער לעניין ההכרה בסכומים הנקובים בסעיף זה.
- 21
- 22 23. בדין וחשבון לשנת המס 2002 הצהיר המערער על הכנסה בסך 85,107 ₪ המהווה 34%
23 מהרווח על מכירת 3 הדירות הראשונות במיזם. לטענת המערער דיווח זה נעשה בטעות
24 משום שהחייבות במס בגין מכירת הדירות הן קוהלי, מאור ובר אשר מכרו את הדירות ואף
25 דיווחו על מכירות אלה למנהל מיסוי מקרקעין. לטענת המערער, קוהלי מאור ובר קיבלו
26 פטור ממס שבח לפי הוראות סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, לאחר שהצהירו כי הריווח בגין
27 מכירת הדירות ייכלל בדין וחשבון למס הכנסה בשנת המס 2002, ועל כן, חיובו במס בגין
28 ריווח זה מהווה כפל מס ויש לבטלו בהתאם לדוח המתקן שהגיש המערער (מוצג מע/19).
- 29
- 30 יוער, כי המערער עשה לו "שיטה" לתקן, לעיתים לאחר שנים רבות, דוחות שהגיש למס
31 הכנסה, למנהל מיסוי מקרקעין ולמס ערך מוסף ובכך יש כדי לעורר חשש שמדובר
32 בניסיונות להתחמק שלא כדין מתשלום המס הגלום בהצהרותיו בזמן אמת. מכל מקום,
33 הצהרת המערער על הכנסה בסך 85,107 ₪ משותפותו במיזם נערכה על בסיס דו"ח התאמה
34 שצורף לדין וחשבון של השותפות בשנת המס 2002, ובנסיבות העניין והאמור עד כאן, איני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

1 רואה הצדקה לשנות מהאמור בדו"חות שהגישו המערער והשותפות בזמן אמת. יש להעדיף
2 ברגיל דו"ח מקורי זאת מתוך הנחה כי זוהי הצהרת האמת של הנישום והוא שקל
3 הצהרותיו קודם להגשה. שינויים ותיקונים מאוחרים מצריכים זהירות ובחינה. שאחרת
4 ניטל משקל הראוי להצהרותיו של נישום במועד הגשת הדו"ח וניתן תמריץ להגשה כלאחר
5 יד מתוך מחשבה שעם קבלת תגובת המשיב ואף בלא קשר לכך, בעתיד בכל שלב אפשר
6 יהיה לתקן, לערוך, לשנות כיוון בהתאם "לכדאיות העיסקה" וכיוצא באילו מהלכים
7 והתנהלות שיש לחסום.

8
9 טענות המערער כאילו נוכח העברת הזכויות בשותפות ממאור ובר אליו, חלה חובה על מאור
10 ובר לדווח ולשלם את המס על שלוש הדירות שנכרו על ידי השותפות קודם להצטרפותו
11 לשותפות במקומן ואין להחיל את הוראות סעיף 8 לפקודה, אינה נראית לי. המערער בא
12 בנעלי מאור ובר בכל הנוגע להתחייבויות והזכויות של השותפות ובכלל זה בכל הכרוך
13 במכירת הדירות שנעשתה קודם להצטרפותו לשותפות. לפיכך, אין כל היגיון לשנות
14 מהסדרי הדיווח הקבועים בסעיף 8 לפקודה, ועל המערער שהצטרף כשותף/קבלן אחרון
15 למיזם חלה החובה לדווח על ההכנסות מבניית הבניין בהתאם, כפי שדיווח בזמן אמת בדין
16 וחשבון לשנת המס 2002. עוד אוסיף, כי לא מצאתי שיש באמור בע"א 7489/01 די רום
17 (1971) בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (פורסם באתר מיסים) הנזכר בסיכומי
18 התשובה של המערער, כדי לשנות ממסקנתי שלעיל.

19
20 אוסיף, כי נוכח הודעת המשיב לפיה לא ידרוש ממאור ומהמערער לשלם מס בגין מכירת
21 אותן דירות (סעיף 59 לסיכומים), אין חשש לתשלום כפל מס.

22
23 לפיכך, אני דוחה את עתירת המערער לקבל את הדוח המתקן בו חזר בו מהדיווח על הריווח
24 ממכירת שלוש הדירות הראשונות במיזם.

25
26 סוף דבר

27
28 הערעור על השומה העיקרית מתקבל.

29 הערעור על השומה החלופית נדחה בכפוף להוצאות אותן יש להכיר למערער כאמור בסעיף 21
30 שלעיל.

31 בנסיבות העניין יישא כל צד בהוצאותיו.

32 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

33 ניתן היום כ"א באב תשע"ג 28 יולי 2013



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1238-05 דלאל יצחק נ' פקיד שומה רחובות

1

עו אלטוביה

מגן אלטוביה, שופט

2

3

4

5

6

7

8