



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה

עו"ד אהובה סימון, חברת הוועדה

עו"ד יורם אלקיס, חבר הוועדה

קיסריה השקעות בע"מ
עוררת
ע"י ב"כ עוה"ד יהונתן הקר ויניב יוגב

נגד

מנהל מס שבח תל אביב
משיב
ע"י ב"כ עו"ד סיון הוידה
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

1

2

פסק דין

3

4

יו"ר ועדת הערר כב' השופטת ירדנה סרוסי

5

פתח דבר

6 השאלה הנשאלת בערר זה היא, האם הוצאות שהוציאה העוררת בגין תשלומי ארנונה

7 והיטלי תיעול בגין חובות העבר של המחזיקים הקודמים בנכס (להלן – ההוצאות או חובות

8 העבר) מותרות בניכוי לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

9 (להלן – החוק) מהשבח שנוצר לה במכירת זכות החכירה שלה במקרקעין בשנת 2017.

10 אין לנו עניין בערר זה אפוא בניכוי תשלומי ארנונה שוטפים ששילמה העוררת בגין התקופה

11 בה היא החזיקה במקרקעין (עד למכירתם). לגבי תשלומים אלו אין מחלוקת כי ניכויים

12 יהיה, כהוצאה שוטפת, אצל פקיד השומה במסגרת שומת מס הכנסה ועל פי הוראות פקודת

13 מס הכנסה. ואכן, מתוך סך של 2 מיליון ש"ח ששילמה העוררת בגין תשלומי ארנונה ומיס,

14 סך של כ- 600 אלף נתבע על ידה כהוצאה במס הכנסה.

15 היתרה, בסך של כ- 1.4 מיליון ש"ח, המייצגת את חובות העבר של הארנונה הרובצים על

16 הנכס, שהצטברו ככל הנראה בגין התקופה שקדמה להחזקתה במקרקעין, מבקשת העוררת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

1 לנכות מהשבח שנוצר לה במכירת זכויות החכירה שלה. לטענת העוררת, היא הייתה
2 מחויבת לשלם את חובות העבר של בעלת הנכס ו/או החוכרת הקודמת בנכס, מכוח מערכת
3 ההסכמים שנחתמה בקשר למקרקעין, כך שתשלום חובות הארנונה היה פעולה הכרחית
4 מבחינתה לצורך שימור זכויות החכירה שלה בנכס וכדי "לאפשר" את מכירתה. לטענתה, יש
5 להכיר בתשלום חובות העבר של הארנונה כהוצאה שהוצאה "במכירת הזכות", שאותה ניתן
6 להתיר בניכוי לפי סעיף 39 רישא, או כהוצאה "בעד הסכמתו (של הבעלים) למכירה",
7 שאותה ניתן להתיר בניכוי לפי סעיף 39(9) לחוק, שכן לולא תשלום הוצאות אלו, היה חשש
8 ממשי כי הבעלים של המקרקעין היו מסכלים את העסקה למכירת זכויות החכירה שלה
9 לרוכשת, היא העסקה מושא שומת מס השבח הנדונה בערר.
10 טענה דומה מעלה העוררת בגין תשלומי חובות של היטלי תיעול שרצו על הנכס בגין
11 תקופה שקדמה לאחזקתה בו (בסך של כ- 700 אלף ש"ח).
12 העוררת טוענת כי לא יתכן כי לא יוכרו לה בניכוי הוצאות בהן עמדה בפועל. ככל שחובות
13 העבר אינם מותרים בניכוי בשומת מס הכנסה, יש להתיר את ניכויים בשומת מס השבח.
14 תוצאה של שלילת ניכוי ההוצאה, הן בשומת מס הכנסה והן בשומת מס השבח, חוטאת
15 לעיקרון תשלום מס אמת ולא ניתן לקבלה.
16 התרת ניכויים של התשלומים ששילמה העוררת בגין חובות עבר של ארנונה והיטלי תיעול
17 ופיתוח, שנצברו על הנכס בתקופת אחזקתו על ידי מחזיקים קודמים, היא העומדת אפוא
18 במוקד המחלוקת בערר.
19 מאחר שבין הצדדים הייתה נטושה מחלוקת בשאלת גובה סכומי הארנונה והיטלי תיעול,
20 המייצגים את חובות העבר של המחזיקים הקודמים בנכס, הוחלט כי הערר יתנהל בשאלה
21 העקרונית, האם תשלום חובות עבר שנצברו על הנכס, יהא סכום אשר יהא, ניתנים בניכוי
22 מהשבח שנוצר לעוררת במכירתו (החלטתי מתאריך 24.11.2019).
23 יצוין כבר כעת, כי טענת העוררת כי הייתה לה התחייבות חוזית לשלם את חובות העבר של
24 המחזיקים הקודמים בנכס (הכנסייה ורובע השעון) מובילה למסקנה כי מיקומם הגאומטרי
25 של התשלומים ששילמה הוא לא במישור ההוצאות המותרות בניכוי מהשבח אלא במישור
26 "שווי הרכישה" שיש לייחס לעוררת בשומת מס השבח בעסקת המכר, ועל כך עוד ארחיב
27 בהמשך.
28 ניתן אפוא לומר, כי בכל הנוגע לתשלומי ארנונה שוטפים, שנתבעו בדוחותיה של העוררת
29 לפקיד השומה ונתבקשו בניכוי מהכנסתה החייבת, לא מתקיימת מחלוקת בערר זה; בכל
30 הנוגע להוצאות המייצגות את חובות העבר של הבעלים הקודמים בגין אחזקתם בנכס
31 בתקופה שקדמה לתקופת האחזקה של העוררת, וככל שלעוררת הייתה התחייבות חוזית
32 לשלמן, הדיון הרלוונטי הוא במישור "שווי הרכישה" שיש לייחס לשומת מס השבח של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

1 העוררת ולא במישור "ההוצאות" המותרות בניכוי מהשבח. לעניין זה, יש מקום לאבחנה
2 בין הוצאות שהעוררת הייתה מחויבת מבחינה חוזית לשלם, שאז יש לגלם ב"שווי
3 המכירה" בעסקת הרכישה לפי עיקרון צירוף כלל התמורות (ולכן יהו חלק מ"שווי
4 הרכישה" בשומת מס השבח מושא הערר), ובין הוצאות שהעוררת התנדבה לשלם, שדינם
5 שונה, ועל כך ראו בהמשך הדיון.

6 עיקר המחלוקת יתרכז, אם כן, בשאלת התרתן של הוצאות ארנונה והיטלי תיעול ששילמה
7 העוררת לעירייה – בגין חובות עבר של המחזיקים הקודמים בנכס – תוך אבחנה בין הוצאות
8 שלעוררת הייתה התחייבות חוזית לשלם ובין הוצאות שלעוררת לא הייתה התחייבות חוזית
9 לשלם והשלכות אבחנה זו על השאלה העומדת על הפרק.

10 אקדים ואציין, כפי שיפורט בהרחבה בהמשך, כי דין הערר להידחות על כלל טענות העוררת,
11 הן במישור המשפטי-עיוני והן במישור העובדתי-מעשי.
12 (הערה: ההפניות בצ'יטוטים לפרוטוקול דיון ההוכחות הוא לפי סידורי העמודים והשורות
13 כמופיע במערכת נט- המשפט).

טענות הצדדים בקצרה

טענות העוררת

16 1. העוררת נשאה בפועל בתשלומי הארנונה והיטל התיעול. לא יתכן כי העוררת תחויב
17 על מלוא השבח שנוצר במכירת זכויותיה בנכס מבלי לקחת בחשבון את כלל
18 ההוצאות שעמדה בהן בפועל. משלא ניתן להכיר בהוצאות אלו במס הכנסה, יש
19 להתיר אותן בניכוי בשומת מס השבח על מנת להגשים את עיקרון מס אמת.

20 2. העוררת הייתה מחויבת לשאת בתשלומי הארנונה והתיעול, כפועל יוצא
21 מהתחייבותה החוזית במסגרת מערכת ההסכמים שנקשרה בקשר למקרקעין
22 שמכרה.

23 חומר הראיות מלמד כי דרישת הבעלים לתשלום ההוצאות הייתה מבוססת על
24 הסכם החכירה וכי לעוררת היה חשש סביר כי אי תשלומן היה מסכל את עסקת
25 המכירה כך שמדובר בהוצאה הכרחית "במכירת הזכות" או "בעד הסכמת הבעלים
26 למכירה", לפי סעיף 39 לחוק.

27 3. היטלי התיעול מהווים הוצאה הונית במהותם וגם מטעם זה יש להכיר בניכויים.

טענות המשיב

28 4. העוררת נשאה בתשלום ההוצאות משיקוליה שלה, שאינם חוסים תחת התכליות
29 שביסוד סעיף 39 לחוק ולכן אין להתיר אותן בניכוי.
30





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

- 1 5. ההוצאות לא הוצאו "במכירת הזכות", לפי סעיף 39 רישא לחוק או "בעד הסכמתו
2 של הבעלים למכירה" לפי סעיף 39(9) לחוק, והעוררת לא עמדה בנטל המוטל עליה
3 להוכיח אחרת.
4 6. ארנונה היא הוצאה שוטפת שלא ניתן לנכותה מכוח סעיף 39 לחוק, אף אם שולמה
5 בגין חובות עבר של בעלי המקרקעין או החוכרת הקודמת בנכס.
6 7. העוררת לא הוכיחה את טיבם ומהותם של היטלי התיעול כהוצאה הונית.
7 8. לחילופין, גם אם תשלום ההוצאות נבע מהתחייבות חוזית של העוררת כלפי
8 החוכרת הקודמת של הנכס, כי אז דינם של תשלומים אלו כדין תמורה נוספת
9 ששולמה במסגרת עסקת הרכישה של העוררת וחלים עליה מיסי שבח ורכישה.
10 מאחר שבגין התמורה הנוספת לא שולמו מיסים בעסקת הרכישה, התרת ניכוי
11 ההוצאות בעסקת המכירה תפגע בעיקרון רציפות מיסוי השבח ותגרום לחיסרון כיס
12 לקופה הציבורית.

רקע עובדתי רלוונטי

- 13
14 9. בתאריך 20.1.1998 נחתם הסכם חכירה בין הפטריארכיה היוונית האורתודוקסית,
15 הבעלים של המקרקעין בשעתו (להלן – **הבעלים** או **הכנסייה**) לבין חברת רובע
16 השעון יפו-תל אביב בע"מ (להלן – **רובע השעון** או **החוכרת הקודמת**) (להלן – **הסכם**
17 **החכירה**) (נספח 3 לתצהיר המשיב).
18 הסכם החכירה היה בראשיתו הסכם קומבינציה, במסגרתו ניתנה לרובע השעון
19 זכות חכירה לדורות בכל השטחים הבנויים במקרקעין ביפו הידועים כגוש 7071
20 חלקות 7, 8, 10, 12-17, 112, 114 (לעיל ולהלן – **המקרקעין** או **הנכס**) וכן ניתנה לה
21 זכות חכירה לדורות ב- 65% מהשטחים הנוספים שייבנו על ידה במקרקעין.
22 בתמורה התחייבה רובע השעון לשלם לכנסייה סך של 1.5 מיליון דולר וכן לבנות
23 עבורה 35% מהשטחים הנוספים.
24 יצוין כי בין הכנסייה לרובע השעון נחתם נספח נוסף ביחס למקרקעין, המתקן את
25 תנאי החכירה המקוריים, הבא להבטיח כי לא תהיה הגבלה "בהעברה, במשכון
26 ובירושה" (נספח 4 לתצהיר המשיב).
27 10. בתאריך 28.6.2004 אישר בית המשפט המחוזי בת"א-יפו את ההסכם שנחתם בשנת
28 2003 בין כונס הנכסים של רובע השעון לעוררת למכירת זכויותיה של רובע השעון
29 במקרקעין לידי העוררת בתמורה לסך של כ- 29 מיליון ש"ח (להלן – **הסכם**
30 **הרכישה**, נספחים 5-6 לתצהיר המשיב).





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

11. בתאריך 18.8.2004 דיווחה העוררת, כרוכשת זכויות החכירה במקרקעין, למשיב על הסכם הרכישה (נספח 7 לתצהיר המשיב). בהתאם, הוצאה לה שומת מס רכישה ולרובע השעון הוצאה שומת מס שבח.
- יודגש כי שומות אלו הפכו זה מכבר לחלוטות וכי במסגרת דיווחה על הרכישה לא כללה העוררת בגדר "שווי המכירה" בשומתה העצמית את ההוצאות שהתחייבה לטענתה לשלם בגין חובות העבר של ארנונה והיטלי תיעול שרצו על הנכס.
12. בתאריך 12.7.2017 נחתם הסכם מכר בין העוררת לבין עו"ד גלית קלנטרופ קליין בנאמנות (להלן – **הרוכשת**) למכירת מלוא זכויות החכירה של העוררת במקרקעין בתמורה לסך של 200 מיליון ש"ח (להלן – **הסכם המכר** או **עסקת המכר**, נספח 2 לתצהיר המשיב).
- מסעיף 3.2 להסכם המכר נמצאנו למדים כי חברה זרה בשם בונא טריידינג לימיטד (להלן – **בונא**) רכשה מהכנסייה את זכות הבעלות במקרקעין.
- מהנספחים להסכמי המכר, שצורפו לתצהיר המשיב, ומשום מה נפקדו מראיות העוררת, עולה כי הסכם העברת הבעלות מהכנסייה לבונא נחתם בתאריך 25.12.2013, דהיינו, כשלוש וחצי שנים לפני הסכם המכר (ראו גם מש/1, סעיפים 9 ו-15 להחלטת בית המשפט). כעולה מנסח לשכת רישום המקרקעין (מש/2), הבעלות של בונא במקרקעין נרשמה בתאריך 26.6.2016, דהיינו, כשנה לפני עסקת המכר. על משמעותן של עובדות אלו לענייננו ארחיב בהמשך.
13. כזכור, העוררת טוענת כי שילמה את ההוצאות על פי דרישת הכנסייה ומפנה למכתבים הבאים שהוחלפו בינה לבין הכנסייה:
- א. בתאריך 3.12.2015 פנה ב"כ הכנסייה לב"כ העוררת בדרישה כי תשלם את חובות הארנונה והמים הרובצים על הנכס, אשר בגינם הטילה העירייה עיקולים על הנכס (נספח 11 לתצהיר העוררת).
- במענה למכתב זה שלח ב"כ העוררת בתאריך 26.1.2016 מכתב לב"כ הכנסייה (נספח 12 לתצהיר העוררת).
- באותו יום נשלח מכתב נוסף מב"כ הכנסייה לב"כ העוררת החוזר על דרישת הכנסייה כלפי העוררת לשלם את חובות הארנונה (נספח 13 לתצהיר העוררת).
- ב. בתאריך 4.1.2016 שלחה העוררת לכנסייה "התחייבות בלתי חוזרת ובלתי מותנית" לתשלום היטלי פיתוח ותיעול החלים על המקרקעין (נספח 8 לתצהיר המשיב).
- בתאריך 24.2.2016 שילמה העוררת לעירייה כ-700 אלף ש"ח בגין היטלי תיעול שהצטברו על הנכס (נספח 4 לתצהיר העוררת).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

1 ג. בתאריך 4.2.2016 הפקידה העוררת בידי ב"כ הכנסייה שיק על סך של 2 מיליון
2 ש"ח בגין חובות ארנונה ומים שהצטברו על הנכס (נספח 5 לתצהיר העוררת).
3 14. בתאריך 10.8.2017 התקבל במשרדי המשיב דיווח העוררת על הסכם המכר (להלן –
4 הדיווח על המכירה, מש/3). במסגרת שומתה העצמית לצורכי מס שבח דרשה
5 העוררת בניכוי את ההוצאות הבאות: כ- 700 אלף ש"ח בגין היטלי תיעול ו- 2 מיליון
6 ש"ח בגין ארנונה (ראו טופס הפחת שצורף לדיווח, מש/3).
7 לעוררת הוצאה שומת מס שבח השוללת את ניכוי ההוצאות. השגה שהוגשה על ידי
8 העוררת נדחתה, ומכאן הערר.

דיון והכרעה

9
10 **א. ההוצאות לא הוצאו "במכירת הזכות" ולכן אין להתיר בניכוי מכוח סעיף 39**

רישא לחוק – דיון במישור המשפטי

11
12 15. יצוין כבר כעת, כי ככל שמדובר בחובות עבר שנצברו על הנכס בגין תקופת החזקתם
13 של מחזיקים קודמים בנכס (הכנסייה ורובע השעון), שלעוררת הייתה מחויבות
14 חוזית לפרוע אותם, מיקומן הגאומטרי הוא במישור "שווי הרכישה" שיש לייחס
15 לעוררת בשומת מס השבח בעסקת המכר, כחלק מעיקרון צירוף כלל התמורות
16 בעסקת הרכישה, ולא במישור בחינת ההוצאות המותרות בניכוי מהשבח לפי סעיף
17 39 לחוק.

18 16. ככל שמדובר בחובות עבר שנצברו על הנכס בגין תקופת החזקתם של המחזיקים
19 הקודמים בנכס, שלעוררת לא הייתה התחייבות חוזית לשלם, או בחובות עבר
20 בגין תקופת החזקתה של העוררת עצמה בנכס, יש מקום לדון בטענת העוררת כי
21 יש להתיר הוצאות אלו בניכוי, אם מכוח סעיף 39 רישא לחוק ואם מכוח סעיף 39(9)
22 לחוק. תחילה אדון בטענת העוררת כי יש להתיר בניכוי את התשלומים כהוצאות
23 שהוצאו "במכירת הזכות", לפי סעיף 39 רישא לחוק, שכן לולא שולמו לא הייתה
24 "מתאפשרת" מכירתה.

25 17. סעיף 39 רישא לחוק קובע כי: "לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות
26 שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה...".

27 18. הרישא לסעיף 39 לחוק בנוסחה העכשווי תוקנה במסגרת תיקון מס' 55 לחוק מיסוי
28 מקרקעין. במסגרת התיקון הובהר כי רשימת ההוצאות המפורטת בסעיף אינה
29 רשימה סגורה והוספו לה המילים "הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או
30 במכירתה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

1 מעניין לציין, כי בדיון שהתקיים בוועדת הכנסת בעת גיבוש הצעת החוק לתיקון מס'
2 55 לחוק, נדחתה ההצעה לכלול בגדר ההוצאות המותרות בניכוי מהשבח גם
3 הוצאות עקיפות, למשל פיצוי שנאלץ המוכר לשלם לצד ג' על מנת לאפשר את מכירת
4 הקרקע (דברי נדב כהן בפרוטוקול ישיבת ועדת הכספים מיום שלישי, ט"ז בטבת
5 התשס"ה (28.12.2004), בעמ' 56).

6 יצוין כבר כעת, כי יש בדחיית ההצעה לכלול בנוסחו הסופי של סעיף 39 רישא לחוק
7 גם הוצאות עקיפות, כגון פיצוי לצד ג', כדי להשליך על הפרשנות הנכונה של הרישא,
8 וזאת בכל הנוגע לטענת העוררת כי, לולא פרעה לעירייה את חובות העבר של
9 הכנסייה ורובע השעון, לא הייתה מתאפשרת מכירת הנכס.

10 19. העובדה שרשימת ההוצאות הקבועה בסעיף 39 לחוק הפכה לרשימה "פתוחה", אין
11 משמעותה השתחררות מכבלי הפרשנות בדיני המיסים.

12 ככלל, כללי הפרשנות בדיני המיסים אינם שונים מאלו המקובלים ביתר ענפי
13 המשפט. בפסיקה נקבע לא אחת, כי בבואנו לפרש את דיני המס, לשון החוק תהא
14 הבסיס הפרשני, וככל שלאחר הבירור הראשוני תתקבלנה מספר אפשרויות פרשניות
15 שונות, בית המשפט יבכר את הפרשנות המגשימה את תכליתה של הוראת החוק
16 הנבחנת (ע"א 7957/13 מדרך עוז בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב פס' 35 (1.11.2018)).

17 20. העוררת טוענת כי יש להכיר בתשלומים ששילמה בגין חובות ארנונה והיטלי תיעול
18 שרצו על הנכס כהוצאה המותרת בניכוי מהשבח "במכירת" זכויותיה בנכס. שכן,
19 לולא שולמו חובות אלו, לא הייתה מתאפשרת מכירת הנכס.

20 21. טענה זו ראויה להידחות.

21 ככלל, אין לקבל טענה כי סעיף 39 רישא לחוק התכוון להתיר בניכוי, בגדר ההוצאות
22 שהוצאו "במכירת הזכות", כל הוצאה שנועדה "לאפשר את מכירת הממכר" (סעיף
23 52 לסיכומי העוררת).

24 פרשנות זו של הסעיף אינה עולה בקנה אחד, לא עם לשון החוק ולא עם תכליתו.

25 ראשית, לו רצה המחוקק לנקוט מבחן כה רחב, המתיר בניכוי כל הוצאה
26 "שאפשרה" את המכירה, היה מצופה ממנו לומר זאת במפורש. אימוץ פרשנות
27 מרחיבה מידי של המונח "במכירתה" עשוי להגדיל באופן ניכר את טווח ההוצאות
28 המותרות בניכוי מהשבח, מבלי שהוכח כי לכך הייתה כוונת המחוקק.

29 שנית, פרשנות המונח "הוצאות במכירתה", ככולל כל הוצאה ש"אפשרה" את
30 המכירה, מייתר את הצורך ברשימת הדוגמאות שבסעיף 39 לחוק עד כדי ריקונו
31 מכל תוכן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

22. אף אין לקבל את טענת העוררת כי, יש להכיר בניכוי כל הוצאה שהקטינה את הרווח הכלכלי שצמח למוכר, שהרי כל הוצאה מקטינה את הרווח ואימוץ פרשנות זו עלול לסכל את כוונת המחוקק בסעיף 39 לחוק.
- אכן, בתיקון מס' 55 לחוק מיסוי מקרקעין הבהיר המחוקק כי רשימת ההוצאות המותרות בניכוי מהשבח לפי סעיף 39 לחוק אינה רשימה סגורה, אולם אין ללמוד מכך כי מדובר ברשימה פרוצה וכי כל הוצאה שהייתה בקשר כלשהו למכירה מותרת בניכוי.
23. לטעמי, יש לפרש את המונח "הוצאות במכירת הזכות במקרקעין" שברישא לסעיף 39 לחוק כהוצאות הקשורות במישרין לפעולת המכירה עצמה של הזכות במקרקעין כגון הוצאות פרסום ושיווק של הזכות, תשלומי שכר טרחת שמאי או שכר טרחת עורך דין או שכר טרחת מתווך בגין השירותים שניתנו לצורך ביצוע פעולת המכירה עצמה וכיו"ב (כאשר סעיפי המשנה הרלוונטיים בסעיף 39 לחוק, ס"ק (5), (6), (7), (7א), מהווים דוגמאות לסוג זה של הוצאות המותרות בניכוי).
24. בכל מקרה, אין מקום לפרש את המונח "הוצאות במכירת הזכות" כמתייחס לכל מצב בו ההוצאה באה להתיר כל חסם הניצב בין המוכר ובין יכולתו למכור את הזכות במקרקעין.
- יש להיזהר מנקיטת פרשנות המתירה בניכוי כל הוצאה הקשורה בקשר כלשהו למכירה של הזכות במקרקעין, גם אם הוא עקיף וגם אם הוא חיצוני לפעולת המכירה עצמה.
- כזה הוא המקרה כאשר מדובר בהוצאה לפירעון חובות הרובצים על הנכס, כגון חובות ארנונה והיטלים שהצטברו על הנכס, וזאת אף אם בעקבות אי פירעון החובות עלולים הנושים למנוע את מכירת הנכס, כטענת העוררת.
- בהקשר זה יש מקום לחדד, כי אי פירעון החובות מוביל בדרך כלל את הנושים למכור את הנכס, ולא למנוע את מכירתו כפי שטוענת העוררת, וזאת כדי שניתן יהיה לפרוע את החוב מתמורת המכירה. מטעם זה, יתקשה המוכר להוכיח את הקשר הסיבתי בין תשלום חובות העבר של ארנונה שרצו על הנכס ובין מכירתו, שכן לא ניתן לומר כי תשלום ההוצאות הוא שאפשר את המכירה אלא, להיפך, המכירה היא שמאפשרת את תשלום ההוצאות.
25. הוצאות ארנונה ומים הן הוצאות שוטפות החלות על הנכס בגין השימוש והאחזקה בו ולכן אינן חוסות תחת כנפי ההוצאות ההוניות שבסעיף 39 לחוק.
- העובדה שתשלומי ארנונה התגבשו לכדי חובות עבר שרובצים על הנכס אין בה כדי לשנות את עורה של הארנונה ולהפכה ל"הוצאה הונית".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

1 אמור מעתה, תשלום ארנונה אינו בגדר הוצאה הונית המותרת בניכוי מהשבח, בין
2 אם מדובר בתשלום שוטף על ידי מחזיק המקרקעין ובין אם מדובר בתשלום חוב
3 ארנונה שהצטבר על הנכס בידי המחזיק על פני תקופה ממושכת. הצטברות
4 תשלומים שאמורים היו להשתלם באופן שוטף, לכדי חוב בסכום גדול יותר, אין בה
5 לשנות את טיבם של התשלומים כתשלומים שוטפים, שאינם מותרים בניכוי
6 מהשבח במכירת המקרקעין (ו"ע (חי') 12876-02-15 **סימה פרוצ'נסקי נ' מנהל**
7 **מיסוי מקרקעין חיפה** (28.3.2016), פס' 30 לפסק דינה של כב' השופטת א' ויינשטיין
8 (להלן – עניין **פרוצ'נסקי**)).
9 הא ראייה, העוררת אישרה כי תבעה חלק מחוב הארנונה שהצטבר על הנכס, בסך
10 של 600 אלף ש"ח, כהוצאה שוטפת במסגרת דיווחה למס הכנסה.
11 26. אין לקבל את טענת העוררת, כי יש להכיר בפירעון חוב על ידי המוכר לצד ג' כהוצאה
12 המותרת בניכוי מהשבח, משני טעמים נוספים:
13 האחד, משום שפירעון החוב לא תורם במאומה לעליית ערך הזכות במקרקעין;
14 השני, משום ששוויה של הזכות נקבע "כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב,
15 משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום" (סעיף 17(א) לחוק מיסוי
16 מקרקעין) (ראו, עניין **פרוצ'נסקי** פס' 32, ראו גם סעיף 18 לעיל בעניין ניתוח
17 ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 39 לחוק, וכן יצחק הדרי **מיסוי מקרקעין** כרך ב'
18 חלק ראשון (מהדורה שנייה) (2003) בעמ' 346 (להלן – **הדרי**)).
19 27. בהקשר זה יוער כי מקובלת עליו טענת המשיב כי העוררת מנסה להכניס דרך החלון
20 את מה שביקש המחוקק להוציא דרך הדלת.
21 במה דברים אמורים? המחוקק התיר בניכוי במסגרת סעיף 39(8) לחוק הוצאת
22 "ארנונת רכוש המשתלמת לרשות מקומית". ארנונה זו הוטלה על בעלי המקרקעין
23 על פי פקודת העיריות (בין אם החזיקו בנכס ובין אם לא) (ארנונה זו בוטלה במסגרת
24 החוק לתיקון פקודת העיריות (מס' 8) (ביטול ארנונת רכוש), התשכ"ח-1968).
25 המחוקק לא כלל בגדר סעיף 39(8) לחוק ארנונה כללית המוטלת על מחזיק הנכס
26 בגין קבלת שירותים מהרשות המקומית.
27 צא ולמד מצמצום לשון סעיף 39(8) לחוק כי לא ניתן להתיר את ניכויים של תשלומי
28 ארנונה כללית מכוח סעיף 39 לחוק כאשר המחוקק הבהיר בסעיף 39(8) לחוק
29 שארנונה כללית אינה מותרת בניכוי (עניין **פרוצ'נסקי** פס' 26-27).
30 28. אף הטענה כי תשלום החובות לנושים עשוי ליעל את המכירה, אינה מצדיקה את
31 ניכוי ההוצאה, שכן לא מדובר בהוצאה הקשורה בקשר ישיר לביצוע פעולת המכירה
32 עצמה ולכן אין מקום להתירה בניכוי מהשבח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

29. זאת ועוד, אף אם נכונה טענת העוררת כי, לולא שילמה את ההוצאות, היה בכוחה
ובסמכותה של הכנסייה לבטל את זכויות החכירה שלה במקרקעין וכך למנוע את
ביצוע עסקת המכר, אין די בה כדי לקבל את עמדתה. זאת, הן מן הטעם המשפטי-
עיוני לפיו נדרש קשר סיבתי ממשי וישיר בין תשלום ההוצאה לביצוע פעולת
המכירה עצמה והן מן הטעם העובדתי-מעשי לפיו כלל לא הוכח קיומו של קשר
סיבתי עובדתי בין דרישת התשלום של הכנסייה ובין מכירת זכויות החכירה של
העוררת.

30. כאן המקום להעיר את ההערה הבאה:

הגדרת "מחיר מקורי" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, שחלה בחישוב רווח הון
במכירת נכס שאינו זכות במקרקעין, מאפשרת להוסיף לסכום שהוציא המוכר
לרכישת הנכס לא רק "הוצאות שהוציא הנישום להשבחת הנכס" אלא גם הוצאות
שהוציא המוכר "להחזקתו". בית המשפט העליון קבע כי "הוצאות החזקה" אלו
חייבות להיות קשורות לערכו ההוני של הנכס. לאור זאת, ומאחר שתשלומי ארנונה
אינם "תנאי" להחזקה בנכס אלא מוטלים "בשל" החזקה בו, נקבע בפסיקה כי לא
יהיה באי תשלומם כדי לפגוע בערכו ההוני של הנכס ולכן הם לא יותרו בניכוי
בחישוב רווח ההון במכירתו (ו"ע (ת"א) 22950-02-17 **רות אפרהימי נ' פקיד שומה**
גוש דן פס' 100-102 (4.12.2019); ע"א 487/79 **כימוביל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה**
(27.11.1980)).

דברים אלו יש להחיל ביתר שאת, ואף מקל וחומר, לעניין פרשנותו הראויה של סעיף
39 לחוק מיסוי מקרקעין, שבמובחן מהגדרת "מחיר מקורי" שבסעיף 88 לפקודת
מס הכנסה, אינו מתיר בניכוי, על פי לשונו ותכליתו, הוצאות שהוציא המוכר
ל"החזקתו" של נכס מקרקעין.

ב. ההוצאות לא הוצאו "במכירת הזכות" ואין להתירן בניכוי מכוח סעיף 39

רישא לחוק – דיון במישור העובדתי

31. חומר הראיות מלמד על העדרו של קשר סיבתי עובדתי בין דרישת הכנסייה לתשלום
חובות העבר בגין ארנונה והיטלי תיעול ובין מכירת זכויות החכירה של העוררת.

32. כזכור, בשנת 2013 נחתם הסכם למכירת זכות הבעלות של הכנסייה לבונא.

מאחר שהשלמת העסקה לא התאפשרה עקב עיקולים שהטילה העירייה על נכסי
הכנסייה בגין חובות ארנונה והיטלי תיעול, דרשה הכנסייה מהעוררת, כמי שחבה
לטענתה בתשלומם, לעמוד בהתחייבותה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

- 1 הווה אומר, הרקע לדרישת הכנסייה לתשלום ההוצאות מהעוררת היה העברת
2 הבעלות ממנה לבונא, בעקבות העיקולים שהוטלו על ידי העירייה, בלי כל קשר
3 לעסקת המכר במסגרתה הועברה זכות החכירה מהעוררת לרוכשת.
4 מכאן, שקשה לקבל את טענת העוררת כי קיים קשר סיבתי-עובדתי בין תשלום
5 ההוצאה לביצוע פעולת המכירה, כדרישת הרישא שבסעיף 39 לחוק.
6 הדברים אושרו על ידי נציג העוררת בחקירתו הנגדית: "...הכנסייה דרשה
7 מקיסריה את הסכומים כי עיקולים שהטילה העירייה על הנכסים לא אפשרו
8 לכנסייה להשלים את העברת זכות הבעלות לבונה וזאת בלי שום קשר לרצון של
9 קיסריה להעביר את זכויות החכירה שלה" (עמ' 41 ש' 4-1) (ההדגשה אינה במקור).
10 דברים ברורים ומפורשים.
11 33. זאת ועוד, מאחר שהעברת הבעלות מהכנסייה לבונא הייתה בשנת 2013 ועסקת
12 מכירת החכירה על ידי העוררת הייתה בשנת 2017, הכנסייה הייתה מחוץ לתמונה
13 בעת המכירה ולכן לא ניתן לקבל את טענת העוררת כי נאלצה לשלם את ההוצאות
14 על רקע חששה מסיכול עסקת המכר על ידי הכנסייה (סעיף 22 לסיכומי העוררת
15 וסעיף 6 לתצהיר העוררת).
16 34. יתירה מכך ועיקר, מחומר הראיות נמצאנו למדים כי העוררת כבר שילמה את
17 חובות הארנונה וההיטלים, בתחילת שנת 2016, כשנה וחצי לפני עסקת המכר.
18 על רקע זה תמונה טענת העוררת, כי ההוצאות היו הכרחיות לצורך "מכירת הזכות"
19 וכי לולא שולמו היה בכוחה של הכנסייה, כבעלת הנכס, לטרפד את ביצוע המכירה
20 באמצעות ביטול הסכמי החכירה.
21 35. טענת העוררת בסיכומיה (סעיף 41 וראו גם בסעיף 6 לתצהירה), כי בעת שהגיעו
22 דרישות הכנסייה לתשלום ההוצאות התנהל משא ומתן מתקדם מצידה למכירת
23 זכויותיה בנכס לרוכשים פוטנציאליים, אינה רלוונטית.
24 עניינו של סעיף 39 רישא הוא בהוצאות שהוצאו "במכירת" הזכות ולא בהוצאות
25 שהוצאו בתהליך המשא ומתן לקראת מכירת זכות, שלא הבשיל לבסוף לכדי מכר
26 גמור.
27 36. זאת ועוד, העוררת לא הסבירה איך טענתה על ניהול משא ומתן מתקדם והחשש
28 מפני סיכולו מתיישבת עם העובדה כי בפועל הסכם המכר נחתם כשנה וחצי לאחר
29 שכבר שילמה את חובות הארנונה והיטלי התייעול לעירייה (אסמכתאות על תשלום,
30 בנספחים 4-5 לתצהיר העוררת).
31 37. והנה, מעדותו של נציג העוררת נמצאנו למדים כי בשלב בו הגיע דרישת התשלום של
32 הכנסייה, נערכו כמה טיוטות לביצוע עסקת המכר עם קבוצות רוכשים שונים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

1 (שתיים מהן רוכזו על ידי מר עודד מרגלית). ברם, התברר כי לא רק שהליכי משא
2 ומתן אלו לא הבשילו לכדי חתימה על עסקת המכר, ולכן לא ניתן לשייך להן הוצאות
3 שהוצאו לכאורה "במכירת" הזכות, אלא שנציג העוררת העיד כי אותן קבוצות
4 רוכשים לא חששו מפני סיכול המשא ומתן משום שהעוררת הניחה את דעתן כי
5 בכוונתה לשלם את ההוצאות מראש: "הם ידעו שאנחנו נשלם... הם ידעו בוודאות
6 שאני לא אשאיר משהו פתוח עם חוזה החכירה..." (עמ' 39 ש' 21-19).
7 הנה כי כן, לא רק שדרישת התשלום של הכנסייה לא עמדה בקשר סיבתי להליכי
8 המשא ומתן הללו, ולא רק שהם לא הבשילו לכדי "מכירת הזכות" אלא שמבחינה
9 עובדתית כלל לא ריחף מעליהן כל חשש מפני סיכול העסקה.
10 על רקע הראיות הברורות, תמוה עד מאוד מדוע בחרה העוררת להמשיך ולהחזיק
11 בטענתה, כי ההוצאות מותרות בניכוי משום שהוצאו "במכירת הזכות".
12 38. תימוכין למסקנתי לעיל ניתן למצוא גם בהתנהלות העוררת בזמן אמת.
13 במה דברים אמורים?
14 ראשית, בחילופי המכתבים שבין העוררת לכנסייה לא נמצא כל אזכור לעסקת
15 מכירת זכויות החכירה שלה (נספחים 11-13 לתצהיר העוררת).
16 העוררת לא ציינה במכתבה מתאריך 26.1.2016 כי היא מנהלת משא ומתן מתקדם
17 למכירת זכויותיה וממילא לא הביעה כל חשש מנזק שעלול להיגרם לה אם יבוטל
18 הסכם החכירה וגם הכנסייה לא איימה בכוונתה לסכל את עסקת המכר (נספחים
19 11-13 לתצהיר העוררת). גם ה"איום" כביכול של הכנסייה על ביטול הסכמי
20 החכירה, תחת ההנחה (שלא הוכחה) כי היה בכוחה לעשות כן בנסיבות העניין, אינה
21 משליכה מינה וביה על הקשר הסיבתי שבין תשלום ההוצאות לביצוע עסקת המכר,
22 אלא לכל היותר על הקשר שבין תשלום ההוצאות לאי ביטול הסכמי החכירה (סעיף
23 8 למכתב ב"כ הכנסייה מתאריך 3.12.2015 וסעיף 4 למכתב ב"כ הכנסייה מתאריך
24 26.1.2016).
25 שנית, אילו חששה של העוררת מטרפוד העסקה בידי הכנסייה היה אמיתי, היה
26 מצופה כי יינתן לכך ביטוי בחליפת המכתבים בינה לבין הכנסייה.
27 שלישית, תימוכין נוספים לכך שהעוררת לא ראתה בדרישת הכנסייה מכשול בפני
28 ביצוע עסקת המכר ניתן למצוא בהוראות הסכם המכר בהן אישרה העוררת לרוכשת
29 כי פרעה את חובות הארנונה והיטלי הפיתוח (סעיפים 3.19 ו-3.19.3 להסכם המכר,
30 נספחים 8-9 לתצהיר המשיב).





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

39. זאת ועוד, מחומר הראיות עולה כי, טענת העוררת על חששה מסירוב הרוכשת לביצוע עסקת המכר, על רקע מכתב ההתראה של הבעלים על ביטול הסכמי החכירה היה ולא ישולמו חובות העבר, אינה מבוססת.
- מחקירתו של נציג העוררת עולה בבירור כי הרוכשת, עמה נחתם הסכם המכר, הייתה מודעת לפירעון החובות ולכן לא חששה מסיכול העסקה: "**הם [הרוכשת] הרי קנו אחרי שכבר שילמנו, מבחינתם זה כבר לא היה חוב**" (עמ' 39 ש' 17-16).
- יתירה מכך, כאשר נשאל נציג העוררת על איזה בסיס חששה העוררת מביטול הסכם החכירה בידי הכנסייה השיב: "**על הבסיס כלום**" (עמ' 34 ש' 11).
40. כפועל יוצא מהאמור, מסקנתני במישור העובדתי היא כי לא ניתן לקבל את טענת העוררת כי ההוצאות שולמו "במכירת הזכות" מכל הטעמים הבאים:
- ראשית, העוררת לא הוכיחה כי הייתה מחויבת מבחינה חוזית בתשלום חובות הארנונה ולכן לא הוכח הבסיס לחששה מפני ביטול הסכם החכירה בידי הכנסייה היה ולא ישולם החוב על ידה. נציג העוררת אישר בחקירתו הנגדית כי לא הייתה התחייבות של העוררת לתשלום חובות הארנונה (עמ' 32 ש' 7-4; עמ' 33 ש' 29-21; עמ' 34 ש' 21-13);
- שנית, העוררת לא הוכיחה כי לכנסייה הייתה כוונה אמיתית או היכולת להביא לביטול הסכמי החכירה;
- שלישית, העוררת לא הוכיחה כי ביטול הסכמי החכירה, היה והיו מבוטלים, היה מסכל את עסקת המכר בהינתן, בין השאר, עניין היחס בין היקף העסקה (200 מיליון) לחובות הארנונה (2 מיליון) (עמ' 39 ש' 26-23);
- רביעית ועיקר, מחומר הראיות עולה בבירור כי העוררת שילמה את ההוצאות כשנה וחצי לפני חתימת עסקת המכר, כך שאין כל בסיס לטענתה כי אי תשלומן היה עשוי לסכל את עסקת המכר. על רקע זה תמוה מדוע המשיכה העוררת להחזיק בקו טיעון זה בערר, תוך הארכת הדיון שלא לצורך.
- ג. ההוצאות לא הוצאו "בעד הסכמתו של הבעלים למכירה" ולכן אין להתירן מכוח סעיף 39(9) לחוק
41. אזכיר שוב, ככל שמדובר בחובות עבר שנצברו על הנכס בגין תקופת החזקתם של המחזיקים הקודמים בנכס, שלעוררת לא הייתה התחייבות חוזית לשלם, או בחובות עבר בגין תקופת החזקתה של העוררת עצמה בנכס, המיקום הנכון של הדיון הוא במישור התרת הוצאות, אם מכוח סעיף 39 רישא לחוק ואם מכוח סעיף 39(9) לחוק.
- על הדיון בהתרת ההוצאה לפי סעיף 39(9) לחוק, ראו להלן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

- 1 42. סעיף 39(9) לחוק מתיר בניכוי במכירת חכירה "כל סכום ששילם המוכר, לבעל
2 המקרקעין, בעד הסכמתו לרשום שעבוד על זכות החכירה או בעד הסכמתו למכירה
3 בעד חכירת הזכות..."
4 43. העוררת טוענת כי יש להכיר בניכוי ההוצאות גם מכוח הוראת סעיף 39(9) לחוק,
5 משום שזכויותיה במקרקעין היו "זכויות חכירה" ולצורך מכירתן נדרשה הסכמת
6 הכנסייה כ"בעלת הנכס".
7 העוררת מבקשת ליצור זיקה בין תשלום ההוצאות ובין הסכמת הכנסייה למכירת
8 זכויות החכירה בטענה שלולא שולמו ההוצאות, לא היה ניתן לקבל את אישור
9 הכנסייה לביצוע המכירה.
10 לפיכך טוענת העוררת כי יש לראות בתשלום ההוצאות כ"דמי הסכמה" המותרים
11 בניכוי לפי סעיף 39(9) לחוק.
12 44. אין בידי לקבל את הטענה, מכלל הטעמים המפורטים להלן, הן המשפטיים והן
13 העובדתיים.
14 45. סעיף 39(9) לחוק מתיר ניכוי הוצאה שהורתה בתשלום "דמי הסכמה" לבעל
15 המקרקעין בעד הסכמתו למכירת זכות החכירה במקרקעין בידי החוכר.
16 46. מקובל לומר כי עניינו של הסעיף ב"דמי הסכמה" המשולמים למינהל מקרקעי
17 ישראל (כיום – רשות מקרקעי ישראל) בעד הסכמתו למכירת זכות החכירה בידי
18 החוכר (לדיון בדמי הסכמה ששולמו למינהל, בהקשר ליחסיות הניכוי, ראו עניין
19 ע"א 7937/04 מנהל מס שבח ת"א 2 נ' דבורה אביב (25.9.2006)).
20 תשלום דמי הסכמה למינהל בעד הסכמתו לשעבוד או למכירת זכות החכירה מעוגן
21 מלכתחילה בחוזה החכירה שבינו לבין החוכר ושיעורו ואופן הטלתו מוסדרים
22 בהחלטות מועצת מקרקעי ישראל. מטרת דמי ההסכמה היא לשתף את בעלי
23 המקרקעין בעליית ערכם כאשר מוגשת בקשה להעברת הזכויות בנכס לא מהוון
24 (בג"צ 160/63 ישראל ארגמן נ' מינהל מקרקעי ישראל (29.10.1963)) (להרחבה
25 לעניין הבסיס המשפטי הכללי לחיוב בתשלום דמי הסכמה לרשות מקרקעי ישראל
26 במכירת החכירה ראו גם האסמכתאות המובאות אצל הדרי, בעמ' 390 ה"ש 254).
27 תימוכין מסוימים לכך שבסעיף 39(9) רישא לחוק כיוון המחוקק לדמי הסכמה
28 המשולמים לרשות מקרקעי ישראל, ניתן למצוא בלשון הסיפא לסעיף 39(9) לחוק
29 הבאה לרבות סוגי תשלומים נוספים, כדוגמת דמי היוון ודמי חכירה מהוונים,
30 המשולמים ספציפית "לרשות מקרקעי ישראל" (תוספת זו הוספה במסגרת תיקון
31 מס' 55 לחוק מיסוי מקרקעין).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

- 1 47. תימוכין נוספים לכך שעניינו של סעיף 39(9) לחוק בדמי הסכמה המשולמים לרשות
2 מקרקעי ישראל, ניתן למצוא גם בהתייחסותם של המלומדים להוראת הסעיף.
3 **הדרי** מציין כי "דמי הסכמה" משולמים בדרך כלל למינהל מקרקעי ישראל (בעמ'
4 390).
5 פרופ' נמדר מציין בספרו (אהרן נמדר **מס שבח מקרקעין** חלק שני (מהדורה שביעית)
6 (2012) בעמ' 391) כי רשות מקרקעי ישראל נוהגת לגבות דמי הסכמה במכירת
7 החכירה על ידי החוכר בעבור הסכמתו להעברת החכירה לחוכר אחר.
8 וראו גם עמדתם של אבי גורמן ושי אהרונוביץ' בספרם על **מיסוי מקרקעין** –
9 **פרשנות, הלכה ומעשה** כרך א' בעמ' 427 כי חוכרים, המבקשים לשעבד או להעביר
10 את זכויות החכירה שבידיהם, נדרשים לשלם דמי הסכמה לרשות מקרקעי ישראל.
11 לשיטתם, סעיף 39(9) לחוק עוסק בחלקו הראשון בתשלומים אלו וקובע כי הם
12 מותרים בניכוי.
13 48. העוררת, שעליה נטל ההוכחה במשפט, לא הביאה תימוכין לעמדתה לפיה סעיף
14 39(9) לחוק התכוון לאפשר ניכוי של דמי הסכמה ששולמו לבעלים, שאינו רשות
15 מקרקעי ישראל, בעד הסכמתו למכירת זכות החכירה.
16 49. אמת, עמדת העוררת כי סעיף 39(9) לחוק חל גם על דמי הסכמה המשולמים לבעלים
17 שאינו רשות מקרקעי ישראל, בעד הסכמתו למכירה, אינה משוללת יסוד (ראו סעיף
18 22 לחוק השכירות והשאלה, התשל"א-1971 וסעיף 3 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-
19 1969 לפיהם נדרשת הסכמת המשכיר להעברת זכות ההחזקה במושכר וממילא
20 רשאי המשכיר לדרוש תמורה בעד הסכמתו).
21 ברם, אינני נדרשת לקבוע כעת מסמרות בשאלה, האם המחוקק התכוון בסעיף 39(9)
22 לחוק להתיר בניכוי רק דמי הסכמה המשולמים לרשות מקרקעי ישראל. שכן, אף
23 אם ניתן עקרונית לכלול בגדר סעיף 39(9) לחוק דמי הסכמה ששולמו לבעלים שאינו
24 רשות מקרקעי ישראל, אין בכך לסייע לעוררת. ומדוע? משום שהעוררת לא הוכיחה
25 כי מתקיימים שאר המבחנים להכרה בהוצאות על פי הוראת הסעיף האמור, ובכלל
26 זה, העוררת לא הוכיחה שההוצאות שולמו "בעד" הסכמת הכנסייה למכירת
27 החכירה, כלומר שקיים קשר סיבתי ישיר וממשי בין תשלום ההוצאות להסכמת
28 הכנסייה למכירה, וזאת מכל אחד ואחד מהטעמים הבאים:
29 א. העוררת לא הוכיחה את טענתה, כי מכירת זכויות החכירה שלה בנכס הייתה
30 מותנית בהסכמת הכנסייה, כך שאי קבלת הסכמת הכנסייה הייתה מונעת את
31 ביצוע עסקת מכירת החכירה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

- 1 העוררת לא הפנתה להוראה בהסכם החכירה המחייבת אותה בקבלת הסכמת
2 הכנסייה למכירת החכירה או על כל מקור נורמטיבי אחר המבסס את טענתה
3 זו.
- 4 נציג העוררת אישר בחקירתו הנגדית באופן מפורש כי "לא היינו צריכים את
5 הסכמת הפטריארך למכירה" (עמ' 25 ש' 26-27).
- 6 ב. אפילו היינו מניחים לרגע כי העוררת הייתה מחויבת לקבל את הסכמת הכנסייה
7 למכירה, ולא היא, לא הוכח כי תנאי להסכמת הכנסייה למכירה היה תשלום
8 "דמי הסכמה" ומה היה שיעורם של אלו.
- 9 ג. העוררת לא הוכיחה כי קיים קשר סיבתי בין תשלום ההוצאות בגין חובות
10 הארנונה והיטלי הפיתוח לעירייה ובין הסכמת הכנסייה למכירת החכירה, אף
11 אם נניח כי נדרשה הסכמת הכנסייה בפועל. על הקשר הסיבתי ניתן היה ללמוד
12 מהוראות ההסכם בין הצדדים, מהשתלשלות האירועים העובדתית וכיו"ב,
13 אולם העוררת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח את הקשר בין תשלום
14 ההוצאה לעילת ותכלית ניכיה על פי סעיף 39(9) לחוק.
- 15 ד. ההוצאות שולמו לעיריית תל אביב בגין חובות העבר של ארנונה והיטלי תיעול
16 ופיתוח ולא שולמו לכנסייה כ"דמי הסכמה" בעד הסכמתה לעסקת המכר
17 וניסיון העוררת לקשור בין השניים הוא מלאכותי.
- 18 הניסיון לייחס לקשר העובדתי, שקיים לטענת העוררת, בין תשלום ההוצאות
19 להסכמת הכנסייה למכירה, מהות של קשר סיבתי-ענייני ההופך את תשלום
20 ההוצאות ל"דמי הסכמה", אינו ממין העניין וחוטא לאמת.
- 21 50. סיכומם של דברים, בכל הנוגע להוצאות, שלעוררת לא הייתה התחייבות חוזית
22 לשלמן, אין לקבל את טענתה כי שילמה את ההוצאות "בעד" הסכמת הכנסייה
23 למכירת זכויות החכירה שלה במקרקעין כדרישת סעיף 39(9) לחוק. לטענה זו לא
24 מצאתי כל בסיס, לא במישור המשפטי ולא במישור העובדתי, שכן לא הוכח הקשר
25 הסיבתי בין תשלום ההוצאה לקבלת הסכמת הכנסייה למכירת זכויות החכירה של
26 העוררת בנכס.
- 27 ד. טענת העוררת כי הייתה מחויבת חוזית בתשלום ההוצאות והשלכת הטענה
28 על מיסוי עסקת הרכישה ועל עיקרון רציפות מיסוי תקופות השבח
- 29 51. העוררת טוענת כי תשלום ההוצאות על ידה בגין חובות העבר של המחזיקים
30 הקודמים, לפני תקופת החזקתה בנכס, היה חלק מהתחייבויותיה החוזיות כלפי
31 רובע השעון והכנסייה, וזאת בהסתמך על מערכת ההסכמים שנחתמה בקשר
32 למקרקעין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

- 1 52. אין בידי לקבל את הטענה.
- 2 מחומר הראיות עולה כי העוררת לא הייתה מחויבת מבחינה חוזית בתשלום חובות
- 3 הארנונה של המחזיקים הקודמים בנכס.
- 4 53. אשר לתשלומי הארנונה מושא המחלוקת, נציג העוררת אישר בחקירתו הנגדית
- 5 כי לעוררת לא הייתה מחויבות חוזית לשלם את חובות הארנונה שרצו על הנכס
- 6 בגין התקופה שקדמה להחזקתה (עמ' 32 ש' 4-7).
- 7 אישור לכך ניתן למצוא בהוראות הסכם הרכישה (נספח 5 לתצהיר המשיב):
- 8 לפי סעיף 17.4 להסכם, על העוררת לשאת בכל תשלומי המיסים ותשלומי החובה
- 9 האחרים "החלים על המקרקעין בגין התקופה שלאחר מועד מסירת החזקה".
- 10 לפי סעיף 16.3 להסכם, רובע השעון (באמצעות כונס הנכסים) תישא ב"מיסים
- 11 ובתשלומי החובה האחרים החלים על המקרקעין בגין התקופה שעד מועד מסירת
- 12 החזקה".
- 13 הוזה אומר, בכל הנוגע לתשלומי חובות ארנונה, המתייחסים לתקופה שקדמה
- 14 להחזקתה של העוררת במקרקעין, לא הייתה לעוררת מחויבות חוזית בתשלום
- 15 (סעיפים 12-13 לתצהיר העוררת).
- 16 טענת העוררת כי היא רכשה את זכויות רובע השעון "AS IS" (סעיף 5.2 להסכם
- 17 הרכישה) ולכן היא נכנסת בנעליה לכל דבר ועניין, ובכלל זה גם לגבי תשלום חובות
- 18 העבר של הארנונה, לא תוכל לסייע לה שעה שהצדדים ייחדו לחובות העבר של
- 19 הארנונה סעיף ספציפי בהסכם (16.3) המשיית על רובע השעון, ולא על העוררת, את
- 20 חובות העבר של הארנונה בגין התקופה שקדמה להחזקת העוררת בנכס.
- 21 54. זאת ועוד, עמדתה המקורית של העוררת, בזמן אמת, במסגרת חליפת המכתבים
- 22 בינה לבין הכנסייה, הייתה כי על פי חוזה החכירה היא אינה מחויבת בתשלום
- 23 חובות העבר של הארנונה (סעיף 22 לסיכומי העוררת, נספחים 11-13 לתצהיר
- 24 העוררת). העוררת אינה יכולה להתנער מעמדתה זו, שהייתה בזמן אמת. למעשה,
- 25 העוררת מושתקת כיום מלטעון אחרת לעניין ניכוי ההוצאות.
- 26 הנה כי כן, העוררת החליטה משיקוליה שלה, יהיו אשר יהיו, לשלם את הוצאות
- 27 ארנונה ומיסים, שקדמו להחזקתה בנכס, וזאת מבלי שהייתה לה התחייבות חוזית
- 28 לעשות זאת. גם אם ביסוד החלטה זו עמדה הצדקה עסקית, אין בכך להכשיר את
- 29 ניכוי ההוצאות על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, לא לפי סעיף 39 רישא ולא לפי
- 30 סעיף 39(9) לחוק.
- 31 אציין כי גם אם מסקנתי הייתה כי העוררת הייתה מחויבת חוזית בתשלום חובות
- 32 הארנונה של המחזיקים הקודמים בנכס, לא היה בכך לשנות מהתוצאה כי היא אינה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

- 1 זכאית לנכות את ההוצאות מהשבח לפי סעיף 39 לחוק, כפי שיוסבר להלן (ראו הדיון
2 להלן בסעיף 57 ביחס להתחייבות החוזית לתשלום היטלי תיעול ופיתוח).
- 3 55. אשר להוצאות בגין היטלי תיעול ופיתוח, מחומר הראיות עולה כי העוררת הייתה
4 מחויבת בתשלום היטלי תיעול ופיתוח, אף בגין אלו שנצברו בגין התקופה שקדמה
5 לרכישת המקרקעין על ידה.
- 6 עם זאת, אציין כבר כעת, כי אין בכך להעלות או להוריד לעניין התרתן בניכוי של
7 הוצאות אלו מהשבח ואין בטיעון זה של העוררת כדי לסייע לה בערר, ואסביר.
- 8 56. אכן, יש יסוד לטענת העוררת כי הוראות הסכם החכירה (בין הכנסייה לבין רובע
9 השעון משנת 1998) תומכות בטענתה כי היא הייתה מחויבת בתשלום היטלי תיעול
10 ופיתוח בגין התקופה שקדמה להחזקתה במקרקעין.
- 11 לפי הוראות סעיפים 6.4-6.6 להסכם החכירה, כל תשלומי החובה לעירייה יחולו על
12 רובע השעון, תוך מתן פטור גורף מתשלום מיסים לכנסייה, אף אם מדובר בהיטלים
13 שיחולו לאחר חתימת ההסכם.
- 14 לפי הוראת סעיף 17.5 להסכם הרכישה (בין רובע השעון לעוררת משנת 2004), היטלי
15 פיתוח ותיעול "אשר הוטלו ו/או יוטלו על המקרקעין או בקשר אליהם" יחולו באופן
16 גורף על העוררת.
- 17 הנה כי כן, במסגרת התחייבויותיה החוזיות מול רובע השעון נטלה על עצמה
18 העוררת לשלם את היטלי הפיתוח גם בגין התקופה שקדמה לעסקת הרכישה
19 (אזכיר, כי לפי כתב ההתחייבות לתשלומי היטלי פיתוח, נספח 8 לתצהיר המשיב,
20 מדובר בהיטלים משנת 1986).
- 21 ערה אני לטענות המשיב (בסעיף 96 לסיכומיו, וראו עדות נציגת המשיב עמ' 49 ש'
22 4-11) כי הנספח להסכם החכירה (נספח 4 לתצהיר המשיב) הגדיר את התחייבותה
23 של רובע השעון (והעוררת שנכנסה בנעליה) רק לגבי מיסים החלים על הבנייה (וראו
24 תשובת העוררת לטענה זו בסעיף 28 לסיכומיה).
- 25 לדידי, אין מחלוקת צדדית זו צריכה הכרעה שכן לא יהיה בה לשנות מאומה. ומדוע?
26 משום שגם אם אקבל את טענת העוררת כי הייתה לה התחייבות חוזית לשלם את
27 היטלי התיעול והפיתוח, לא יהיה בכך לשנות מהתוצאה לפיה היא אינה זכאית
28 לניכוי תשלומים אלו מהשבח, ואסביר.
- 29 57. טענת העוררת כי הייתה לה התחייבות חוזית לשלם את היטלי התיעול מובילה
30 למסקנה כי היה עליה לדווח למשיב, במסגרת דיווחה על עסקת הרכישה (או אף
31 לאחר מכן, במסגרת סעיף 85 לחוק), על "שווי מכירה" גדול יותר הלוקח בחשבון,
32 לפי עיקרון צירוף כלל התמורות, את תשלום היטלי התיעול כחלק מהתמורה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

- 1 הישירה והעקיפה ששולמה על ידה בעסקה. אילו הייתה העוררת מדווחת כנדרש
2 ממנה על פי הדין, כי אז הייתה מחויבת במס רכישה גדול יותר וגם שומת מס השבח
3 של רובע השעון הייתה גדלה בהתאמה (בכפוף לשאלת ניכוי תשלום היטלי התיעול
4 כהוצאה מותרת במסגרת שומת מס השבח של רובע השעון בעסקת הרכישה, דבר
5 שלא הוכח).
- 6 או אז, העוררת הייתה זכאית ליהנות, במסגרת עסקת המכר, מהפחתת "שווי
7 רכישה", הכולל בחובו את תשלומי היטלי התיעול, כאשר הפחתה זו הייתה שקולה
8 מבחינת תוצאת המס להכרה בניכוי היטלי התיעול כהוצאה מותרת מהשבח.
9 ברם, העוררת לא דיווחה בשומתה העצמית במסגרת עסקת הרכישה על התחייבותה
10 החוזית לשאת בתשלומי היטלי התיעול ולכן לא חויבה במס רכישה בגין תמורה
11 נוספת זו; לא רק זאת, גם רובע השעון לא חויבה במס שבח בגין התמורה הנוספת
12 בדמות היטלי התיעול ולא הוכח כי תשלום ההיטלים היה ניתן בניכוי כהוצאה
13 מוכרת במסגרת שומת מס השבח שהוצאה לה. מעבר לכך, לא ניתן לתקן כיום את
14 שומות מס הרכישה ומס השבח שהוצאו בעסקת הרכישה, מטעמי התיישנות
15 מהותית של תקופת השומה, וממילא שומות אלו אינן עומדות לדיון בפני הוועדה.
16 נמצא אפוא שהיענות לבקשת העוררת תפגע שלא בצדק בקופת הציבורית ובעיקרון
17 רציפות מיסוי תקופת השבח (ראו סעיף 21(ב) לחוק).
- 18 58. על רקע זה, קשה לקבל את טענת העוררת כי אי התרת הוצאות היטלי התיעול יגרום
19 לה לחיסרון כיס. טענה זו אינה מתיישבת עם העובדה, שמחדלה של העוררת לדווח
20 על התחייבותה לשלם את חובות היטלי התיעול שרבעו על הנכס (כאמור בסעיף 17.5
21 לחוזה הרכישה) הוא שמנע את מיסויה במס רכישה בגין רכיב זה במסגרת מיסוי
22 עסקת הרכישה. בהתאמה, קשה לקבל את טענתה כי אי התרת ההוצאות יפגע
23 בעיקרון הטלת מס אמת, שעה שכתוצאה ממחדלה לא התחייב במס כלל התמורות
24 במסגרת שומת מס השבח של רובע השעון ובכללן מיסוי רכיב היטלי התיעול (אזכיר
25 כי רובע השעון הייתה בכינוס נכסים בעת ביצוע עסקת הרכישה).
- 26 59. לסיכום הדברים עד כה:
- 27 א. לעניין תשלום היטלי תיעול ופיתוח: טענת העוררת כי הייתה לה התחייבות
28 חוזית לשלם את היטלי התיעול והפיתוח שקדמו לתקופת החזקתה בנכס, וזאת
29 מכוח סעיף 17.5 להסכם הרכישה, מובילה אותנו למסקנה כי תשלום זה היה
30 אמור להיות מדווח על ידה בעסקת הרכישה ולהיכלל בתוך "שווי המכירה" לפי
31 עיקרון צירוף כלל התמורות כאשר על בסיס זה היה נקבע "שווי הרכישה"
32 בעסקת המכר באופן המגלם בתוכו הוצאות אלו (סעיף 21(ב) לחוק).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

- 1 לו הייתה העוררת עושה כן, הייתה המחלוקת בעניין ניכוי הוצאות היטלי
2 התיעול באה על פתרונה על דרך של הכרה בהן כחלק מ"שווי הרכישה" של
3 העוררת בעסקת המכר (להבדיל מהתייחסות אליהן במישור ניכוי הוצאות וראו
4 סעיף 39 רישא המוציא מכלל ההוצאות המותרות בניכוי הוצאות "הכלולות
5 בשווי הרכישה").
- 6 אלא שהעוררת לא עשתה זאת, וטענתה כי הייתה מחויבת מבחינה חוזית
7 בתשלום היטלי התיעול לא קיבלה ביטוי בשומה העצמית שהגישה במסגרת
8 עסקת הרכישה וממילא לא שולם על ידה מס הרכישה המתחייב. לא רק זאת,
9 אלא שמחדל זה גרר את אי הכללת תשלום היטלי התיעול כחלק משווי המכירה
10 בשומת מס השבח שהוצאה לרובע השעון (שהייתה אז בכינוס נכסים) באופן
11 שהיה מחייב את הגדלת מס השבח החל בעסקת הרכישה (בכפוף להוכחת טיבם
12 ההוני של היטלי התיעול, כהוצאה המותרת בניכוי בשומת מס השבח של רובע
13 השעון, דבר שלא הוכח).
- 14 לו הייתה העוררת עושה כן, תשלומי ההיטל היו מקוזזים בשומת מס השבח
15 מושא הערר על דרך של גילומם ב"שווי רכישה". משכשלה לעשות כן, אין לה
16 אלא להלין על עצמה. וודאי שאין מקום לטענתה כי אי ההכרה בתשלומי
17 ההיטלים יגרום לה לחיסרון כיס כאשר הימנעותה מלדווח, בזמן אמת, על
18 התחייבותה החוזית בתשלום היטלי התיעול היא שגרמה לאי חיובה במס
19 רכישה בגין רכיב זה (ובאופן עקיף גם לאי חיובה של רובע השעון במס שבח,
20 בהתאמה, באופן הפוגע בעיקרון רציפות מיסוי תקופות השבח).
- 21 **ב. לעניין תשלום חובות העבר בגין ארנונה ומים:** כפי שהוסבר לעיל, הגעתי
22 למסקנה כי העוררת לא הייתה מחויבת מבחינה חוזית לשלם את חובות העבר
23 של ארנונה ומים שרצו על הנכס בגין התקופות שקדמו להחזקתה במקרקעין.
24 בחירתה של העוררת לשלם הוצאות אלו, מבלי לברר את הדברים ומבלי לבחון,
25 בזמן אמת, את ההצדקה לדרישתן ואת הבסיס לכך, רובצת לפתחה. כפי
26 שהוסבר לעיל, אין לקבל את טענת העוררת כי הוצאות אלו ניתנות בניכוי לפי
27 סעיף 39 רישא או סעיף 39(9) לחוק.
- 28 **ה. טענת העוררת כי יש להימנע מהתוצאה של אי ניכוי בכלל**
29 **60. העוררת טוענת כי אין להתיר מצב בו לא יותרו לה הוצאות בכלל, לא בשומת מס**
30 **הכנסה ולא בשומת מס שבח.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

1 לטענת העוררת, סעיף 39 רישא לחוק מאפשר ניכוי הוצאות במס שבח אם "אינן
2 מותרות בניכוי לפי הפקודה" ולכן אין להשלים עם תוצאה של אי התרת ההוצאות
3 שהוכח כי עמדה בהן בפועל.
4 61. האופן שבו מבינה העוררת את המונח "ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה" לפי סעיף
5 39 רישא, הוא שגוי.
6 מטרת המונח היא למנוע כפל ניכוי הוצאה, דהיינו, למנוע מצב שבו הוצאה שהותרה
7 בניכוי לפי הפקודה, וגם ניתנת בניכוי במס שבח, תותר בניכוי בשנית במישור מיסוי
8 מקרקעין, באופן הגורם לתוצאה של כפל הוצאה.
9 אולם, אין משמעות המונח כי כל הוצאה, תהא אשר תהא, אשר לא הותרה בניכוי
10 במס הכנסה, תותר באופן אוטומטי בניכוי בשומת מס שבח, גם אם טיבה הוא כשל
11 הוצאה פירותית שוטפת (עניין פרוצ'נסקי פס' 36 ו-39).
12 אמור מעתה, הוצאה שלא הותרה בניכוי במס הכנסה תותר בניכוי מהשבח (לדוגמא,
13 הוצאת מס רכוש והוצאת פחת) רק אם היא עומדת במבחני ניכוי ההוצאות לפי סעיף
14 39 לחוק מיסוי מקרקעין ובראש ובראשונה בתלות בטיבה ההוגי של ההוצאה (ראו,
15 ע"א 8138/06 סלון מרכזי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (11.2.2008); ע"א 5883/18
16 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV (2.12.2019) (להלן – עניין PIV)).
17 62. התייחסות העוררת בסיכומיה להלכה שנקבעה בעניין PIV אינה רלוונטית.
18 באותו עניין נקבע כי, נישום שדיווח כדין על הכנסותיו לפקיד השומה ושילם את
19 המס המתחייב, ושיעמוד בנטל להוכיח כי לא ניכה את מלוא הסכומים הניתנים
20 לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת במס הכנסה, זכאי לכך שסכומי הפחת שלא נוכו
21 כאמור יותרו לו בניכוי מהשבח על דרך של אי הפחתתם משווי הרכישה.
22 אולם במה דברים אמורים? בסוג של הוצאה שניתן לנכות אותה הן במישור מס
23 הכנסה והן במישור מס שבח, כדוגמת הוצאת הפחת.
24 הוצאת פחת היא דוגמא להוצאה העומדת בתנאי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין
25 וככל שיצליח הנישום להוכיח כי היא לא נוכתה מהכנסתו החייבת במס הכנסה, היא
26 תותר לו בניכוי מהשבח.
27 שונים הם פני הדברים כאשר מדובר בהוצאת "ארנונה" שהיא הוצאה שוטפת ולכן
28 אינה נכנסת בד' אמותיו של סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין.
29 לאור זאת, אין לאפשר את ניכוייה של הוצאת ארנונה בשומת מס השבח רק בשל
30 העובדה שהיא לא הותרה בניכוי במס הכנסה (למשל, מטעמי התיישנות השומה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

- 1 1. אין להתיר בניכוי את היטלי התיעול
- 2 63. דיון זה נעשה למעלה מן הצורך, שכן לאור מחויבותה החוזית של העוררת לשלם את
- 3 היטלי התיעול במסגרת הסכם הרכישה, מיקומם הנכון של היטלים אלו הוא
- 4 במישור "שווי הרכישה" ולא במישור "ניכוי הוצאות" לפי סעיף 39 לחוק (ראו הדיון
- 5 לעיל).
- 6 לפי מסקנתי לעיל, העוררת נטלה על עצמה במסגרת הסכם הרכישה לשאת בתשלום
- 7 היטלי התיעול תחת הכנסייה ו/או רובע השעון, ולכן שומה היה עליה להכליל הוצאה
- 8 זו בדיווחה למשיב כחלק מ"שווי המכירה" בעסקת הרכישה, בהסתמך על עיקרון
- 9 צירוף כלל התמורות, ולשלם את מס הרכישה המתחייב מכך. במקביל, הוצאה זו
- 10 הייתה מגדילה את השבח ואת מס השבח החל על רובע השעון, אלא אם היה מוכח
- 11 כי הוצאה זו מותרת בניכוי על פי טיבה.
- 12 העוררת לא דיווחה על תשלומי ההיטל, למרות שלטענתה היא הייתה מחויבת בהם
- 13 לפי הוראות הסכם הרכישה (סעיף 17.5), ולכן אין לשעות לטענתה כיום כי נגרם לה
- 14 חיסרון כיס בשל אי ההכרה בהוצאה.
- 15 64. רק על מנת להפיס את דעתה של העוררת אציין, כי אף אם היטלי התיעול היו נבחנים
- 16 במישור ניכוי הוצאות, נראה כי לא היה בכך לסייע לה, בנסיבות העניין.
- 17 לא ניתן לקבל את טענת העוררת כי היטלי התיעול מהווים "השקעה הונית
- 18 מובהקת" שכן הם מוטלים כתוצאה "מהקמת תשתית הימנה נהנה הנכס" (סעיף
- 19 61 לסיכומי העוררת). העוררת לא עמדה בנטל ההוכחה המוטל עליה להוכיח בגין
- 20 מה הוטלו היטלים אלו ומה היו טיבם ומאפייניהם. להווי ידוע, כי לא כותרת
- 21 התשלום קובעת את מהותו אלא מאפייניו הממשיים והיה על העוררת לבסס את
- 22 מאפייני הוצאה בראיות של ממש על מנת לברר את טיבה, האם הונית הוא או
- 23 פירותי.
- 24 נציג העוררת אישר בחקירתו הנגדית כי לא בדק בגין מה הוטל ההיטל: "ש: אתה
- 25 יודע בגין מה הם הוטלו מה זה בדיוק אומר עבודות תיעול? ת: כתוב עבודות תיעול
- 26 שנעשו בשנים האלה, לא בדקתי אותם" (עמ' 18 ש' 22-23).
- 27 מחומר הראיות עולה כי נציגי העוררת ערכו בירורים במחלקת היטלי פיתוח
- 28 בעירייה על אודות ההיטלים (סעיף 2 לכתב ההתחייבות בעניין היטלי התיעול (נספח
- 29 8 לתצהיר המשיב) וסעיף 5 למכתב ב"כ העוררת מתאריך 26.1.2016 (נספח 12
- 30 לתצהיר העוררת)).
- 31 גם נציג העוררת העיד בחקירתו הנגדית כי נעשו בירורים בעירייה בעניין ההיטלים
- 32 על ידי "אנשים של קיסריה" (עמ' 19 ש' 22).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

1 ברם, העוררת לא הביאה לעדות אנשים אלו, אף לא את נציגי העירייה, על מנת
2 לשפוך אור על מהות תשלומי ההיטלים. במצב דברים זה הותירה אותנו העוררת
3 בחשיכה, מבלי לתת בידינו את הכלים לברר את מאפייניהם הממשיים של היטלי
4 התיעול ששולמו על ידה והאם הם עונים על תנאי ניכוי הוצאות לפי סעיף 39 לחוק
5 (הוצאה הונית להבדיל מהוצאה פירותית). לאור זאת, אף אם היה מקום לבחון את
6 ניכוי תשלומי היטלי התיעול במישור "ניכוי הוצאות" ולא במישור "שווי רכישה",
7 ולא היא, ספק אם העוררת הייתה זכאית לנכות את תשלומי היטלי התיעול כהוצאה
8 מותרת מהשבח.

סוף דבר

9
10 מכל הטעמים המפורטים לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות על כלל טענותיו.
11 שעה שאני באה לפסוק את הוצאות המשפט, שומה עליי להביא בחשבון את מידת ההצדקה
12 שבנקיטת ההליך בו בחרה העוררת לנקוט.
13 בהליך זה נמצא בסופו של דבר כי הוא הוגש ללא כל בסיס עובדתי או משפטי, כמפורט לעיל.
14 הדברים הזדקרו כבר במהלך ניהול הדיונים תוך שהסבתי את תשומת ליבה של העוררת, לא
15 אחת, למשוכות הקשות הניצבות בפניה .
16 בכל זאת, ולמרות דבריי הברורים, מצאה העוררת לנכון למצות את ההליך עד תום.
17 להתנהלות זו יש לתת ביטוי בפסיקת ההוצאות ועל רקע זה אני מעמידה את סכום ההוצאות
18 המשפטיות בו תחויב העוררת על סך של 40,000 ש"ח.
19 סכום זה ישולם תוך 30 ימים מהיום אחרת יישא הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום.
20 המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.
21 ניתן לפרסם את פסק הדין.
22

עו"ד אהובה סימון, חברת הוועדה.

23 אני מצטרפת לחוות הדעת של יו"ר הוועדה ומסכימה לתוצאת פסק הדין.
24
25

עו"ד יורם אלקיס, חבר הוועדה.

26 אני מצטרף להחלטת כב' יו"ר הוועדה.
27
28

29 לפיכך, הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי.
30
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 יוני 2020

ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מס שבח תל אביב 1

1
2
3
4
5

ניתן היום, כ"ט סיוון תש"פ, 21 יוני 2020, בהעדר הצדדים.

א.ס.י.א. (1)

יורם אלקיס, עו"ד
חבר הוועדה

אהובה סימון, עו"ד
חברת הוועדה

ירדנה סרוסי, שופטת
יו"ר הוועדה

6

