


בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרען אзор חרורה
 ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מיסוי מקרען חרורה
 ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מיסוי מקרען חרורה

בפני ועדת העורר לפי חוק מיסוי מקרען

1. אברהם רוייכמן

ע"י ב"כ עו"ד מי מורה

2. שיר רוייכמן

ע"י ב"כ עו"ד א' שפירא

העוררים

נגד

מנהל מס שבך מקרען- חרורה
 ע"י ב"כ עו"ד ר' ליפשיץ מפרקיות מחוז חיפה

המשיב
פסק דין
השופט רון סוקול- יוער הוועדה

1. חברת נכסי אשפר בע"מ רכשה ביום 17.05.1991 זכויות במקרען אשר שימשו כפרדס חקלאי באזורי היישוב צורן. בשנת 2010 פורקה החברה מרוץ'ון והמקרען הועבר לא תמורה לבני מניותיה, האחים שיר ואברהם רוייכמן, כך שכל אחד מהם קיבל מחצית מהזכויות.

לאחר שינוי ייעודם של המקרען מIELD חקלאי ליעוד למגורים, החלו האחים רוייכמן למכור חלקים מהמקרען הניל. בעקבות מכירת הזכויות במקרען, נדרשו העוררים לשלם מס שכCKET חוק מיסוי מקרען (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

2. בשלושת העוררים המונחים להכרעתנו, חלוקים הצדדים על חישוב מס השבח שעלהם, כאשר מוקד המחלוקת עניינו קביעת מועד הרוכישה של המקרען. בוגדרה של מחלוקת זו עלות שאלות בדבר תוקפו ופרשנותו של הסכם שומה שנערך בין החברה, לפני פירוקה, לבין פקיד השומה, ובדבר סמכותו של המשיב לתקן שמות, על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרען.

רבע

3. חברת נכסי אשפר בע"מ (להלן: החברה) התאגדה ביום 16.05.91 על ידי האחים שיר רוייכמן ו אברהם רוייכמן. כל אחד משני האחים החזיק ב- 50% ממניות החברה. סמוך לאחר יסודה, ביום 17.05.91, רכשה החברה מקרען ביישוב צורן (מועד זה יכונה להלן: מועד הרכישה המקורן). מדובר בחטיבה קרקע שייעודה היה לחקלאות ואשר שימושה כפרדס. הזכויות שנרכשו היו כדלקמן:



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה
ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה**

גוש 7880 חלקות 41 – 51, 78 – 67, 102 – 92, 121 – 113, 128 – 113, 1100 – 1132, נחלים בחלוקת .147.

גוש 7883 חלקות 64 – 65, 78 – 70, 98 – 84.

(חלוקת אלו כולם להלן : המקרקעין).

כן, רכשה החברה זכויות במקרקעין המצויים בחדרה בגוש 10044, 1/4 מחלוקת 3.

4. בדוחות הכספיים שהגישה החברה בשנים הראשונות לאחר ייסודה סוווגו הזכויות במקרקעין כמלי עסקי ונרשם בביואר לדוחות כי "החברה רכשה קרקע חקלאית ובכובונת להקיים עליה שכנות מגוריים. שינוי הייעוד טרם בוצע והבנייה, לפיכך, טרם החלה" (ראו נספחים 1 – 3 – לקובץ האסמכתאות שצורף בתיק ו"ע 14-11-2917, להלן : קובץ האסמכתאות).

5. בשנת 1994 פנתה החברה באמצעות מייצגה, רוי'ח משרד סומך חיקין, וביקשה לתקן את הרישום בדוחות, כך שהקרקעין יسوוגו כרכוש קבוע וראו מכתבים מיום 05.09.1994, 20.07.1994, 22.12.1994 – 08.12.1994 – סומנו ע/ע, 1/4, ע/5). בין הצדדים נוהלו שיחות ובסופה של דבר, ביום 22.12.1994 נמסרה תשובה המשיב כפי שנרשמה על ידי מר טובל דוד, ממונה רכו חוליה (נספח 4 לקובץ האסמכתאות). במסמך התשובה מצין מר טובל :

1. בינותיים אין אנו מקבלים את טענותיכם כי רכישת המקרקעין רושמה בטעות כמלי,نعم זאת בטענה והקרען כולה תוחזק עוד מסוף שנים לפחות עד 31.12.96 כרכוש קבוע ולא תושב בדורר יזומה מצדכם, מושדו יישול שוב את בקשכם ובלבד שהחברה תגישי את דוחותיה החל משנת 1991 ותחיל עליה את פוק' ב' לחוק מס הבנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשם"ה- 1985.

2. מביחינתנו רישום הקרקע כרכוש קבוע במאזן לא ייחסב כאירוע מס זה את מבלי לפגוט באמור בסעיף 1 לעיל.

6. אין חולק כי לאחר קבלת מכתב זה, המתנה את תיקון הדוחות בעמידה בתנאים שונים, לא עשו דבר והחברה לא חזרה לבקש את תיקון הדוחות. בכל הדוחות בשנים שלאחר מכן נרשמו המקרקעין כמלי עסקי (ראו נספחים 1 – 3 – לקובץ האסמכתאות).



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקרקען חדרה
ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקרקען חדרה**

.7. ביום 21.08.1995 נחתם בין החברה לבן פקיד השומה הסכם בעניין שומות מס הכנסה לשנים 1994 – 1995 (סומן ע/2) (להלן : הסכם שומות 1995). על הסכם זה חתמה המפקחת מיטל דודובובך הסטיים הדיון לגבי שומות המס בשנים אלו.

.8. בשנת 2002 החליפה החברה את רואי החשבון המטפלים בדוחותיה ובמקום משרד סומך הייKin החל ליעיצה משרד רואי החשבון ליובושץ כסירר. את הטיפול בעניינה של החברה קיבל רוי'חaggi אופנהיים (צחחר ע/3 וכן עדותו בעמ' 61).

רוי'ח אופנהיים פנה במכtab למර זחאלקה עיקאב מפקיד שומה תל אביב, מכtab מיום 8.4.2002, וביקש לאשר לחברת לבצע שניינו ייעוד של המקרקען מלאי עסקיו לרוכש קבוע (נספח 5 לקובץ אסמכתאות). במכtab מפנה רוי'ח אופנהיים לאישורו של מר טובל מיום 22.12.1994, אולם איננו נוקט בביטולו "תיקון טעות" בסיווג אלא מדגיש כי הבקשה היא לשינוי ייעוד". בבקשתו מהבהיר רוי'ח אופנהיים כי החברה החזיקה במקרקען מבלי לבצע בהם כל פעילות בנייה או השבה. כן ביקש כי שינוי הייעוד יושר רטראקטיבית ליום 22.12.1994 (ראו גם ס' 8 לע/3).

.9. בעקבות משלוח הבקשה החל להתנהל משא ומתן עם פקיד השומה, בגדרו גם נבדקו דוחות החברה משנת 1994 ועד שנת 2000. בסופה של יום הושג בין הצדדים הסכם מודרך בהסכם שנחתם ביום 05.09.2002 בין החברה, באמצעות מייצגה רוי'ח אופנהיים, לבין פקיד השומה. מטעם פקיד השומה חתם על הסכם המפקח מר ליאור רצון (הסכם השומות סומן נספח 7 לקובץ האסמכתאות ויכונה להלן : הסכם שומות 2002).

במبدأ להסכם שומות 2002 נאמר :

"הואיל והחברה פונתה לפקיד השומה לשינוי ייעוד המקרקען שבבעלותה, נכסיו המקרקען לצורך (להלן – "המקרקען") מלאי עסקיו לרוכש קבוע ויקבען א".)".

בסעיפים 1 – 2 נאמר :

1. שינוי ייעוד המקרקען בחברה מלאי נסקרו לרוכש קבוע ויקבען ויחול על השפעותיו המציגו ליום 31.12.2000 והאת בהמשך להודעת החברה והסכם פקיד השומה מיום 22.12.1994 (далה נספח א').

2. המס החל על הכנסתה החייבות של החברה בגין שומות המס לשנים 1997 – 2000 לרבות המס בגין שינוי ייעוד המקרקען מלאי עסקיו



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 2917-11-14 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקעין אזור חדרה
ו"ע 24352-10-14 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקרקעין חדרה
ו"ע 30229-05-14 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקרקעין חדרה**

לרכוש קבוע הינו בסך של 580,000 ש"ח כולל דיבית והפרשי הצמדה
ליהום.

בהתאם כאמור נקבע מועד שינוי הייעוד של המקרקעין ליום 31.12.2000. אין גם חלק כי
החברה שילמה את המס המתחייב מהסכם שומות 2002.

10. ייועדים של המקרקעין שונה התכנון והבנייה למוגרים והחברה פעלת חלק את
המקרקעין למוגשים. ביום 19.07.2010 מכירה החברה מוגרש המוכר במגרש 205, מהוות חלק
מהמקרקעין. על עסקת מכירה זו הגיעה החברה מנהל מיסויי מקרקעין ביום 16.08.2010
(נספח 9 לקובץ האסמכתאות).

11. ביום 05.09.2010 הוחלט על פירוקה מרצון של החברה והמקרקעין הועברו על שם של
העוררים באופן אישי. החברה והעוררים הצהירו על פירוק החברה והעברת הזכויות לעוררים על פי
סעיף 71 לחוק מיסויי מקרקעין, דהיינו העברת זכויות המקרקעין אגב פירוק איגוד מקרקעין.

לאחר מכן חולקו המקרקעין בין האחים בפטור מס שבך, כאמור בסעיף 67 לחוק מיסויי
מקרקעין. האחים שילמו מס רכישה, במסגרת הליכי פירוק השיתוף, בסך כולל של כ- 5.5 מיליון ש"ח
(נספחים 10, 11 לקובץ האסמכתאות).

12. ביום 06.09.2010 נמכר מגרש נוסף, במגרש 206, לחברת י.ח. דMRI בניה ופיתוח בע"מ. הצהרה
על המכירה הוגשה למשיב ביום 21.10.2010. בשתי העסקאות, למכירת מגרשים 205 – 206, הצהירו
החברה והעוררים כי מועד הרכישה הוא 31.12.2000, ככלומר מועד שינוי הייעוד.

בעקבות שתי עסקאות אלו הוצאה המשיב לעוררים שומות מס, שבחן הכיר במועד הרכישה
הנטען וקבע את יום הרכישה של המקרקעין ל- 31.12.2000, ככלומר מועד שינוי הייעוד על פי הסכם
שומות 2002.

13. בשנת 2013 ביצע שר רוייכמן מספר עסקאות מכ"ר נוספת. מדובר במכירת חמישה מגרשים,
הידועים במגרשים 14 – 19 בגוש 7880. על עסקאות אלו הגיע העורר הצהרות מנהל מיסויי מקרקעין
וגם בهن צוין מועד הרכישה כמוום שינוי הייעוד, 31.12.2000 (נספחים 7 – 11 לתצהירו של שר רוייכמן
שסומן ע/7). להצהרות צורפו מכתביו לוואי, שערק בא כוחו של שר רוייכמן ובهم פורט מועד הרכישה
וצורף גם הסכם שומות 2002.



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 2917-11-14 רויכמן נ' מנהל מס מקרקעין אזרח חרודה
ו"ע 24352-10-14 מנהל מסי מקרקעין חרודה
ו"ע 30229-05-14 רויכמן נ' מנהל מסי מקרקעין חרודה**

14. הפעם שנייה המשיב עמדתו. המשיבקבע את יום הרכישה של המקרקעין למועד הרכישה המקורי, דהיינו 17.05.1991 (ראו שומות שהוצאו על ידי המשיב נספחים 27, 31 – ע/7). המשיב גם מצא לנכון לבחון מחדש את העסקאות המכירות מגרשים 1 – 206 והחליט לפעול על פי סמכותו בסעיף 85 לחוק מסי מקרקעין ולתקן את השומות. בעקבות זאת תוקנו השומות המכירות מגרשים 1 – 206 ונקבע גם בהן כי יום הרכישה הוא מועד הרכישה המקורי – 17.05.1991.

הulings

15. על השומות שהוצאה המשיב לשיר רויכמן לעסקאות המכירה משנת 2013, ועל החלטתו לפתח את השומות המכירות מגרשים 1 – 206, הגיעו העוררים השגות. השגות אלו נדחו (ראו נספחים 21, 22 לקובץ האסמכתאות). על החלטות המשיב בהשגות הוגש שבפניו.

במסכמת הצדדים הוחלט על איחוד הדיון בשלושת הערים. העררים ב-ו"ע 14-11-17 ו-ב-ו"ע 30229-05-14 הם העררים על החלטות בדבר תיקון השומות בעסקאות המכירות מגרשים 205 – 206 והערר בתיק ו-ו"ע 14-10-14 24352-10-14 הוא ערך בעניין השומות שהוצאו לשיר רויכמן המכירות מגרשים .19 - 14

תמצית התענוגת

16. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בשתי שאלות; האחת והעיקרית היא שאלת מועד הרכישה של המקרקעין. העוררים טוענים כי בהסכם שומות 2002 הוסכם על שינוי ייעוד, כאמור בהוראות סעיף 85 לפקודת מס הכנסת. שניוי ייעוד שכזה מושווה למיניה של המקרקעין, ועל כן מועד שינוי הייעוד הוא מועד הרכישה. העוררים טוענים עוד כי המשיב קיבל את עדותם כאשר אישר את מועד הרכישה בשומות המכירות מגרשים 1 – 206.

השנייה, האם המשיב רשאי תיקן את השומות שהוצאו לעסקאות המכירות מגרשים 205 – 206, דהיינו האם התקיימו התנאים הקבועים בסעיף 85 לחוק מסי מקרקעין לתיקון שומות. העוררים מודגשים כי כל העובדות וכל הנזינות היו בידי המשיב בטרם הוצאה השומות למגרשים 205 – 206 ועל כן, משקיל את עמדת העוררים לגבי מועד הרכישה, לא היה מוסמך לתקן את השומות בשנת 2013.

17. המשיב לעומת זאת סבור כי לא נפל כל פגם בהחלטתו. המשיב טוען כי הסכם שומות 2002 לא מהו זהיר לשינוי ייעוד במובן סעיף 85 לפקודת מס הכנסת. טענות זו, יש לבחון את הסכם שומות 2002 לאור השתלשלות החלטים משנת 1994. לדבורי, בשנת 1994 הגישה החברה בקשה לתקן הדוחות.>bבקשה אושרה במלואה והסכם שומות 2002 מהו זהיר לambil הנסיבות לתיקון הדוחות



בית המשפט המוהמי בחיפה

ו"ע 2917-11-14 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 24352-10-14 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקרקען חדרה
ו"ע 30229-05-14 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקרקען חדרה

ולא אישור על מכירה דיעונית של המקרקעין. ההסכמה כי יראו בשינוי הייעוד מיום 31.12.2000 נועדה אך ורק להסביר את חבות המס בעקבות האישור המאושר לתיקון הדוחות, חבות הנובעת מותאיומי איינפלציה, ולא נועדה לקבוע מועד רכישה חדש.

המשיב מוסיף וטען כי מלאה העבודות התבררו לו רק לאחר הגשת ההצעה ביחס לעסקאות המכרך משנת 2013. על כן משחתררו העבודות, התברר כי השומות למגורשים 1 – 206 הוצאו בפועל, ועל כן היה המשיב מוסמך לתיקן.

דיווח והברעה

18. כפי שיפורט להלן הגעתו למסקנה כי הסכם שומות 2002 מיעיד על הסכמה לשינוי ייעוד במובן סעיף (א)(2) לפકודת מס הכנסה ועל כן יש לראות במועד המוסכם לשינוי הייעוד – 31.12.2000, כמועד הרכישה של המקרקעין.

בטרם אפרט את הכרעתו אקדמיים מספר העורות בנוגע למסגרת המשפטית הרלבנטית להכרעה.

המסגרת המשפטית

19. חוק מיסוי מקרקעין (שבך ורכישה) מטיל חיוב במס על בעל זכות במקרקעין, על הרוחה הנובע מביצוע עסקה בהם (ראו א' נדר מס שבך מקרקעין – בסייעת המס 70 (2012) ; י' הדרי מיסויי מקרקעין ברק א' 31 (2012)). קדם לחוק זה חוק מס שבך מקרקעים, התש"ט-1949, שהייתה דבר החוקיקה הראשוני בישראל שהטיל חבות במס על רווחים הונויים (ראו סקירה של ההיסטוריה החוקיקתית בפסק דין של הוועדה בו"ע 54436-11-10 מליסרון בע"מ נ' מנהל מיסויי מקרקעין חיפה (23.10.2014)).

20. בחוק מס שבך מקרקעים משנת 1949 נפל בקיימים שונים, שהובילו בהם הייתה הפרצה שאפשרה התמחמות ממס בדרך של העברת הזכויות במקרקעין לתאגידים וביצוע עסקאות במניות התאגיד, במקומות בויכות במקרקעין. במצב זה, נחקק חוק מיסויי מקרקעין, שככל הראות שנעודו לסגור את הפרצה. בחוק מיסויי מקרקעין הוטל מס גם על פעולות באגוז מקרקעיין, כך שסמייט כל פעולות במניות האיגוד נכללה בהגדורת עסקה במקרקעין. סעיף 7 לחוק מיסויי מקרקעין קובע: "המס יוטל על פעולות באיגוד מקרקעיין".

21. חוק מיסויי מקרקעין, בחלק הרלוונטי לעניינו, עוסק בהטלת מס על הרוחה / השבה הנובעת לבעל הזכות בעת ביצוע עסקה במקרקעין. רוח זה מוחש על פי ההפרש שבין שניי המקרקעין במועד רכישת הזכויות לשווים במועד המכירה (ראו סעיף 6(ב) לחוק מיסויי מקרקעין). ודוקן, מס השבה אינו



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס מקראקיין איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מסי מקראקיין חדרה
ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מסי מקראקיין חדרה**

מושל על עצם ביצוע עסקה במקראקיין אלא רק על התוצאה הכלכלית הנובעת מהעסקה. לפיכך, אם לא נוצר רוח לבעל הזכות, לא תחול חבות במס (אי נמדר לעיל, עמ' 111).

22. כדי לברר את התוצאה הכלכלית של עסקה במקראקיין ולקבוע האם נוצר רוח ומזה שיערוו, יש להגדיר מספר נתוניים; "יום הרכישה" – כמפורט בסעיף 37 לחוק מסי מקראקיין, "שווי הרכישה" – כאמור בסעיפים 21 – 32 לחוק, "יום המכירה" – כאמור בסעיף 19 לחוק ו"שווי המכירה" – כאמור בסעיף 17 לחוק. כמובן שלאחר איתור תנוי יסוד נדרש לבצע ניכוי של כל החוצאות המותירות בנייכוי, כמפורט בסעיף 39 לחוק, לבצע התאמות שיגדרו את השבח הריאלי ואת השבח האינפלציוני ולבחון קיומם של פטורים.

החלק שבפניו עוסק רק בהגדרת "יום הרכישה".

23. לקביעת "יום הרכישה" של זכות במקראקיין חשיבות רבה, שכן לפי סעיף 21 לחוק מסי מקראקיין, "שווי הרכישה" של זכות "[...] הוא שווייה ביום הרכישה על ידי המוכר". ככל שיש הרכישה מאוחר יותר, בהנחה ששווי המקראקיין בדרך כלל עולה, הרי שימושות הדבר היא הקטנת ההפרש, ככלمر הקטנת השבח שעליו מושל המס.

עוד חשוב להזכיר את סעיף 21(ב) לחוק מסי מקראקיין, הקובע כי "על אף האמור בסעיף ק"ט (א) – נקבע שווייה של זכות במקראקיין בקשר עם הרכישה לנניין מס שבח, יהיה שווי הרכישה לנניין חישוב השבח – השווי שנקבע כאמור".

הוראה זו נועדה להבטיח את רציפות תקופת השבח, כך שלא תחמוונה תקופות בהן עלה שווי הזכויות מבלי שהן נכללו בתקופת השבח עליה מושל המס (ראו אי נמדר הנ"ל עמ' 131; יי' סרוסי מי' מזרחי "עקרון רציפות המס באיגודי מקראקיין" מופיע ט/ו/א – 51 (2001)).

24. עקרון רציפות המס כולל בחובו שני היבטים. מצד אחד, נדרש העיקרון למניע "בריחות" תקופות שבח שלא ימוסו, ומצדך, נדרש למנוע מסיסוי כפול של אותה תקופת שבח (ראוגם דנ"א 6811/04 מנהל מס שבח מקראקיין – חיפה נ' שדמי, פ"ד סג(נ) 778 (2009)).

25. עוד נזכיר במסגרת סקירה מקדימה זו, את הכלל המושרש בדייני המס, כי אין להטיל מס על הכנסתה שלא מומשה (ראו ע"א 217/65 כהן נ' פקיד השווה גוש דן, רמת גן, פ"ד כ(2) (1966) ; ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שווה כפר סבא (31.1.2008) ; ע"א 510/80 פקיד שווה ירושלים נ' "דףס המרכז, חברה להוצאה לאור בע"מ", פ"ד לו(4) 589 (1982)).



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 2917-11-14 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקעין אזרח חרודה
ו"ע 24352-10-14 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקעין חרודה
ו"ע 30229-05-14 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקעין חרודה**

לעיקרונו זה ישנים חריגים שונים המאפשרים הטלת מס גם על רוחחים שלא מושמו (ראו לגבי הטלת מס על מסי ריבית והפרשי הצמדה והפרש שער, ע"א 2810/13 חברת מגדנית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (02.06.2015) ; ע"א 8131/06 פקיד שומה בע"מ נ' פקיד השומה חיפה (29.03.2009)).
מיסוי הכנסה רעינונית שכמה לעובד, לבעל שליטה או לספק שירותים בקבלת הלוואה זולה או הטבה אחרת, ע"א 3515/97 פקיד שומה ב"ש נ' בית מרחוקת "אלילן" בע"מ, פ"ד נ(5) (2002) ; ע"א 32/86 רmono ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד מו(1) 580 - 577, 573 (1992) ; ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דילברשטין, פ"ד מו(3) (1993) ; דנ"א 3962/93 דנ"א 3971/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817 ((1996)).

.26. עיקרונו אחרון שרואו להזכיר הוא העיקרונו ולפיו "אין אדם סוחר עם עצמו". משמע, פעולות שבוצעו נשאה בנסיבותיו, שנין בהם העברת הנכס לאחר, לא תחוויב פעילותו במס (אי' נמדר הניל, עמ' 75; ע"א 217/65 הניל; ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014)). גם לעיקרונו זה יש חריגים ולענינו רלבנטי החריג הקבוע בסעיף 85 לפקודות מס הכנסה. סעיף זה עוסק בשינוי ייעודו של נכס בעסקו של נישום, מלאי עסקו לרbesch קבוע או לנכס פרטי.

ככלל, קבוע העסיף כי שינוי ייעודו של נכס, ללא תמורת או תמורת חלקית, ייחשב למכירה בשווי השוק של הנכס, וכך קבוע סעיף 85 לפקודות מס הכנסה :

(א) בחישוב ההשתכרויות או הרוחחים מנתק לנניין פקודה זו, יידאו מלאי עסקו שהוא שיר לאותו עסק במקרים האמורים להלן כאמור:

(1) מלאי עסקו שהוא שיר לעסק בעת שהופסק או שהונverb;

(2) מלאי עסקו שהוא שיר מהונבר מהעסק שלא בתמורה או שלא בתמורה מלאה, וכן מלאי עסקו בעסק שהופיעו לנכס קבוע באותו עסק.

[...]

(ג) בסעיף זה -

"מלאי עסקו" - כל נכס מטלטליון או מקרקעין הנזכר בהלאכו הריגל של העסק, או שהוא נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר יצורו, הכנסתו או בניה, וכל חומר המשמש ביצורו, הכנסתו או בניהו של אותו נכס;

"עסק" - לרובות חלק מעסיק;

"נכסים השווים" - הסכום שאפשר היה לקבל תמורת המלאי העסקי ממוכר מרצוין לקונה מודצון כשהו נקי מכל שונבד הבא להבטחה חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטחת תשולם; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחירبعد המלאי נקבע בהתאם-לב בלי שהופגע, במישרין או בעקיפין, מקיים יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה -



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 2917-11-14 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 24352-10-14 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה
ו"ע 30229-05-14 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה**

ובמקרה עזין גם בתנאי שהמכירה נשאה בכתב - יהא סכום השווי
המוחיר שנקבען.

(T) [...]

27. הוראה זו מהוות מעשה חריג לשני העקרונות שציינו; עקרון המימוש והעקרון שאין אדם סוחר עם עצמו, שהרי שינוי וייעוד של נכס בעסקו של נישום אינו מהוות "מיימוש" רגיל של הנכס ואין בו העברת זכויות משפטיות בנכס.

עם זאת, ראיינו כי הדין מכיר בנסיבות המתאימות גם בחזב במס בגין "הכנסה ריעונית", דהיינו בנסיבות בהן צמחה לנישום טובת הנאה בעלת שווי כלכלי, גם ללא ביצועה של פעילות כלכלית. בין היתר מכיר המשפט בחבות במס בגין הכנסה ריעונית בנסיבות השונות של סעיף 85 לפוקדה ובהתאם בכך שניINI ייעוד מלאי עסקית לרכוש קבוע (ראוי א' ירון "מיסוי מכירות ריעונית ומכירות מאונס של מקרקעין" מטיים ג/1 16 (1989) ; י' הדרי לעיל בפרק א' - חלק א' - חלק א' פלומין "הכנסה ריעונית משינויי ייעוד" מטיים 4/A-1 (1996) ; ע"א 490/13 הניל' ; ע"א 13/81 מנהל המכבס וחבלו נ' ש.ש.ל. בע"מ, פ"ד לז(3) (1983)).

28. הטעם לקביעה כי עסקאות של שינוי ייעוד עשויות להצמיח חוב במס נובע ממשטרו המשווני החלים על כל אחד מהיעדים. לעיתים שינוי הייעוד יביא לכך ששישור המס שיחול על הנכס יהיה מופחת ולעתים להיפך. התעלומות משינוי הייעוד תביא לעיוות בחובי המס, בין אם לטובת הנישום ובין אם לרעתו.

עם זאת, יש לזכור כי הטלת חיוב במס בשל שינוי ייעוד, עלולה לפגוע בנישום אשר אין יכולתו לממן את תשלום המס, כל עוד לא מימייש את הנכס, בין ביעודו המקורי ובין ביעודו החדש.

29. כאשר עסקון בשינוי ייעוד של מקרקעין מלאי עסקית לרכוש קבוע, תמוסה המכירה הריעונית על פי הפוקדה ולא יחול חיוב במס שבך מקרקעין (סעיף 50 לחוק מסי מקרקעין שבתחזקה). במצב ההופך, כאשר ייעודם של מקרקעין ישונה מרכוש קבוע מלאי עסקית, החלה לכואורה חובות בתשלום מס שבך ועל-כן נחקקה הוראת סעיף 5(ב) לחוק מסי מקרקעין.

סעיף 5(ב) הניל' קובל:

שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לנתקו כמלאי עסקית, או שהפר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין שהן נכס קבוע בעסקו, למלאי עסקית שבנטקו (בסעיף זה - העברת), יהולו הוראות אלה:



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה
ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה**

(1) החלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעbara, יראו את ההעbara במכירה, אולם הנישום לא יחויב בתשלום המס עלייה אלא בעת מכירתו המלאי העסקי, כלו או מקטתו; ובלבד שאמם מכר מקצתו, לא יהיה חייב בתשלום מס הנולא על התמורה שקיבל בהאותה מכירה;

(א) החלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעbara, ונתקבל לאחר מכן לבני הזכות אישור של בנייתה במכירה ממשמעו בו פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, ראי, נל' אף האמור בפסקה (1), את ההעbara במכירה פטורה מס, ולצורך חישוב המס לפי סעיף 5ג לאותו חוק, יראו את עלות המלאי העסקי ביתרת שווי הרכישה של הזכות;

(ב) (נמחקה);

(2) לא החלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעbara במכירה ויראו את עלות המלאי העסקי ביתרת שווי הרכישה של הזכות;

(3) לעניין סעיף קטן זה -
"יום רכישה", "שווי רכישה" - ממשמעו בו פרק השישי לפי העניין;
"יתרת שווי רכישה" - כהגדרתה בסעיף .47

(ראו דיון נרחב בספרו של לי הדרי הניל', עמ' 250-252).

30. עניינו של החלק שבפנינו, הוא בשינוי ייעוד מלאי עסקיו לרכוש קבוע ועל-כן, לא נתעכ卜 בדיון בהסדרים הנוגעים בשינוי הייעוד הפוך.

שינויו ייעוד של מקרקען מלאי עסקיו לרכוש קבוע, מהווה מכירה ריעונית של המקרקען והחבות במס בגין מכירה זו תיקבע על פי הוראות פקודת מס הכלשה.

עם ביצועה של המכירה הריעונית, ככלומר עם שינוי הייעוד המלאי עסקיו לרכוש קבוע, יוכפפו המקרקען לשטר המס על פי חוק מסי מקרקען, וכל פעולה שתיעשה בהם, לאחר שינוי הייעוד, תהא נתונה לחבות במס על פי חוק מסי מקרקען.

31. مكان, שימוש שינוי הייעוד ישמש, לצורך חבות עתידית במס על פי חוק מסי מקרקען, כויס הרכישה של המקרקען. שווי הרכישה ייקבע, על פי הוראות סעיף 85 לפוקודה, על פי שווי השוק של המקרקען ביום ביצוע שינוי הייעוד (ראו אי נמדד הניל', עמ' 162; עמ"ה (מחוזי ת"א) 2/87 ליבורובסקי ובניו חברה לבניין והשקיות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (11.7.1989); עמ"ה (מחוזי ח'י) 149/88 גדבאן נ' פקיד שומה חיפה (5.2.1990). ראו גם קובץ הפרשנות לפקודת מס הכלשה – החבק ד/74).



בית המשפט המחוון בחיפה

ו"ע 2917-11-14 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 24352-10-14 רוייכמן נ' מנהל מסיסי מקרקען חדרה
ו"ע 30229-05-14 רוייכמן נ' מנהל מסיסי מקרקען חדרה

הברעה

32. משפרשנו את המסקנת המשפטית, נבחן את הראיות בעניין שבפניו.

המחלוקות בין הצדדים עוסקת ברובה בשאלת פרשנות הסכם שומות 2002. העוררים טוענים כי הסכם שומות 2002 וחבות המס שנקבעה בו, מUIDים על הסכמת פקיד השומה לשינוי ייעודם של המקרקען מלאי עסק קבוצי, ועל-כן יש לראות במועד שינוי הייעוד כמועד הרכישה. מנגד, טוען המשיב כי הסכם שומות 2002endum להסדיר את תיקון הסיווג בדוחות של החברה ומהווה אישור לביקשת החברה תיקון הדוחות כפי שהוגשו כבר בשנת 1994.

אין חולק כי אם אכן עסקין בשינוי ייעוד במובן סעיף 85 לפוקודה, אז יום הרכישה של המקרקען יהיה יום שינוי הייעוד, ככלומר 2000.12.31.

הסכם שומות 2002

33. נפתחת את הדיון בבחינת לשונו של ההסכם. לשונו של הסכם שומות 2002 היא להבنتי ברורה והיא מחייבת את המסקנה כי הצדדים הסכימו על שינוי ייעוד במובן סעיף 85(א)(2) לפוקודת מס הכנסה. כפי שנראה להלן גם נסיבות הכריתה מחייבת את אותה מסקנה.

34. הצדדים חולקים במשמעות הוראות הסכם שומות 2002; האם עסקין בהסכם בדבר שינוי ייעוד על פי סעיף 85(א)(2) לפוקודה או שמא הסכמה תיקון דוחות כספיים ותשלום המס המתחייב בעקבות התיקון.

כאשר הוראות בחזזה שונות בחלוקת בין הצדדים שכרטו אותו ובית המשפט נדרש לפרשן, עליו להתחקות אחר אומד דעתם. אומד הדעת הוא "המטרות, היעדים, האינטרסים, והתכוית אשר הצדדים ביקשו במשותף להגשים" (ע"א 4628/93 מדינת ישראל נ' אפרואופים שיכון ויזום (1991) בע"מ, פ"ז מט(2) 311, 265). לצורך כך יש להידרש בראש ובראונה לשון החוזה המהווה, כפי שנקבע בפסקה "נקודות מוצא ונקודת משען מרכזית לכל חילך פרשנין" (ע"א 6565/11 החבורה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' מדינת ישראל (22.7.2014) EMI MUSIC PUBLISHING LTD (2006) 05/05 ארנון מגדי ירקות-אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ז סא(2) 1).

נאמר:

הנה כי כן, לשונו של החוזה הינה כל הקיובל של אומד דעת הצדדים, ומ舍ך, היא מהויה ראייה – לעיטים הראיה המרכזית – בדבר כוונתם המשותפת. כאמור לעיל, לא ניתן ליחס לחוזה פרשנות שאינה עולה בקנה אחד עם לשונו. אי לכך, על בית המשפט לבחון הלוך ושוב את



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען אוזור חזרה
ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מסיסי מקרקען חזרה
ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מסיסי מקרקען חזרה**

לשון החזהה ואת נסיבותיו ההיינזיות, ובכפוף לחזקה הניתנת לסתירה כי תכלית החזהה היא זו העולאה מלהונן הרגילה של החזהה, לאחר את אומד דעתם של הצדדים. עוצמתה של החזקה עשויה להשתנות, כאמור, בגין קTEGRיות שנותן של חזים שונים ולפי נסיבות העניין. לאחר שהפרשן גיבש את אומד דעתם (המשותף) של הצדדים, הוא בוחן אם אומד דעתך זה מושטמע – ככלום, יש לו עיגון – מותר החזהה. אם התשובה היא בחירוב, יפורש החזהה על-פי אומד דעתך זה, שבגיבו שמו שיטשו בערבותיה נתוני הבאים מה חזקה ומחרצתה לו" (ענין אפרופים חנ"ל, בעמ' 312; כמו כן דאו שם, בעמ' 314).

.35 כדי להתחקות אחר אומד דעתם של הצדדים להסכם שומות 2002 נתחיל בלשון ההסכם. במبدأ להסכם מתייחסים הצדדים לבקשת החברה בקשה "לשינוי ייעוד המקרקעין" ולא בבקשה לתיקון טעות בדוחות הכספיים. בסעיפים 1, 2 והסכים, כפי שפורטו לעיל, מאשר פקיד השומה את הסכמתו "לשינוי ייעוד" של המקרקעין. לא מדובר בהסכם לתיקון דוחות או לשינוי סיוג בדוחות הכספיים אלא בהסכם "לשינוי ייעוד". בסעיף 2 להסכם נקבעה חבות המס ונאמר מפורשת כי המס המוסכם הוא המס "החל על הכנסתה החיבת של החברה בגין שומות המס לשנים 1997-2000, לרבות המס בגין שינוי ייעוד המקרקעין ממלאי עסקו קבוע [...]."

שוב, מדובר בחבות במס בגין שינוי ייעוד ולא בחבות במס בשל תיקון ורטואקטיבי של סיוג בדוחות הכספיים.

.36 למורתו לשונו הבורורה לכואורה של הסכם שומות 2002, טוען המשיב כי אומד דעת הצדדים היה שונה. המשיב מוצא עיגון לעמודתו במספר ביטויים שנכללו בהוראות ההסכם. המשיב מפנה ללשון סעיף 1 שבו אמר כי שינוי הייעוד "[...] יחול על השפעותיו המציגות ליום 31.12.2000 ו ذات בהמשך להזדעת החברה והסכם פקיד השומה מיום 22.12.1994 (ראה נספח א"). הביטוי השפעות מציגות מכוון, כך לטענתו, להשפעות חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אייפלציה), התשミ"ה- 1985 (להלן: חוק התיאומים). כן טוען כי ההפניה להסכם פקיד השומה משנת 1994 מלמדת על הזיקה בין ההסכם לבקשתו ולהסכם לתיקון הדוחות.

.37 עוויד ליאור רצון, שהעיד מטעם המשיב, הסביר בעדותו כי הכוונה הייתה רק לתיקון הדוחות הכספיים של החברה (עמ' 19). לגורתו, חישוב המס שבו חוויבה החברה לא התייחס כלל לחבות במס בשל שינוי הייעוד. המס שבו חוויבה החברה נבע ככל מהכרה בכך שהמקרקעין מחווים ורכוש קבוע החל מיום הרכישה המקורי. לדבריו, אילו המקרקעין היו נרשמים כרכוש קבוע מיום הרכישה המקורי, היו מוטלים על החברה חיובים במס על פי חוק התיאומים (שם). על כן בקש מרוי"ח אופנהיים, מייצגה של החברה, לעורך חישוב של המס שהייתה מתחייב על פי חוק התיאומים, אילו היו



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה
ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה**

המקרקען נרשמים בדוחות כרכוש קבוע מיום הרכישה המקורי. חישוב זה מופיע לטענתו בספח 17 לקובץ האסמכתאות (ראו עדותו עמי 8 שורה 30).

38. עוד ציין מר רצון, כי המס אותו נדרש תרבה לשלם על פי הסכם שומות 2002 מבוסס על אותו חישוב של החשיפה המצטברת על פי חוק התיאומים. לדבריו, בחישוב על פי הطلب, נספח 17 הניל, נקבע כי תוספת השווי של המקרקען, בשל האינפלציה, הוא 1,581,561 נס' נכון ליום 31.12.2000 (עמ' 10). הוואיל והסכם שומות 2002 ערך בשנת 2002, ומאהר והסכם כי הסכם שישולם יהיה סכום התוספת האמורה, ביקש מהחברה לחשב מהו הסכם למועד השינוי המוסכם 31.12.2000, שלאחר שערך יהיה שווה לסכום שצוין כתוספת הכנסה בחישוב האמור. בחישוב נמצא כי הסך הקבוע בהסכם 1,388,889 נס' הוא הסכם שערך המשוערך ליום חתימת הסכם שומות 2002 תואם את תוספת הכנסה, ככלומר 1,581,561 נס' (שם, עמ' 9).

39. גרסתו זו של מר רצון תמורה. בשום מקום בהסכם שומות 2002 לא נאמר כי סכום המס אותו נדרש תרבה לשלים, 580,000 נס', מבוסס על חישוב תוספת הכנסה לפי חוק התיאומים. בסעיף 2 להסכם שומות 2002 נקבע כי התשלום הוא בגין הכנסתה החייבת של החברה "[...]. לרובות המס בגין שינוי ייעוד המקרקען ממלאי עסקיו לרוכש קבוע". אין כל אזכור של חוק התיאומים או כי המס harusב על פי תוספת להכנסה בשל אינפלציה. אין גם כל עיגון לטענה כי הביטוי "השפעות מצטברות" מצביע על חישוב תוספת הכנסה על פי חוק התיאומים. חוק התיאומים אינו כולל את הביטוי "השפעה מצטברת" ובהעדר כל ביטוי נוסף לא ניתן להסביר מילשון סעיף 1 כי הכוונה לתוספת בשל אינפלציה.

40. גם ההפניה בסיפה לסעיף 1 למכתבו של מר טובל משנת 1994 וצירופו של אותו מכתב להסכם השומות אינה מלמדת כי הצדדים התבוננו לעrok ההסכם לתקן הדוחות. ראשית נזכיר כי בהסכם השומות אין כל אמירה כי ההסכם מהווע אישור לתקן הרישום כפי שהתבקש בשנת 1994, אלא רק נאמר כי ההסכם לשינוי הייעוד "חול" "בחמש" להזדעת החברה משנת 1994 ומכתבו של מר טובל מיום 22.12.1994. הביטוי "בחמש" להסכם משנת 1994 אין מחייב כי מדובר באישור הحلכמה המותנית, שאחרת היה נאמר כי המשיב מכיר בכך כי התמלאו כל תנאי ההסכם של מר טובל. שנית, גם מכתבו של מר טובל מיום 22.12.1994 אין מחייב את הפירוש הנטען בעת על ידי המשיב. במכתבו של מר טובל אין אישור מפורש לתקן הדוחות אלא רק אמירה כי אם החברה תעמדו בתנאים הנדרשים "ישkol" משרד פקיד השומה שוב את הבקשה. לבסוף נבהיר כי המכתב קבוע תנאים לאישור הבקשה ובهم כי החברה תחיל עלייה את הוראות פרק ב' לחוק התיאומים. אין חולק כי החברה לא פעלה על פי תנאי זה ולא החילה את הוראות פרק ב' לחוק התיאומים על הכנסתה ועל דוחותיה הכספיים בכל אותן שנים.



בית המשפט המחוון בחיפה

ו"ע 2917-11-14 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 24352-10-14 רוייכמן נ' מנהל מיסוי מקרקען חדרה
ו"ע 30229-05-14 רוייכמן נ' מנהל מיסוי מקרקען חדרה

משמעותו, לשון הסייעא לסעיף 1 אינה מתיישבת בהכרח עם פרשנות המשיב ואינה סותרת את הפרשנות הלשונית הרגילה, העולה מהשימוש בביטוי "שינוי ייעוד" שבו נעשה שימוש על ידי הצדדים.

41. יתרה מזו, לשונו של הסכם תיבחן על פי מכלול הוראותיו ולא רק על פי האמור בביטוי כזה או אחר (עמ' 2553/01 ארגון מגדיי ירקות – אגדה כללית שיתופית בעמ' נ' מדינת ישראל, פ"ד נטו (5) 532, 481 (2005); דנ"א 1792/00 מדינת ישראל נ' שדמן, פ"ד נט (5) 643, 671 (2002)). הסתכילות כוללת שכזו על ההסכם מחייבת התבוננות גם על הוראות הטופס הסטנדרטי של ההסכם שוצרף להסכם שומות 2002. מדובר בטופס סטנדרטי לעירית הסכמי שומה, כולל את כל ההוראות הרלבנטיות להסכם השומה ואשר נחתם גם הוא על ידי הצדדים.

בטופס שוצרף להסכם שומות 2002, טופס שבו מפורטים פרטי ההסכם, סכומי החכנה והמס, לא מצוין מאים לגבי חיובי המס על פי חוק התקיימים. להיפך, בעמודה המיועדת לרישום מקור החכנה, מול השורה "תוספת בשל איינפלציה", לא רשם מאים. בטופס הוספה שורה שבה רשם "תוספת החכנה על פי הסכם חדש", שבה נרשמה Tospat ha-hkenna basuk של 1,388,889. לפ.ר.

42. עוד רשם בטופס, ב"הוצאות המפקח", כי "זרחות 97 + 98 + 99, יאושרו כמפורט". אם אכן מדובר בתוספת החכנה הנובעת ממחברות הרכשה על פי חוק התקיימים, ברิ שלא ניתן היה לקבוע כי זרותות 97 - 99 יאושרו כאמור, אלא היה צריך לקבוע את תוספת החכנה הנובעת מחוק התקיימים, לכל שנה וسنة.

마וחר והתוספת יכולה נקבעה לשנת 2000, יש בכך לחזק את המסקנה כי התוספת מבוססת על ההכרה בשינוי הייעוד בשנת 2000, שנייה אשר הוא המקור לתוספת החכנה.

עליה מן האמור כי הביטוי "ההשפעות המctrיבורות" אין מספיק כדי לתמוך בפרשנות המשיב ואין בו די כדי להצדד שאומד דעת הצדדים היה לתקן הדוחות ולא לשינוי הייעוד. כך גם אין די באמירה כי ההסכם נערך בהמשך להסכמה מר טובול משנת 1994, כדי להוביל למסקנה כי אומד דעת הצדדים היה לתקן הדוחות ולא לשינוי ייעוד.

43. על אומד דעת הצדדים ניתן ללמוד, כאמור, גם מניסיונות הכריתה, משלבי ניהול המשא ומתן, מהדברים שהחולפו ביניהם לקראת החתימה, מהתנהוגותם לפני ואחרי החתימה ומכל ביטוי אחר המלמד על אומד דעתם (ע"א 4541/91 לוביאנקר נ' שר האוצר, פ"ד מוח(3) 397 - 408; 1994).



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס מקורקען איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מסיסי מקורקען חדרה
ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מסיסי מקורקען חדרה**

אי. ברק פרשנות תכליות במשפט 338 (2003); אי. ברק פרשנות במשפט כרך רביעי-פרשנות החוזה (2001) 463).

רוייח אופנהיים, שהחל ליביג את החברה בשנת 2002, העיד כי באותה שנה פנה למשיב בבקשתו לשינוי ייעוד המקורקען (עמ' 65). לדבריו, הוא התכוון לפעול במסלול חדש, השונה מההפנייה משנת 1994, דהיינו, במסלול של שינוי ייעוד ולא תיקון הדוחות (שם, וכן עמ' 66). לדבריו, הוא העדיף לבחור במסלול של שינוי ייעוד במסגרת הליך שומיתי, כלומר במסגרת הסכם שומה עם המשיב, כדי להבטיח לחברה וDAOות (עמ' 66). עד הבahir כי ייעוד בשנת 2002 שלא ניתן לתקן את הדוחות באופן רטראקטיבי (עמ' 69). לדבריו, היה ידוע כי ישן שומות סגורות והסמי שומה וכי גם אם רוצים בכך, לא ניתן לפתח את כל השומות ולתקן (עמ' 67 שורות 8-10).

רוייח אופנהיים הבahir כי ביקש שיפור שינוי הייעוד ללא חבות במס, שכן הערך כי שווי המקורקען לא עלה ממועד הרכישה המקורי (עמ' 68). לדבריו, באותו זמן היה חש לחגיג לצורן שהוא באזר שטחי יהודה ושומרון. מחרי הקrukעות בצרון היו נוכחים וכךobar כי שווי המקורקען לא השתנה (שם). מכל מקום, כך לטענותו, מעולם לא התבקש להמציא הערצת שווי של המקורקען.

לדבריו בושא ומתן דבר על שינוי הייעוד. העד אישר כי לחברת היא אינטרס, בין היתר בשל תיקון 50 לחוק מסיסי מקורקען, לקבוע את מועד שינוי הייעוד מוקדם ככל האפשר (עמ' 61). לעומת זאת, הוא הבahir למשיב כי ככל שתהא הסכמה למועד "מורחך" יותר, כך תסכים החברה להתגמש בתשלומים וזה היה הבסיס לושא ומתן שהבשיל לכדי הסכם.

גם מהמשמעות עולה מפורשות כי בקשה החברה, באמצעות רוייח אופנהיים בשנת 2002, הייתה לשינוי ייעוד ולא תיקון הדוחות. הבקשה מיום 8.4.2002 (נספח 5 לקובץ האסמכתאות) מפרטת אמנס את כל בקשות העבר, אולם בבקשתה נאמר מפורשות כי מבקש שינוי ייעוד. בסעיף 5 המכטב נאמר מפורשות כי "נקבע אישורכם, להתייר לחברה לפועל בהתאם לאישור ולשנות את ייעוד הקדקען מלאי נסקי לרכושם קבוע ללא חבות במס החל ממועד האישור (קדרי, מיום 22.12.1994)". אילו הייתה החברה מבקשת תיקון הדוחות הרישלא היה נאמר כי מבקש שינוי ייעוד. יתרה מזו, החברה מבקשת שינוי ייעוד מיום 22.12.1994 ואילו הייתה מבקשת תיקון הדוחות הבקשה הייתה מותייחסת למועד הרכישה המקורי, 17.5.1991.

אין טענה כי לאחר קבלת בקשה זו הודיע המשיב לחברת ולמיצגה באופן מפורש כי איןנו נעה בבקשת לשינוי ייעוד וכי סכימים רק לתקן הדוחות. אין גם טענה כי המשיב הודיע כי סכימים לתקן



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רויכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רויכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה
ו"ע 14-05-30229 רויכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה**

מיום הרכישה המקורי. מר רצון לא העיד אחרת ולא טין כי במהלך השיחות מסר לחברת עמדה שונה מהאמור.

47. זאת ועוד, הדיינים עם רו"ח אופנהיים נהלו עס מר ליאור רצון ללא רישום פרוטוקול. אילו ביקש מר רצון להסכמות שונות מלבד הנחות מהתוסח המסכם, היה עליו לבחיר את הדברים ולתעדם (ראו לעניין רישום פרוטוקול של דיונים עם פקיד שומה בש"א 6480/07 עמיה 1202/06 (מחוזי ת"א) שגב נ' פקיד שומה תל-אביב 3 (31.7.2007); ת"א (מחוזי ת"א) 1071/08 דיבנאי נ' פקיד שומה תל-אביב – יפו 1 (24.3.2010)). בהעדר כל פרוטוקול אין בפניו אלא את הבקשה והעדויות, המלדים כולם כי הדיון נסב על בקשה לשינוי ייעוד.

48. מר רצון אישר כי לא נערכ רישום של הדיינים בין מציגי החברה (עמ' 12). עם זאת הפנה לתרומות שערך, שבה פירט ותיאר את ההסכמות. מדובר בתרומות שנערכו לאחר חתימת ההסכם ושהועברה על ידי מר רצון למור זוחלקה. תרומה זו לא נמסרה מעולם לחברת ולמיצגה (עמ' 12). בתרשומות (נספח ג' למש/1) מבהיר מר רצון את השיקולים שהניעו אותו להגעה להסכם. בין היתר נאמר כי הווסכם להיעתר לביקשת החברה [...] לירשם את כל ההשפעות הנדרשות בגין סיווג המקרקעין בר"ק (רכוש קבוע – ר' ס') החל משנת 1991 ועד 12/2000 והם: [...]."

49. ההשפעות אליהן מתייחס מר רצון בתרשומות הן ביטול ההכרה בהוצאות המימן של רכישת הקרקע בכל השנים האמורות (כלומר 1991-2000), חישוב תוספת בשל איינפלציה על פי חוק התיאומיים, הכרה בהוצאות מימון בשנת 2000 וביטול הניכוי בשל איינפלציה (נספח ג' הניל בעמ' 2). סך כל ההשפעה, כך נרשם, נכון ליום 31.12.2000 היה 1,189,889 ל"י.

אין בפנינו כל הסבר מניה את הדעת מדוע ההתרומות נחתמה רק בחודש 01/2003, ככלומר כ- 4 חודשים לאחר השגת הסכם שומות 2002 (ראו גם עדותו של מר רצון לעמ' 26). מר רצון לא ידע להסביר את העיכובים בהכנת התרומות (שם). לעניין זה חשיבותו, שכן על פי הסכם שומות 2002 והטופס הנלווה לו שעליו חתמו הצדדים, נרשם מפורש כי פקיד השומה רשאי לבטל את ההסכם רק תוך 90 יום. משמעו, התרומות המשבירה את נימוקי ההסכם, נערכה לאורה, לאחר שחילף המועד לביטול ולשינוי. לא סביר שני מוקדי הסכם שנחתם יועברו לאישור רק לאחר חלוף המועד. מבחב זה כאשר התרומות נערכות לאחר שהסכם נכנס לתוקפו, בלי שהעתק ממנו הועבר לחברה או לМИיצגה, אין לתת לה נפקות ראייתית ממשית ואין לבסס עליה כל קביעה לגבי טיב ההסכם ואומדן דעת הצדדים בחתימת הסכם השווה.



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס מקrukיען איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקrukיען חדרה
ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקrukיען חדרה**

.50. כאן ראוי להזכיר כי במלאת פרשנותו של הסכם יש חשיבות לטיבו של החסכם. בעניינו מודובר בהסכם שנקתם בין הנישום לרשויות המינהלית. הלכה היא כי חוזה רשות יפורש כמו כל חוזה על פי אומד דעתם המשותף של הצדדים (ראו ע"א 891/75 מדיינת ישראל נ' מונח, פ"ד (3) 753, 748 (1976), ע"א 2553/01 היל'). עם זאת חוזה רשות איינו ככל חוזה רגיל ויחולו עליו גם הוראות מיוחדות התואמות את אופיו המיוחד ואת העבודה כי הרשות המינהלית, שהיא צד לחוזה, מייצגת את האינטרס הציבורי (ע"א 8325/12 מדיינת ישראל מינהל מקrukיען ישראל נ' מהדרין בע"מ (2000); ע"א 6328/97 דגב נ' משרד הביטחון, פ"ד (5) 528 (05.06.2014). לפיכך נקבע לא אחת כי בבואהנו לפרש חוזה של רשות אין מקום לבחון את אומד דעתו הסובייקטיבי של פקיד הציבור שערך את החוזה, אלא יש לאייר את התקנון האובייקטיב המשתקפת מלשון החוזה ונסיבות כרייתונו (ע"א 783/86 רזובן גדרס בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו, פ"ד מג (4) 2045/05 597, 595 (1989) ; ע"א 8729/98 הוד אביב בע"מ נ' מינהל מקrukיען ישראל, פ"ד נח (4) (2001) ; ע"א 8729/07 אירונמטל בע"מ נ' קדרן קיימת לישראל (12.11.2009) ; דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כלכלי כרך ג' (2013) 297-288).

על כן יפורש הסכם שומות 2002 על פי התקנון העולה מהחסכם ונסיבות הכריתה ולא מאומד דעתו הסובייקטיבי של מר רצון. כל עוד שמר מר רצון את דעתו לעצמו ולא ביטה אותה במסמכים או בנוסח החוזה, אין לשעתו לעדותו על כוונתו האישית ועל כן אם בתרומות שרשס 4 חודשים אחרי חתימת החסכם פירט תכלית השונה מזו העולה מהחסכם, יודה של האחونة על העליונה. כך גם אין לשעות לדברים שהבין או השיק מר זחלה מהתרומות והסבירו של מר רצון, שכן אלו בבחינת אומד דעת סובייקטיבי בלבד.

.51. גם הגיונים של הדברים מוכיח את פרשנות החסכם שומות 2002 כדעת העוררים. אין בכךו כל הסבר כיצד נערך, על פי הנטען, הסכם הכלול תוספת הכנסתה וביטול ניכויים לשנים 94-91, כאשר השומות לשנים אלו כבר היו סגורות לאחר שנחתם החסכם שומה לגביין (החסכם שומות 1995). אילו מוסכם היה לבצע תיקון או שינוי כלשהו בשנות לשנים אלו, הייתה נדרש פועלה נוספת של פтиחת השומות, כאמור בסעיף 147 לפקודות מס הכנסת. ההחלטה בדבר פתיחת השומות לא התקבלה מעולם.

זאת ועוד, את שומות שנת 1991 לא ניתן היה לפתח בשל התישנות, כך שגם לו בחר המשיב לפתח את השומות לצורך תיקון השומות והוספת תוספת הכנסתה על פי חוק התיאומים, לא רשאי היה לעשות כן לגבי שנת 1991 (ראו עדות רצון עמי 17).



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקעין אזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקרקעין חדרה
ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקרקעין חדרה**

.52. קושי נוסף בגרסה של מר רצון עליה מחישוב המס. כאמור, על פי הסכם שומות 2002 התחייבת החברה לשלם מס בסך של 580,000 ₪. מר רצון נשאל כיצד חשוב הסכם האמור והתקשה להסביר (עמ' 22). ככל שמחשבים את המס כתוספת הכנסה בכל השנים 1991 - 2000, הרי שהיה צריך לחשב את המס על פי שיעורי המס בכל אחת מהשנים האמוראות. למרות זאת, החישוב האמור מבסס על שיעור מס של 36% בלבד, שיעור המס בשנת 1997 ואילך ולא שיעור המס בשנים שקדמו (עמ' 17 שורות 19-19). מר רצון מאשר כי למטרות הגירה לפיה המס חשוב על פי תוספת המס בכל אחת מהשנים, הרי שישיעור המס נקבע- 36% במקום שיעור המס בכל שנה. גם בתחישיבים שערכם מר רצון אין התייחסות לשיעורי המס בשנים השונות.

.53. מר ליאור רצון הבHIR כי הנתונים לעירית חישוב המס נלקחו מהתבלה שערך רווייח אופנהיים וצורפה חלק לנספח 17 לקובץ האסמכאות (עמ' 22). עם זאת, אישר כי לא בדק את הנתונים, לא ערך את חישובי החכמודה והריבית ואני יודע האם הסכומים שנרשמו באותה טבלה שערך רווייח אופנהיים כוללים גם הצמדה וריבית כפי שפורט בכתבבו של מר טובול משנת 1994 (עמ' 22 שורה 30).

.54. רווייח זחלקה העיד גם הוא כי הסכם שומות 2002 כלל חיוב במס בגין התוספות המתחייבות על פי חוק התיאומים והויסיף כי לצרכי פשרה חישוב המס לפי שיעור המס בשנת 2002, 36%, ולא על פי שיעור המס בכל שנה (עמ' 45). לדבריו, לצרכי פשרה נקבעה כל תוספת הכנסה לשנת 2000 ואושרו השומות לשנים 97-99 (שם, עמ' 46). אין בכך זחלה כל הסבר מדוע דברים אלו לא נרשמו בהסכם. הדבר מפתיע שכן גם לגישתו מדובר בויתור של פקידי השומה על שני רכיבים חשובים ; שיעור המס המשנה בכל שנה ; קביעת תוספת הכנסה בשל אינפלציה בחודשים נומייני לא תואם ריבית (עמ' 46 שורות 15-15). ויתור כזה ממשמעותו היה צריך למצוא ביטוי בהסכם או במסמכי הלואוי לו.

.55. רווייח אופנהיים שלל את הטענה כי הוסכם על תוספת מס לשנים קודמות, ככלומר מ- 1991 עד 1999 וכי הוסכם לרשות את תוספת הכנסה לשנת 2000 כדי להתגבר על הצורך בפיתוח שומות סגורות (עמ' 71 שורה 20).

עם זאת, רווייח אופנהיים לא כפר בכך שהຕבלה שצורפה לנספח 17 לקובץ האסמכאות, המפרט את התוספת בשל אינפלציה (עמ' 73). העד הבHIR כי מטרת הכתנת הຕבלה הייתה להיעג למסים שישולם במסגרת שינוי הייעוד. רווייח אופנהיים מבהר כי "היתה והנה עם ליאור רצון, זהה היה המחיר שבמסגרת הסכם השומה נשלים סכומים שחילקים הגדול, אני מניה, נוגע לנוושאי אינפלציה" (שם, שורות 16-16). עוד הדגיש, כי הבין שצורך להגיע לפשרה, שכן "לא הוגן" לבצע שינוי ייעוד לאחר שהלפו שנים רבות מהבקשה המקורית לתקן הדוחות, ולנצל מצב של ירידת ערך הקרקע, ולכן הסכים כי יבוצע תשלים (עמ' 78 שורות 18-18).



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רויכמן נ' מנהל מס שבך מקרקעין אзор חדרה
 ו"ע 14-10-24352 רויכמן נ' מנהל מסי מקרקעין חדרה
 ו"ע 14-05-30229 רויכמן נ' מנהל מסי מקרקעין חדרה**

הסבירו של רו"ח אופנהיים מתישבים עם נסחו של הסכם השומות ועל כן אין בנסיבות שתווארו על ידי מר רצון כי כדי לשכנע כי אומד דעת הצדדים היה שונה מלשון ההסכם.

56. נימוק נוסף שהביא המשיב כדי לשכנע כי תכילת ההסכם לא הייתה לשינוי הייעוד, בכך שלא נערכה כל שומה של המקרקעין. מר רצון העיד כי במסגרת הליך של שינוי ייעוד ממלאי עסקו לרכוש קבוע, נקבעת תוספת הכנסה על פי שווי המקרקעין (שם). על פי הנוהל, לצורך שומות המקרקעין נהוג פקיד השומה לפנות ולקבל הערכה של שמאן. במקרה הנוכחי לא הוגשה ולא הוכנה כל חוות דעת של שמאן, דבר המעיד כי לא מדובר בשינוי ייעוד על פי סעיף 85 לפוקודה (עמ' 10 שורות 22-24). יתרה מזאת, גם מייצגי החברה לא הגיעו חוות דעת בדבר הערכת השווי (שם).

57. מנגד הבהיר רו"ח אופנהיים כי במסגרת המשא ומתן הסכימה החברה לשלם מס, אף כי שווי המקרקעין להערכתה לא השתנה. אם היו מקבלים את הבקשה כמותה היא, הרי שהחברה לא הייתה משלהמת כל מס בשל שינוי הייעוד. מאחר והחברה סקרה כי שינוי הייעוד עשוי, בטוח הרחוק, להביא לחיסכון מס, הסכימה לשלם את "המחיר" שנדרש על מנת שהמשיב יסכים לשינוי הייעוד (עמ' 82 שורה 20, עמ' 84). הויאל ונקודת המוצא הייתה כי ערך המקרקעין לא עלה וכי התשלום מהוועה מחייב מוסכם כדי לזכות בהסכם המשיב לשינוי הייעוד, כך לטענתו, לא הוכנה כל שומה.

58. שיר רויכמן העיד גם הוא על מצב המקרקעין בשנת 2002. לדבריו, כשהגיע לבקר בצוורן ראה כי מדובר היה בפרדס שאינו מטופל. באותה עת, בשנת 2002, היו מחاري המקרקעין בשפל ולהערכתו שווי המקרקעין היה נמוך משמעותית ביחס למחירו המקורי (עמ' 99). גם מר אברהם רויכמן העיד כי להערכתו בשנת 2002 היה שווי המקרקעין נמוך משמעותית לעומת הרכישה (עמ' 103). לדבריו, היישוב מצוי על קו התפר, כלומר בגבול שטחי יהודה ושומרון. אותה עת הייתה אינטיפאדה ותרם הוכנו תשויות ראיות לישוב (עמ' 103). אף שלא הוכנה חוות דעת שמאית הערך שהקרקעין "לא שווים" (עמ' 104 שורה 2).

59. דומני כי אי הכנת שומה אינה מספקת כדי לקבוע כי אומד דעת הצדדים היה לתקן הדוחות ולא לשינוי הייעוד. הנחת העוררים כי ערך הקרקע לא עלה מיום הרכישה המקורי מסבירה את עמדתם מודיע לא הינו שומה. לו סבר המשיב כי שווי המקרקעין השתנה, היה עליו להזכיר שומה. הסכמת המשיב לסכום ללא הכנת שומה, מתייחסת עם הרצון להציג להסדר הנוח לכל הצדדים, שבו משלהמת החברה תשולם מוסכם.



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מיסוי מקרקען חדרה
ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מיסוי מקרקען חדרה**

60. עד השוב להזכיר את אינטראס הסתמכות של העוררים. הסכם שומות 2002 נכרת בمعנה בקשה לשינוי ייעוד ונרשם בו מפרשות כי הוסכם על שינוי ייעוד. רוחח אופנהיים חזר והציג כי מטרת החסכים הייתה להגעה להסכם בדבר "שינוי ייעוד" במובן על פי סעיף 85 לפוקה ולא לתקן דוחות כספיים. הוא הדגיש כי לא ביקש להמשיך בקשות מהעבר אלא בחר במסלול החדש של שינוי הייעוד וכי ככל שהפנה למסמכיו העבר הדבר נעשה כדי להציג את מלאה התמונה (עמ' 65).

גם רוחח דפנה של-פלן, ששימשה כמנהלת הכספיים של החברה, הדגישה כי כוונת החברה הייתה לשינוי ייעוד ולא תיקון רטוראקטיבי. לדבריה, רוחח אופנהיים הסביר לה כי לא ניתן לתקן בעקבד דוחות, שכן היו שומות סגורות, ולפיכך הצעתו הייתה לפעול לשינוי ייעוד וכן נעשה (עמ' 91).

61. העוררים מעידים אף הם כי רוחח אופנהיים הציע להם להסבירו והציג בפניהם את החסכים בחסכים לשינוי ייעוד (עדות שיר רוייכמן עמ' 97). אברהם רוייכמן העיד כי שאל את רוחח אופנהיים מדוע תשלום מס בסך של 580,000 ₪ ב对照检查 שכזה, ותשובהו הייתה כי הדבר יסייע לוודאות (עמ' 104), ככלומר יאפשר לחברה לדעת מועד רכישה ודאי.

רוחח אופנהיים אף הציג בפני החברה טבלאות שונות כדי לשכנע את מנהליה להסבירו את החסכים על הסכם השומה הנוסף (נספח 8). רוחח אופנהיים הבahir כי הכין את הטבלאות כדי לשכנע את החברה וכי היה לו קשה להבהיר למנחי החברה מדוע יש לשלם את המס (עמ' 76).

62. על הסתמכות זו של העוררים יש להזכיר. הם פעלו על סמך ההנחה הנלמדת מלשון החסכים כי מדובר בשינוי ייעוד, שילמו את המס המתחייב והכינו הערכות לתשלומי מס עתידיים בהתאם. החברה ומנהליה הסתמכו על האמור בחסכים עת שהחליטו על פירוק החברה, עת שהעוררים שילמו את מס הרכישה ועת שהתקשרו בעסקאות למכירת המגרשים. לו סבר המשיב כי החסכים אינם לשינוי ייעוד אלא הסכם לתיקון דוחות, היה עליו להעמיד את העוררים באופן מופרש על עמדתו ולאפשר להם לשקל את צעדיים ולתכנן את עסקיהם בהתאם.

63. לא רק זאת, גם המשיב הבין כי הסכם שומות 2002 מהווה החסם לשינוי ייעוד. לאחר ביצוע העסקאות למכירת מגרשים 205 ו- 206 הגיעו החברה והעוררים הצהרות למשיב וזה אישר את ההצהרות ואת מועד הרכישה. וודוקו, כל המסמכים, לרבות הסכם שומות 2002, צורפו לתצהירים (ראו למשל נספח 6 לתצהיר מר שיר רוייכמן ע/7). הדבר מלמד כי גם עובדי המשיב אשר קראו את המסמכים ואת החסכים הבינו, כפי שסביר כל קורא אובייקטיבי, כי עסקין בחסכים לשינוי הייעוד.



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רויכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רויכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה
ו"ע 14-05-30229 רויכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה**

רק לאחר עיון בתרשומת שערך מר ליאור רצון שני המשיב את עמדתו והחליט על פתיחת השומות (ראו מכתבו של מר בן גני מיום 23.3.2014 נספח 26 לע/7). בכתבו מצין מר בן גני כי התקון נעשה בעקבות קבלת מסמכים ובהם תרשומת, הסכם שומות ועוד. ראיינו כי התרשומות אינה משקפת פרוטוקול מסכם בין הצדדים, כי התרשומת הנשמה באחור ובכך מעלים לא הובאה לידי העוררים. ברור אם כן כי שינוי עמידת המשיב לא נבע מההסכם ומפרנסותו, אלא מתרשומות החיצונית להסכם שאינה יכולה לשמש עוגן לקביעת אומד דעתם המשותף של הצדדים.

.64. בטרם סיום נוכיר טענה נוספת שמילחה המשיב. המשיב טוען כי גם לאחר חתימת הסכם שומות 2002 נרשם בספריה החברה כי מחיר הרכישה של המקרקעין הוא מוחירים במועד הרכישה המקורי. לטענתו הדבר מעיד כי גם העוררים הבינו כי הסכם שומות 2002 לא משנה את יום הרכישה, שאחרות היו רושמים בדוחות הכספיים את שווי המקרקעין ליום 31.12.2000.

על טענה זו השיב רוי'ח רונן קמחי והבהיר כי יש להבחין בין רישום לצרכי מס לבן רישום חשבוןאי. ביצוע מכירה ריעונית, כך למשל, אינו רלבנטי ואני משפיע על הרישום החשבוןאי. על כן היה על החברה להמשיך ולרשום בספרים את עלות הרכישה המקורית (עמ' 57).

.65. המשיב לא הביא ראייה לסתור את הטענה כי הרישום החשבוןאי שונה מרישום לצרכי מס ולא סתר את הסביריו של רוי'ח קמחי כי אין לשנות את הרישום החשבוןאי בעקבות ביצוע מכירה ריעונית ושינוי הייעוד ממלאי עסקיו לרכוש קבוע. הגבי בן שושן העידה כי אינה יודעת כיצד היה על החברה להציג את עלות הרכישה בדוחות הכספיים והדגישה כי אינה רואה חשבון ואני מכירה את כללי החשבוןאות (עמ' 30).

בහדר עדות נוגדת אין לי אלא לקבוע כי הרישום החשבוןאי בדוחות אינו משקף הסכמה של העוררים לגורסת המשיב ואני מעיד כי העוררים או החברה סבורו כי הסכם שומות 2002 נועד רק לתיקון רטראקטיבי.

סיכום ביניים

.66. ממכולו הריאות מותחייבת המiskaנה כי בהסכם שומות 2002 הוסכם על שינוי ייעוד של המקרקעין במובן סעיף 85 לפકודת מס הכנסה, ולא תיקון רטראקטיבי של הדוחות. לשונו של החסכם ברורה, שכן הוא נוקט שוב ושוב בביטוי שינוי ייעוד. יתרה מזאת, נאמר "שינוי" ייעוד המקרקעין "[...] ממלאי עסקיו לרכוש קבוע". זה ביטוי התואם בדיקת חזראות סעיף 85 הניל.



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רויכמן נ' מנהל מס מקראען איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רויכמן נ' מנהל מסיסי מקראען חדרה
ו"ע 14-05-30229 רויכמן נ' מנהל מסיסי מקראען חדרה**

ראיינו שגס נסיבות כריתה הסכם שומות 2002 מתישבות יותר עם המסקנה כי כוונת הצדדים הייתה להסכם בדבר שינוי ייעוד. ראיינו כי בקשתו של רוחח אופנהיים הייתה לשינוי ייעוד. החברה ובעליה דנו רדק בשינוי ייעוד. תיקון הדוחות והרישום באופן רטוראקטיבי היה בלתי אפשרי, הוא חייב פתרות שומות סגורות בהסכם. ראיינו שאון החלטה על פתרות שומות. יתרה מזו, ההסכם עצמו מתייחס לשומות שנת 2000 וככל אישור לsegueות כל השומות שקדמו לה (שותות 97-99). ראיינו גם כי חישוב המס אינו מתיישב עם הטענה כי החוסם על תוספת הכנסתה על פי חוק התיאומים לכל השנים ממועד הרכישה המקורי. ראיינו כי שיעור המס נקבע על פי שיעורו בשנת 2000 ולא על פי השיעורים המשתנים בכל השנים. בהסכם לא נכללה הריבית הצפופה.

67. עיר כי טענת המשיב כי החוסם לצרף הכנסתות חדשות שומות לשומות 2000 מוטב היה שלא תיטען. ככל שפקיד השומה מעוניין להגיע להסכומות על תוספות מס בשנים מוגדרות, עליו לציין זאת מפורשת בהסכם ולפעול כמתחייב בדיון לשם כך. לא ניתן ששותה בהסכם תקבע תוספת הכנסתה לשנה מסוימת, בעוד שבסתור, מתקונים הצדדים ותוכוון פקיד השומה לתוספת הכנסתה בשנים אחרות. הסכם שומות שערוך פקיד ציבור צריך לשוף לבדוק את המוסכם ולא להסתיר את ההסכומות האמירות.

68. על כן אציע לחבר ליקבע כי הסכם שומות 2002 מועד על הסכמה משותפת של החברה, העוררים ופקיד השומה לשינוי ייעוד המקראען ממלאי עסקיו לרוכש קבוע במובן סעיף 85 לפקודת מס הכנסת. על פי המוסכם יש לקבוע את שינוי הייעוד ליום 31.12.2000. הוואיל ואין חולק כי עם אישור שינוי הייעוד על פי סעיף 85 לפקודה יש לראות ביום שינוי הייעוד כיום הרכישה של המקראען, מותחיבת המסקנה כי את שומות המס בגין מכירת המגרשים על ידי העוררים יש לתקן כך שיום הרכישה ייקבע ליום 31.12.2000.

תיקון שומות

69. לאחר קביעתי לעיל כי הסכם שומות 2002 מועד על הסכמה לשינוי ייעוד המקראען ולקביעת מועד רכישה חדש, 31.12.2000,ברי כי לא היה מקום לתקן את השומות שהוצאה המשיב לעוררים לגבי מכירת מגרשים 205 ו- 206. בכך מתייחסamus להשעה הדיון בשאלת עילה לפתרות שומות אם לאו. בכל זאת אוסיף מספר העורות.

70. מהתהירות של הגבי בן שושן, ראש תחום שומה במשרד מסיסי מקראען בחדרה, עולה כי ההחלטה על פתרות השומות התקבלה לאחר שהתקבלו מסמכים נוספים, שלא עמדו בפני המשיב בעת הוצאות השומות המקוריות (סעיף 26 לתקירה מש/1). לעומת המסמך היחיד שהתקבל היה



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 2917-11-14 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 24352-10-14 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקרקען חדרה
ו"ע 30229-05-14 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקרקען חדרה**

התרשומת של מר רצון. כן התקבלו הסברים ממ"ר זהאלה (עמ' 32, 33). את השיחות עם מר זהאלה ערכה הגבי רותם ורנר ממשרד מיסויי מקרקען חדרה ולא העדה.

המשיב טוען כי על פי סעיף 85 לחוק מיסויי מקרקען די בכך כי התגלמה "טעות" כדי להצדיק פתיחת השומה. טעות יכולה לගשתו להתבסס גם על חשיבה מחודשת ועל שינוי בגישה בין מפקחים שונים.

סעיף 85 לחוק מיסויי מקרקען קובע:

(א) המנהל רשאי, בין ביזמותו ובין לפי דרישת מי שישלים מס, לתקן שומה שנענשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשמה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב הנסיבות, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים הבאים:

- (1) נתגלו עבודות חדשות העשוירות, לבدن או ביחסם הנוחות שهما בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחיבב בהם או לשנות את סכום המס;
- (2) המוכר מסר הצהרה בלתי-נכונה שהיא בה כדי לשנות את סכום המס או למונע תשלום מס;
- (3) נתגלתה טעות בשומה.

(ב) [...]

ראוייםanno כי סעיף זה מאפשר תיקון שומה על ידי המנהל. התקיקן יכול להיעשות לביקשת הנישום או מיזמת המנהל. תיקון השומה מוגבל בשניים; קיומה של עילה מהעלויות המנוית בסעיף; ומוגבלת זמן, סמכות התקיקן מוגבלת ל - 4 שנים ממועד הוצאת השומה.

.72. תכליתו של הסעיף היא איזון בין אינטרס הסופיות מחד, לבין עיקרונו הטלת מסאמת (ראו ע"א 736/87 ינקובוביץ נ' מנהל מס שבך מקרקען – נצרת, פ"ד מה(3) 365 (1991); א' נמדר הנ"ל, כרך שני בעמ' 574). בדרך כלל כאשר המשיב מבקש לתקן שומה מיזמתו יועד הנישום ומתנגד לתיקון השומה בטענה כי שינה מצבו לרעה ותיקון השומה מנוגד לאינטרס החסתמכות שלו. לעומת זאת, בבקשת לתקן שומה שהגישי נישום, האינטרס שלול להיפגע הוא האינטרס הציבורי. שינוי שומה כזה שימושו השבת מס ששולם לנישום, פוגעת בתקציב הרשות הציבורית, שהרי זו מכללת את צעדיה על פי התקציב שנקבע (ראו על המוגבלות להשבת מס ששולם בירת ע"א 1761/02 דשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"ת, פ"ד ס(4) (2006) 545 ; ע"א 546/04 עיריית ירושלים נ' שרותי בריאות כללית, ע"א 3602/97 נזירותות מס הבנסה ומס דכו"ש - משוזד האוצר נ' שח, פ"ד נו(2) 297 (20.08.2009)



בית המשפט המחוק ב חיפה

**ו"ע 2917-11-14 רויכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען אзор חדרה
ו"ע 24352-10-14 רויכמן נ' מנהל מיסויי מקרקען חדרה
ו"ע 30229-05-14 רויכמן נ' מנהל מיסויי מקרקען חדרה**

(2001)). קיימים גם אינטראס ציבורי נוסף, שכן בקשה לתקן שומה עשויה לחייב את הרשות להשקייע משאבים לבירור הבקשה, לעירicht שומה חדשה, לאייתור ראיות חדשות וצדופה.

.73. הוראות המעניקות סמכות לרשות ציבורית לתקן את החלטותיה מצויות גם בדיינים אחרים, וגם בדייני מס אחרים (ראו למשל סעיף 147 לפקודת מס הכנסת; סעיף 79 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975; סעיף 19(א) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961).

בתי משפט חזרו והציגו כי לרשות המינהלית סמכות לבחון מחדש את החלטותיה ולתקן טעות שהתגלתה. נקבע כי הסמכות לתקן טויות בשומה זהה לסמכתה של רשות לעין מחדש בהחלטהה ולתקן כל החלטה שהתקבלה על ידה. בע"א 3604/13 מנהל דשות המסים נ' אייזנגרג, מדגיש השופט מי מוזו כי במשפט המינהלי שולט עקרון אי הסופיות :

כל יסוד הוא של המשפט המינהלי, כי על החלטות מינוחיות- שלטניות, בשונה מהחלטות שיפוטיות, לא חל עקרון הסופיות, והן ניתנות לשינוי או לביטול בהתאם לנסיבות המצדיקות זאת. ניתן לבנות זאת "עקרון אי-הסופיות".

עקרון אי-הסופיות חל, בכלל, על כל אקט שלטוני - החל במנשייה החקיקה, המשך באקטים של מדיניות כלית וכלה בהחלטות מינוחיות- שלטניות אינדיוידואליות.

למרות כלל אי סופיות רחב זה הציגו בתי המשפט כי כל החלטה בדבר תיקון טעות ושינוי החלטה, מחייבת עירicht אייזון בין האינטראסים המונוגדים; בדייני המס מחייבת אייזון בין האינטראס הציבורי לגביית מס אמת לבין אינטראס ההסתמכוות של הפרט אשר התבבס על החלטת הרשות.

עודקבעו בתי המשפט כי יש להביא בחשבון את חובת הוגנות המוטלת על הפרט כמו גם על הרשות. כך בע"א 7726/10 מדינת ישראל נגד מוחלב (16.10.2012) נאמר על ידי השופט רובינשטיין :

לטנמי, יש ליצור אייזון בין אינטראס ציבורי מובהק בגביהת מס אמת והצורך שהציבור לא יינזק מטענוויות מקרים נחשים לב של פקיד השומה, וגם לשם שוויוניות נס ונישומים אחרים - בין דרישת ההגינות מן הרשות הציבורית כנאמן הציבור, מקום שניהלה מ"מ לפשרה, ואינטראס ההסתמכוות של הירושום.

השופט פוגלמן מבהיר>Abouto עניין :

לסיום – סמכותו של נציב מס הכנסת לעין מחדש בשומה מוסכמת לפי סעיף 147 לפקודה קיימת אפוא גם כאשר נפלת טעות מצדדו של



בית המשפט המחווי בחיפה

**ו"ע 2917-11-14 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקעין אזור חדרה
ו"ע 24352-10-14 מנהל מיסויי מקרקעין חדרה
ו"ע 30229-05-14 רוייכמן נ' מנהל מיסויי מקרקעין חדרה**

פקוד השוניה, אם כי סמכות זו תופעל בנסיבות, תוך מתן משקל לאינטראס הסתמכות של הנישום ולחותה ההגינות של הרשות.

.74. בע"א 10/7726 חנ"ל דן בית המשפט בתיקון שומה שהושגה בהסכמים שכallow יש לתת משקל מיוחד לשיקול ההסתמכות ולהובת ההגינות המוטלת על פקידי השומה ולהתיר את התקיון רק במקרים חריגים. דעת המיעוט של השופט דנציגר הייתה מצומצמת עוד יותר ותייחס לקרים חריגים שבחריגים. וכך ציין:

במקרים בהם מדובר בשומה שהסתבר בדיעד כי התבטה על טענות של פקיד השומה, שארינה תוצאה של הטעיה מצדך של הנישום ואינה מצוריה בידיעתו בכוח או בפועל – כפי שהתרחש במקרה דנן – ניתן לשלשומה שבהסכם רק במקרים חריגים שבחריגים ונדרים ביותר, ובכפוף לאישורו בית המשפט. בבואה של פקיד השומה לבטל שומה שבהסכם יוטל עליו נטל כבד להוכחה כי השיקולים והאיןטרסים השונים שנדרשו לעיל – ובראשם שיקולי זדק ושיקולים ציבוריים – מטילים את הCEF לטובת ביטול השומה שבהסכם.

.75. במקרה שלפניו השומות שאויתו ביקש פקיד השומה לפתוח לא היו שומות בהסכם. עם זאת ניתן לראות כי המשיב לא הוציא את השומות המקוריות לאחריו יד אלא הקדים ובירר את מלאה הפרטים. מוצחיו של שיר רוייכמן ניתנים ללמידה כטרם הוציאו השומות המקוריות למכירת מגרשים 205, 206, בחן המשיב את העבודות במלאו. כך למשל בטرس הוצאה השומה למכירת מגרש 206 פניה הגב' איליאגויב לבא כוחו של מר רוייכמן וביקשה הסבר לחישוב שווי הרכישה ליום שניי הייעוד (נספח 22 לתצהיר), מכתב מיום 06.12.2010. לפנייה ניתן מענה מפורט בכתב מיום 22.12.2010 (נספח 23 לתצהיר), שבו מבוחר ע"ד ספריא:

ג'ויסבר: כפי שנמסר לי על-ידי החברה, השווי לצורך שינוי הייעוד בהסכם השומה נקבע לפי סך הנעלויות החשבונאיות של המקרקעין בזורן 1,631,690 (בצירוף תוספת לשווי בסך 1,388,889 ס"ה שנדרשה על ידי פקיד השומה.

ביפורוט נימוקי השומה שהוצאה לאחר מכתב זה מצינת הגב' איליאגויב כי קבעה את יום הרכישה ליום שניי הייעוד וכי קבעה את שווי הרכישה על פי החישוב האמור, ככלומר עלות רכישה מקורית בצירוף תוספת שנקבעה בהסכם שומות 2002 (נספח 24 לתצהיר).

הסכום שומות 2002 נמסר למשיב גם במסגרת ההצהרה על מכירת מגרש 205 ולבקשת המשיב נמסר לו גם פרטים נוספים שהתקשו.



בית המשפט המחוק ב חיפה

ו"ע 2917-11-14 רויכמן נ' מנהל מס שבך מקרקעין אзор חדרה
ו"ע 24352-10-14 רויכמן נ' מנהל מיסויי מקרקעין חדרה
ו"ע 30229-05-14 רויכמן נ' מנהל מיסויי מקרקעין חדרה

.76. אף שלא מדובר בשומות ה��כם, בר יי השומות הוצאו לאחר קבלת מלא הפרטים ולאחר שיג ושייח עם העוררים ומיצגם, שמסרו את כל המידע וכל הנתונים שהיו בידיהם המשיב. דומה כי אפילו היה מקום לקבל את עדות המשיב בדבר אופן פירשו של הסכם השומות, חובת ההגנות המוטלת על המשיב ואנטרס ההסתמכות של העוררים, מהיבאים את המסקנה כי המשיב לא היה רשאי לתקן את השומות.

דברים אלו נאמרו לעיל מעלה מן הדorous, שכן מסקنتי לעיל הייתה כי פירושו הנכון של הסכם השומות היא כי הצדדים הסכימו לשינוייעוד במובן סעיף 85 לפוקודה ועל כן יום הרכישה ושווי הרכישה היו כמפורט לעיל.

סוף דבר

.77. כאמור לעיל הגעתם למסקנה כי הסכם שומות 2002 מהווה הסכם לשינוי יעוד מקרקעין ועל יש לקבוע את יום הרכישה ליום שינוי הייעוד 31.12.2000. כן הגעתם למסקנה כי לא היה מקום לפנות ולתקן את השומות לעסקאות מכירת מגרשים 205 ו- 206. על כן אציע לחברך לקבל את שלושת העוררים לבטל את השומות שהוצעו על ידי המשיב בגין מכירת המגרשים.

השומות המתוונות למגרשים 205 ו- 206 יבוטלו, כך שחייב המשיס יהו על פי השומות המקוריות. לגבי יתרת המגרשים יוציא המשיב תוך 30 יום שומות חדשות, שבחן ייקבע יום הרכישה ליום שינוי הייעוד 31.12.2000.

כן אציע לחברך לקבוע כי המשיב ישלם לכל אחד מהעוררים הוצאות המשפט ושכר טרחת עורכי דין בסך כולל של 30,000 ש"נ.

ר. סוקול, שופט

י"ר הוועדה

דו מרגליות, ע"ד ושמאי מקרקעין, חבר ועדת:

.1. עייןתי בחוות דעתנו של יהיר המכבר ואני מסכים לתוצאות אליה הגיע. יחד עם זאת מצאתי לחושיך מספר העורות.



בית המשפט המחוון בחיפה

**ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מסיסי מקרקען חדרה
ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מסיסי מקרקען חדרה**

2. מתברר מותך הראיות שהובאו בפניו שעבדי המשיב, בשלבי השומה השונים וכן בשלבי תיקון שומה אינם מנהלים רישום דיןיהם ואו פרטיכל ואו אחרת דבר שבסוגה. לטעמי, הגיע הזמן לשים קצת להתנהלות זו של המשיב.

המשיב הינו רשות מנהלית ומן הראו היה שכל דין בנסיבות העורר ואו בא כתו יתנהל באופן כזה שתעורר תרשומות ואו ירשם פרטיכל הדין המשותף בצוות טיעוני הצדדים כפי שהועלו בעת הדיונים. הפרטיכל ואו התרשומות צריים לשקר את משתתפי הדין מטעם שני הצדדים ואת הטיעונים העיקריים. הדבר חשוב כבסיס לברורים מאוחרים על מה שהתרחש באותו דין.

3. נאמר מיד כי לא צריך להיות מביך אחד הצדדים, למשל, המשיב יערוך תרשומות עצמו ולאחר מכן יוכל ויכול על מה נסוב הדין. במקרה דן, אחד מנציגי המשיב, רשם פרטיכל ואו תרשומות חדשות לאחר מועד הדין המשותף זהה לא תקין לחולוטין.

אני הייתי ממליץ למשיב להוציא בעניין זה הוראות ביצוע מחייבות, לפי יש לערך תרשומות ואו פרטיכל הדין, לחותם עלי וلتת העתק ממנו לצד שכגד. במקרה כזה תהיה שկיפות מלאה באשר לnimoki ההחלטה בהשגה ואו בבקשת תיקון שומה ואו אחרת.

4. יש להזכיר כי בחקיקה הנוגעת להזנות סטר, מותר להקליט לאחד הצדדים להקליט את תוכן הדין בין הצדדים. המביך הרצוי היה לקיים הקלטה ויזואלית ואו קולית ולמצער רישום של עיקרי הטיעונים של שני הצדדים. בכך יש תימוכין בחייבות מסוימת בנושא פליליים.

"שחוור פרטיכל או תרשומות" לאחר זמן נטויה ללקות באירועים ועלול לקפח זכויות של מי מהצדדים לדין (בדרכן כלל העוררים ואו המשיגים).

שקייפות זו עשויה לגרום למיעוט תקלות בקבלת החלטות שונות, כיון שלא יהיה יוכל על מה שנטען. והמנע את הצורך להוכיח שצד זה או אחר העלה כל מיני טיעונים שלא בא לידי ביטוי בקבלת ההחלטה. אין לשוכוח כי מטרת כל הדיונים הכרוכים בקבלת החלטות מבוססות על עקרון היסוד של גבירות מס אמת מציבור הנישומים וכך אפשר להגיע רק אם תהיה שקייפות מלאה של ההליכים השונים בהם מוציבים הנישומים אצל פקיד השומה.


בית המשפט המחוון בחיפה

ו"ע 14-11-2917 רוייכמן נ' מנהל מס שבך מקרקען איזור חדרה
 ו"ע 14-10-24352 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה
 ו"ע 14-05-30229 רוייכמן נ' מנהל מסי מקרקען חדרה

לטעמי מן הרואין להחיל דיןינו אלה בכל דיני המיסים לרבות, מס הכנסה, מע"מ ומיסויי
 מקרקען.

דון מרגלית, עו"ד

חבר הוועדה

دب שמואלביץ, עו"ד - חבר ועדת

אני מסכימים לפסק דיןנו של יויר הוועדה השופט רון סוקול.

دب שמואלביץ, עו"ד

חבר הוועדה

אר על כן ולאור כל האמור הוחלט לקבל את העיריות ולחייב בהוצאות כאמור בפסקה 77
 לפסק דיןנו של יויר הוועדה השופט רון סוקול.

ניתן היום, יי' טבת תשע"ז, 08 ינואר 2017, בהעדר הצדדים.

دب שמואלביץ, עו"ד

חבר הוועדה

דון מרגלית, עו"ד

חבר הוועדה

ר. סוקול, שופט

יויר הוועדה