



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 מאי 2013

ו"ע 40091-12-09 אליאב- חברה לפתוח וקבלנות בעמ ואח' נ' מדינת ישראל

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
 בראשות רוח שטרנברג אליעז, סגן נשיא (בדימוס) – יו"ר הועדה
 נדב הכהן, רו"ח חבר ועדה
 יהושע ביליזקי, רו"ח חבר ועדה

העוררים
 1. אליאב- חברה לפתוח וקבלנות בע"מ
 2. לירמית הגדסה וקבלנות בע"מ
 באמצעות עו"ד עמרי קאופמן ועו"ד אלישע קסלר ממשרד
 גולדפרב-זיגלמן עו"ד

נגד

המשיב
 מנהל מס שבח מקרקעין
 ע"י ב"כ עו"ד אלפא ליבנה פרקליטות מחוז ת"א
 [אזרחי]

פסק דין

נדב הכהן, רו"ח

א. פתח דבר

עניינו של ערר זה בהחלטת המשיב, מיום 11.5.2009, בה נתקבלו חלק מנימוקי העוררות (כפי שנכללו בהשגה, מיום 14.5.2008), אך לא הותרו בניכוי מהשבח הוצאות מסוימות, שלא נתבעו בפועל לצרכי מס הכנסה, ומקורן בתקופה בה סווגה הזכות הנמכרת כמלאי עסקי.

ב. הרקע העובדתי

1. העוררות רכשו ביום 30.5.1993 (בחלקים שווים) 30% מכלל הזכויות במקרקעין בחלקה 12 בגוש 6353, באיזור התעשייה סגולה בפתח תקוה ("הזכויות הנרכשות").

2. גורם נוסף ("הצד הקשור") רכש 70% מכלל הזכויות באותה חלקה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 מאי 2013

ו"ע 40091-12-09 אליאב- חברה לפתוח וקבלנות בעמ ואח' נ' מדינת ישראל

3. העוררות דיווחו על הזכויות הנרכשות כמלאי עסקי, ובנו על הקרקע מבנים תעשייתיים (שלאחר מכך הושכרו לצד ג').
4. ביום 1 בינואר 1996, דיווחו העוררות על שינוי יעוד לגבי חלק מהזכויות הנרכשות שהיו בדיהן, לפי הוראות סעיף 85 לפקודת מס הכנסה התשכ"א-1961 ("הפקודה"), וביום 31.12.2002 דיווחו העוררות על שינוי יעוד נוסף, לפי הוראות הסעיף האמור, לגבי יתרת הזכויות הנרכשות.
5. שינוי הייעוד בזכויות הנרכשות דווח שניהם על ידי העוררות לפקיד השומה (שלא הגיב לדיווחי העוררות בשומות משלו), וכפי הנראה, השווי שנקבע בדיווחי העוררות בשל שינוי הייעוד (לפי הערכת שמאי), לא הביא להיווצרותה של הכנסה חייבת – לצרכי מס – בדיווחי העוררות לפקיד השומה.
6. ביום 22 בינואר 2007, מכרו העוררות (וליתר דיוק עוררות 1 ו-2, שכן עוררת מס' 3 התחסלה כאמור ביום 31.12.2006 וכלל נכסיה והתחייבויותיה הועברו לעוררת מס' 1), את הזכויות הנרכשות לצד הקשור, שנעשה לבעלים של החלקה בשלמותה, וזאת לאחר שהזכויות הנרכשות הפכו כאמור לנכס הון, בידי העוררות.
7. בעלי השליטה בצד הקשור הם גם בעלי השליטה בעוררות.
8. במכירת הזכויות הנרכשות לצד הקשור, בקשו העוררות מהמשיב להתיר ניכוי מהשבה, לפי הוראות סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק"), בשל הוצאות מימון, הנהלה וכלליות בסכום כולל של 2,830,200 ש"ח ("ההוצאות הנדחות"), שלדבריהן הווננו לצרכי מס לפי הוראות סעיף 18(ד) לפקודה, בתקופה שבה סווגו הזכויות הנרכשות כמלאי עסקי לצרכי מס הכנסה, ובטעות לא נכללו בדיווחים שנעשו על ידי העוררות לפקיד השומה, לפי הוראות סעיף 85 לפקודה, בשל שינוי הייעוד.
9. בשלב מאוחר יותר (במהלך שמיעת הערר) הסכימו נציגי העוררות כי יש להפחית מהניכוי המבוקש סכום של 102,513 ש"ח, שתבעה עוררת מס' 1 (בטעות) לניכוי לצרכי מס מפקיד השומה, בשנים 2007 עד וכולל 2010, על דרך של ניכוי פחת, לאחר שהזכויות הנרכשות נמכרו לצד הקשור.

ג. להלן תמצית נימוקי העוררות

1. תכליתו היחידה של סעיף 18(ד) לפקודה (החל על נישום שעוסק בבניה של יחידות עבודה) הינה למנוע ניכוי מוקדם מדי של הוצאות מסוימות (מימון, הנהלה וכלליות) במהלך הייזום של הפרויקט הרלוונטי, ואין להתיר למשיב להפוך אותו (בפועל) לסעיף ענישה. על כן חייב המשיב להביא בחשבון בשומותיו את סכום ההוצאות הנדחות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 מאי 2013

ו"ע 40091-12-09 אליאב- חברה לפתוח וקבלנות בעמ ואח' נ' מדינת ישראל

2. קל וחומר שאין להתיר למשיב להתעלם מסכום ההוצאות הנדחות – בבואו לקבוע את השבח ממכירת הזכויות הנרכשות לצד הקשור – בהיעדר הוראה מפורשת בחוק שמכוחה נקבע "יום הרכישה" של הזכויות הנרכשות (לצרכי החוק) בהתאם לתאריכי שינויי הייעוד.
3. אף אם רשאי המשיב להניח, כי "יום הרכישה" של הזכויות הנרכשות נקבע לפי תאריכי שינויי הייעוד שנעשו מכוחן של הוראות סעיף 85 לפקודה, עדיין אין הוא רשאי להטיל מס שאינו מס אמת על רווחים מדומים, ולהותיר כתוצאה מכך את העוררות בחסרון כיס תמידי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 מאי 2013

ו"ע 40091-12-09 אליאב- חברה לפתוח וקבלנות בעמ ואח' נ' מדינת ישראל

4. החלטות עקרוניות, התומכות באופן מובהק בנימוקי העוררות, נתקבלו בעבר בבית המשפט העליון.
5. בין היתר, ניתן לציין את ההחלטה שניתנה ביום 17.3.2003, בעניין מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ (ע"א 4271/00) וכן את ההחלטה שניתנה ביום 11.2.2008, בעניין סלון מרכזי למכונות כביסה וטלויזיה (ע"א 8138/06).
6. החלטות נוספות, שאף הן תומכות בעמדת העוררות, נתקבלו בוועדות ערר למיסוי מקרקעין (ו"ע 1005/09 בבאר שבע, בעניין לילי שמשון; ו"ע 18232/05 בחיפה, בעניין ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ).
7. המסר הברור העולה מפסקי הדין שהוזכרו לעיל, הינו שאין לקפח את הנישום שלא לצורך, ואין להטיל מס על רווחים מדומים, בניגוד לתכלית החקיקה.

ד. להלן תמצית נימוקי המשיב

1. אין מחלוקת על כך שהעוררות היו אמורות לדווח לפקיד השומה, ולו בלבד, על סכום ההוצאות הנדחות, בתאריכי שינויי הייעוד בזכויות הנרכשות.
2. העוררות עצמן דיווחו על יום הרכישה של הזכויות הנרכשות (לכשנמכרו לצד הקשור) בהתאם לתאריכי שינויי הייעוד, שנעשו בהן, ומכאן שהן מנועות מהעלאת כל טענה אחרת, הסותרת לכאורה את הדיווחים שנמסרו על ידן למשיב.
3. פקיד השומה – והוא בלבד – מופקד על דיווחי הנישומים בכל הקשור לשינוי יעוד של מלאי עסקי, לפי הוראות סעיף 85 לפקודה, ואם אכן הדיווחים, בשל שינויי הייעוד במלאי, שנעשו על ידי העוררות לפקיד השומה לקו בחסר – אין להן להלן אלא על עצמן.
4. תוקפם של נימוקי המשיב כפול ומכופל במקרה דנן, שעה שכל העוררות (שהיו שלוש במספר, לפני שעוררת מס' 3 התחסלה ללא פירוק והעבירה את כלל נכסיה והתחייבויותיה לעוררת מס' 1) דיווחו לפקיד השומה כפי שדיווחו – גם בשינוי הייעוד הראשון שנעשה ביום 1.1.1996 וגם בשינוי הייעוד השני שנעשה ביום 31.12.2002 – ואין להוציא מכלל אפשרות כי לא מתוך שגגה בחרו העוררות שלא לכלול בדיווח לפקיד השומה, את סכומי ההוצאות הנדחות.

ה. דיון והחלטה

1. שתי שאלות מציב בפנינו ערר זה, ואלו הן:
 - 1.1 האם העדרן של הוראות מפורשות (במסגרת החוק), בדבר "יום הרכישה" ובדבר "שווי הרכישה" לגבי זכות במקרקעין שהיתה בראשיתה מלאי עסקי עד שחלו עליה הוראות סעיף 85(א)(2) לפקודה, יחשב להסדר מס

**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

29 מאי 2013

ו"ע 40091-12-09 אליאב- חברה לפתוח וקבלנות בעמ ואח' נ' מדינת ישראל

שלילי (כגרסת העוררות), או שעניין לנו בלאקונה חקיקתית מובהקת
(כגרסת המשיב) ?

1.2 היה ויוחלט שאין המדובר בהסדר מס שלילי – ובדין קבע המשיב את יום
הרכישה ואת שווי הרכישה של הזכויות הנרכשות על סמך דיווחי העוררות
לתאריכי שינויי היעוד שנעשו בהן – האם רשאי המשיב שלא להביא
בחשבון את יתרת ההוצאות הדחיות, בבואו לקבוע את השבח שהפיקו
העוררות במכירת הזכויות הנרכשות לצד הקשור ?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 מאי 2013

ו"ע 40091-12-09 אליאב- חברה לפתוח וקבלנות בעמ ואח' נ' מדינת ישראל

2. באשר לשאלה הראשונה דומני כי התשובה לה הינה נחרצת, ואין לקבל את גרסת העוררות.
3. אכן, לא נכללה בחוק הוראה – במתכונת ההוראה שנכללה בסעיף 85(ב) לפקודה – המבהירה את כוונת המחוקק במילים מפורשות, אך אין כל ספק כי מדובר בלאקונה חקיקתית (כגרסת המשיב), ולא בהסדר מס שלילי.
4. בספרו של פרופ' אהרן נמדר "מערכת המס בעסקאות נדל"ן" (סעיף 3020) מתייחס המחבר המלומד לסוגיה זו, וקובע כי "... בהעדר כל הוראת חוק בנדון ניתן להשלים את החסר בדרך של מדיניות מס רצויה ופרשנות מס מקובלת. בהתאם לכך, ניתן לקבוע כי במכירת הנכס הפרטי או הנכס הקבוע, שהיה במקורו מלאי עסקי, כי שווי הרכישה של הזכות יהיה כשוויה ביום הפיכת הנכס ממלאי עסקי לנכס קבוע או לנכס פרטי, ומועד זה ישמש גם כיום הרכישה ולפיו ייקבע שווי הרכישה לפי החוק".
5. לקביעה זו ניתן למצוא סימוכין (ולו בעקיפין) גם בהחלטת בית המשפט העליון מיום 2 ביוני 2004 בעניין **נפתלי שדמי** (נ"א 8789/02), ממנה עולה, כי אירוע מס "רעיוני" (שמעשה כדון) מלווה בהכרח בקביעת שווי רכישה (ויום רכישה) מחדש, לצרכי המס.
6. באשר לשאלה השניה, דומני שיפה לה קביעתו המיתולוגית של השופט הלורד Rolfe, משנת 1842 (בעניין וינטרבוטום נגד רייט), לפיה *Hard cases make bad law*.
7. אני ער לכך שהעוררות עלולות לצאת מקופחות, במידת מה, אם תתקבל עמדת המשיב (אלא אם כן פקיד השומה יתיר להן, לפני משורת הדין, להפחית את יתרת ההוצאות הדחופות, לצרכי מס הכנסה).
8. כשלעצמי, אינני רואה מנוס מדחיית הערר, ואפרט להלן את תמצית נימוקי:
 - 8.1 העוררות דיווחו לפקיד השומה על הכנסתן לצרכי מס, בכל השנים הרלוונטיות, לפי הוראות חלק ב' לחוק מס הכנסה (תיאומים) בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 ("חוק התיאומים").
 - 8.2 בין היתר, נכללו בחוק התיאומים הוראות מיוחדות ("ההוראות הפרטניות") לנישומים שחלות עליהם הוראות סעיף 18(ד) לפקודה (ראה סעיף 7(ה) וסעיף 11 לחוק התיאומים וכן סעיף 3(א1) לתיאומי ההון, שבתוספת א' לחוק התיאומים).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 מאי 2013

ו"ע 40091-12-09 אליאב- חברה לפתוח וקבלנות בעמ' ואח' נ' מדינת ישראל

- 8.3 מהנתונים שהובאו בפנינו לגבי עוררת מס' 1, עולה כי השתתפה במספר פרויקטים, והשקיעה סכומים מהותיים במספר נכסים, בנוסף לחלקה בייזום הזכויות הנרכשות.
- 8.4 בלשון מאופקת אציין כי המנגנונים וההוראות הפרטניות שנקבעו בחוק התיאומים, לנישומים שעסקו בבניה של יחידות עבודה ובייזום פרויקטים ארוכי טווח ובה בעת השקיעו גם בנכסי הון אחרים (נכסים קבועים) – לא תמיד הביאו בהכרח ל"נטרול" הריבית האינפלציונית ולהקבלה מיטבית, בין ההכנסות לבין ההוצאות, בכל שנת מס.
- 8.5 בהקשר זה, נוכל להפנות את תשומת הלב, בין היתר, למאמרם של ה"ה משה שקל, מוראד אבו חמדה ודלה רמזי "היוון הוצאות מימון למלאי קרקעות עסקי אצל קבלנים, האמנם?" ("מיסים" י"ז/2) ובמיוחד לסעיף 3.3.11 במאמר.
- 8.6 ישום הוראות סעיף 18(ד) לפקודה, כשלעצמו, נעשה בדרך כלל בהתאם לנוסחאות שרירותיות ופשטניות, וכבר נכתבו על כך מאמרים ביקורתיים למכביר, שלא לדבר על החלטת בית המשפט העליון מיום 16.3.1999 בעניין אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ (ע"א 1527/97).
- 8.7 גם אילו ניתן היה להתעלם מטיעונו המשכנעים של ב"כ המשיב – ואיני סבור כי ניתן לעשות כן - ספק אם אי ניכוי יתרת ההוצאות הדחיות – על ידי המשיב – מביא בהכרח ובנסיבות המקרה להטלת המס על רווחים מדומים.
- 8.8 בכל המקרים שאליהם הפנו אותנו באי כחם המלומדים של העוררות, בהם אכן החליטו בתי המשפט להקל עם הנישומים במטרה למנוע הטלת מס ביתר, המדובר היה בנתונים סדורים, מובהקים ומוגדרים, שהתייחסו באופן ספציפי לנכסים/זכויות שנמכרו. אין זה המקרה שבפנינו.
- 8.9 בעניין מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ קבע בית המשפט העליון כי יש להתיר ניכוי מהשבח בשל הוצאות ריבית ריאלית המתייחסות לרכישת המקרקעין, אלא, שבאותו מקרה המדובר היה בנכס שסווג כנכס הון מראשיתו ובהוצאות מימון ספציפיות; בעניין סלון מרכזי למכונות כביסה וטלוויזיה קבע בית המשפט העליון כי יש להתיר ניכוי מהשבח בשל הוצאות מס רכוש, שלא ניתן היה לנכותן - הלכה למעשה - לצרכי מס הכנסה. בשתי ההחלטות האחרות, שנתקבלו בוועדות הערר, נקבע כי אין להקטין את שווי הרכישה של הנכס הנמכר בפחת מוזהה, שלא נתבע לניכוי לצרכי מס הכנסה.

