

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2154/17

בפני:

כב' השופט נ. הנדל
כב' השופט א. שהם
כב' השופט ג. קרא

המערער:

מנהל מיסוי מקרקעין חדרה
ע"י ב"כ עו"ד חן אבידוב

נגד

המשיבים:

1. אברהם רויכמן
ע"י ב"כ עוה"ד עמית קריגל ואלדד נוח
2. שיר רויכמן
ע"י ב"כ עו"ד אלכסנדר שפירא

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי חיפה מיום 8.1.2017 בו"ע; 2917-11-14; ו"ע 30229-05-14; 24352-10-14; ו"ע 30229-05-14

פסק דין

השופט נ' הנדל:

1. מונח לפנינו ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: **החוק**), בית המשפט המחוזי בחיפה, בעררים ו"ע 24352-10-14, ו"ע 2917-11-14, ו"ע 30229-05-14.

סיפור המעשה בתמצית עוסק בזכויות בקרקע חקלאית באזור הישוב צורן, שנרכשו על ידי חברת נכסי אשפר בע"מ בתאריך 15.5.1991 (להלן: **המועד המוקדם**). בשנת 1994 פנתה החברה לפקיד השומה בבקשה לתקן את סיווג המקרקעין כך שהסיווג יהיה רכוש קבוע, ולא מלאי. לדברי החברה הסיווג כמלאי נעשה בטעות. בעקבות פניית החברה, ופניותיה הנוספות במשך השנים, נערך משא ומתן בין החברה לפקיד השומה, אשר הוביל לכריתת הסכם ביום 5.9.2000 לפיו אושר שינוי יעוד המקרקעין לרכוש קבוע, תוך קביעה שהחברה תשלם מס בסך 580,000 ש"ח. עקב חשיבותו של הסכם זה נביא את לשון סעיפיו הראשונים:

1" שינוי ייעוד המקרקעין בחברה ממלאי עסקי לרכוש קבוע יקבע 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."

בשנת 2010 פורקה החברה בהסכמה, והזכויות שנתרו במקרקעין עברו ללא תמורה לשני בעלי מניותיה באופן שווה, הם המשיבים בערעור זה. חלקים מהקרקע נמכרו במספר עסקאות, לפני ואחרי פירוק החברה, כאשר לצורך חישוב מס השבח תאריך הרכישה שדווח לפקיד השומה היה 31.12.2000 (להלן: המועד המאוחר).

המחלוקת בין הצדדים עסקה בשאלה מהו יום הרכישה של המקרקעין לעניין חישוב מס השבח. לגישת המערער יום הרכישה הוא המועד המוקדם, בו נרכשו בפועל המקרקעין. מנגד לגישת המשיבים יום הרכישה הוא המועד המאוחר, זאת לנוכח סעיף 85(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) הקובע ששינוי יעוד ממלאי עסקי לרכוש קבוע מהווה מכירה לצורך מס, וזו לשונו:

"85. (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."

למעשה הפלוגתא עוסקת בפרשנותו של אותו הסכם - האם ההסכם קבע שינוי יעוד, באופן העולה לכדי אירוע מס, כך שיום הרכישה הוא במועד המאוחר, כגישת המשיבים, או שמא קבע רק שינוי סיווג המותיר את יום הרכישה במועד המוקדם?

ועדת הערר אימצה את גישת המשיבים, וקבעה שפרשנות ההסכם היא כי יום הרכישה של המקרקעין לצורך חישוב מס השבח הינו בתאריך 31.12.2000. על החלטה זו הוגש הערעור, בטענה שוועדת הערר טעתה בפרשנות שנתנה להסכם.

2. דין הערעור להידחות לנוכח ההוראה המצמצמת בסעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר זו לשונו: "על החלטתה של ועדת ערר ניתן לערער בבעיה משפטית לבית המשפט העליון". בנסיבות העניין ההכרעה בסוגיה שבמחלוקת נגזרת מעובדות המקרה. אם כבר נתייחס להיבטים משפטיים, נזכיר את הכלל לפיו יש לפרש חוזה נגד המנסח, דהיינו נגד המערער ולא נגד המשיב.

בדיון שהתקיים לפנינו בא כוח המערער הפנה לע"א 266/97 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' ווייסמן, פ"ד נז(3) 207, 214 (2003), שאכן דן בקווים המנחים להבחנה בין בעיה משפטית לעובדתית בערעור על החלטת ועדת ערר. ברם, עיון בפסק הדין מוביל למסקנה שאין לפנינו סוגיה משפטית, ואבהיר. פסק הדין בעניין ווייסמן קבע שלושה קווים מנחים לזיהוייה של שאלה כבעיה משפטית. הקו המנחה הראשון הוא "הצורך

בסטנדרטיזציה והצורך במתן תשובה לשאלה שיש להשיב עליה לפי כללים" (שם, בעמ' 215). בענייננו מדובר בחוזה בין שני צדדים, ביחס למקרה קונקרטי. הדגש לא מושם על כלל משפטי. הקו המנחה השני הוא לבדוק "מהי תכלית ההגבלה של נימוקי הערעור לביעה משפטית' בחיקוק הקונקרטי שאנו מפרשים" (שם, בעמ' 216). בחינת קו זה מובילה למסקנה כי לא מונחת לפנינו בעיה משפטית, ההכרעה עניינה סעיפי חוזה ולא סעיפי חוק. הקו המנחה השלישי בודק את טיבו של הטריבוטל שעל החלטתו הוגש הערעור. בענייננו מדובר בוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין, בה יושבים יחד שופטים ומומחים בתחום. על כן יש לתת למונח "בעיה משפטית" פרשנות מצמצמת (שם, בעמ' 217). לסיכום, המקרה שלפנינו עוסק בפרשנות של חוזה קונקרטי, ללא צורך לקבוע כלל מנחה, ובוודאי שלא כזה הנוגע לדיני המס עצמם. המסקנה העולה היא כי אין המדובר בבעיה משפטית כמשמעותה בסעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין.

3. די באמור בכדי לדחות את הערעור, אך אוסיף כי גם לגופו של עניין לא מצאתי כי נפלה טעות בפסק-דינה של ועדת הערר. לשון אחר, דעתי היא כי אין להתערב בקביעת ועדת הערר, לפיה פרשנותו הנכונה של ההסכם מלמדת שאכן במועד המאוחר שונה יעוד המקרקעין לרכוש קבוע, באופן המהווה אירוע מס לפי סעיף 85(א) לפקודה. המערער אומנם טען כי ההסכם רק תיקן את סיווג המקרקעין באופן רטרואקטיבי, ולא שינה את ייעודם כמשמעות הדבר בסעיף 85 לפקודה. ראיה לטענתו מצא המערער בסכום ששילמו המשיבים לפי ההסכם, 580,000 ש"ח, סכום אשר לגישת המערער נמוך משמעותית מהסכום שהיה על המשיבים לשלם, לו אכן היה מדובר בשינוי יעוד לפי סעיף 85. ברם, טענה זו לא הוכחה, ולשון ההסכם במקרה זה הינה ברורה ואינה תומכת בפרשנות המערער.

גם בשימוש במונח "השפעות מצטברות" ובהפניה למכתב פקיד השומה משנת 1994, אשר הופיעו בסעיף 1 להסכם, אין בכדי להטות את הכף לגישת המערער. סעיף 2 להסכם מציין במפורש כי הסכום של 580,000 ש"ח כולל בתוכו גם את המס בגין שינוי יעוד המקרקעין:

"המס החל על הכנסתה החייבת של החברה בגין שומות המס לשנים 1997-2000 לרבות המס בגין שינוי יעוד המקרקעין ממלאי עסקי לרכוש קבוע הינו בסך של 580,000 ש"ח."

על כן לא ניתן לקבל את טענת המערער לפיה כוונת הצדדים בהסכם הייתה רק לשנות את סיווג הקרקע באופן שלא יהווה אירוע מס.

4. טענותיו הנוספות של המערער בנוגע לטעויות שונות שנפלו בפסק-דינה של ועדת הערר אף הן אינן מועילות לטעמי, ולא מצאתי צורך להידרש אליהן בהרחבה. ועדת הערר בדקה היטב את הנושא, תוך התחקות אחר אומד דעתם של הצדדים בכריתת ההסכם באמצעות שמיעת עדים, עיון במסמכים הנלווים להסכם, ובהסכם עצמו. הוועדה אף בחנה בפסק-דינה את הטענות שהעלה המערער בערעור שלפנינו, והכריעה בהן לטובת המשיבים באופן שאינו מצדיק התערבות על ידי ערכאת הערעור. וזהו העיקר, לשון ההסכם, המהווה את נקודת המוצא למלאכת הפרשנות, הינה ברורה ובהירה, ותומכת

בגישת המשיבים. האמור רק מחזק את המסקנה כי עסקינן בסוגיה עובדתית ולא
בבעיה משפטית.

5. נוכח האמור אציע לחבריי לדחות את הערעור, ולחייב את המערער בהוצאות כל אחד
מהמשיבים בסך 18,000 ש"ח.

(-) שופט

השופט א' שהם:

(-) שופט

אני מסכים.

השופט ג' קרא:

(-) שופט

אני מסכים.

אשר על כן, הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט נ' הנדל.

ניתן היום, כ"ד באייר התשע"ח (9.5.2018).

(-) שופט

(-) שופט

(-) שופט