

בוועדת ערר מיסוי מקרקעין בחיפה
מס' תיק: ו"ע 14-11-2917
בפני: כב' השופט ר. סוקול - יו"ר, ד. מרגליות וד. שמואלביץ - חברים
העוררים: אברהם רויכמן ואח'
המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין - חדרה
ניתן ביום: 8.1.17

העובדות:

1. חברת נכסי אשפר בע"מ רכשה ב-17.5.91 פרדס חקלאי באזור צורן.
2. בשנת 2010 פורקה החברה והמקרקעין הועברו לעוררים, שהם אחים, בחלקים שווים.
3. הייעוד של הקרקע שונה למגורים, והאחים החלו למכור זכויות בגין חוייבו במס שבח.
4. החברה הציגה בתחילה את המקרקעין כמלאי אך אחר כך ביקשה להציגה כרכוש קבוע, וב-22.12.94 סוכם עם רשויות מס הכנסה, כי אם הקרקע לא תימכר עד 31.12.96 ולא תושבת, תשקול הרשות את הבקשה והרישום במאזן כרכוש קבוע לא ייחשב כשינוי ייעוד.
5. בפועל, החברה המשיכה להציג את המקרקעין כמלאי, החליפה רואי חשבון ובסוף סיכמה על שינוי ייעוד ושולם מס בגין השינוי.
6. החברה מכרה מגרש אחד לאחר שהייעוד שונה, ולאחר מכן נכנסה לפירוק והקרקעות הועברו לאחים ללא תמורה. מנהל מס שבח הכיר במועד שינוי הייעוד, 31.12.2000, כיום הרכישה.
7. במכירות מאוחרות יותר חזר בו המשיב וקבע את יום הרכישה המקורי בשנת 1991 ואף תיקן שומות קודמות.

נפסק:

1. עם שינוי הייעוד ממלאי לרכוש קבוע, נכנסו המקרקעין למשטר מס על פי חוק מיסוי מקרקעין, ומועד שינוי הייעוד ייחשב כיום הרכישה.
2. אין לקבל את טענות המשיב, כי ההסכם לשינוי ייעוד מ-31.12.2000 אינו הסכם שינוי ייעוד אלא הסכם אחר לצורך תיקון דוחות.
3. אין ספק כי הבקשה של רואה החשבון החדש היתה במפורש לשינוי ייעוד.
4. תיקון שומות שהוצאו בוטל גם מהטעם שחובת ההגינות המוטלת על המשיב ואינטרס ההסתמכות מחייבים מסקנה השוללת מהמשיב את סמכות התיקון.

הערר התקבל ונפסקו 30,000 ש"ח הוצאות.

**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בחיפה**

ו"ע 2917-11-14
ו"ע 24352-10-14
ו"ע 30229-05-14

בפני:
כב' השופט ר. סוקול
דן מרגליות – חבר
דב שמואלביץ – חבר

העוררים:
1. אברהם רויכמן
ע"י ב"כ עו"ד מ. מזרחי
2. שיר רויכמן
ע"י ב"כ עו"ד א. שפירא

נגד

המשיב:
מנהל מס שבח מקרקעין - חדרה
ע"י ב"כ עו"ד ר. ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

השופט רון סוקול- יו"ר הוועדה

1. חברת נכסי אשפר בע"מ רכשה ביום 17.05.1991 זכויות במקרקעין אשר שימשו כפרדס חקלאי באזור הישוב צורן. בשנת 2010 פורקה החברה מרצון והמקרקעין הועברו ללא תמורה לבעלי מניותיה, האחים שיר ואברהם רויכמן, כך שכל אחד מהם קיבל מחצית מהזכויות.

לאחר שינוי ייעודם של המקרקעין מייעוד חקלאי לייעוד למגורים, החלו האחים רויכמן למכור חלקים מהמקרקעין הנ"ל. בעקבות מכירת הזכויות במקרקעין, נדרשו העוררים לשלם מס שבח כקבוע בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

2. בשלושת העררים המונחים להכרעתנו, חלוקים הצדדים על חישוב מס השבח שעליהם לשלם, כאשר מוקד המחלוקת עניינו קביעת מועד הרכישה של המקרקעין. בגדרה של מחלוקת זו עלות שאלות בדבר תוקפו ופרשנותו של הסכם שומה שנערך בין החברה, לפני פירוקה, לבין פקיד השומה, ובדבר סמכותו של המשיב לתקן שומות, על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.

רקע

3. חברת נכסי אשפר בע"מ (להלן: החברה) התאגדה ביום 16.05.91 על ידי האחים שיר רויכמן ואברהם רויכמן. כל אחד משני האחים החזיק ב-50% ממניות החברה. סמוך לאחר ייסודה, ביום 17.05.91, רכשה החברה מקרקעין ביישוב צורן (מועד זה יכונה להלן: מועד הרכישה המקורי). מדובר בחטיבת קרקע שיעודה היה לחקלאות ואשר שימשה כפרדס. הזכויות שנרכשו היו כדלקמן:
- א. גוש 7880 חלקות 41-51, 67-78, 92-102, 113-121, 128, 132 ו-45/100 חלקים בחלקה 147.
- ב. גוש 7883 חלקות 64-65, 70-78, 84-98 (חלקות אלו כולן להלן: המקרקעין).
- כ, רכשה החברה זכויות במקרקעין המצויים בחדרה בגוש 10044, 1/4 מחלקה 3.
4. בדוחות הכספיים שהגישה החברה בשנים הראשונות לאחר ייסודה סווגו הזכויות במקרקעין כמלאי עסקי ונרשם בביאור לדוחות כי "החברה רכשה קרקע חקלאית ובכוונתה להקים עליה שכונת מגורים. שינוי הייעוד טרם בוצע והבניה, 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, רו"ח ממשרד סומך חייקין, וביקשה לתקן את הרישום בדוחות, כך שהמקרקעין יסווגו כרכוש קבוע (ראו מכתבים מיום 20.07.1994, 05.09.1994, 08.12.1994 - סומנו ע/1, ע/4, ע/5). בין הצדדים נוהלו שיחות ובסופו של דבר, ביום 22.12.1994, נמסרה תשובת המשיב כפי שנרשמה על ידי מר טובול דוד, ממונה רכז חוליה (נספח 4 לקובץ האסמכתאות). במכתב התשובה מציין מר טובול:
1. **"בינתיים אין אנו מקבלים את טענותיכם כי רכישת המקרקעין נרשמה בטעות כמלאי, עם זאת במידה והקרקע כולה תוחזק עוד מספר שנים לפחות עד 31.12.96 כרכוש קבוע ולא תושבח בדרך יזומה מצדכם, משרדנו ישקול שוב את בקשתכם ובלבד שהחברה תגיש את דוחותיה החל משנת 1991 ותחיל עליה את פרק ב' לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985.**
2. **מבחינתנו רישום הקרקע כרכוש קבוע במאזן לא יחשב כאירוע מס וזאת מבלי לפגוע באמור בסעיף 1 לעיל."**
6. אין חולק כי לאחר קבלת מכתב זה, המתנה את תיקון הדוחות בעמידה בתנאים שונים, לא נעשה דבר והחברה לא חזרה לבקש את תיקון הדוחות. בכל הדוחות בשנים שלאחר מכן נרשמו המקרקעין כמלאי עסקי (ראו נספחים 1-3 לקובץ האסמכתאות).
7. ביום 21.08.1995 נחתם בין החברה לבין פקיד השומה הסכם בעניין שומות מס הכנסה לשנים 1991-1994 (סומן ע/2) (להלן: הסכם שומות 1995). על הסכם זה חתמה המפקחת מיטל דוידוב ובכך הסתיים הדיון לגבי שומות המס בשנים אלו.

8. בשנת 2002 החליפה החברה את רואי החשבון המטפלים בדוחותיה ובמקום משרד סומך חייקין החל לייצגה משרד רואי החשבון ליובושיץ קסירר. את הטיפול בעניינה של החברה קיבל רו"ח חגי אופנהיים (תצהיר ע/3 וכן עדותו בעמ' 61).

רו"ח אופנהיים פנה במכתב למר זחאלקה עיקאב מפקיד שומה תל אביב, מכתב מיום 8.4.2002, וביקש לאשר לחברה לבצע שינוי ייעוד של המקרקעין ממלאי עסקי לרכוש קבוע (נספח 5 לקובץ אסמכתאות). במכתב מפנה רו"ח אופנהיים לאישורו של מר טובול מיום 22.12.1994, אולם אינו נוקט בביטוי "תיקון טעות" בסיווג אלא מדגיש כי הבקשה היא לשינוי ייעוד. בבקשתו מבהיר רו"ח אופנהיים כי החברה החזיקה במקרקעין מבלי לבצע בהם כל פעילות בנייה או השבחה. כן ביקש כי שינוי הייעוד יאושר רטרואקטיבית 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. בסופו של יום הושג בין הצדדים הסכם שומות. מדובר בהסכם שנחתם ביום 05.09.2002 בין החברה, באמצעות מייצגה רו"ח אופנהיים, לבין פקיד השומה. מטעם פקיד השומה חתם על ההסכם המפקח מר ליאור רצון (הסכם השומות סומן נספח 7 לקובץ האסמכתאות ויכונה להלן: הסכם שומות 2002).

במבוא להסכם שומות 2002 נאמר:

"הואיל והחברה פנתה לפקיד השומה לשינוי ייעוד המקרקעין שבבעלותה, נכסי המקרקעין בצורן (להלן - "המקרקעין") ממלאי עסקי לרכוש קבוע."

בסעיפים 1 - 2 נאמר:

1. שינוי ייעוד המקרקעין בחברה ממלאי עסקי לרכוש קבוע ייקבע ויחול על השפעותיו המצטברות ליום 31.12.2000 וזאת בהמשך להודעת החברה והסכמת פקיד השומה מיום 22.12.1994 (ראה נספח א').

2. המס החל על הכנסתה החייבת של החברה בגין שומות המס לשנים 1997-2000 לרבות המס בגין שינוי ייעוד המקרקעין ממלאי עסקי לרכוש קבוע הינו בסך של 580,000 ש"ח כולל ריבית והפרשי הצמדה להיום."

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

10. ייעודם של המקרקעין שונה על ידי ועדות התכנון והבניה למגורים והחברה פעלה לחלק את המקרקעין למגרשים. ביום 19.07.2010 מכרה החברה מגרש המוכר כמגרש 205, המהווה חלק מהמקרקעין. על עסקת מכירה זו הגישה החברה הצהרה למנהל מיסוי 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 מיסוי מקרקעין, דהיינו העברת זכויות המקרקעין אגב פירוק איגוד מקרקעין.

לאחר מכן חולקו המקרקעין בין האחים בפטור ממס שבת, כאמור בסעיף 67 לחוק מיסוי 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, מגרש 206, לחברת י.ח. דמרי בניה ופיתוח בע"מ. הצהרה על המכירה הוגשה למשיב ביום 21.10.2010. בשתי העסקאות, למכירת מגרשים 205 ו-206, הצהירו החברה והעוררים כי מועד הרכישה הוא 31.12.2000, כלומר מועד שינוי הייעוד.

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

13. בשנת 2013 ביצע שיר רויכמן מספר עסקאות מכר נוספות. מדובר במכירת חמישה מגרשים, הידועים כמגרשים 14-19 בגוש 7880. על עסקאות אלו הגיש העורר הצהרות למנהל מיסוי מקרקעין וגם בהן צוין מועד הרכישה כמועד שינוי הייעוד, 31.12.2000 (נספחים 7-11 לתצהירו של שיר רויכמן שסומן ע/7). להצהרות צורפו מכתבי לוואי, שערך בא כוחו של שיר רויכמן ובהם פורט מועד הרכישה וצורף גם הסכם שומות 2002.

14. הפעם שינה המשיב עמדתו. המשיב קבע את יום הרכישה של המקרקעין למועד הרכישה המקורי, דהיינו 17.05.1991 (ראו שומות שהוצאו על ידי המשיב נספחים 27, 31 ל-ע/7). המשיב גם מצא לנכון לבחון מחדש את העסקאות למכירת מגרשים 205 ו-206 והחליט לפעול על פי סמכותו בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ולתקן את השומות. בעקבות זאת תוקנו השומות למכירת מגרשים 205 ו-206 ונקבע גם בהן כי יום הרכישה הוא מועד הרכישה המקורי - 17.05.1991.

ההליכים

15. על השומות שהוציא המשיב לשיר רויכמן לעסקאות המכירה משנת 2013, ועל החלטתו לפתוח את השומות במכירת מגרשים 205 ו-206, הגישו העוררים השגות. השגות אלו נדחו (ראו נספחים 21, 22 לקובץ האסמכתאות). על החלטות המשיב בהשגות הוגשו העררים שבפנינו.

בהסכמת הצדדים הוחלט על איחוד הדיון בשלושת העררים. העררים ב-ו"ע-2917-14-11 וב-ו"ע-30229-05-14 הם העררים על החלטות בדבר תיקון השומות בעסקאות למכירת מגרשים 205 ו-206 והערר בתיק ו"ע-24352-10-14 הוא ערר בעניין השומות שהוצאו לשיר רויכמן במכירת מגרשים 19-14.

תמצית הטענות

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 הכנסה. שינוי ייעוד שכזה מהווה למעשה מכירה של המקרקעין, ועל כן מועד שינוי הייעוד הוא מועד הרכישה. העוררים טוענים עוד כי המשיב קיבל את עמדתם כאשר אישר את מועד הרכישה בשומות למכירת מגרשים 205 ו-206.

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

17. המשיב לעומתם סבור כי לא נפל כל פגם בהחלטותיו. המשיב טוען כי הסכם שומות 2002 לא מהווה אישור לשינוי ייעוד במובן סעיף 85 לפקודת מס הכנסה. לטענתו, יש לבחון את הסכם שומות 2002 לאור השתלשלות ההליכים משנת 1994. לדבריו, בשנת 1994 הגישה החברה בקשה לתיקון הדוחות. הבקשה אושרה במלואה והסכם שומות 2002 מהווה אישור למילוי התנאים לתיקון הדוחות ולא אישור על מכירה רעיונית של המקרקעין. ההסכמה כי יראו בשינוי הייעוד מיום 31.12.2000 נועדה אך ורק להסביר את חבות המס בעקבות האישור המאוחר לתיקון הדוחות, חבות הנובעת מתיאומי אינפלציה, ולא נועדה לקבוע מועד רכישה חדש.

המשיב מוסיף וטוען כי מלוא העובדות התבררו לו רק לאחר הגשת ההצהרות ביחס לעסקאות המכר משנת 2013. על כן משהתבררו העובדות, התברר כי השומות למגרשים 205 ו-206 הוצאו בטעות, ועל כן היה המשיב מוסמך לתקן.

דיון והכרעה

18. כפי שיפורט להלן הגעתי למסקנה כי הסכם שומות 2002 מעיד על הסכמה לשינוי ייעוד במובן סעיף 85(א)(2) לפקודת מס הכנסה ועל כן יש לראות במועד המוסכם לשינוי הייעוד - 31.12.2000, כמועד הרכישה של המקרקעין.

בטרם אפרט את הכרעתי אקדים מספר הערות בנוגע למסגרת המשפטית הרלבנטית להכרעה.

המסגרת המשפטית

19. חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) מטיל חיוב במס על בעל זכות במקרקעין, על הרווח הנובע מביצוע עסקה בהם (ראו א' נמדר **מס שבח מקרקעין** - בסיס המס 70 (2012); י' הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' 31 (2012)). קדם לחוק זה חוק מס שבח מקרקעים, התשי"ט-1949, שהיווה דבר החקיקה הראשון בישראל שהטיל חבות במס

על רווחים הוניים (ראו סקירה של ההיסטוריה החקיקתית בפסק דינה של הוועדה בו"ע 54436-11-10 מליסרון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (23.10.2014)).

20. בחוק מס שבח מקרקעים משנת 1949 נפלו בקיעים שונים, כשהבולט בהם הייתה הפרצה שאפשרה התחמקות ממס בדרך של העברת הזכויות במקרקעין לתאגידים וביצוע עסקאות במניות התאגיד, במקום בזכויות במקרקעין. במצב זה, נחקק חוק מיסוי מקרקעין, שכלל הוראות שנועדו לסגור את הפרצה. בחוק מיסוי מקרקעין הוטל מס גם על פעולה באיגוד מקרקעין, כך שכמעט כל פעולה במניות האיגוד נכללה בהגדרת עסקה במקרקעין. סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין קובע: **"המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין"**.

21. חוק מיסוי מקרקעין, בחלק הרלוונטי לענייננו, עוסק בהטלת מס על הרווח/השבח הנובע לבעל הזכות בעת ביצוע עסקה במקרקעין. רווח זה מחושב על פי ההפרש שבין שווי המקרקעין במועד רכישת הזכויות לשוויים במועד המכירה (ראו סעיף 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין). ודוקו, מס השבח אינו מוטל על עצם ביצוע עסקה במקרקעין אלא רק על התוצאה הכלכלית הנובעת מהעסקה. לפיכך, אם לא נוצר רווח לבעל הזכות, לא תחול חבות במס (א' נמדר לעיל, עמ' 111).

22. כדי לברר את התוצאה הכלכלית של עסקה במקרקעין ולקבוע האם נוצר רווח ומהו שיעורו, יש להגדיר מספר נתונים; "יום הרכישה" - כמוגדר בסעיף 37 לחוק מיסוי מקרקעין, "שווי הרכישה" - כאמור בסעיפים 21-32 לחוק, "יום המכירה" - כאמור בסעיף 19 לחוק ו"שווי המכירה" - כאמור בסעיף 17 לחוק. כמובן שלאחר איתור נתוני יסוד אלו נדרש לבצע ניכוי של כל ההוצאות המותרות בניכוי, כמפורט בסעיף 39 לחוק, לבצע התאמות שיגדירו את השבח הריאלי ואת השבח האינפלציוני ולבחון קיומם של פטורים.

ההליך שבפנינו עוסק רק בהגדרת "יום הרכישה".

23. לקביעת "יום הרכישה" של זכות במקרקעין חשיבות רבה, שכן לפי סעיף 21 לחוק מיסוי מקרקעין, "שווי הרכישה" של זכות [...] הוא שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר". ככל שיום הרכישה מאוחר יותר, בהנחה ששווי המקרקעין בדרך כלל עולה, הרי שמשמעות הדבר היא הקטנת ההפרש, כלומר הקטנת השבח שעליו מוטל המס.

עוד חשוב להזכיר את סעיף 21(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כי **"על אף האמור בסעיף קטן (א) - נקבע שוויה של זכות במקרקעין בקשר עם הרכישה לעניין מס שבח, יהיה שווי הרכישה לעניין חישוב השבח - השווי שנקבע כאמור"**.

הוראה זו נועדה להבטיח את רציפות תקופת השבח, כך שלא תחמוקנה תקופות בהן עלה שווי הזכות מבלי שהן נכללו בתקופת השבח עליה מוטל המס (ראו א' נמדר הנ"ל עמ' 131; "סרוסי מ' מזרחי" עקרון רציפות המס באיגודי מקרקעין" **מסים** ט/ו/א-51 (2001)).

24. עקרון רציפות המס כולל בחובו שני היבטים. מחד, נועד העיקרון למנוע "בריחת" תקופות שבח שלא ימוסו, ומאידך, נועד למנוע מיסוי כפול של אותה תקופת שבח (ראו גם דנ"א 6811/04 מנהל מס שבח מקרקעין - חיפה נ' שדמי, פ"ד סג(1) 778 (2009)).

25. עוד נזכיר במסגרת סקירה מקדימה זו, את הכלל המושרש בדיני המס, כי אין להטיל מס על הכנסה שלא מומשה (ראו ע"א 217/65 כהן נ' פקיד השומה גוש דן, רמת גן, פ"ד כ(2) 421 (1966); ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (31.1.2008); ע"א 510/80 פקיד שומה ירושלים נ' "דפוס המרכז, חברה להוצאה לאור בע"מ", פ"ד לו(4) 589 (1982)).

לעיקרון זה ישנם חריגים שונים המאפשרים הטלת מס גם על רווחים שלא מומשו (ראו לגבי הטלת מס על מיסוי ריבית והפרשי הצמדה והפרשי שער, ע"א 2810/13 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (02.06.2015); ע"א 8131/06 אלישע בע"מ נ' פקיד השומה חיפה (29.03.2009). מיסוי הכנסה רעיונית שקמה לעובד, לבעל שליטה או לספק שירותים בקבלת הלוואה זולה או הטבה אחרת, ע"א 3515/97 פקיד שומה ב"ש נ' בית מרקחת "אילן" בע"מ, פ"ד נו(5) 311 (2002); ע"א 32/86 רמון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מו(1) 573, 577-580 (1992); ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376 (1993); דנ"א 3962/93 דנ"א 3971/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817 (1996)).

26. עיקרון אחרון שראוי להזכיר הוא העיקרון ולפיו "אין אדם סוחר עם עצמו". משמע, פעולות שמבצע נושה בנכסיו, שאין בהם העברת הנכס לאחר, לא תחויב פעילותו במס (א' נמדר הנ"ל, עמ' 75; ע"א 217/65 הנ"ל; ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014)). גם לעיקרון זה יש חריגים ולענייננו רלבנטי החריג הקבוע בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה. סעיף זה עוסק בשינוי ייעודו של נכס בעסקו של נישום, ממלאי עסקי לרכוש קבוע או לנכס פרטי.

ככלל, קובע הסעיף כי שינוי ייעודו של נכס, ללא תמורה או תמורה חלקית, ייחשב למכירה בשווי השוק של הנכס, וכך קובע סעיף 85 לפקודת מס הכנסה:

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

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

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

[...]

(ג) בסעיף זה -

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

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

(ד) [...]

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

עם זאת, ראינו כי הדין מכיר בנסיבות המתאימות גם בחיוב במס בגין "הכנסה רעיונית", דהיינו בנסיבות בהן נצמחה לנישום טובת הנאה בעלת שווי כלכלי, גם ללא ביצועה של פעילות כלכלית. בין היתר מכיר המחוקק בחבות במס בגין הכנסה רעיונית בנסיבות השונות של סעיף 85 לפקודה ובהן גם בעניין שינוי ייעוד ממלאי עסקי לרכוש קבוע (ראו א' יורן "מיסוי מכירות רעיוניות ומכירות מאונס של מקרקעין" **מסים** ג' 16 (1989); "הדרי לעיל בכרך א' - חלק ראשון, עמ' 248-255; י' פלומין "הכנסה רעיונית משינוי ייעוד" **מסים** א' 4-1 (1996); ע"א 490/13 הנ"ל; ע"א 13/81 **מנהל המכס והבלו נ' ש.ש.ל. בע"מ**, פ"ד לז(3) 253 (1983)).

28. הטעם לקביעה כי עסקאות של שינוי ייעוד עשויות להצמיח חוב במס נובע ממשטרי המס השונים החלים על כל אחד מהייעודים. לעתים שינוי הייעוד יביא לכך ששיעור המס שיחול על הנכס יהיה מופחת ולעתים להיפך. התעלמות משינוי הייעוד תביא לעיוות בחיובי המס, בין אם לטובת הנישום ובין אם לרעתו.

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

29. כאשר עסקינן בשינוי ייעוד של מקרקעין ממלאי עסקי לרכוש קבוע, תמוסה המכירה הרעיונית על פי הפקודה ולא יחול חיוב במס שבח מקרקעין (סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)). במצב ההפוך, כאשר ייעודם של מקרקעין ישונה מרכוש קבוע למלאי עסקי, חלה לכאורה חבות בתשלום מס שבח ועל-כן נחקקה הוראת סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

סעיף 5(ב) הנ"ל קובע:

"שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לעסקו כמלאי עסקי, או שהפך זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין שהן נכס קבוע בעסקו, למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה:

(1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה;

(א1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, ונתקבל לאחר מכן לגבי הזכות אישור של בנין להשכרה כמשמעותו בפרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, יראו, על אף האמור בפסקה (1), את ההעברה כמכירה פטורה ממס, ולצורך חישוב המס לפי סעיף 53 לאותו חוק, יראו את עלות המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות;

(ב1) (נמחקה);

(2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את עלות המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות;

(3) לענין סעיף קטן זה -

"יום רכישה", "שווי רכישה" - כמשמעותם בפרק השלישי לפי הענין;

"יתרת שווי רכישה" - כהגדרתה בסעיף 47" (ראו דיון נרחב בספרו של י' הדרי הנ"ל, עמ' 250-252).

30. עניינו של ההליך שבפנינו, הוא בשינוי ייעוד ממלאי עסקי לרכוש קבוע ועל-כן, לא נתעכב בדיון בהסדרים הנוהגים בשינוי הייעוד ההפוך.

שינוי ייעוד של מקרקעין ממלאי עסקי לרכוש קבוע, מהווה מכירה רעיונית של המקרקעין והחבות במס בגין מכירה זו תיקבע על פי הוראות פקודת מס הכנסה.

עם ביצועה של המכירה הרעיונית, כלומר עם שינוי הייעוד ממלאי עסקי לרכוש קבוע, יוכפפו המקרקעין למשטר המס על פי חוק מיסוי מקרקעין, וכל פעולה שתיעשה בהם, לאחר שינוי הייעוד, תהא נתונה לחבות במס על פי חוק מיסוי מקרקעין.

31. מכאן, שמועד שינוי הייעוד ישמש, לצורך חבות עתידית במס על פי חוק מיסוי מקרקעין, כיום הרכישה של המקרקעין. שווי הרכישה ייקבע, על פי הוראות סעיף 85 לפקודה, על פי שווי השוק של המקרקעין ביום ביצוע שינוי הייעוד (ראו א' נמדר הנ"ל, עמ' 162; עמ"ה (מחוזי ת"א) 2/87 ליברובסקי ובניו חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (11.7.1989); עמ"ה (מחוזי חי') 149/88 גדבאן נ' פקיד שומה חיפה (5.2.1990). ראו גם קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה - החבק ד/74).

הכרעה

32. משרשנו את המסגרת המשפטית, נבחן את הראיות בעניין שבפנינו.

המחלוקת בין הצדדים עוסקת ברובה בשאלת פרשנות הסכם שומות 2002. העוררים טוענים כי הסכם שומות 2002 וחבות המס שנקבעה בו, מעידים על הסכמת פקיד השומה לשינוי ייעודם של המקרקעין ממלאי עסקי לרכוש קבוע, ועל-כן יש לראות במועד שינוי הייעוד כמועד הרכישה. מנגד, טוען המשיב כי הסכם שומות 2002 נועד להסדיר את תיקון הסיווג בדוחות של החברה ומהווה אישור לבקשת החברה לתיקון הדוחות כפי שהוגשו כבר בשנת 1994.

אין חולק כי אם אכן עסקינן בשינוי ייעוד במובן סעיף 85 לפקודה, אזי יום הרכישה של המקרקעין יהיה יום שינוי הייעוד, כלומר 31.12.2000.

הסכם שומות 2002

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

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

כאשר הוראות בחוזה שנויות במחלוקת בין הצדדים שכרתו אותו ובית המשפט נדרש לפרשן, עליו להתחקות אחר אומד דעתם. אומד הדעת הוא "המטרות, היעדים, האינטרסים, והתכנית אשר הצדדים ביקשו במשותף להגשים" (ע"א 4628/93 מדינת ישראל נ' אפרופים שיכון ויזום (1991) בע"מ, פ"ד מט(2) 265, 311 (1995)). לצורך כך יש להידרש בראש ובראשונה ללשון החוזה המהווה, כפי שנקבע בפסיקה "נקודת מוצא ונקודת משען מרכזית לכל הליך פרשני" (רע"א 6565/11 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' EMI MUSIC PUBLISHING LTD (22.7.2014)). כך בדנ"א 2045/05 ארגון מגדלי ירקות-אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד סא(2) 1 (2006) נאמר:

"הנה כי כן, לשונו של החוזה הינה כלי הקיבול של אומד דעת הצדדים, ומשכך, היא מהווה ראייה - לעיתים הראייה המרכזית - בדבר כוונתם המשותפת. כאמור לעיל, לא ניתן לייחס לחוזה פרשנות שאינה עולה בקנה אחד עם לשונו. אי לכך, על בית המשפט לבחון הלוך ושוב את לשון החוזה ואת נסיבותיו החיצוניות, ובכפוף לחזקה הניתנת לסתירה כי תכלית החוזה היא זו העולה מלשונו הרגילה של החוזה, לאתר את אומד דעתם של הצדדים. עוצמתה של החזקה עשויה להשתנות, כאמור, בין קטגוריות שונות של חוזים שונים ולפי נסיבות העניין. "לאחר שהפרשן גיבש את אומד דעתם (המשותף) של הצדדים, הוא בוחן אם אומד דעת זה משתמע - כלומר, יש לו עיגון - מתוך

החוזה. אם התשובה היא בחיוב, יפורש החוזה על-פי אומד דעת זה, שבגיבושו שימשו בערבוביה נתונים הבאים מהחוזה ומחוצה לו" (עניין אפרופים הנ"ל, בעמ' 312; כמו כן ראו שם, בעמ' 314).

35. כדי להתחקות אחר אומד דעתם של הצדדים להסכם שומות 2002 נתחיל בלשון ההסכם. במבוא להסכם מתייחסים הצדדים לבקשת החברה כבקשה "לשינוי ייעוד המקרקעין" ולא כבקשה לתיקון טעות בדוחות הכספיים. בסעיפים 1,2 להסכם, כפי שפורטו לעיל, מאשר פקיד השומה את הסכמתו ל"שינוי הייעוד" של המקרקעין. לא מדובר בהסכמה לתיקון דוחות או לשינוי סיווג בדוחות הכספיים אלא בהסכמה ל"שינוי ייעוד". בסעיף 2 להסכם נקבעה חבות המס ונאמר מפורשות כי המס המוסכם הוא המס "החל על הכנסתה החייבת של החברה בגין שומות המס לשנים 1997-2000, לרבות המס בגין שינוי ייעוד המקרקעין ממלאי עסקי לרכוש קבוע [...]".

שוב, מדובר בחבות במס בגין שינוי ייעוד ולא בחבות במס בשל תיקון רטרואקטיבי של סיווג בדוחות הכספיים.

36. למרות לשונו הברורה לכאורה של הסכם שומות 2002, טוען המשיב כי אומד דעת הצדדים היה שונה. המשיב מוצא עיגון לעמדתו במספר ביטויים שנכללו בהוראות ההסכם. המשיב מפנה ללשון סעיף 1 שבו נאמר כי שינוי הייעוד "[...] יחול על השפעותיו המצטברות ליום 31.12.2000 וזאת בהמשך להודעת החברה והסכמת פקיד השומה מיום 22.12.1994 (ראה נספח א)". הביטוי השפעות מצטברות מכון, כך לטענתו, להשפעות חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: חוק התיאומים). כן נטען כי ההפניה להסכמת פקיד השומה משנת 1994 מלמדת על הזיקה בין ההסכם לבקשה ולהסכמה לתיקון הדוחות.

37. עו"ד ליאור רצון, שהעיד מטעם המשיב, הסביר בעדותו כי הכוונה הייתה רק לתיקון הדוחות הכספיים של החברה (עמ' 19). לגרסתו, חישוב המס שבו חויבה החברה לא התייחס כלל לחבות במס בשל שינוי הייעוד. המס שבו חויבה החברה נבע כולו מהכרה בכך שהמקרקעין מהווים רכוש 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 ביקש מרו"ח אופנהיים, מייצגה של החברה, לערוך חישוב של המס שהיה מתחייב על פי חוק התיאומים, אילו היו המקרקעין נרשמים בדוחות כרכוש קבוע מיום הרכישה המקורי. חישוב זה מופיע לטענתו בנספח 17 לקובץ האסמכתאות (ראו עדותו עמ' 8 שורה 30).

38. עוד ציין מר רצון, כי המס אותו נדרשה החברה לשלם על פי הסכם שומות 2002 מבוסס על אותו חישוב של ההשפעה המצטברת על פי חוק התיאומים. לדבריו, בחישוב על פי הטבלה, נספח 17 הנ"ל, נקבע כי תוספת השווי של המקרקעין, בשל האינפלציה, הוא 1,581,561 ש"ח (נכון ליום 31.12.2000) (עמ' 10). הואיל והסכם שומות 2002 נערך בשנת 2002, ומאחר והוסכם כי הסכום שישולם יהווה סכום התוספת האמורה, ביקש מהחברה לחשב מהו הסכום 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 ש"ח, הוא הסכום שערכו המשוער ליום חתימת הסכם שומות 2002 תואם את תוספת ההכנסה, כלומר 1,581,561 ש"ח (שם, עמ' 9).

39. גרסתו זו של מר רצון תמוהה. בשום מקום בהסכם שומות 2002 לא נאמר כי סכום המס אותו נדרשה החברה לשלם, 580,000 ש"ח, מבוסס על חישוב תוספת ההכנסה לפי חוק התיאומים. בסעיף 2 להסכם שומות 2002 נקבע כי התשלום הוא בגין הכנסתה החייבת של החברה "[...] **לרבות המס בגין שינוי ייעוד המקרקעין ממלאי עסקי לרכוש קבוע**". אין כל אזכור של חוק התיאומים או כי המס חושב על פי תוספת להכנסה בשל אינפלציה. אין גם כל עיגון לטענה כי הביטוי "השפעות מצטברות" מצביע על חישוב תוספת ההכנסה על פי חוק התיאומים. חוק התיאומים אינו כולל את הביטוי "השפעה מצטברת" ובהעדר כל ביטוי נוסף לא ניתן להסיק מלשון סעיף 1 כי הכוונה לתוספת בשל אינפלציה.

40. גם ההפניה בסיפא לסעיף 1 למכתבו של מר טובול משנת 1994 וצירופו של אותו מכתב להסכם השומות אינה מלמדת כי הצדדים התכוונו לערוך הסכם לתיקון הדוחות. ראשית נזכיר כי בהסכם השומות אין כל אמירה כי ההסכם מהווה אישור לתיקון הרישום כפי שהתבקש בשנת 1994, אלא רק נאמר כי ההסכם לשינוי הייעוד יחול "**בהמשך**" להודעת החברה משנת 1994 ומכתבו של מר טובול מיום 22.12.1994. הביטוי "בהמשך" להסכמה משנת 1994 אינו מחייב כי מדובר באישור ההסכמה המותנית, שאחרת היה נאמר כי המשיב מכיר בכך כי התמלאו כל תנאי ההסכמה של מר טובול. שנית, גם מכתבו של מר טובול מיום 22.12.1994 אינו מחייב את הפירוש הנטען כעת על ידי המשיב. במכתבו של מר טובול אין אישור מפורש לתיקון הדוחות אלא רק אמירה כי אם החברה תעמוד בתנאים הנדרשים "**ישקול**" משרד פקיד השומה שוב את הבקשה. לבסוף נבהיר כי המכתב קבע תנאים לאישור הבקשה ובהם כי החברה תחיל עליה את הוראות פרק ב' בחוק 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.

משמע, לשון הסיפא 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 (ע"א 2553/01 ארגון מגדלי ירקות - אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד נט(5) 481, 532 (2005); דנ"א 1792/00 מדינת ישראל נ' שדמון, פ"ד נו(5) 643, 671 (2002)). הסתכלות כוללת שכזו על ההסכם מחייבת התבוננות גם על הוראות הטופס הסטנדרטי של ההסכם שצורף להסכם שומות 2002. מדובר בטופס סטנדרטי לעריכת הסכמי שומה, שכולל את כל ההוראות הרלבנטיות להסכם השומה ואשר נחתם גם הוא על ידי הצדדים.

בטופס שצורף להסכם שומות 2002, טופס שבו מפורטים פרטי ההסכם, סכומי ההכנסה והמס, לא מצוין מאום לגבי חיובי המס על פי חוק התיאומים. להיפך,

בעמודה המיועדת לרישום מקור ההכנסה, מול השורה "תוספת בשל אינפלציה", לא נרשם מאום. בטופס הוספה שורה שבה נרשם "תוספת הכנסה על פי הסכם חדש", שבה נרשמה תוספת ההכנסה בסך של 1,388,889 ש"ח.

42. עוד נרשם בטופס, ב"הערות המפקח", כי "דוחות 97 + 98 + 99, יאושרו כמוצהרי". אם אכן מדובר בתוספת הכנסה הנובעת מהצטברות הכנסה על פי חוק התיאומים, ברי שלא ניתן היה לקבוע כי דוחות 97-99 יאושרו כמוצהר, אלא היה צריך לקבוע את תוספת ההכנסה הנובעת מחוק התיאומים, לכל שנה ושנה.

מאחר והתוספת כולה נקבעה לשנת 2000, יש בכך לחזק את המסקנה כי התוספת מבוססת על ההכרה בשינוי הייעוד בשנת 2000, שינוי אשר הוא המקור לתוספת ההכנסה.

עולה מן האמור כי הביטוי "ההשפעות המצטברות" אינו מספיק כדי לתמוך בפרשנות המשיב ואין בו די כדי להעיד שאומד דעת הצדדים היה לתיקון הדוחות ולא לשינוי הייעוד. כך גם אין די באמירה כי ההסכם נערך בהמשך להסכמת מר טובול משנת 1994, כדי להוביל למסקנה כי אומד דעת הצדדים היה לתיקון הדוחות ולא לשינוי ייעוד.

43. על אומד דעת הצדדים ניתן ללמוד, כאמור, גם מנסיבות הכריתה, משלבי ניהול המשא ומתן, מהדברים שהוחלפו ביניהם לקראת החתימה, מהתנהגותם לפני ואחרי החתימה ומכל ביטוי אחר המלמד על אומד דעתם (ע"א 4541/91 לוביאניקר נ' שר האוצר, פ"ד מח(3) 397, 407-408 (1994); א' ברק פרשנות תכליתית במשפט 338 (2003); א' ברק פרשנות במשפט כרך רביעי-פרשנות החוזה 463 (2001)).

44. רו"ח אופנהיים, שהחל לייצג את החברה בשנת 2002, העיד כי באותה שנה פנה למשיב בבקשה ל"שינוי ייעוד" המקרקעין (עמ' 65). לדבריו, הוא התכוון לפעול במסלול חדש, השונה מהפנייה משנת 1994, דהיינו, במסלול של שינוי ייעוד ולא תיקון הדוחות (שם, וכן עמ' 66). לדבריו, הוא העדיף לבחור במסלול של שינוי ייעוד במסגרת הליך שומתי, כלומר במסגרת הסכם שומה עם המשיב, כדי להבטיח לחברה ודאות (עמ' 66). עוד הבהיר כי ידע בשנת 2002 שלא ניתן לתקן את הדוחות באופן רטרואקטיבי (עמ' 69). לדבריו, היה ידוע כי ישנן שומות סגורות והסכמי שומה וכי גם אם רוצים בכך, לא ניתן לפתוח את כל השומות ולתקן (עמ' 67 שורות 8-10).

45. רו"ח אופנהיים הבהיר כי ביקש שיוכר שינוי הייעוד ללא חבות במס, שכן העריך כי שווי המקרקעין לא עלה ממועד הרכישה המקורי (עמ' 68). לדבריו, באותן שנים היה חשש להגיע לצורן שהיא באזור שטחי יהודה ושומרון. מחירי הקרקעות בצורן היו נמוכים ולכן סבר כי שווי המקרקעין לא השתנה (שם). מכל מקום, כך לטענתו, מעולם לא התבקש להמציא הערכת שווי של המקרקעין.

לדבריו במשא ומתן דובר על שינוי הייעוד. העד אישר כי לחברה היה אינטרס, בין היתר בשל תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, לקבוע את מועד שינוי הייעוד מוקדם ככל האפשר (עמ' 61). לעדותו הוא הבהיר למשיב כי ככל שתהא הסכמה למועד "מרוחק"

יותר, כך תסכים החברה להתגמש בתשלומים וזה היה הבסיס למשא ומתן שהבשיל לכדי הסכם.

46. גם מהמסמכים עולה מפורשות כי בקשת החברה, באמצעות רו"ח אופנהיים בשנת 2002, הייתה ל"שינוי ייעוד" ולא לתיקון הדוחות. הבקשה מיום 8.4.2002 (נספח 5 לקובץ האסמכתאות) מפרטת אמנם את כל בקשות העבר, אולם בבקשה נאמר מפורשות כי מבוקש שינוי ייעוד. בסעיף 5 למכתב נאמר מפורשות כי "נבקש אישורכם, להתיר לחברה לפעול בהתאם לאישור ולשנות את ייעוד הקרקע ממלאי עסקי לרכוש קבוע ללא חבות במס החל ממועד האישור (קרי, מיום 22.12.1994)". אילו הייתה החברה מבקשת תיקון הדוחות הרי שלא היה נאמר כי מבוקש שינוי ייעוד. יתירה מזו, החברה מבקשת שינוי ייעוד מיום 22.12.1994 ואילו הייתה מבקשת תיקון הדוחות הבקשה הייתה מתייחסת למועד הרכישה המקורי, 17.5.1991.

אין טענה כי לאחר קבלת בקשה זו הודיע המשיב לחברה ולמיצגה באופן מפורש כי אינו נענה לבקשה לשינוי ייעוד וכי יסכים רק לתיקון הדוחות. אין גם טענה כי המשיב הודיע כי יסכים לתיקון מיום הרכישה המקורי. מר רצון לא העיד אחרת ולא טען כי במהלך השיחות מסר לחברה עמדה שונה מהאמור.

47. זאת ועוד, הדיונים עם רו"ח אופנהיים נהלו עם מר ליאור רצון ללא רישום פרוטוקול. אילו ביקש מר רצון להגיע להסכמות שונות מאלו הנחזות מהנוסח המוסכם, היה עליו להבהיר את הדברים ולתעדם (ראו לעניין רישום פרוטוקול של דיונים עם פקיד שומה בש"א 6480/07 עמ"ה 1202/06 (מחוזי ת"א) שגב נ' פקיד שומה תל-אביב 3 (31.7.2007); ת"א (מחוזי ת"א) 1071/08 ריבנאי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1 (24.3.2010)). בהעדר כל פרוטוקול אין בפנינו אלא את הבקשה והעדויות, המלמדים כולם כי הדיון נסב על בקשה לשינוי ייעוד.

48. מר רצון אישר כי לא נערך רישום של הדיונים בינו לבין מייצגי החברה (עמ' 12). עם זאת הפנה לתרשומת שערך, שבה פירט ותיאר את ההסכמות. מדובר בתרשומת שנערכה לאחר חתימת ההסכם ושהועברה על ידי מר רצון למר זחאלקה. תרשומת זו לא נמסרה מעולם לחברה ולמייצגה (עמ' 12). בתרשומת (נספח ג' למש' 1) מבהיר מר רצון את השיקולים שהניעו אותו להגיע להסכם. בין היתר נאמר כי הוסכם להיעתר לבקשת החברה "[...] ליישם את כל ההשפעות הנדרשות בגין סיווג המקרקעין כר"ק (רכוש קבוע - ר' ס') החל משנת 1991 ועד 12/2000 והם: [...]".

49. ההשפעות אליהן מתייחס מר רצון בתרשומת הן ביטול ההכרה בהוצאות המימון של רכישת הקרקע בכל השנים האמורות (כלומר 1991-2000), חישוב תוספת בשל אינפלציה על פי חוק התיאומים, הכרה בהוצאות מימון בשנת 2000 וביטול הניכוי בשל אינפלציה (נספח ג' הנ"ל בעמ' 2). סך כל ההשפעה, כך נרשם, נכון ליום 31.12.2000 היא 1,189,889 ש"ח.

אין בפנינו כל הסבר מניח את הדעת מדוע התרשומת נחתמה רק בחודש 01/2003, כלומר כ-4 חודשים לאחר השגת הסכם שומות 2002 (ראו גם עדותו של מר רצון עמ')

26). מר רצון לא ידע להסביר את העיכובים בהכנת התרשומות (שם). לעניין זה חשיבות, שכן על פי הסכם שומות 2002 והטופס הנלווה לו שעליו חתמו הצדדים, נרשם מפורשות כי פקיד השומה רשאי לבטל את ההסכם רק תוך 90 יום. משמע, התרשומת המסבירה את נימוקי ההסכם, נערכה לכאורה, לאחר שחלף המועד לביטול ולשינוי. לא סביר שנימוקי הסכם שנחתם יועברו לאישור רק לאחר חלוף המועד האמור. במצב זה כאשר התרשומת נערכת לאחר שההסכם נכנס לתוקפו, בלי שהעתק ממנה הועבר לחברה או למייצגה, אין לתת לה נפקות ראייתית ממשית ואין לבסס עליה כל קביעה לגבי טיב ההסכמה ואומד דעת הצדדים בחתימת הסכם השומה.

50. כאן ראוי להזכיר כי במלאכת פרשנותו של הסכם יש חשיבות לטיבו של ההסכם. בענייננו מדובר בהסכם שנחתם בין הנישום לרשות המינהלית. הלכה היא כי חוזה רשות יפורש כמו כל חוזה על פי אומד דעתם המשותף של הצדדים (ראו ע"א 891/75 **מדינת ישראל נ' מעוז**, פ"ד ל(3) 753, 748 (1976); ע"א 2553/01 הנ"ל). עם זאת חוזה רשות אינו ככל חוזה רגיל ויחולו עליו גם הוראות מיוחדות התואמות את אופיו המיוחד ואת העובדה כי הרשות המינהלית, שהיא צד לחוזה, מייצגת את האינטרס הציבורי (ע"א 8325/12 **מדינת ישראל מינהל מקרקעי ישראל נ' מהדרין בע"מ** (05.06.2014); ע"א 6328/97 **רגב נ' משרד הביטחון**, פ"ד נד(5) 506, 528 (2000)). לפיכך נקבע לא אחת כי בבואנו לפרש חוזה של רשות אין מקום לבחון את אומד דעתו הסובייקטיבי של פקיד הציבור שערך את החוזה, אלא יש לאתר את התכלית האובייקטיבית המשתקפת מלשון החוזה ונסיבות כריתתו (ע"א 783/86 **ראובן גרוס בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו**, פ"ד מג(4) 595, 597 (1989); ע"א 2045/05 הנ"ל, בעמ' 41-40; ע"א 3894/11 **דלק - חברת הדלק הישראלית בע"מ נ' בן שלום** (06.06.2013); ע"א 6518/98 **הוד אביב בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל**, פ"ד נה(4) 28 (2001); ע"א 8729/07 **אירונמטל בע"מ נ' קרן קיימת לישראל** (12.11.2009); דפנה ברק-ארז **משפט מינהלי כלכלי** כרך ג' 297-288 (2013)).

על כן יפורש הסכם שומות 2002 על פי התכלית העולה מההסכם ונסיבות הכריתה ולא מאומד דעתו הסובייקטיבי של מר רצון. כל עוד שמר מר רצון את דעתו לעצמו ולא ביטא אותה במסמכים או בנוסח החוזה, אין לשעות לעדותו על כוונתו האישית ועל כן אם בתרשומת שרשם 4 חודשים אחרי חתימת ההסכם פירט תכלית השונה מזו העולה מההסכם, ידה של האחרונה על העליונה. כך גם אין לשעות לדברים שהבין או הסיק מר זחאלקה מהתרשומת והסבריו של מר רצון, שכן אלו בבחינת אומד דעת סובייקטיבי בלבד.

51. גם הגיונם של הדברים מחזק את פרשנות הסכם שומות 2002 כדעת העוררים. אין בפנינו כל הסבר כיצד נערך, על פי הנטען, הסכם הכולל תוספת הכנסה וביטול ניקויים לשנים 91-94, כאשר השומות לשנים אלו כבר היו סגורות לאחר שנחתם הסכם שומה לגביהן (הסכם שומות 1995). אילו מוסכם היה לבצע תיקון או שינוי כלשהו בשומות לשנים אלו, הייתה נדרשת פעולה נוספת של פתיחת השומות, כאמור בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה. ההחלטה בדבר פתיחת השומות לא התקבלה מעולם.

זאת ועוד, את שומת שנת 1991 לא ניתן היה לפתוח בשל התיישנות, כך שגם לו בחר המשיב לפתוח את השומות לצורך תיקון השומות והוספת תוספת הכנסה על פי חוק התיאומים, לא רשאי היה לעשות כן לגבי שנת 1991 (ראו עדות רצון עמ' 17).

52. קושי נוסף בגרסה של מר רצון עולה מחישוב המס. כאמור, על פי הסכם שומות 2002 התחייבה החברה לשלם מס בסך של 580,000 ש"ח. מר רצון נשאל כיצד חושב הסכום 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 האמורות. למרות זאת, החישוב האמור מבוסס על שיעור מס של 36% בלבד, שיעור המס בשנת 1997 ואילך ולא שיעור המס בשנים שקדמו (עמ' 17 שורות 20-19). מר רצון מאשר כי למרות הגרסה לפיה המס חושב על פי תוספת המס לכל אחת מהשנים, הרי ששיעור המס נקבע ל-36% במקום שיעור המס בכל שנה. גם בתחשיבים שערך מר רצון אין התייחסות לשיעורי המס בשנים השונות.

53. מר ליאור רצון הבהיר כי הנתונים לעריכת חישוב המס נלקחו מהטבלה שערך רו"ח אופנהיים ושצורפה כחלק מנספח 17 לקובץ האסמכתאות (עמ' 22). עם זאת, אישר כי לא בדק את הנתונים, לא ערך את חישובי ההצמדה והריבית ואינו יודע האם הסכומים שנרשמו באותה טבלה שערך רו"ח אופנהיים כוללים גם הצמדה וריבית כפי שפורט במכתבו של מר טובול משנת 1994 (עמ' 22 שורה 30).

54. רו"ח זחאלקה העיד גם הוא כי הסכם שומות 2002 כלל חיוב במס בגין התוספות המתחייבות על פי חוק התיאומים והוסיף כי לצרכי פשרה חושב המס לפי שיעור המס בשנת 2002, 36%, ולא על פי שיעור המס בכל שנה (עמ' 45). לדבריו, לצרכי פשרה נקבעה כל תוספת ההכנסה לשנת 2000 ואושרו השומות לשנים 97-99 (שם, עמ' 46). אין בפי מר זחאלקה כל הסבר מדוע דברים אלו לא נרשמו בהסכם. הדבר מפתיע שכן גם לגישתו מדובר בויתור של פקיד השומה על שני רכיבים חשובים; שיעור המס המשתנה בכל שנה; קביעת תוספת הכנסה בשל אינפלציה בחודשים נומינלי ללא תוספת ריבית (עמ' 46 שורות 15-23). ויתור כזה משמעותי היה צריך למצוא ביטוי בהסכם או במסמכי הלוואי לו.

55. רו"ח אופנהיים שלל את הטענה כי הוסכם על תוספת מס לשנים קודמות, כלומר מ-1991 עד 1999 וכי הוסכם לרשום את תוספת ההכנסה לשנת 2000 כדי להתגבר על הצורך בפתיחת שומות סגורות (עמ' 71 שורה 20).

עם זאת, רו"ח אופנהיים לא כפר בכך שהכין את הטבלה שצורפה לנספח 17 לקובץ האסמכתאות, המפרט את התוספת בשל אינפלציה (עמ' 73). העד הבהיר כי מטרת הכנת הטבלה הייתה להגיע לסכום המס שישולם במסגרת שינוי הייעוד. רו"ח אופנהיים מבהיר כי **"הייתה הבנה עם ליאור רצון, וזה היה המחיר שבמסגרת הסכם השומה נשלם סכומים שחלקם הגדול, אני מניח, נוגע לנושאי אינפלציה"** (שם, שורות 15-16). עוד הדגיש, כי הבין שצריך להגיע לפשרה, שכן "לא הוגן" לבצע שינוי ייעוד לאחר שחלפו שנים רבות מהבקשה המקורית לתיקון הדוחות, ולנצל מצב של ירידת ערך הקרקע, ולכן הסכים כי יבוצע תשלום (עמ' 78 שורות 17-18).

הסבריו של ר"ח אופנהיים מתיישבים עם נוסחו של הסכם השומות ועל כן אין בנסיבות שתוארו על ידי מר רצון די כדי לשכנע כי אומד דעת הצדדים היה שונה מלשון ההסכם.

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

57. מנגד הבהיר ר"ח אופנהיים כי במסגרת המשא ומתן הסכימה החברה לשלם מס, אף כי שווי המקרקעין להערכתה לא השתנה. אם היו מקבלים את הבקשה כמות שהיא, הרי שהחברה לא הייתה משלמת כל מס בשל שינוי הייעוד. מאחר והחברה סברה כי שינוי הייעוד עשוי, בטווח הרחוק, להביא לחיסכון מס, הסכימה לשלם את "המחיר" שנדרש על מנת שהמשיב יסכים לשינוי הייעוד (עמ' 82 שורה 20, עמ' 84). הואיל ונקודת המוצא הייתה כי ערך המקרקעין לא עלה וכי התשלום מהווה מחיר מוסכם כדי לזכות בהסכמת המשיב לשינוי הייעוד, כך לטענתו, לא הוכנה כל שומה.

58. שיר רויכמן העיד גם הוא על מצב המקרקעין בשנת 2002. לדבריו, כשהגיע לבקר בצורן ראה כי מדובר היה בפרדס שאינו מטופל. אותה עת, בשנת 2002, היו מחירי המקרקעין בשפל ולהערכתו שווי המקרקעין היה נמוך משווים ביום הרכישה המקורי (עמ' 99). גם מר אברהם רויכמן העיד כי להערכתו בשנת 2002 היה שווי המקרקעין נמוך משווים במועד הרכישה (עמ' 103). לדבריו, היישוב מצוי על קו התפר, כלומר בגבול שטחי יהודה ושומרון. אותה עת הייתה אינתיפאדה וטרם הוכנו תשתיות ראויות ליישוב (עמ' 103). אף שלא הוכנה חוות דעת שמאית העריך שהמקרקעין "לא שווים" (עמ' 104 שורה 2).

59. דומני כי אי הכנת שומה אינה מספקת כדי לקבוע כי אומד דעת הצדדים היה לתיקון הדוחות ולא לשינוי הייעוד. הנחת העוררים כי ערך הקרקע לא עלה מיום הרכישה המקורי מסבירה את עמדתם מדוע לא הכינו שומה. לו סבר המשיב כי שווי המקרקעין השתנה, היה עליו להכין שומה. הסכמת המשיב לסכום ללא הכנת שומה, מתיישבת עם הרצון להגיע להסדר הנוח לכל הצדדים, שבו משלמת החברה תשלום מוסכם.

60. עוד חשוב להזכיר את אינטרס ההסתמכות של העוררים. הסכם שומות 2002 נכרת במענה לבקשה לשינוי ייעוד ונרשם בו מפורשות כי הוסכם על שינוי ייעוד. ר"ח אופנהיים חזר והדגיש כי מטרת ההסכם הייתה להגיע להסכמה בדבר "שינוי ייעוד" במובנו על פי סעיף 85 לפקודה ולא לתקן דוחות כספיים. הוא הדגיש כי לא ביקש להמשיך בקשות מהעבר אלא בחר במסלול החדש של שינוי הייעוד וכי ככל שהפנה למסמכי העבר הדבר נעשה כדי להציג את מלוא התמונה (עמ' 65).

גם רו"ח דפנה שלו-פלן, ששימשה כמנהלת הכספים של החברה, הדגישה כי כוונת החברה הייתה לשינוי ייעוד ולא תיקון רטרואקטיבי. לדבריה, רו"ח אופנהיים הסביר לה כי לא ניתן לתקן בדיעבד דוחות, שכן היו שומות סגורות, ולפיכך הצעתו הייתה לפעול לשינוי ייעוד וכך נעשה (עמ' 91).

61. העוררים מעידים אף הם כי רו"ח אופנהיים הציע להם להסכים והציג בפניהם את ההסכם כהסכם לשינוי ייעוד (עדות שיר רויכמן עמ' 97). אברהם רויכמן העיד כי שאל את רו"ח אופנהיים מדוע לשלם מס בסך של 580,000 ש"ח במצב שכזה, ותשובתו הייתה כי הדבר יסייע לוודאות (עמ' 104), כלומר יאפשר לחברה לדעת מועד רכישה ודאי.

רו"ח אופנהיים אף הציג בפני החברה טבלאות שונות כדי לשכנע את מנהליה להסכים לחתום על הסכם השומה הנוספת (נספח 8). רו"ח אופנהיים הבהיר כי הכין את הטבלאות כדי לשכנע את החברה וכי היה לו קשה להבהיר למנהלי החברה מדוע יש לשלם את המס (עמ' 76).

62. על הסתמכות זו של העוררים יש להגן. הם פעלו על סמך ההנחה הנלמדת מלשון ההסכם כי מודבר בשינוי ייעוד, שילמו את המס המתחייב והכינו הערכות לתשלומי מס עתידיים בהתאם. החברה ומנהליה הסתמכו על האמור בהסכם עת שהחליטו על פירוק החברה, עת שהעוררים שילמו את מס הרכישה ועת שהתקשרו בעסקאות למכירת המגרשים. לו סבר המשיב כי ההסכם אינו לשינוי ייעוד אלא הסכם לתיקון דוחות, היה עליו להעמיד את העוררים באופן מפורש על עמדתו ולאפשר להם לשקול את צעדיהם ולתכנן את עסקיהם בהתאם.

63. לא רק זאת, גם המשיב הבין כי הסכם שומות 2002 מהווה הסכם לשינוי ייעוד. לאחר ביצוע העסקאות למכירת מגרשים 205 ו-206 הגישו החברה והעוררים הצהרות למשיב וזה אישר את ההצהרות ואת מועדי הרכישה. ודוק, כל המסמכים, לרבות הסכם שומות 2002, צורפו לתצהירים (ראו למשל נספח 6 לתצהיר מר שיר רויכמן ע/7). הדבר מלמד כי גם עובדי המשיב אשר קראו את המסמכים ואת ההסכם הבינו, כפי שמבין כל קורא אובייקטיבי, כי עסקינן בהסכם לשינוי הייעוד.

רק לאחר עיון בתרשומת שערך מר ליאור רצון שינה המשיב את עמדתו והחליט על פתיחת השומות (ראו מכתבו של מר בן גיגי מיום 23.3.2014 נספח 26 לע/7). במכתבו מציין מר בן גיגי כי התיקון נעשה בעקבות קבלת מסמכים ובהם תרשומת, הסכם שומות ועוד. ראינו כי התרשומת אינה משקפת פרוטוקול מוסכם בין הצדדים, כי התרשומת נרשמה באיחור רב וכי מעולם לא הובאה לידיעת העוררים. ברור אם כן כי שינוי עמדת המשיב לא נבע מההסכם ומפרשנותו, אלא מתרשומת החיצונית להסכם שאינה יכולה לשמש עוגן לקביעת אומד דעתם המשותף של הצדדים.

64. בטרם סיום נזכיר טענה נוספת שמעלה המשיב. המשיב טוען כי גם לאחר חתימת הסכם שומות 2002 נרשם בספרי החברה כי מחיר הרכישה של המקרקעין הוא מחירם במועד הרכישה המקורי. לטענתו הדבר מעיד כי גם העוררים הבינו כי הסכם

שומות 2002 לא שינה את יום הרכישה, שאחרת היו רושמים בדוחות הכספיים את שווי המקרקעין ליום 31.12.2000.

על טענה זו השיב רו"ח רונן קמחי והבהיר כי יש להבחין בין רישום לצרכי מס לבין רישום חשבונאי. ביצוע מכירה רעיונית, כך לגישתו, אינו רלבנטי ואינו משפיע על הרישום החשבונאי. על כן היה על החברה להמשיך ולרשום בספרים את עלות הרכישה המקורית (עמ' 57).

65. המשיב לא הביא ראיה לסתור את הטענה כי הרישום החשבונאי שונה מרישום לצרכי מס ולא סתר את הסבריו של רו"ח קמחי כי אין לשנות את הרישום החשבונאי בעקבות ביצוע מכירה רעיונית ושינוי הייעוד ממלאי עסקי לרכוש קבוע. הגב' בן שושן העידה כי אינה יודעת כיצד היה על החברה להציג את עלות הרכישה בדוחות הכספיים והדגישה כי אינה רואת חשבון ואינה מכירה את כללי החשבונאות (עמ' 30).

בהעדר עדות נוגדת אין לי אלא לקבוע כי הרישום החשבונאי בדוחות אינו משקף הסכמה של העוררים לגרסת המשיב ואינו מעיד כי העוררים או החברה סברו כי הסכם שומות 2002 נועד רק לתיקון רטרואקטיבי.

סיכום ביניים

66. ממכלול הראיות מתחייבת המסקנה כי בהסכם שומות 2002 הוסכם על שינוי ייעוד של המקרקעין במובן סעיף 85 לפקודת מס הכנסה, ולא תיקון רטרואקטיבי של הדוחות. לשונו של ההסכם ברורה, שכן הוא נוקט שוב ושוב בביטוי שינוי ייעוד. יתרה מזו, נאמר "שינוי" ייעוד המקרקעין "[..] ממלאי עסקי לרכוש קבוע". זהו ביטוי התואם בדיוק את הוראות סעיף 85 הנ"ל.

ראינו שגם נסיבות כריתת הסכם שומות 2002 מתיישבות יותר עם המסקנה כי כוונת הצדדים הייתה להסכם בדבר שינוי ייעוד. ראינו כי בקשתו של רו"ח אופנהיים הייתה לשינוי ייעוד. החברה ובעליה דנו רק בשינוי ייעוד. תיקון הדוחות והרישום באופן רטרואקטיבי היה בלתי אפשרי, הוא חייב פתיחת שומות סגורות בהסכם. ראינו שאין החלטה על פתיחת שומות. יתרה מזו, ההסכם עצמו מתייחס לשומת שנת 2000 וכולל אישור לסגירת כל השומות שקדמו לה (שומות 97-99). ראינו גם כי חישוב המס אינו מתיישב עם הטענה כי הוסכם על תוספת הכנסה על פי חוק התיאומים לכל השנים ממועד הרכישה המקורי. ראינו כי שיעור המס נקבע על פי שיעורו בשנת 2000 ולא על פי השיעורים המשתנים בכל השנים. בהסכם לא נכללה הריבית הצפויה.

67. אעיר כי טענת המשיב כי הוסכם לצרף הכנסות משנים סגורות לשומת שנת 2000 מוטב היה שלא תיטען. ככל שפקיד השומה מעוניין להגיע להסכמות על תוספות מס בשנים מוגדרות, עליו לציין זאת מפורשות בהסכם ולפעול כמתחייב בדין לשם כך. לא יתכן ששומה בהסכם תקבע כתוספת הכנסה לשנה מסוימת, בעוד שבסתר, מתכוונים הצדדים ומתכוון פקיד השומה לתוספת הכנסה בשנים אחרות. הסכם שומות שעורך פקיד ציבור צריך לשקף בדיוק את המוסכם ולא להסתיר את ההסכמות האמיתיות.

68. על כן אציע לחברי לקבוע כי הסכם שומות 2002 מעיד על הסכמה משותפת של החברה, העוררים ופקיד השומה לשינוי ייעוד המקרקעין ממלאי עסקי לרכוש קבוע במובן סעיף 85 לפקודת מס הכנסה. על פי המוסכם יש לקבוע את שינוי הייעוד ליום 31.12.2000. הואיל ואין חולק כי עם אישור שינוי הייעוד על פי סעיף 85 לפקודה יש לראות ביום שינוי הייעוד כיום הרכישה של המקרקעין, מתחייבת המסקנה כי את שומות המס בגין מכירת המגרשים על יד העוררים יש לתקן כך שיום הרכישה ייקבע ליום 31.12.2000.

תיקון השומות

69. לאור קביעתי לעיל כי הסכם שומות 2002 מעיד על הסכמה לשינוי ייעוד המקרקעין ולקביעת מועד רכישה חדש, 31.12.2000, ברי כי לא היה כל מקום לתקן את השומות שהוציא המשיב לעוררים לגבי מכירת מגרשים 205 ו-206. בכך מתייתר למעשה הדיון בשאלה האם עמדה עילה לפתיחת השומות אם לאו. בכל זאת אוסיף מספר הערות.

70. מתצהירה של הגב' בן שושן, ראש תחום שומה במשרד מיסוי מקרקעין בחדרה, עולה כי ההחלטה על פתיחת השומות התקבלה לאחר שהתקבלו מסמכים נוספים, שלא עמדו בפני המשיב בעת הוצאות השומות המקוריות (סעיף 26 לתצהירה מש/1). לעדותה המסמך היחיד שהתקבל היה התרשומת של מר רצון. כן התקבלו הסברים ממר זחאלקה (עמ' 32, 33). את השיחות עם מר זחאלקה ערכה הגב' רותם ורנר ממשרד מיסוי מקרקעין חדרה ולא העדה.

המשיב טוען כי על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין די בכך כי התגלתה "טעות" כדי להצדיק פתיחת השומה. טעות יכולה לגישתו להתבסס גם על חשיבה מחודשת ועל שינוי בגישה בין מפקחים שונים.

71. סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

"(א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:

(1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;

(2) המוכר מסר הצהרה בלתי-נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;

(3) נתגלתה טעות בשומה.

(ב) "[...]"

רואים אנו כי סעיף זה מאפשר תיקון שומה על ידי המנהל. התיקון יכול להיעשות לבקשת הנישום או מיזמת המנהל. תיקון השומה מוגבל בשניים; קיומה של עילה מהעילות המנויות בסעיף; ומגבלת זמן, סמכות התיקון מוגבלת ל-4 שנים ממועד הוצאת השומה.

72. תכליתו של הסעיף היא איזון בין אינטרס הסופיות מחד, לבין עיקרון הטלת מס אמת (ראו ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין - נצרת, פ"ד מה(3) 365 (1991); א' נמדר הנ"ל, כרך שני בעמ' 574). בדרך כלל כאשר המשיב מבקש לתקן שומה מיזמתו עומד הנישום ומתנגד לתיקון השומה בטענה כי שינה מצבו לרעה ותיקון השומה מנוגד לאינטרס ההסתמכות שלו. לעומת זאת, בבקשה לתיקון שומה שהגיש נישום, האינטרס שעלול להיפגע הוא האינטרס הציבורי. שינוי שומה כזה שמשמעו השבת מס ששולם לנישום, פוגע בתקציב הרשות הציבורית, שהרי זו מכלכלת את צעדיה על פי התקציב שנקבע (ראו על המגבלות להשבת מס ששולם ביתר ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פ"ד ס(4) 545 (2006); ע"א 546/04 עיריית ירושלים נ' שרותי בריאות כללית, (20.08.2009); ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש - משרד האוצר נ' שחר, פ"ד נו(2) 297 (2001)). קיים גם אינטרס ציבורי נוסף, שכן בקשה לתיקון שומה עשויה לחייב את הרשות להשקיע משאבים לבירור הבקשה, לעריכת שומה חדשה, לאיתור ראיות חדשות וכדומה.

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

בתי משפט חזרו והדגישו כי לרשות המינהלית סמכות לבחון מחדש את החלטותיה ולתקן טעות שהתגלתה. נקבע כי הסמכות לתקן טעויות בשומה זהה לסמכותה של רשות לעיין מחדש בהחלטותיה ולתקן כל החלטה שהתקבלה על ידה. בע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזינגר, (10.05.2015) מדגיש השופט מ' מזוז כי במשפט המינהלי שולט עיקרון אי הסופיות:

"כלל יסוד הוא של המשפט המינהלי, כי על החלטות מינהליות-שלטוניות, בשונה מהחלטות שיפוטיות, לא חל עקרון הסופיות, והן ניתנות לשינוי או לביטול בהתקיים נסיבות המצדיקות זאת. ניתן לכנות זאת "עקרון אי-הסופיות".

עקרון אי-הסופיות חל, ככלל, על כל אקט שלטוני - החל במעשי חקיקה, המשך באקטים של מדיניות כללית וכלה בהחלטות מינהליות-שלטוניות אינדיווידואליות."

למרות כלל אי סופיות רחב זה הדגישו בתי המשפט כי כל החלטה בדבר תיקון טעות ושינוי החלטה, מחייבת עריכת איזון בין האינטרסים המנוגדים; בדיני המס מחייבת איזון בין האינטרס הציבורי לגביית מס אמת לבין אינטרס ההסתמכות של הפרט אשר התבסס על החלטת הרשות.

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

"לטעמי, יש ליצור איזון בין אינטרס ציבורי מובהק בגביית מס אמת והצורך שהציבור לא ייזק מטעויות מקצועיות בתום לב של פקיד השומה, וגם לשם שיוניות עם נישומים אחרים - לבין דרישת ההגינות מן הרשות הציבורית כנאמן הציבור, מקום שניהלה מו"מ לפשרה, ואינטרס ההסתמכות של הנישום."

השופט פוגלמן מבהיר באותו עניין:

"לסיכום - סמכותו של נציב מס הכנסה לעיין מחדש בשומה מוסכמת לפי סעיף 147 לפקודה קיימת אפוא גם כאשר נפלה טעות מצידו של פקיד השומה, אם כי סמכות זו תופעל בצמצום, תוך מתן משקל לאינטרס ההסתמכות של הנישום ולחובת ההגינות של הרשות."

74. בע"א 7726/10 הנ"ל דן בית המשפט בתיקון שומה שהושגה בהסכם והדגיש כי במצבים שכאלו יש לתת משקל מיוחד לשיקול ההסתמכות ולחובת ההגינות המוטלת על פקידי השומה ולהתיר את התיקון רק במקרים חריגים. דעת המיעוט של השופט דנציגר הייתה מצומצמת עוד יותר ותייחד למקרים חריגים שבחריגים. וכך ציין:

"במקרים בהם מדובר בשומה שבהסכם שהסתבר בדיעבד כי התבססה על טעות של פקיד השומה, שאינה תוצאה של הטעייה מצידו של הנישום ואינה מצויה בידעתו בכוח או בפועל - כפי שהתרחש במקרה דנן - יתאפשר ביטול של השומה שבהסכם רק במקרים חריגים שבחריגים ונדירים ביותר, ובכפוף לאישור בית המשפט. בבואו של פקיד השומה לבטל שומה שבהסכם יוטל עליו נטל כבד להוכיח כי השיקולים והאינטרסים השונים שנדונו לעיל - ובראשם שיקולי צדק ושיקולים ציבוריים - מטילים את הכף לטובת ביטול השומה שבהסכם."

75. במקרה שלפנינו השומות שאותן ביקש פקיד השומה לפתוח לא היו שומות בהסכם. עם זאת ניתן לראות כי המשיב לא הוציא את השומות המקוריות כלאחר יד אלא הקדים ובירר את מלוא הפרטים. מתצהירו של שיר רויכמן ניתן ללמוד כי בטרם הוצאו השומות המקוריות לעסקאות למכירת מגרשים 205, 206, בחן המשיב את העובדות במלואן. כך למשל בטרם הוצאת השומה למכירת מגרש 206 פנתה הגבי איליאגויב לבא כוחו של מר רויכמן וביקשה הסבר לחישוב שווי הרכישה ליום שינוי הייעוד (נספח 22 לתצהיר, מכתב מיום 6.12.2010). לפנייתה ניתן מענה מפורט במכתב מיום 22.12.2010 (נספח 23 לתצהיר), שבו מבהיר עו"ד שפירא:

"ויוסבר: כפי שנמסר לי על-ידי החברה, השווי לצורך שינוי הייעוד בהסכם השומה נקבע לפי סך העלויות החשבונאיות של המקרקעין בצורן (1,631,690

ש"ח) בצירוף תוספת לשווי בסך 1,388,889 ש"ח שנדרשה על ידי פקיד השומה."

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

הסכם שומות 2002 נמסר למשיב גם במסגרת ההצהרה על מכירת מגרש 205 ולבקשת המשיב נמסרו לו גם פרטים נוספים שהתבקשו.

76. אף שלא מדובר בשומות בהסכם, ברי כי השומות הוצאו לאחר קבלת מלוא הפרטים ולאחר שיג ושיח עם העוררים ומייצגם, שמסרו את כל המידע וכל הנתונים שהיו בידיהם למשיב. דומה כי אפילו היה מקום לקבל את עמדת המשיב בדבר אופן פירושו של הסכם השומות, חובת ההגינות המוטלת על המשיב ואינטרס ההסתמכות של העוררים, מחייבים את המסקנה כי המשיב לא היה רשאי לתקן את השומות.

דברים אלו נאמרו למעלה מן הדרוש, שכן מסקנתי לעיל הייתה כי פירושו הנכון של הסכם השומות היא כי הצדדים הסכימו לשינוי ייעוד במובן סעיף 85 לפקודה ועל כן יום הרכישה ושווי הרכישה היו כמוצהר על ידם.

סוף דבר

77. כאמור לעיל הגעתי למסקנה כי הסכם שומות 2002 מהווה הסכם לשינוי ייעוד המקרקעין ועל כן יש לקבוע את יום הרכישה ליום שינוי הייעוד 31.12.2000. כן הגעתי למסקנה כי לא היה מקום לפתוח ולתקן את השומות לעסקאות מכירת מגרשים 205 ו-206. על כן אציע לחברי לקבל את שלושת העררים לבטל את השומות שהוצאו על ידי המשיב בגין מכירת המגרשים.

השומות המתוקנות למגרשים 205 ו-206 יבוטלו, כך שחיובי המס יהיו על פי השומות המקוריות. לגבי יתרת המגרשים יוציא המשיב תוך 30 יום שומות חדשות, שבהן ייקבע יום הרכישה ליום שינוי הייעוד 31.12.2000.

כן אציע לחברי לקבוע כי המשיב ישלם לכל אחד מהעוררים הוצאות המשפט ושכר טרחת עורכי דינו בסך כולל של 30,000 ש"ח.

(-) יו"ר

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר ועדה :

1. עיינתי בחוות דעתו של יו"ר הנכבד ואני מסכים לתוצאה אליה הגיע. יחד עם זאת מצאתי להוסיף מספר הערות.

2. מתברר מתוך הראיות שהובאו בפנינו שעובדי המשיב, בשלבי השומה השונים וכן בשלבי תיקון שומה אינם מנהלים רישום דיונים ו/או פרטיכל ו/או אחרת כדבר שבשגרה. לטעמי, הגיע הזמן לשים קץ להתנהלות זו של המשיב.

המשיב הינו רשות מנהלית ומן הראוי היה שכל דיון בנוכחות העורר ו/או בא כחו יתנהל באופן כזה שתערך תרשומת ו/או ירשם פרטיכל הדיון המשותף בצרוף טיעוני הצדדים כפי שהועלו בעת הדיונים. הפרטיכל ו/או התרשומת צריכים לשקף את משתתפי הדיון מטעם שני הצדדים ואת הטענות העיקריים. הדבר חשוב כבסיס לברורים מאוחרים על מה שהתרחש באותם דיונים.

3. נאמר מיד כי לא צריך להיות מצב שרק אחד הצדדים, למשל, המשיב יערוך תרשומת לעצמו ולאחר זמן יתנהל ויכוח על מה נסוב הדיון. במקרה דנן, אחד מנציגי המשיב, רשם פרטיכל ו/או תרשומת חודשים לאחר מועד הדיון המשותף וזה לא תקין לחלוטין.

אני הייתי ממליץ למשיב להוציא בעניין זה הוראת ביצוע מחייבת, לפי יש לערוך תרשומת ו/או פרטיכל הדיון, לחתום עליו ולתת העתק ממנו לצד שכנגד. במקרה כזה תהיה שקיפות מלאה באשר לנימוקי ההחלטה בהשגה ו/או בבקשה לתיקון שומה ו/או אחרת.

4. יש להזכיר כי בחקיקה הנוגעת להאזנות סתר, מותר להקליט לאחד הצדדים להקליט את תוכן הדיון בין הצדדים. המצב הרצוי היה לקיים הקלטה ויזואלית ו/או קולית ולמצער רישום של עיקרי הטענות של שני הצדדים. לכך יש תימוכין בחקירות משטרה מסוימות בנושאים פליליים.

"שחזור פרטיכל או תרשומת" לאחר זמן נוטה ללקות באי דיוקים ועלול לקפח זכויות של מי מהצדדים לדיון (בדרך כלל העוררים ו/או המשיגים).

שקיפות זו עשויה לגרום למיעוט תקלות בקבלת החלטות שונות, כיוון שלא יהיה ויכוח על מה שנטען. ותמנע את הצורך להוכיח שצד זה או אחר העלה כל מיני טיעונים שלא באו לידי ביטוי בקבלת ההחלטה. אין לשכוח כי מטרת כל הדיונים הכרוכים בקבלת החלטות מבוססות על עקרון היסוד של גביית מס אמת מציבור הנישומים ולכך אפשר להגיע רק אם תהיה שקיפות מלאה של ההליכים השונים בהם מתיצבים הנישומים אצל פקיד השומה.

לטעמי מן הראוי להחיל רעיונות אלה בכל דיני המיסים לרבות, מס הכנסה, מע"מ ומיסוי מקרקעין.

(-) חבר

דב שמואלביץ, עו"ד - חבר ועדה

אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה השופט רון סוקול.

(-) חבר

אשר על כן ולאור כל האמור הוחלט לקבל את העררים ולחייב בהוצאות כאמור בפסקה 77 לפסק דיונו של יו"ר הוועדה השופט רון סוקול.

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

(-) חבר

(-) חבר

(-) יו"ר