



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערים: 1. עזבון המנוח יעקב ידיד ז"ל

2. אליהו ידיד

ע"י ב"כ עו"ד לירן זילברמן

נגד

פקיד שומה ירושלים 3

המשיב:

ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ,

מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

2

3 לפניי ערעור לפי סעיף 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), על

4 שומה שהוציא המשיב למערערים מיום 7.3.2021 (להלן: "השומה"); וכן על קנס גירעון בו חייב

5 המשיב את המערערים בהתאם להוראות סעיף 191 לפקודה.

6

7

רקע עובדתי

8 1. המנוח יעקב ידיד ז"ל (להלן: "המנוח") והמערער 2 היו שותפים בחלקים שווים בשותפות

9 "אליהו ויעקב ידיד- קבלנים" שמספרה 540175403 (להלן: "השותפות"), העוסקת בבניית

10 דירות למכירה ובביצוע עבודות בנייה.

11

12 2. המנוח והמערער 2 החזיקו כל אחד ב-50% מהון מניות חברת "ידיד בניה והשקעות בע"מ",

13 ח.פ. 511784142 (להלן: "החברה"), ובמניות חברת "גוש 55 חלקה 22 בע"מ", ח.פ. 510306343

14 (להלן: "חברת גוש חלקה") בשיעורים של 18% למנוח ו-27% למערער 2.

15

16 3. בשנת 1987 (להלן: "מועד הרכישה") רכשו המנוח והמערער 2 מגרש בפינת הרחובות דרך

17 בית לחם, ראובן וזרובבל בשכונת בקעה בירושלים, גוש 30015 חלקה 70 (מספר חלקה כיום

18 הוא 104) (להלן: "הנכס" או "המקרקעין").

19

20 4. במהלך השנים התקבלו בעיריית ירושלים בקשות להיתרים להגדלת אחוזי הבנייה המותרים

21 במגרש ובמגרש הסמוך לו הנמצא בבעלות משפחת בניית. ביום 16.12.1997 ניתן היתר בנייה

22 להקמת שלושה בניינים בני שלוש קומות כל אחד, מעל קומה וחצי המשמשת לחנייה (להלן:

23 "הפרויקט").

24



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 5. משנת 1995, השנה הראשונה לגביה קיימים ברשות המשיב דוחות כספיים של השותפות, ועד
2 לשנת המס 2013, דיווחו המנוח והמערער 2 (להלן: "המערערים") במאזני השותפות שהוגשו
3 למס הכנסה על הפרויקט כמלאי עסקי תחת הסעיף "רכוש שוטף" (להבדיל מ"רכוש קבוע").
4
- 5 6. בדוחות השותפות לשנת 1999, שהוגשו בחודש מאי 2001, המשיכו המערערים לדווח על הנכס
6 כרכוש שוטף וציינו בכוכבית תחת סעיף מלאי קרקע כי: "השותפות הקימה ברחוב דרך בית
7 לחם פינת רחוב ראובן, גוש 30015 חלקה 70 (ירושלים) מבנה להשכרה לפי חוק עידוד
8 השקעות הון, בהתאם לכתב אישור מס' 04-20318-0-039297".
9
- 10 7. החל מיולי 2013 החלו המערערים לנהל את הפרויקט כמלון דירות בשם "רפאל רזידנס
11 בוטיק" (להלן: "מלון הדירות") ודיווחו במאזני השותפות לשנת 2013 על שינוי סיווגו של
12 הפרויקט מרכוש שוטף לרכוש קבוע.
13
- 14 8. לאור כל האמור, המשיב קבע בצו כי בשנת 2013 נעשה שינוי ייעוד של הפרויקט ממלאי לרכוש
15 קבוע, כפי שהשותפות דיווחה בדוחותיה. בהתאם לכך, החיל המשיב בצו את הוראות סעיף
16 85 לפקודה וחייב את השותפות בהכנסה בגין מכירת הפרויקט בתמורה השווה לשווי שוק
17 וקבע הכנסה חייבת למערערים.
18
- 19 9. ביום 22.10.2019 נעשתה ביקורת בפרויקט על ידי שמאית רשות המיסים, בנוכחות
20 המערערים, בכדי לקבוע את "סכום השווי", כהגדרתו בסעיף 85, של מלון הדירות לצורך
21 חישוב הרווח משינוי הייעוד. נקבע כי סה"כ שווי הפרויקט למכירה נכון ליום 31.12.2013
22 הינו 71,962,407 ₪.
23
- 24 10. המשיב קבע בצו תוספת הכנסה בסך של 56,039,593 ₪ להכנסתה החייבת של השותפות בשנת
25 המס 2013, השנה בה לטענתו בוצע שינוי ייעוד. הכנסה זו חולקה באופן שווה בין המערערים,
26 סך של 28,019,796 ₪ לכל אחד.
27
- 28 11. לבסוף, נעשה תיקון שמאות בעת הגשת חוות הדעת השמאית מטעם המשיב, משהתברר כי
29 הנתונים בשומה התבססו על שווי שוק במועד מאוחר לאירוע המס. לפיכך, נערכה שומה
30 חדשה במסגרתה נבחנו עסקאות השוואה שבוצעו בסמוך לאירוע המס ונקבע כי שווי הנכס
31 עומד על 41,350,000 ₪.
32
- 33 12. המשיב קבע גם כי המערערים התרשלו בהכנת דוחות השותפות, ולפיכך חייב אותם בקנס
34 גירעון בהתאם להוראות סעיף 191 לפקודה. קנס הגירעון הינו בסכום של 5,337,104 ₪ וביחס
35 לכל מערער 2,668,552 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1
2 13. יצוין כי ביום 17.9.2020 נחתמו הסכמי שומות עם המערערים בגין שנות המס 2014-2017
3 במסגרתם הוסכם, בין היתר, כי ההפסדים אשר קיימים למערערים בשנת 2013 קוזזו כנגד
4 ההכנסות שנבעו להם בשנים 2014-2017 ולא יקוזזו כנגד ההכנסות הנובעות מהצווים
5 בענייננו.

תמצית טענות הצדדים

טענות המערערים

6
7
8 14. לטענת המערערים, אין לראות במעשיהם משום "שינוי ייעוד" ומשום אירוע מס המעביר נכס
9 שברשותם מ"מלאי עסקי" ל"רכוש קבוע" וכפועל יוצא אין לחייב אותם במס כלל.

10
11
12 15. כך לטענתם, כשנרכשו המקרקעין בשנת 1987 נרשמו כרכוש שוטף ומשנת 1997 ייעדו
13 המערערים את המקרקעין לרכוש קבוע, ודיווחו למס רכוש מקרקעין על הפיכת הנכס לרכוש
14 קבוע, כאשר הוסיפו לאורך השנים, הערה בדוחות השותפות, כי הבניה היא למטרת השכרה
15 באישור מרכז ההשקעות. לכן טוענים המערערים כי נהגו הלכה למעשה במקרקעין כפי
16 שנוהגים ברכוש קבוע החל משנת 1997.

17
18 16. לחילופין, טענו המערערים כי ככל שבוצע שינוי ייעוד במקרקעין, הרי שמדובר בשינוי ייעוד
19 שבוצע לכל המאוחר בשנת 1997, וחלה עליו התיישנות.

20
21 17. בדיוני השומה טענו המערערים כי הצגת הפרויקט במאזן השותפות עד לשנת 2013, תחת
22 סעיף הרכוש השוטף ולא תחת סעיף הרכוש הקבוע, מקורה בטעות נמשכת של כלל
23 המעורבים, לרבות רואי החשבון.

טענות המשיב

24
25
26 18. לטענת המשיב, ההצגה בדוחות ואופן רישומו של הנכס במאזן מהווים לפחות כראיה
27 לכאורית בדבר אפיון הנכס. לפיכך, בשנת 2013 שינתה השותפות את ייעודו של הפרויקט ועל
28 פי סעיף 85 לפקודה יש לראות זאת כמכירה בשווי שוק ולחייב את המערערים על הרווח שנבע
29 מכך על פי סעיף (1)2 לפקודה.

30
31 19. המשיב טען כי במסגרת הערעור טענות המערערים השתכללו תוך מגמה שלא לחוב במס בגין
32 שינוי הייעוד. לדידו, המערערים אווזזים בשתי טענות סותרות- טענה עיקרית שלא בוצע כל
33 שינוי ייעוד בנכס, וטענה שנייה, לפיה אם בוצע שינוי ייעוד, הוא בוצע בשנת 1997.

34
35 20. לטענת המשיב, גם אילו לכאורה נעשה שינוי הייעוד בשנת 1997, לא נתקבל דיווח לפקיד
36 שומה כנדרש. משכך, המשיב סבור כי אף בכל השנים הקודמות לשנת 1955 (הדוח הכספי



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 הראשון), החל משנת 1987, שנת רכישת המקרקעין, דיווחו המערערים על המקרקעין כרכוש
2 שוטף.

3
4 21. כך לטענתו, המערערים מנועים ומושתקים מלטעון אחרת ממה שהצהירו במהלך כ-16 שנים,
5 וזאת בשל החיסכון במס בסכומים מהותיים, בשל אי-יישום חוק התיאומים וכן בשל אי-
6 תשלום מס רכוש מלא על קרקע שהיא רכוש קבוע.

7
8 22. עוד נטען, כי הפרויקט לא הוצג כנכס בר פחת בטופס י"א של השותפות לאורך כל השנים,
9 והדבר מהווה אינדיקציה כי השותפות לא התייחסה אל הפרויקט כאל רכוש קבוע במהלך כל
10 השנים.

11
12 23. לבסוף, טען המשיב כי מדובר בפרויקט בסכום משמעותי ביחס לפעילות השוטפת של
13 השותפות, אשר עשיית "טעות" גורפת ונשנית לגבי אופן הצגתו במאזן אינה מסתברת; זאת
14 כל שכן כאשר המערערים הינם קבלנים וביצעו עסקאות רבות במקרקעין, כיחידים
15 ובאמצעות חברות, ויש להם ידע, בקיאות ומחזוריות.

דיון והכרעה

16
17
18 24. סעיף 85 לפקודה מגדיר מהו "מלאי עסקי":

19
20 "מלאי עסקי" – כל נכס מטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל של העסק,
21 או שהיה נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר ייצורו, הכנתו או בנייתו, וכל חומר
22 המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס;"

23
24 בהמשך לכך, קובע סעיף 85(א)(2) לפקודה:

25
26 "(א) בחישוב השתכרויות או הרווחים מעסק לענין פקודה זו, יראו מלאי עסקי
27 שהיה שייך לאותו עסק במקרים האמורים להלן כנמכר בסכום השווי:
28 [...]

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

31
32 25. יפים לענייננו דבריו של פרופ' נמדר בספרו "מס הכנסה יסודות ועיקריים" לעניין מבחן
33 הרישום במאזן:



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 "על כל עסק המנהל ספרים לרשום כל פעולה פיננסית בדו"חות הכספיים של
2 העסק. מכאן ניתן לגזור כי צורת הרישום בספרים יש בה כדי לרמוז על אופיה של
3 העיסקה כפי שהנישום ראה אותה. אם הנכס נרשם כמלאי עסקי - הרי מכירתו
4 מוכיחה על עיסקה מסחרית, ואם הנכס נרשם כנכס קבוע - הפעולה תייצג ריווח
5 במישור ההוני. אכן קשה להסיק כי פעולת רישום חד צדדית מצד הנישום יהיה בה
6 כדי לקבוע את אופייה של העסקה, שהרי פעמים שהרישום יעשה בשוגג או בזדון
7 בצורה לא נכונה. ואולם, מצד שני, רישום כזה יכול להוות לפחות ראיה לכאורה כנגד
8 הנישום אם הוא נוקט בעמדה שונה ממה שהוא בעצמו רשם בספריו." אהרן נמדר
9 מס הכנסה (יסודות ועיקרים) 101 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: "נמדר").
10
11 26. האמור לעיל משקף שתי עמדות ולמעשה את לב המחלוקת שלפנינו. מחד, עמדה המייחסת
12 משקל גבוה לאופן הצגת הדברים והדיווח של המערערים לאורך השנים; מאידך, עמדה
13 המתחשבת בעובדה כי פעולת הרישום כשלעצמה אינה חזות הכל, אלא יש לבחון את מצב
14 הנכס ומהותו. אבקש להראות כי לאור הנסיבות שיפורטו, העמדה השנייה היא המסתברת
15 יותר בענייננו.
16
17 27. המחלוקת במרכז הערעור נעוצה אפוא בשאלה האם בוצע שינוי ייעוד במקרקעין כטענת
18 המשיב ואם כן באיזה שנה, תוך בחינת סוגיית ההתיישנות. כאמור, בעוד המערערים סבורים
19 כי יש להכריע בשאלה באספקלריה של השימוש שבוצע בפועל במקרקעין, המשיב בוחן את
20 משמעות השינוי כנגזרת מאופן הרישום בספרים. הגם שבאופן עקרוני, כמצוין לעיל, רישום
21 נכס בדוחות מהווה או עשוי להוות בנסיבות מסוימות ראיה לכאורית בדבר אפיון הנכס
22 ומהותו, מצאתי לנכון כי במקרה דנן שינוי הרישום בשנת 2013 איננו מעיד על שינוי כלשהו
23 אשר בוצע במקרקעין בפועל.
24
25 28. באשר לקביעה אם הפך מלאי עסקי לרכוש קבוע ראו עמ"ה 176/82 משה גינצבורג בע"מ נ'
26 פ"ש ת"א 1 (17.11.1986), שם קבע כב' השופט אשר כך:
27
28 "[...] הארוע החמישי היינו "מלאי עסקי בעסק שהפכוהו לנכס קבוע" הינו מעשה
29 גלוי. ארוע מס זה הוא אשר בא אלינו מן התקדים הידוע – שארקי נ. וורנר 36 TC
30 275, שם, ארוע הרעיוני אשר בית המשפט יצר היה כאשר גב' אחת אשר עסקה
31 בניהול חווה לגידול סוסי מירוץ ומכירתם העבירה 5 סוסים מבין הסוסים שבחווה
32 והשתמשה בהם להנאתה במירוצי סוסים. זאת היתה הפיכה מנכס עסקי לנכס
33 קבוע. הפיכה שיש בה מעשה.
34 אין הנכס הופך מעסקי לקבוע אלא אם הפכו אותו למעשה כך. כגון דירה בבנין
35 שקבלן בנה והשכירה או שהעביר לעצמו לשימוש או כיוצ"ב. החלטה של חברה



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 לעשות זאת אינה הופכת עדיין את הנכס לקבוע. אין זו אלא כוונה שייתכן שתבוצע
2 ויתכן שלא תבוצע.

3 גם שינוי ברישום במאזן אינו עושה את מעשה ההפיכה לנכס קבוע. חברה הרושמת
4 במאזנה נכס כנכס קבוע לאחר שקודם לכן היה רשום כנכס עסקי אינה אלא אומרת
5 בדרך זו כי אין בכוונתה למכור נכס זה בפרק זמן של השנה הקרובה או באותה
6 תדירות אשר נקוטה על ידה לגבי מכירת נכסים אחרים. ועדיין אין כאן אלא כוונה
7 שיתכן שתקום אולם תקום. ובכוונה, כאמור, אינה ארוע מס.

8 [...]

9 אני סבור כי סימן חיצוני להפיכת מלאי עסקי לנכס קבוע הוא מעשה השימוש
10 באותו נכס המצביע כי מעתה ואילך אין הוא עוד נכס עסקי. ארוע מס לפי סעיף 85
11 מתגבש באותו מעשה. (עמוד 4 לפסק הדין, ההדגשות אינן במקור)

12
13 29. ברוח דברים אלו, הפנה ב"כ המערעים לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) הדין
14 בסעיף 85, כפי שנכתב שם, "כאשר טוען נישום שהפך מלאי עסקי בעסקו לנכס קבוע [...]
15 יראו את המלאי כנמכר במועד שבו מימש הנישום את כוונתו בפועל, ועל הנישום להוכיח
16 זאת על ידי ראיות חיצוניות" (הדגשות אינן במקור). נראה, אפוא, כי בביצוע הבחינה לקיומו
17 של שינוי ייעוד אין להסתפק בקביעה כללית לגבי אופן הרישום במאזן, אלא המהות היא
18 שתכריע.

19
20 30. המערעים הטיבו לספק ראיות חיצוניות מהן עולה כי נהגו הלכה למעשה במקרקעין כרכוש
21 קבוע החל משנת 1997. ראיות אלו מלמדות כי רישום המערעים בדוחות לא יכול לעמוד
22 ב"חלל ריק" וכי הרישום עומד בסתירה לכוונות המערעים ולפעולות שביקשו לבצע בנכס.
23 טענה דומה עלתה בעמ"ה (י-ם) 2/91 קול משה נ' פקיד השומה ירושלים (27.9.1993):

24
25 "טוען עורך דין ד' ניגר בשם המערער, שציון הנכס במאזנים כנכס עסקי נעשה
26 בטעות וכי המערער לא היה חייב כלל בהגשת מאזנים ולכן אין לייחס חשיבות
27 לרישומים מוטעים במאזנים מיותרים. מה גם, שכבר נקבע בפסיקה לא אחת שלא
28 הכותרת במאזן היא הקובעת את מהות הנכס או ההשקעה, אלא השימוש בפועל."
29 (פסקה 4.4 ד לפסק דינו של כב' השופט צ. טל, ההדגשות אינן במקור)

30
31 31. בין הראיות שהציגו המערעים לבית המשפט אפשר למנות:

32 (א) בתכניות הבנייה שהוגשו לעירייה, נרשמה מטרת הבניה במפורש כבנייה להשכרה, כאשר
33 היתר הבנייה ניתן ביום 16.12.97 (ראו נספח ג' לתצהיר העדות הראשית מטעם
34 המערעים, עמוד 23).

35 (ב) התברר כי כבר משהחלו בבניית הפרויקט הוצג שלט באתר הבנייה בו נאמר "כאן נבנה
36 בית מגורים להשכרה".



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 (ג) בדוחות השנתיים החל משנת 1999 ואילך צוין במפורש שמדובר בפרויקט להשכרה ולא
2 למכירה (ראו נספח ד' לתצהיר העדות הראשית מטעם המערערים).
- 3 (ד) נעשתה פניה בתאריך 5.4.1998 למשרד הקליטה במסגרתה הציעו המערערים את
4 הבניינים להשכרה (נספח ג', לעיל)
- 5 (ה) המערערים פנו למתווכים שונים לשם השכרת הפרויקט. בתאריך 14.9.1998 נעשתה
6 פנייה למתווך אליהו טלמון, ובתאריך 27.7.2000 נעשתה פנייה למתווך אבי ניר.
- 7 (ו) נעשתה גם פניה מיום 26.6.2001 למנהלת בקעה (השכונה בה ממוקם הפרויקט) להצעת
8 הבניינים להשכרה.
- 9 (ז) המערערים פנו בהקשר השכירות לבנקים שונים, כך למשל נעשתה פניה מיום 20.10.2002
10 לבנק מזרחי בבקשה למתן מימון לסיום הבניה להשכרה, (ראו נספח ג' לעיל, עמוד 25);
11 ופניה מיום 18.6.2002 לבנק לאומי בבקשה דומה.
- 12 (ח) בחודש דצמבר 2006 פנו המערערים ואף התקשרו בהסכם הזמנת שירותי תיווך להשכרת
13 הנכס לסוכנות היהודית.
- 14 32. כמו כן, המערערים נקטו בפעולות מגוונות אשר גם בהן יש כדי ללמד על כך שנהגו במקרקעין
15 כברכוש קבוע. כך, לדוגמה, הגשת בקשה לאישור מרכז ההשקעות להשכרת המבנה לפי חוק
16 עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: **חוק העידוד**), המצריכה החזקת נכס כרכוש קבוע.
17 בנוסף, החל משנת 1999 צוין בדוחות השנתיים במפורש שמדובר בפרויקט להשכרה ולא
18 למכירה. מעל לכל מתנוססת העובדה כי המערערים אווזים במקרקעין החל משנת 1987,
19 כאשר יש בהחזקה במשך 36 שנים כדי ללמד על היות הנכס משמש כרכוש קבוע.
20
- 21 33. בתצהיר העדות הראשית מטעם המערערים הצהיר אליהו ידיד כי **"ומאז רכישתה פעלנו**
22 **לצורך השכרתה לתקופה ארוכה [...]** שלהבנתי כלל לא בוצע שינוי ייעוד, אך אם בוצע שינוי
23 שכזה הוא בוצע בשנת 1997, כלומר במועד קבלת האישור לפי חוק עידוד השקעות הון"
24 (סעיפים 9-10 לתצהיר). בהמשך כותב המערער 2 כי **"בדו"ח השנתי לשנת 2013 של**
25 **השותפות הרשומה נרשם הנכס כ"רכוש קבוע". יחד עם זאת אין ברישום האמור משום**
26 **שינוי ביחס אל המקרקעין. אדגיש כי נהגנו במקרקעין האמורים כפי שנוהגים ברכוש קבוע**
27 **עוד משנת 1997. כוונתנו ביחס למקרקעין לא השתנתה מאז ועד להגשת הדו"ח לשנת 2013"**
28 **(שם, סעיף 17).** לדעת המשיב, בדברים אלו הציגו המערערים עמדות סותרות ביחס למצב
29 המקרקעין, אך יותר נכון יהיה לאפיין דברים אמורים אלו כטענות חלופיות, לגביהן אין
30 בעייתיות מבחינת הדין.
31
- 32 34. לא למותר לציין כי במהלך הדיונים לא הצליח המשיב לסתור דברים אלו, כאשר בחקירתו
33 הנגדית אמר המערער 2 כך:
34
35



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 "ש: אני מפנה אותך לסעיף 10 בתצהיר הראשון שלך
2 [...] **ש:** אני מבקש להבהיר כבר עתה שלהבנתי כלל לא בוצע שינוי ייעוד, אך אם בוצע
3 שינוי שכזה, הוא בוצע בשנת 97' כלומר במועד קבלת האישור לפי חוק ייעוד השקעות
4 (לא ברור) זה הציטוט מהסעיף.
5 **ת:** כן.
6 **ש:** ואני שואל אותך בעצם לפי הסעיף הזה, בוצע שינוי ייעוד ב-97' או לא בוצע שינוי
7 ייעוד ב-97'!
8 **ת:** אני רוצה להסביר על הנקודה הזו משהו מאוד מאוד ברור. **מיום שאנחנו**
9 **רכשנו את הקרקע הזו, היא הייתה, החלטנו שהיא הולכת להשכרה ולרכוש (לא**
10 **ברור) כבר ביום הראשון. כבר ביום אדוני שאנחנו התחלנו לחפור את המגרש הזה**
11 **אנחנו הצבנו שלט על הקרקע שהדירות בבניין הזה מיועדות להשכרה. כל הקשרים**
12 **שלנו עם המתווכים ועם היועצים הזה היו לצורך השכרת הדירות." (עמוד 9**
13 **לפרוטוקול, שורות 8-22, ההדגשות אינן במקור).**
14
15
16 ראו גם:
17
18 "ש: שאתם התחלתם לבנות את הנכס הוא נבנה לצורך מגורים. נכון? אמרנו את זה
19 בהתחלה.
20 **ת:** לא. **מהיום הראשון הוא נבנה להשכרה.**
21 **ש:** להשכרה למגורים.
22 **ת:** להשכרה למגורים. (עמוד 33 לפרוטוקול, שורות 11-13, ההדגשות אינן במקור).
23
24 35. עמדת המשיב היא כי הדיווח במאזני השותפות על הפרויקט כמלאי מעיד על כך שהפרויקט
25 הוחזק ברשות השותפות כרכוש שוטף ולא כרכוש קבוע. לכן קבע המשיב כי לא ניתן לאפשר
26 למערערים לטעון כעת כי (רטוראקטיבית) הפרויקט היה למעשה רכוש קבוע. נראה כי עמדתו
27 מתבססת בעיקרה על קביעות של בית המשפט, לפיהן ההצגה בדוחות ואופן רישומו של הנכס
28 במאזן מהווים ראייה לכאורית ואף מעין "הודאת בעל דין" בדבר אפיון הנכס, ובנוסף, כי לא
29 ניתן לאפשר למערערים לסגת בנקל מההצגה בדוחותיהם [ראו, למשל, ע"א 3892/13 **בראון-**
30 **פישמן תקשורת בע"מ נ' פשמ"ג**, (8.6.15), וגם ע"מ 17-02-18186 **מור דן פייננס נ' פ"ש**
31 **נתניה** (22.8.19)].
32
33 36. לצד כל האמור, מהראיות שהציגו המערערים בפניי ומעמידה על טיב הנכס, עולה כי הגם
34 שבשנת 2013 שונה אופן הרישום מרכוש שוטף- לרכוש קבוע, בפועל ראו המערערים בנכס
35 כרכוש קבוע מלכתחילה ולאורך כל אותן שנים ולמעשה הרימו את נטל הראיה להוכחת
36 הייעוד. באופן דומה נקבע בעמ"ה 212/79 **מבני ידידיה נ' פ"ש ת"א 1**, יב 119 (11.1.82) כי



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 שינוי ייעוד יכול שיקבע לפי כוונתו וגמירות דעתו של הנישום בהתאם לסממנים החיצוניים
2 בשטח:

3
4 "אין אני סבור, כפי שב"כ המערערת מציע לקבל, כי די בהצהרה או בהחלטה של
5 המערערת למען הפוך את הדירות לנכס קבוע. עריכת נייר ושימתו במגרה אינה
6 יוצרת עובדה. נכס עסקי ייעודו ושמושו אחר מנכס קבוע. זה מיועד למכירה וזה —
7 להשכרה. מעשה נייר כזה אינו הופך את היעוד והשימוש. הביטוי "הפיכה" משמעו
8 משהו יותר ממחשבה התחלתית." (עמוד 122, ההדגשות אינן במקור)

9
10 37. בחינת אופייה ומהותה של הכנסה כלשהי וסיווגה כהכנסה עסקית-אקטיבית או
11 פאסיבית, תיעשה בעיקרה במשקפיים אובייקטיביות בהסתכלות על הנכס. מסקנה זאת
12 רצויה אפוא מבחינת שיקולי המדיניות של גביית מס אמת, ומסתברת כאופטימלית בכל
13 הנוגע למניעת מניפולציות מצד נישומים המבקשים להימנע מתשלום מס. בע"א
14 7204/15 פקיד שומה ת"א 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל (2.1.2018), קבע כב'
15 השופט ד' מינץ כך:

16
17
18 "סיווג ההכנסה בהתאם לאופייה ולמהותה, יעשה על פי מבחנים אובייקטיביים,
19 ולא בהכרח יינתן משקל לכוונתו הסובייקטיבית של הנישום, שכן ההסדרים
20 הפיסקליים נועדו לחול על פעילויות בהתאם למהותן ותוכנן הכלכלי, ולא בהתאם
21 למשתנים הנתונים לשליטתו של הנישום." (פסקאות 39-40, ההדגשות אינן
22 במקור).

23
24 38. בהמשך לכך, סיווג נכס כמלאי עסקי משמעותו היא למעשה הפקת רווחים ופירות למחזיקים
25 בו בעת מכירתו. המערערים החזיקו שנים ארוכות בפרויקט נשוא הערעור במטרה להעמידו
26 לשכירות לטווח ארוך. סיווג נכס כמלאי עסקי משמעותו העדה על "עסקה מסחרית" (נמדר,
27 לעיל), אך בחינת העובדות לאשורן מעלה כי לא נבעו למערערים רווחים מהפרויקט במשך כל
28 השנים (טענות המשיב להנאות מס יידונו בהמשך). אינדיקציה זו מוסיפה לתחושה כי בעוד
29 שהנכס נרשם כמלאי עסקי, בפועל שימש כרכוש קבוע. כך היה הדבר בעיני המערערים לאורך
30 כל השנים, ובפרט מאז הגשת הבקשה לפי חוק העידוד, ולמעשה עד היום. מצב דברים זה
31 מקשה על קבלת עמדת המשיב לפיה שינוי הרישום בשנת 2013 עולה לכדי שינוי בייעוד של
32 הנכס, באופן המחייב את המערערים בתשלום מס הכנסה בסכומים משמעותיים ביותר.

33
34 39. אכן צדק המשיב כי המדובר באנשי עסקים ממולחים ומקצועיים בתחומם, וראוי היה כי לא
35 הייתה מתרחשת שגיאה מתמשכת ברישומים במאזני השותפות במשך שנים רבות. אולם הגם



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 שהתנהלות המערערים המתוארת אינה בבחינת שיקול זר לענייננו, נדמה כי ייחס לה המשיב
2 משקל שאינו ראוי בבחינת כללם של דברים. ואוסף, כי הדבר מקבל משנה תוקף בעמידה על
3 תכלית דיני המס לגביית מס אמת ולמניעת פעולות להתחמקות מתשלום מס כדין, שאלו כפי
4 שהראנו, אינן עומדות בבסיס התנהלות המערערים.
- 5
6 40. אדרבה, ראוי שנפנה תשומת לב להתנהלות המשיב עצמו מול הדיווחים השנתיים שהוגשו לו.
7 לצד הכשל האמור בדיווחי השותפות, גם המשיב לא נתן דעתו על הפגמים האמורים ולא הניח
8 תשתית ראייתית מספקת לכך שלא היה מודע כי המערערים ראו במקרקעין כרכוש קבוע.
9 בהקשר זה רק טען המשיב כי רכישת המגרש ובניית הפרויקט נעשו כחלק ממהלך העסקים
10 הרגיל בשותפות, "על כן, מבחינת המשיב כאשר אחד מעובדיו עיין בדו"ח מהדוחות
11 הכספיים מן הסתם הוא חשב שהדיווח על הפרויקט כמלאי עולה בקנה אחד ומשתלב עם
12 עיסוקה של השותפות" [פסקה 17 להודעה המפרשת את נימוקי השומה (להלן): "ההודעה
13 המפרשת"]. מה גם שלאורך השנים הוסיפו המערערים, בהדגשה, הערה בדו"חות השותפות,
14 כי הבנייה היא למטרת השכרה באישור מרכז ההשקעות ולא נרשמה התייחסות לעניין מטעם
15 המשיב.
- 16
17 41. לבסוף, יישום הפסיקה במקרה הנדון מטה את הכף אל עבר הקביעה כי שינוי הייעוד בוצע
18 בשנת 1997, ולא כטענת המשיב בשנת 2013. ודוק, כשנרכשו המקרקעין בשנת 1987 נרשמו
19 כרכוש שוטף, ומשנת 1997 ייעדו המערערים את המקרקעין לרכוש קבוע, ודיווחו למס רכוש
20 מקרקעין על היות הנכס רכוש קבוע. הדברים עולים גם מחקירתה הנגדית של שרה
21 מיניקובסקי, רו"ח המערערים:
- 22
23 "ת: מאז רכישת המקרקעין, שמת לי לב לזה דווקא שזאת טעות שלא תיקנתי אותה.
24 כי למעשה, מה שהתכוונתי פה לומר זה מאז שהחליטו להפוך את זה לעידוד
25 השקעות הון. בהתחלה, במקור, שוב, אני לא הייתי בשנים האלה. הייתי ילדה.
26 בשנים האלה, מה שאני יודעת לפחות לפי כל המסמכים שיש אצלנו ולפי מה
27 שדיברתי איתם שבהתחלה שקנו את זה קנו את זה באמת בתור מלאי, בתור קרקע
28 כללית שלא ידע, לא תיכננו עדיין מה לעשות איתה, ממתי שפנו לפרויקט של עידוד
29 השקעות הון, מאז הוחלט שזה רכוש קבוע.
30 ש: תודה על התיקון." (עמוד 56-57 לפרוטוקול, שורות 1-19 בהתאמה, ההדגשות
31 אינן במקור)
- 32
33 וגם:
- 34
35 "ש: בדו"ח של 2013,
36 ת: אוקי. בסדר גמור. כן?"



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 ש: מה היה השינוי שפתאום, רשמתם בביאור ,
2 ת: למה העבירו את זה לרכוש קבוע? כי זה,
3 ש: לביאור של מה? רכוש קבוע.
4 ת: כי התחילו להפעיל את זה בפועל.
5 עד אז זה היה בנייה, זה הוצג ככל הפרויקטים בבנייה שהיו והלכו והסתיימו וזה
6 נשאר הפרויקט האחרון, מהרגע שהפחיתו את זה בטופס 1, העבירו את זה לרכוש
7 קבוע, והעבירו את זה במאזן
8 ש: ואת, ולא היה צריך לתת שום ביאור על זה שזה הופך לרכוש קבוע פתאום?
9 ת: כי זה לא פתאום. מצד המהות כל הזמן זה רכוש קבוע.
10 זה גם היה כתוב בביאורים במפורש. ביאורים מילוליים, זה היה כתוב.
11 ש: אבל גם בשנים שחוק התיאומים היה קיים, הייתה השפעה לצרכי מס.
12 ת: נכון.
13 ש: אז אין שינוי ייעוד כאן?
14 ת: עכשיו לא. השינוי ייעוד בוצע בשנת 1997 שאז הלכו למסלול של עידוד השקעות
15 הון, מ-97' זה רשום במפורש בדוחות. כל שנה רשום החברה, השותפות בונה
16 פרויקט, כתוב. " (עמוד 62 לפרוטוקול, שורות 10-24, ההדגשות אינן במקור).
17

טענת התיישנות

- 18
19 42. טענה נוספת של המערערים הייתה, כי מאחר ושינוי הייעוד של הנכס נעשה בשנת 1997, חלה
20 התיישנות. אכן, דוחות המס לשנת 1997 התיישנו במועד הצו ולא ניתן קבוע שומה בצו לשנה
21 זו.

- 22
23
24 43. בהקשר זה טענו המערערים כי דיווחו למס רכוש מקרקעין על הפיכת הנכס לרכוש קבוע בשנת
25 1997, ובמקביל, הוסיפו את ההדגשה בדוחות השותפות לגבי מטרת ההשכרה. ראו לעניין זה
26 סעיף 18 לתצהיר המערערים ממנו עולה כי הם פעלו כנדרש וכי עד שנת 1997 שולם מס רכוש
27 לפי מלאי עסקי ומאז שנת 1997 לאור חוק עידוד השקעות הון היה פטור ממס רכוש. הגשת
28 הבקשה לפי חוק העידוד דווחה לרשות המסים והמשיב אישר כי לאחר שנת 1997 המערערים
29 לא ביקשו לשלם מס רכוש מופחת, כפי שמשולם על מלאי עסקי.

תחולת חוק עידוד השקעות הון

- 30
31
32 44. מקרקעין שנבנים בהתאם לחוק העידוד אינם יכולים להוות מלאי עסקי. משמעות הפניה
33 לקבלת אישור לפי חוק העידוד הינה כי לגישת המערערים מדובר ברכוש קבוע. סעיף 85(ד)(1)
34 לפקודה קובע מתי יוערך מלאי עסקי כנמכר בסכום עלות (להבדיל מסכום שווי כהגדרתו
35 בסעיף 85(ג) לפקודה) כהאי לישנא:



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1
- 2 "ד(1) על אף האמור בסעיף קטן (א)(2), יראו מלאי עסקי כמפורט להלן, כנמכר
- 3 בסכום העלות:
- 4 (תיקון מס' 258) תשפ"ב-2021
- 5 (א) בנין שהפכוהו לבנין להשכרה או לבניין לשכירות מוסדית כהגדרתם בסעיף
- 6 53 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 (להלן בסעיף קטן זה – חוק העידוד);
- 7 (תיקון מס' 258) תשפ"ב-2021
- 8 (ב) מגרש שנכלל בתכנית מאושרת על פי חוק העידוד למטרת בניית בנין להשכרה
- 9 או בניין לשכירות מוסדית כהגדרתם בסעיף 53 לחוק האמור, שנבנה עליו בניין
- 10 להשכרה או בניין לשכירות מוסדית כאמור, בהתאמה;
- 11 (ג) בנין או מגרש כאמור בפסקאות משנה (א) או (ב), שהועבר לבעלותה של חברה
- 12 שחברים בה כל בעלי העסק באופן המקנה להם זכויות לנכס כזכויותיהם בעסק, אם
- 13 ההעברה לחברה היתה בהתאם לדרישת מינהלת מרכז ההשקעות כמשמעותה
- 14 בחוק העידוד."
- 15
- 16 45. ביום 16.12.1997 ניתן היתר בניה לשלושה בניינים במסגרת החוק לעידוד השקעות הון.
- 17 בהתאם, טענו המערערים כי אישור מרכז ההשקעות להשכרת הבניין למגורים מראה כי
- 18 מדובר ברכוש קבוע משנת 1997 וכי שינוי הייעוד נעשה בשנה זו עם מתן האישור. עם קבלת
- 19 ההיתר ומשכוונתם הייתה להעביר את המקרקעין המהווים מלאי עסקי למעמד של נכס הון,
- 20 טענו המערערים לתחולת הוראות [סעיף 85\(ד\)\(1\)\(ב\)](#) לפקודה לגביהם; האישור ניתן ביחס
- 21 למגרש, ויש לקבוע את שווי העיסקה, כאילו המדובר בהעברה של מגרש, במחיר העלות (ללא
- 22 רווח אותו ניתן למסות).
- 23
- 24 46. במהלך הדיון עלתה הטענה לפיה אחת התכניות בוטלה משכתב האישור שמספרו 392 בוטל
- 25 במהלך שנת 2013, באופן המעקר את עמדת המערערים. המשיב הפנה להסכם שנערך בין
- 26 המערערים למרכז ההשקעות, כאשר לטענתו מהסכם זה עולה כי המערערים היו מודעים
- 27 לביטול כתב האישור לפי חוק העידוד. באופן הזה ביקש המשיב להראות כי המערערים לא
- 28 נכנסים בגדר הוראת סעיף 85(ד)(1)(ב) לפקודה, וכי יש לקבוע את שווי השוק בעת העברת
- 29 המקרקעין מרכוש שוטף לרכוש קבוע, ולא כטענת המערערים, דהיינו, לפי מחיר העלות.
- 30
- 31 47. אלא שנושא מודעותם של המערערים לביטול כאמור, כלל לא נובע מהמסמך שהוגש על ידי
- 32 המשיב, אשר חזר בו משאלתו לאור הערת בית המשפט כי לא ניתן לקרא בהסכם את שביקש
- 33 המשיב לקרא בו (עמודים 31-32 לפרוטוקול, שורות 13-19 בהתאמה):
- 34
- 35 "כב' השופט: איפה כתוב כאן בכלל משהו על ביטול האישור?
- 36 עו"ד זילברמן: לא כתוב. בדיוק. אני לא מבין את זה מכאן.



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 עו"ד דומברוביץ': זה, מה שאדוני מופיע בדו"ח הכספי של 2019.
2 עו"ד זילברמן: בסדר אז למה,
3 כב' השופט: עזוב את הדו"ח הכספי.
4 עו"ד דומברוביץ': בסדר.
5 כב' השופט: הדו"ח הכספי הצגתם. עכשיו אתה אומר אני מראה גם בהסכם
6 שזה כתוב. ובהסכם נראה לי שזה לא כתוב.
7 עו"ד דומברוביץ': הפחת המואץ ניתן אדוני בגין חוק עידוד השקעות הון
8 כאשר בוטל כתב האישור הם לא יכלו לדרוש פחת מואץ. לכן, בעצם, כלומר
9 מה ההוצאה? הפחת מואץ שהותר, הוא תואם בהסכם הזה.
10 עו"ד זילברמן: לך אבל יש פרשנות ניסויית שלא יודע אם היא נכונה או לא
11 נכונה אין לי מושג, באמת. אבל, מצד אחד, מצד שני, אתה מציג לעד כרגע,
12 אתה מנסה לברר איתו עובדה, לא פרשנות משפטית. אתה אומר, לעד,
13 שלכאורה, הוא חתם בחתימת ידו, על כך שהוא מסכים לביטול הטבות המס.
14 וזה לא כתוב כאן. אז אתה לא יכול להציג מסמך, אתה לא יכול לבקש
15 להציג מסמך שלכאורה עולה בו נתון מסוים שלא עולה בו, ואחר כך להציג
16 לעד שאלה כאילו לכאורה כתוב משהו במסמך שלא כתוב. זה לא,
17 עו"ד דומברוביץ': אין בעיה. אני חוזר בי מהשאלה."
18
19 48. המערערים הוסיפו להראות כי הביטול מתייחס לאישור אחר, כאשר המשיב לא ידע לומר
20 איזה מחלקי המבנה קשור לאיזה מהתוכניות שאושרו. כך נטען בתצהיר המשלים מטעם
21 המערערים כי מדובר בביטול כתב אישור אחד מתוך שלושה וכי התכניות לא בוטלו (סעיף 6
22 לתצהיר). מנגד, בעדות העד מטעם המשיב נטען כי הביטול הינו ביחס לכלל התוכניות אך לא
23 הוצגו הוכחות או מסמכים רלוונטיים לכך (ראו עמוד 113 לפרוטוקול, שורות 6-1). לצד כל
24 האמור מצאתי כי בצדק טענו המערערים כי היה ביכולת המשיב לבסס טענתו באמצעות עדים
25 מתאימים או הגשת תכניות עבודה, דברים שלא נעשו על ידו.
26
27 49. כאמור, עצם השגת אישור לפי חוק העידוד לצורך השכרה ארוכת טווח, מלמדת כי נהגו
28 המערערים במקרקעין כרכוש קבוע והם אף דיווחו על כך לרשות המסים ולא פעלו בהסתר.
29
30 יתרון מיסויי לשותפות
31 50. לטענת המשיב, המערערים נהנו מיתרונות מיסויים וכלכליים לאורך השנים כתוצאה מסיווג
32 הנכס כרכוש שוטף ועתה מנועים הם מלהציג את הנכס בשונה מהצהרותיהם. לטענתו, כך
33 היה בשל אי יישום הוראות חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), תשמ"ה-1985 (להלן: "חוק התיאומים") וכן, מאחר והחל ממועד הרכישה ועד לשנת 1997 דיווחו המערערים
34 למנהל מיסוי מקרקעין על המגרש כמלאי עסקי לצורך הפחתה של מס הרכוש (ראו סעיפים
35



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 8-9 להודעה המפרשת). לאחר בחינת כלל הראיות והעובדות כפי שהוצגו בפניי, מצאתי כי אין
2 ממש בטענה זו של המשיב.
3
- 4 51. הדיווח על הפרויקט כמלאי ולא כרכוש קבוע, לא חסך למערערים תשלומי מס דה-פקטו ובכל
5 אופן, לא כאלו שעולים לכדי "סכומים נכבדים" כטענת המשיב. במהלך השנים 1987-1996
6 הקרקע לא הייתה ניתנת לשימוש מידי בשל היותה ב'מושעי' בשיתוף עם משפחת בנית. כמו
7 כן, השותפות פעלה כנדרש ושילמה עד לשנת 1997 מס רכוש לפי מלאי עסקי ומאז 1997 לאור
8 חוק העידוד הייתה פטורה ממס רכוש. בנוסף, עד לשנת 2011 השותפות לא ביקשה החזר
9 תשומות מע"מ, והדבר גם מצביע על כך שלא ראו במקרקעין כמלאי עסקי.
- 10
11 52. מטרתו של חוק התיאומים היתה לנטרל את השפעת האינפלציה בחישוב ההכנסה החייבת
12 של הנישום, כך שההכנסה החייבת שתקבל לאחר ביצוע ההתאמות על-פי החוק תהיה
13 בערכים ריאליים של סוף שנת המס. לגישת המשיב, בשל הצגת הפרויקט במאזן השותפות
14 במהלך כ- 26 שנים רצופות תחת סעיף רכוש שוטף, השלכות חוק התיאומים על הכנסות
15 המערערים, במהלך חלק ניכר משנים אלו, לא קיבלו ביטוי. יישום חוק התיאומים היה מגדיל
16 את הכנסות המערערים בכל שנה ושנה בסכום השווה לכפולה של שיעור עליית המדד השנתית
17 ביתרת הפרויקט במאזן לאותה השנה.
- 18
19 53. אין מחלוקת בין הצדדים כי חוק התיאומים חל על רכוש קבוע. עיקר הפער נעוץ בשנים לפיהם
20 בוצע החישוב על ידי המשיב אשר החיל את השנים 2008, שנה בה פג תוקף החוק; ואת השנים
21 1986-1997 בהם הקרקע הייתה במושע והיוותה מלאי עסקי ופטורה מתוספת בשל אינפלציה
22 (ראו לעניין זה עמודים 105-105 לפרוטוקול, שורות 20-24 בהתאמה). בהתאם, לא סיפק
23 המשיב הוכחה כי בשנים אלו נהנו המערערים מאי תיאום לפי חוק התיאומים. על כל פנים,
24 החיסכון האמור איננו חיסכון במס, כי אם בתוספת הכנסה, והמס הנגזר ממנו נראה כנמוך
25 למדי (ראו לעניין זה את הפירוט בעמודים 10-11 בסיכומי המערערים).
26
- 27 54. לאור הראיות וההסברים שניתנו מטעם המערערים, ומשהתרשמתי מעדות המערער 2 כי
28 הינה אמינה ואין בה משום התחמקות משאלות שנשאלו; מתקבלת גרסת המערערים בנוגע
29 לרישום מוטעה של הנכס כמלאי עסקי לאורך השנים. אף אם ניתן לראות ברישום משום
30 ראייה לכאורה, הרי שלאור שאר הראיות שהוצגו בהליך, ניתן לקבוע בנקל כי ראייה לכאורה
31 זו נסתרה. אין להתעלם מן העובדה כי המערערים לא גרפו כל רווח מהנכס בשנת 1997, עקב
32 שינוי הייעוד. לבד מן הטיעון המבוסס על רישום הנכס במאזן, אין בפי המשיב כל טיעון
33 משכנע המצדיק ייחוס של הכנסה למערערים, על בסיס שינוי הייעוד ואין להתעלם מן העובדה
34 כי המערערים מחזיקים בנכס 36 שנים, דבר המעיד יותר מכל על היות הנכס רכוש קבוע, כפי
35 שאף מעידים על כך האינדיקציות שפורטו לעיל בפסקה 31.
36



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 .55. משנשמטה הקרקע תחת טענות המשיב, התייטר הצורך לדון בשווי הכולל של הנכס,
2 ובמחלוקות שבין הצדדים על אופן החישוב הראוי של השומה. מעבר לנדרש, אפשר לציין כי
3 המשיב קבע תחילה כי שווי הנכס הינו 71 מיליון ₪ וכי משווי זה יש לגזור את ההכנסה
4 שצמחה למערערים, אך לאחר מכן, שינה את עמדתו וטען לשווי של 41 מיליון ₪, על בסיסו
5 חישב את ההכנסה ואת סכומי המס בהם חייב את המערערים, מבלי שניתנו הסברים
6 משכנעים להפחתה חריגה מסוג זה.

7
8

קנס הגירעון

9 .56. במסגרת השומה חייב המשיב את המערערים בקנס גירעון בגין רשלנותם בהגשת הדו"ח
10 לשנת 2013. בנוסף, לאורך ההליך העלה המשיב טענות שונות לפיהן כלל התנהלות המערערים
11 לגבי הדוחות והדיווחים לאורך השנים שהחזיקו בפרויקט, הייתה התנהלות רשלנית.

12 .57. סעיף 191 לפקודה קובע כדלקמן:

13 "א) בסעיף זה, 'גרעון' – הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא
14 חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם
15 לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי העניין.

16

17 (ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח
18 להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת
19 דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון".

20

21 .58. קנס גירעון הוא קנס שניתן להטיל על נישום כשקיים גירעון של למעלה מ – 50% בין סכום
22 המס שבו הוא חויב לפי הדו"ח העצמי שהוגש מטעמו ובין המס שפקיד השומה קבע שעל
23 הנישום לשלם. התכלית העומדת ביסוד הסמכות לחייב את הנישום בקנס גירעון היא הרתעת
24 נישומים מפני הגשת דיווחים שאינם נכונים ועל מנת שפקיד השומה יוכל להסתמך על מנגנון
25 הדיווח העצמי (ע"א 3454/21 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (12.7.23) פסקה 16
26 (להלן: "עניין יינות ביתן").

27

28 .59. לגבי יסוד ההתרשלות ראוי להזכיר את שנאמר בע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה
29 לבניין השקעות ופיתוח נ' פקיד שומה באר שבע (12.5.13) (פסקה 31):

30 "השאלה מהי 'התרשלות' לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף בבית משפט
31 זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 285/70 פקיד השומה תל אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד
32 כה(1) 155 (1971)) ציין בית המשפט, כי כאשר שוכנע בית המשפט שהנישום פעל



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות. מפסיקת בתי המשפט המחוזיים
2 עולה, כי כאשר הנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו
3 בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים משמעותי כי אז יוטל הקנס (ע"מ
4 (י-ם) 423/10 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם
5 בנבו] (7.2.2013)). כן יוטל הקנס כאשר מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה
6 תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, זאת גם אם התקבלו בחלקן
7 טענות הנישום בערעורו בבית המשפט (עמ"ה (י-ם) 7/09 עזריה נ' פקיד שומה
8 ירושלים [פורסם בנבו] (18.6.2012)). בעמ"ה (ת"א) 139/87 סמואי נ' פקיד שומה
9 גוש דן [פורסם בנבו] (17.11.1987) [...]."

10
11 60. בעניין יינות ביתן קבע בית המשפט העליון ברוח אותם דברים כך (פסקה 17):

12
13 "[...] נראה אם כן, כי בבחינת ההתרשלות של נישום לצורך הטלת קנס
14 גירעון "רגיל", בשיעור של 15%, יש להשקיף על התמונה הכוללת
15 המצטיירת מן הדיווח שלו, בהינתן הפגמים המצטברים שנפלו בו. הנטל
16 להוכחת אי-התרשלות רובץ על כתפי הנישום עצמו, וככל שהתמונה הכוללת
17 חמורה יותר עליו להציג הסברים משכנעים יותר ביחס להתנהלותו. בסופו
18 של דבר צריכים אותם הסברים להניח את הדעת בעניין היסוד הנפשי
19 שעמד בבסיס הפגמים בדיווח, כך שיהיה ברור כי מקורם בפעולות שנעשו
20 שלא מתוך התרשלות. בתוך כך יש להבחין בין פגמים הנובעים מעמדה
21 לגיטימית של הנישום, שבה האמין בתום לב, גם אם היא מנוגדת לעמדת
22 פקיד השומה; לבין פגמים שמקורם בחוסר תשומת לב, אי-שקידה ראויה
23 על הדיווח או אי-עריכת בירורים נדרשים בנוגע אליו."

24
25 61. לגופו של עניין, התרחשות האירועים מלמדת כי הייתה רשלנות בהתנהלות המערערים
26 בעריכת דוחותיהם ובדיווחים לאורך שנות המס. הגם שלא נראה כי המערערים פעלו בחוסר
27 תום לב או שפעולותיהם היו לשם התחמקות מתשלום מס, המערערים לא עמדו בנטל
28 ההוכחה כי לא התרשלו כאמור. אילו היה נקבע שחל גירעון (חיוב במס הכנסה על שינוי
29 הייעוד), היה מקום לחיוב המערערים בקנס גרעון. אולם, משהתקבלה עמדת המערערים
30 בסוגיית שינוי הייעוד, אין מקום לחיוב בקנס.

סוף דבר

31
32 62. לאור כל האמור לעיל, הערעור מתקבל במלואו. המשיב ישלם למערערים הוצאות ושכ"ט
33 עו"ד בסכום כולל של 40,000 ש"ח תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל
34 הפרשי הצמדה וריבית כחוק.
35



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 ספטמבר 2024

ע"מ 21-03-2454 ידיד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ו אלול תשפ"ד, 29 ספטמבר 2024, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט