



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2016

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

המערערת

1. חברת אירד תדלוקים בע"מ
ע"י ב"כ ממשרד זיו שרון ושות' עורכי דין

נגד

המשיב

1. מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"י פרקליטות מחוז תל אביב אזרחי

החלטה

בבקשה לקבל את הערעור על הסף

מונחת בפניי בקשת המערערת לקבלת הערעור על הסף ביחס לשומות נשוא הערעור. אקדים ואומר כי לאחר שבחנתי את טענות המערערת הגעתי לכלל מסקנה כי דין הבקשה להידחות וזאת אף מבלי להידרש לתגובת המשיב לבקשה.

העובדות וטענות הצדדים בערעור

1. המערערת מכרה בשנת 1994 זכות חכירה בקרקע בחדרה לתקופה של 20 שנים לחברת דור אנרגיה (להלן **עסקת החכירה**). לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, כפי שהיו במועד המכירה, עסקת חכירה לתקופה של 20 שנים הייתה חייבת במס שבח ומנהל מיסוי מקרקעין אכן הוציא שומת מס שבח למערערת בגין השבח שנצמח לה בעסקה.
2. בגין עסקת החכירה קיבלה המערערת שני סוגי תקבולים. תקבולים ששולמו בפועל בסך של 540,000 דולר ותקבולים עתידיים. גם התקבולים העתידיים התחלקו לשניים. סכום חודשי בסך 10,500 דולר צמודים למדד בגין כל חודש בו דור אנרגיה או מי מטעמה יפעיל את התחנה וכן תקבולים נוספים שישולמו למערערת ככל שמכירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2016

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- הדלקים יעברו רף מסוים שנקבע בהסכם החכירה (להלן **התקבולים העתידיים והמותנים**).
3. לטענת המשיב (סעיף 5 להודעה המפרשת את נימוקי השומה) המערערת חויבה במס שבח רק בגין התקבולים בפועל ואילו התקבולים העתידיים, על שני סוגיהם, לא היוו חלק משווי המכירה בשומת מס השבח, כך שהמערערת לא שילמה מס שבח בגינם.
4. המערערת דיווחה בשנות המס נשוא הערעור (2010-2012) על תקבולים המגיעים לה בגין עסקת החכירה כהכנסה פטורה (סך של 738,000 ש"ח, 765,077 ש"ח ו- 754,851 ש"ח בשנים 2010, 2011 ו- 2012 בהתאמה). המשיב לא קיבל את דיווחי המערערת והוציא שומות בצו לפיהן הכנסותיה מדמי החכירה חייבות במס הכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 ולחילופין לפי סעיפים 2(4) או 2(1) לפקודת מס הכנסה. המשיב טען כי סכומים אלו מעולם לא מוסו במס שבח והם מהווים הכנסה פירותית החייבת במס הכנסה. משנדחתה השגתה של המערערת על השומות הוגש על ידה ערעור במסגרתו מוגשת הבקשה שבפניי.
5. המערערת, מצידה, חולקת על טענת המשיב כי שומת מס השבח נישומה בחסר וכן מצהירה כי בפועל לא קיבלה את התשלומים המותנים בגין עסקת החכירה. המערערת מוסיפה כי אף אם ייקבע ששומת מס השבח לא כללה את מלוא התקבולים העתידיים והמותנים ששולמו, הרי שעסקת החכירה משנת 1994 התיישנה זה מכבר ולא ניתן לעקוף את התיישנותה ולשנות בדיעבד את שווי המכירה שלה על ידי מיסוי התקבולים במס הכנסה. עוד טוענת המערערת כי, היות שהמשיב אינו חולק על סיווגה של עסקת החכירה כעסקה הנתונה למיסוי לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 הרי שאין למשיב הסמכות למסות את העסקה במסגרת פקודת מס הכנסה. לחיזוק טענותיה מציינת המערערת כי הן המשיב והן מנהל מיסוי מקרקעין היו תמימי דעים, עוד במועד עסקת החכירה, כי יש למסות את העסקה מכוח חוק מיסוי מקרקעין. מוסיפה המערערת כי דין השומות להתבטל גם לאור אי עמידת המשיב בחובת ההנמקה המוגברת המוטלת עליו בנסיבות העניין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2016

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

טענות המערערת בבקשה

6. המערערת מפנה לדיון שנערך בישיבת קדם המשפט מיום 11.7.16 ומצטטת את תשובותיה של ב"כ המשיב לשאלות שהופנו אליה על ידי בית המשפט. לטענת המערערת יש בתשובות אלו כדי להוות "הודאת בעל דין" וללמד כי המשיב לא בירר באופן יסודי את מרכיביה של שומת מס השבח בעת שהוציא את הצווים. מאחר ששומת מס השבח עומדת במוקד השאלה שבמחלוקת בערעור, הרי שלטענת ב"כ המערערת, יש לקבוע כי הצווים הם שרירותיים וחסרי תוקף ויש לבטלם לאלתר מבלי להזקק לניהול הערעור. בבסיס טענה זו עומד למעשה חששו של ב"כ המערערת כי הצווים משקפים כפל מס שכן הם הוצאו, לטענתו, טרם שנערך בירור מעמיק במרכיבי שומת מס השבח ויש בכך ללמד כי הצווים כוללים תקבולים שכבר מוסו, כולם או חלקם, במסגרת שומת מס השבח, דבר המחייב את פסילתם במסגרת טענה מקדמית.

7. לחילופין, ב"כ המערערת טוען כי יש לקבל את הערעור על הסף בהתבסס על טענות ההתיישנות, חוסר סמכות והעדר הנמקה שהועלו במסגרת נימוקי הערעור (סעיף 5 לעיל).

דיון והכרעה

8. לא הוברר על ידי המערערת על אלו אדנים משפטיים מסתמכת בקשה זו שכותרתה "בקשה לקבלת הערעור על הסף". לו מבקשת המערערת לקבל את הערעור על הסף בעקבות פגמים שנפלו בשומה גופה, הרי לשם כך נועד הליך הערעור ובית המשפט אינו נדרש להכריע בטענות אלו במסגרת בקשה מקדמית. ראו לדוגמה ע"מ 15-03-20387 **מנו איתור גיוס והכוונה נ' מנהל מע"מ פתח תקווה** (ניתן ביום 22.7.15, פורסם בנבו), ע"מ 15-04-9952 **אלעקובי נ' מנהל מע"מ רמלה** (ניתן ביום 10.4.16, פורסם בנבו).

9. בלא פירוט הדין מכוחו הוגשה הבקשה שלפני, אניח כי יתכן והוגשה בהשראת תקנות 100-101 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984 (להלן **תקנות סדר הדין האזרחי**), שעניינן מחיקת ודחיית ערעור על הסף.

תקנות סדר הדין האזרחי חלות גם בערעורי מס מכוח תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978 הקובעת כי יראו את המערער כ"תובע"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2016

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- ואת הערעור כ"תובענה". אולם, לפי תקנות סדרי הדין דווקא **המשיב** הוא זה הרשאי לבקש את מחיקת או דחיית הערעור על הסף, ולא המערער.
10. גם אם נאמר כי בקשה לקבלת הערעור על הסף מהווה במהותה בקשה למחיקה על הסף של השומה שהוציא המשיב, לא מצאתי בתקנות סדרי הדין הוראה הקובעת כי דין "השומה" כדין "תובענה" באופן שניתן ליישם את תקנה 100 לתקנות סדרי הדין על בקשה למחיקת השומה על הסף.
11. אמשיך ואציין כי בתי המשפט כבר פסקו שבקשות מעין אלו של קבלת הערעור על הסף, או מחיקת השומה על הסף, תתקבלנה רק במקרים מצומצמים וכאשר יש בקבלתן כדי לייעל את הדיון (גורן, **סוגיות בסדר דין אזרחי** (מהד' 11, 2013), עמ' 371-373, 384-386; ראו דיון נרחב בסוגיה זו מפי כב' השופטת וינשטיין בע"מ (ח"י) 29760-01-14 **תומר הרצוג נ' פקיד שומה חדרה**, פסקה 29 (ניתן ביום 27.1.15), פורסם בנבו). כמו כן, מאחר שנשמת אפה של הבקשה המקדמית היא מטרת יעילות הדיון עולה מכך שבקשה שאין בה כדי לתרום לייעול הדיון תידחה על הסף (ע"א 455/06 **חלקה 21 בגוש 6539 בע"מ נ' עיריית הרצליה** (ניתן ביום 11.6.09, פורסם בנבו).
12. למעשה, בקשה לקבלת הערעור על הסף כמוה כבקשה לפצל את הדיון כך שההכרעה בחלק המקדמי תייתר, או למצער תצמצם, את הדיון בחלקו האחר ותביא להתייעלות בניהול ההליך כולו. ברם, כאשר בירור "הטענה המקדמית" מצריך בירור עובדתי המצריך שמיעת ראיות והצגת מסמכים, וודאי כאשר איננו קצר וממוקד, אין טעם ואין סיבה לפצל את הדיון משום שהפיצול רק יסרב ויארך את הדיון. עמד על כך כב' השופט סטולר בע"מ 14-05-46602 **מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא** (ניתן ביום 10.5.15, פורסם בנבו):
- "המקרים שבהם יש מקום להגיש בקשה לקבלת הערעור על הסף הם מקרים מצומצמים, כדוגמת מצב שבו יש על פניו טעות ברורה וגלויה לעיני כל בשומה, או כאשר בירור הטענה המקדמית יועיל לקידום ההליך ובדרך כלל אינו כרוך בשמיעת ראיות, או ואם כן – בתנאי שמדובר בבירור עובדתי קצר ושאינו מדובר בראיות שממילא יש לשומען לצורך ההליך גופו, כך שהבירור המקדמי אך מסרב את ההליך ואינו תורם לו דבר. הוא הדין במקרים שבהם הטענה המקדמית נוגעת לשאלות שבסדרי דין שאין מנוס מלבררן בטרם פתיחת ההליך, כגון השאלה על מי מהצדדים לפתוח בהבאת ראיות כך הוא דינה של הטענה**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2016

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

החילופית שמעלה המערערת הנוגעת להיפוך בנטלי ההוכחה, שבה אכן אדון בהמשך".

(כמו כן ראו ע"מ (מרכז) 15-04-9952 וידאד אלעוקבי נ' רשות המיסים מנהל מע"מ רמלה (ניתן ביום 12.4.16, פורסם בנבו); ע"מ (מרכז) 14-07-30296 ויקטור ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה (ניתן ביום 28.4.16, פורסם בנבו).

13. יתירה מכך, במקרה דנן דברים אלו חלים מקל וחומר כאשר הבירור העובדתי הנדרש בשלב הדיון המקדמי הוא בדיוק זה הנדרש לצורך ניהול ההליך העיקרי.

14. בענייננו, השאלות העומדות לבירור במסגרת הערעור גופו והשאלות העומדות לבירור במסגרת ההליך המקדמי קשורות וכרוכות זו בזו ואינן ניתנות להפרדה. בנסיבות אלו, קבלת בקשת המערערת משמעותה דיון קצר ומזורז, המאפיין דיון בטענות מקדמיות, בטענות המהותיות העולות בערעור, חלקן תקדימיות וכבדות משקל, מבלי לתת לטענות אלו את יומן המסודר במסגרת הליך הערעור הרגיל.

מן הכלל אל הפרט

15. אין בידי לקבל את טענת המערערת כי דין הצווים להימחק על הסף נוכח תשובותיה של ב"כ המשיב בישיבת קדם המשפט.

בסעיף 5 לנימוקי השומה מפרט המשיב את דרך בניית שומת מס השבח. לטענת המשיב, שומת מס השבח אינה כוללת מיסוי של התקבולים העתידיים והמותנים אלא רק את השבח המגולם בסכום של 520,000 דולר. עמדה זו של המשיב ברורה ולפיה הצווים אינם כוללים תקבולים שכבר מוסו במס שבח ולכן, לטעמו, אינם לוקים בכפל מס.

ב"כ המשיב אכן ציינה, בהגינותה, במהלך ישיבת קדם המשפט, ובמענה לשאלות בית המשפט, כי יש צורך לבדוק היבטים נוספים של שומת מס השבח אך, לטעמי, אין בכך כדי ללמד שהצווים ראויים להתבטל על הסף מחמת שהם סותרים את שומת מס השבח או אינם מבוססים עליה. נהפוך הוא. המשיב לא התעלם משומת מס השבח, בנימוקי השומה הוא מייחד סעיף שלם לשומה זו ונימוקיו בצו מתבססים עליה וב"כ המשיב חוזרת ואומרת זאת בדיון ישיבת קדם המשפט (ראו פרוטוקול הדיון מיום 11.7.16 עמ' 2 שורות 14 ו-23; עמ' 3 שורות 16-17; עמ' 4 שורות 10-12; עמ' 6 שורות 20-22).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2016

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

16. כמו כן, אין בידי לקבל את טענת המערערת כי דין השומות להימחק על הסף נוכח טענת ההתיישנות, חוסר סמכות והעדר הנמקה. טענות אלו קשורות בטבורן במחלוקות המצויות בלב ליבו של הערעור ולכן שם יהיה מקומן להתברר, ביחד עם שאר הטענות של המערערת.

השאלות העולות בערעור זה הן משפטיות ועובדתיות, למשל, שאלת סמכות המשיב למסות תקבולים השייכים לעסקת מס שבת, שאלת התיישנותה של שומת מס השבח והשלכתה על מיסוי התקבולים בצווים, סיווגם של התקבולים כהכנסה פירותית ועוד. על שאלות אלו נטושה מחלוקת כנה ואמיתית בין הצדדים ואין מקום להכריע בה במתכונת מצומצמת וקצרה של דיון מקדמי, חלף דרך המלך של ניהול הערעור עצמו. ומאחר שמדובר באותן שאלות ממש, לא הבנתי מדוע נידרש לערוך את אותו בירור עובדתי-משפטי פעמיים, פעם אחת במסגרת הדיון המקדמי ובפעם השנייה, ככל שהטענה המקדמית תידחה, במסגרת הערעור גופו.

17. כמו כן, אני דוחה את בקשת המערערת לדחות את מועד דיון ההוכחות הקבוע ליום 27.9.16 על מנת לתת סיפק בידה לבקש רשות ערעור על החלטה זו בפני בית המשפט העליון.

בשל אותו טעם של יעילות וקיצור ההליכים המשפטיים, שהנחה את המערערת בבואה לבקש את קבלת הערעור על הסף, אני רואה לנכון לקיים את הדיון במועדו, ללא דחיות מיותרות שיאריכו את ניהול הליכי הערעור ואת בירורן של טענות הצדדים לגופן.

18. למותר לציין כי אין בדחיית בקשה זו כדי לחסום את דרכה של המערערת מלהעלות את טענותיה, המקדמיות והאחרות, במסגרת הערעור גופו ולשכנע את בית המשפט בצדקת טענותיה ושמורות לה כל זכויותיה בהקשר זה. דחיית בקשתה של המערערת לקבלת בערעור על הסף אינו מרמז על איכות טענותיה. אדרבא, אם המערערת סבורה כי טענות טובות בידה, עד כדי קבלת הערעור על הסף, חזקה שתתייחס אליהן במהלך שמיעת העדויות ובסיכומים שיוגשו על ידה.

כל שאני קובעת הוא, שטענות אלו אינן ראויות להתברר כטענות מקדמיות, מכל הטעמים שפורט לעיל. מאותו נימוק נשמרת גם זכותה של המערערת לטעון כלפי המשיב טענה על הרחבת חזית אסורה (סעיף 83 לבקשה).

19. בהערת אגב אבקש לציין כי השאלות העומדות לדיון בערעור זה הן כבדות משקל ונוגעות לקו התפר שבין הוראות חוק מיסוי מקרקעין לפקודת מס הכנסה בהקשר של מיסוי עסקאות חכירה במקרקעין. סמכותו של פקיד השומה לשום תקבולים עתידיים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2016

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ומותניים המשתלמים בגין עסקת חכירה במקרקעין (הן בהיבט מס שבח והן בהיבט מס רכישה) אינה שאלה פשוטה כלל ועיקר ונגזרות ממנה שאלות משנה רבות שקצרה היריעה מלפרטן כאן. שאלה זו אף מתחדדת כאשר מדובר בנסיבות בהן לא היו בידי מנהל מיסוי מקרקעין, בעת שערך את שומת מס השבח, מלוא העובדות והנתונים הדרושים כדי לקבוע את שווי המכירה בעסקה ביום כריתתה, כגון כאשר חלק מהתמורה הינה עתידית או מותנית בתנאים שיתבררו בעתיד. גם מטעם זה אין זה ראוי ואין זה נכון לערוך בירור של טענות אלו בדיון מקדמי קצר ומזורז, שמעצם טיבו אינו מאפשר ליבון יסודי וממצה של הטענות המשפטיות והעובדתיות.

התוצאה היא, אם כן, שהבקשה לקבלת הערעור על הסף נדחית.

אין צו להוצאות.

ניתנה היום, ט' אלול תשע"ו, 12 ספטמבר 2016, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוס, שופטת