



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-05-57111 BV נ' מנהל מס שבח חדרה

בפני חברי ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין:

השופט רון סוקול, סגן נשיא  
עו"ד חיים שטרן- נציג ציבור  
עו"ד נתן מולכו, נציג ציבור

### העוררת

PIV BV  
ע"י ב"כ עוה"ד רינת שפרוט

### נגד

המשיב  
מנהל מיסוי מקרקעין חדרה  
ע"י ב"כ עוה"ד דנה גורדון-ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

#### השופט רון סוקול, יו"ר הוועדה

1. העוררת, חברה זרה הרשומה בהולנד, הייתה הבעלים של דירת מגורים המצויה בישוב קיסריה. ביום 26.02.2015 נמכרה הדירה למר אקרמן. העוררת הגישה הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין וביקשה לחשב את השבח החייב במס בהתאם לתמורה המוסכמת. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררת וקבע את שווי הדירה על פי שווי בשוק החופשי. המשיב גם התערב בהערכת שווי הרכישה של הדירה ובעניינים נוספים. לאור אלו הוצאה לעוררת שומת מס שבח על פי מיטב השפיטה. ההשגה שהגישה העוררת נדחתה ועל כן הוגש הערר המונח כעת להכרעה.

המחלוקת בין הצדדים משתרעת על שלושה עניינים; שווי המכירה של הדירה; שווי הרכישה וניכוי פחת.

נציין כי הדיונים בתיק זה נשמעו בפני ועדת הערר שבה היו חברים נציגי הציבור, עו"ד ד' מרגליות ועו"ד ד' שמואלביץ. לאחר שמיונים של אלו פקע ולא ניתן היה להשלים את פסק הדין בהרכב המקורי, הסכימו הצדדים כי פסק הדין יינתן על ידי הרכב הוועדה הנוכחי, ללא צורך שמיעה חוזרת של העדויות.

#### רקע

2. שכונה מס' 3 בקיסריה הוקמה על מנת לשמש למגורי נופש ופעילות תיירותית. בשכונה נבנו בניינים שונים ובהם דירות קטנות בבתים דו-משפחתיים. כך גם נבנתה הדירה מושא הערר, המצויה ברחוב דולב 7 (גוש 10620 חלקה 406) (להלן: הדירה). הדירה נבנתה על ידי חברת אשל הירדן יזום ובניין בע"מ ובנייתה הסתיימה עם מתן טופס אכלוס (טופס 4) ביום 12.01.1999.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבח חדרה

3. ביום 23.06.1997 נרכשה הדירה על ידי העוררת, חברה זרה הרשומה בהולנד. החל ממועד קבלת החזקה בדירה היא הושכרה למר אריה אקרמן.

4. ביום 26.2.2015 נערך ונחתם הסכם בין העוררת לבין אייל אקרמן, בנו של השוכר, אריה אקרמן, ולפיו נמכרה הדירה לרוכש תמורת סך של 800,000 ₪ (נספח א' לערר). יוער כי הזכויות בדירה טרם נרשמו בלשכת רישום המקרקעין על שם הרוכשים, והן רשומות עדיין במרשם פנימי אצל חברת אשל הירדן יזום ובנין בע"מ (אישור הזכויות צורף כנספח להסכם). בשם העוררת חתמה על ההסכם הגב' דינה הראל, מיופת כוח של העוררת.

5. העוררת הגישה הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין כמתחייב על פי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (נספח ב' לערר). בהצהרה צוין כי התמורה בסך של 800,000 ₪ כוללת גם 10,132 ₪ תשלום היטל השבחה שהקונה קיבל על עצמו לשלם בשם העוררת. על פי השומה העצמית שערכה העוררת, לא חל עליה תשלום מס שבח כלשהו.

6. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררת וקבע את שווי הזכות הנמכרת בסך של 1,524,000 ₪. המשיב קבע כי שווי הרכישה של הדירה הוא 456,239 ₪ (נכון ליום 23.06.1997). כן קבע כי יש להפחית משווי הרכישה את הפחת אותו רשאת הייתה העוררת לנכות מהכנסותיה מהשכרת הדירה בסך של 203,178 ₪.

בהתאם, ולאחר ניכוי הוצאת השבחה ושכר טרחת עורכי דין, חישב המשיב את המס המתחייב וקבע כי על העוררת לשלם מס שבח בסך של 293,177 ₪ (קרן) (נספח ג' לערר).

7. העוררת הגישה השגה על שומת המס. זו נדונה על ידי המשיב ונדחתה בהחלטה מיום 19.04.2016 (נספח ו' לערר). בהחלטה בהשגה מפרט המשיב את עסקאות ההשוואה עליהן ביסס את שווי המכירה, וקבע כי שווי זה הוא 1,524,000 ₪. עוד קבע (בשומה שהוציא לפי מיטב השפיטה ביום 02.11.2015), כי מועד הרכישה הוא 23.06.1997 ושווי הרכישה הוא 456,234 ₪ בהתאם לסכום שנקבע בעסקת המכירה על ידי אשל הירדן יזום ובנין בע"מ לעוררת.

המשיב הכיר בהוצאות שונות ושב והוסיף כי יש לנכות משווי הרכישה את הפחת אותו ניתן היה לנכות. לפיכך, ואף שהעותרת לא דיווחה על הכנסותיה מהשכרת הדירה, קבע המשיב כי יש לנכות פחת בשיעור של 4% לשנה מיום קבלת החזקה בדירה (23.06.1998). הפחת חושב משווי הדירה בנטרול שווי הקרקע, והועמד על סך של 203,178 ₪. על החלטה זו של המשיב בהשגה הוגש הערר שבפנינו.

### הערר

8. כפי שעולה מתיאור הרקע, הצדדים חלוקים בשלוש שאלות; שווי המכירה, שווי ומועד הרכישה, וניכוי הפחת אותו הייתה העוררת יכולה לנכות מהכנסותיה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבח חדרה

9. בעניין שווי המכירה חלוקים הצדדים בשאלה האם יש לקבוע את שווי המכירה על פי התמורה המוסכמת - 800,000 ₪, או לפי שווי השוק של הדירה. העוררת סבורה כי הואיל ובין העוררת לרוכש, מר אייל קרמן, לא שררו יחסים מיוחדים והואיל ופעלו בתום לב, יש לסטות משווי השוק ולאמץ את התמורה המוסכמת.
10. המשיב סבור לעומתה כי יש לקבוע את שווי המכירה לפי שווי שוק. עוד טוען המשיב כי בין העוררת לרוכש שררו יחסים מיוחדים וכי העוררת מסתירה את העובדות הכלכליות בנוגע לקשרים שבינה לבין הרוכש.
- הצדדים חלוקים גם בשאלה מה היה שווי השוק של הדירה במועד העסקה. כל אחד מהצדדים הציג גם חוות דעת לעניין שווי השוק. בחוות דעתה של השמאית מטעם העוררת נקבע כי שווי השוק של הדירה הוא 1,050,000 ₪ ואילו על פי חוות דעתו של שמאי המשיב נקבע כי שווי השוק הוא 1,300,000 ₪.
11. בעניין שווי ומועד הרכישה חלוקים הצדדים בשאלה האם יש לכלול בשווי הרכישה את סכום מס הערך המוסף ששולם על ידי העוררת ברכישה, אם לאו. המשיב טוען כי יש לאמץ את השווי כפי שנקבע בחישוב מס השבח שחל על מי שמכרה את הדירה לעוררת - אשל הירדן ייזום ובניין בע"מ. שווי זה חושב על פי סכום התמורה בניכוי מס הערך המוסף שנכלל בה.
- המשיב מבחיר כי ככל שיוכח שהעוררת לא פעלה כ"עוסק" כמובנו על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, ולא ניכתה את מס התשומות ששילמה, יחושב שווי הרכישה בהתאם לשווי הכולל את מס הערך המוסף.
12. בעניין ניכוי הפחת, טוענת העוררת כי לא הגישה דיווח על הכנסותיה מהשכרת הדירה ולא ניכתה את הפחת כהוצאה מהכנסתה החייבת. על כן, אין מקום לטענתה לנכות את הפחת משווי הרכישה. לעומתה טוען המשיב כי על פי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין יש לנכות משווי הרכישה את המס שהייתה העוררת רשאית לנכות. לעמדתו, גם אם העוררת הפרה את חובתה לדווח על הכנסותיה מהשכרה ולשלם את המס המתחייב, אין לתת לה ליהנות ממחדלה זה ועל כן יש לנכות את הפחת שיכלה לנכות.
13. נעיר כי במסגרת הדיונים בתיק הגישה העוררת את חוות דעתה של השמאית דליה אביב (אביזמיל). פרט לחוות הדעת לא טרחה העוררת להציג ראיות נוספות ואיש ממנהלי ובעלי התפקידים בעוררת לא התייצב לדיון. לכך עשויה להיות משמעות בקביעת העובדות הרלבנטיות להליך.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבח חדרה

14. עוד נעיר, כי בשים לב לחוות דעתו של מר בוחניק, השמאי מטעם המשיב, ולפיה שווי השוק של הדירה הוא רק 1,300,000 ₪, ברי ששווי המכירה שלפיו חושבה השומה - 1,524,000 ₪ - אינו יכול לעמוד, ויש לתקן את השומה בהתאם. גם המשיב מבקש בסיכומי הטענות להעמיד את שווי המכירה על סך של 1,300,000 ₪ (ראו סעיף 10 לסיכומי הטענות).

עוד נציין כי המשיב הסכים כי המועד שבו הייתה הדירה ראויה למגורים הוא 12.01.1999 ועל כן חישוב הפחת ייעשה, ככל שיקבע שיש מקום לחישוב הפחת, רק ממועד זה ואילך ולא ממועד מסירת החזקה בדירה (סעיף 31 לסיכומים).

### דיון והכרעה

15. כפי שיפורט להלן הגעתי למסקנה כי יש לקבל את הערר באופן חלקי בלבד. מצאתי כי בקביעת שווי המכירה יש לאמץ את עמדת המשיב ולפיה השווי ייקבע לפי שווי שוק ולא על פי התמורה המוסכמת. כן מצאתי כי יש לאמץ את הערכת שווי השוק כפי שפורטה בחוות דעתה של השמאית אביב. עוד מצאתי לנכון לקבוע כי שווי הרכישה יחושב לפי סכום הרכישה הכולל, ללא הפחתת מס הערך המוסף וכי אין מקום לנכות את הפחת משווי הרכישה. נדון בדברים לפי סדרם.

### שווי מכירה

16. מס שבח מחושב על פי חוק מיסוי מקרקעין בהתאם לשווי הזכות הנמכרת. סעיף 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין מורה, כי "השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה [...]" מס הרכישה המוטל על פי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין מחושב אף הוא בדרך כלל על פי שווי המכירה, שכן נאמר "מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין [...]".

בסעיף 17(א) לחוק מוגדר המושג "שווי המכירה" כ"שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין [...]". הואיל והחוק קובע שהמס יוטל על פי שווי הזכות, עלינו לפנות להגדרת שווייה של זכות במקרקעין. זו מוגדרת בסעיף 1 לחוק הקובע:

"שווי" של זכות פלונית - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -  
 (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;  
 (2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה.

מסעיף 1 הנ"ל לומדים אנו כי העיקרון שנקבע על יד המחוקק הינו קביעת השווי על פי מבחן אובייקטיבי המתעלם מהתמורה המוסכמת ומרצון הצדדים (ראו ד"נ 22/71 דנקנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, פ"ד כח(1) 105 (1973)).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבח חדרה

מס השבח אינו מוטל על רווח ההון שנצבר למוכר בפועל, אלא על עליית הערך האובייקטיבית. זהו הכלל הקבוע ברישא לסעיף. חריג לכלל זה מצוי בסיפא לסעיף, ולפיו ניתן לסטות מהמבחן האובייקטיבי ולאמץ את התמורה החוזית המוסכמת רק בהתקיימם של התנאים הקבועים; תום לב, והעדרם של יחסים מיוחדים (ראו ע"א 664/80 מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז נ' ברכת חביב בע"מ, פ"ד לז(3) 449 (1983); ע"א 4005/03 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות בע"מ (05.06.2005); יי הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' 408 (מהדורה שלישית, 2012)).

17. הואיל והכלל הינו קביעת שווי לפי מבחן אובייקטיבי והחריג הנו השווי המוסכם, נקבע בפסיקה כי הנטל להחלת החריג מוטל על כתפי הטוען לכך, בין אם מדובר במוכר, ברוכש ובין אם מדובר במנהל מיסוי מקרקעין (ע"א 3433/00 ליטנפלד נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נו(5) 241, 244 (2002); ע"א 218/78 ליננברג נ' מנהל מס שבח, תל-אביב, פ"ד לג (2) 426, 423 (1979); יי הדרי הנ"ל בעמ' 417).

18. קביעת שווי שוק כברירת המחדל להערכת שווי הזכות נועדה לכמה תכליות; ראשית, הטלת המס על הרווח האמיתי שנוצר למוכר, גם אם המוכר מסיבותיו שלו החליט לוותר על חלק מרווח זה. ההנחה הנה כי אם התמורה החוזית נופלת מערך השוק, נהנה המוכר מעליית ערך הקרקע בדרכים אחרות; שנית, חישוב השווי לפי ערך שוק מונע התחמקות ממס, רישומים כוזבים של התמורה וכדומה. לבעלי דין היודעים כי השווי יקבע לפי מחיר השוק ולא לפי המחיר המוסכם, אין תמריץ לקבוע מחיר שאינו משקף את התמורה האמיתית בהסכם, או לכל הפחות ישנו תמריץ מופחת; שלישית, קביעת שווי הזכות לפי שוק מבטיחה הטלת החיובים על מי שיהנה מעליית הערך ומונעת הסטת החיובים מהמוכר. כך ברי, כי אם השווי המוסכם נמוך משווי השוק, הרי שאימוצו של שווי זה משמעו כי ביום בו יבקש הקונה בעסקה למכור את זכויותיו, הוא יאלץ לשלם מס על רווח ההון שנצבר עוד טרם רכש את הזכויות. בדרך זו לא רק שהחיוב מוטל על מי שרכש נכס לאחר שעלה ערכו ונאלץ לשלם מס שבח על עליית ערך קודמת, אלא יש גם דחיית תשלום המס על עליית הערך עד לביצוע העסקה המאוחרת על ידי הקונה (בעניין זה יש לציין כי ההנחה היא שבעת המכירה מימש המוכר את כל עליית הערך, גם אם התמורה שהוסכמה אינה מבטאת את מלוא המימוש).

19. החריג לכלל חל רק אם הוכח כי התמורה המוסכמת נקבעה בתום לב ואינה מושפעת מיחסים מיוחדים. הטעם לכך הינו כי מקום שבו התמורה נקבעה בתום לב, ללא יחסים מיוחדים, הרי שהיא משקפת את מלוא עליית הערך עבור המוכר. לעומת זאת כאשר התמורה הושפעה מיחסים מיוחדים ההנחה הייתה כי טובת ההנאה מעליית הערך מצאה ביטוייה במסגרת היחסים המיוחדים ולא בתמורה המוסכמת (בהקשר זה צריך לזכור כי התמורה המוסכמת כוללת את כל טובות ההנאה שניתנו למוכר ולא רק את המחיר החוזי. זהו עיקרון צירוף כלל התמורות (ראו: ע"א 3534/07 פרידמן חכשוורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (26.01.2010); ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב (31.05.2015); יי הדרי הנ"ל עמ' 413, השי' 19



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבח חדרה

והאסמכתאות שם)). קביעת שווי מכירה שלא על פי המוסכם, גם כשהתמורה המוסכמת נקבעה בתום לב ולא הושפעה מיחסים מיוחדים, חותרת תחת העיקרון ולפיו מס רווח הון יוטל רק על רווח ממומש (ראו א' נמדר, מס שבח מקרקעין כרך ב - חישוב המס ותשלומו 67 (מהדורה שביעית, 2012); ע"א 6126/98 חברת חלקה 015 בגוש 6043 בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, חולון, פ"ד נה(4) 778, 769 (2001)).

20. עוד יצוין כי מקום שבו מחיר המכירה מושפע מתכונות מיוחדות של הנכס, מנסיבות מיוחדות של מועד העסקה וללא קשר ליחסים שבין הצדדים לעסקה, לא יראו במחיר כמושפע מהיחסים המיוחדים שבין הצדדים. במצבים אלו המחיר מושפע מנסיבות חיצוניות ליחסי הצדדים להסכם. כך למשל נפסק בע"א 141/83 ראוך נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, פ"ד מא(1) 821 (1987), כי מקום שבו נרכשו הזכויות על ידי מי שהחזיק במקרקעין וטען ל"התיישנות רוכשת", יש לראות במחיר המוסכם כנובע ממצב הנכס ולא מהיחסים המיוחדים שבין הצדדים (ראו גם ע"א 4005/03 לעיל, פסקה 11).

21. העוררת טוענת לתחולת החריג, דהיינו לקביעת שווי הזכות הנמכרת על פי התמורה המוסכמת. נטל ההוכחה מוטל על שכמי העוררת. למרות זאת לא טרחה העוררת להביא ראיות כלשהן מטעמה. איש ממנהלי או בעלי העוררת לא התייצב לעדות. גם הרוכש לא זומן לעדות. אין בפנינו שום ראיה על טיב היחסים שבין העוררת לרוכש וכל שידוע הוא כי הרוכש הוא בנו של מי ששכר את הדירה מהעוררת במשך שנים רבות. אין לנו אפילו מידע על זהות בעלי המניות בעוררת, האם יש בינם לבין הרוכש קשר כלשהו וכדומה. אין גם ראיות מפורטות למעט אמירות של השמאית) על מצב הנכס במועד המכירה ולא הובאו ראיות ונתונים כלשהם על מצבו והשפעת המצב על מחיר העסקה.

בהעדר עדויות לא ניתן לברר מדוע נקבעה התמורה כפי שנקבעה, האם הצדדים הסכימו על תמורות נוספות, האם היו נסיבות מיוחדות למכירה, האם מצבה הכלכלי של העוררת חייב את המכירה במועד העסקה וכדומה.

22. ודוקו, גם לגישת העוררת, ובהתאם לחוות דעתה של השמאית דליה אביב, שווי השוק של הדירה עולה על התמורה המוסכמת (להערכתה שווי השוק היה 1,050,000 ₪).

בנסיבות אלה, יש לקבוע את שווי הזכות הנמכרת בהתאם לשווי השוק של הדירה, ולא על פי התמורה המוסכמת.

### מהו שווי השוק של הדירה?

23. כל אחד מבעלי הדין הציג לעיונו חוות דעת של שמאי מטעמו ושני השמאים אף נחקרו בבית המשפט. שני השמאים העריכו את שווי הדירה לפי השיטה ההשוואתית, דהיינו תוך השוואה לעסקאות מקרקעין אחרות. השיטה ההשוואתית מקובלת בפסיקה כשיטה המועדפת להערכת שוויים



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבת חדרה

של מקרקעין (ראו ע"א 161/79 שר האוצר נ' זילברשטיין, פ"ד לד(3) 225 (1980); ע"א 323/85 מדינת ישראל נ' מזרחי, פ"ד לט(4) 185 (1985); ע"א 738/10 דבאח נ' מדינת ישראל (17.11.2013); ע"א 6132/12 ח'ג'אזי נ' מדינת ישראל (07.01.2014)). במסגרת שיטה זו מוערך שווי המקרקעין מתוך השוואה למחירים שנקבעו בעסקאות אחרות באותו פרק זמן ובנתונים דומים לנתוני המקרקעין מושא השומה (ראו ע"א 336/59 בידרמן נ' שר התחבורה, פ"ד טו 1681, 1694-1691 (1961); ע"א 123/79 מדינת ישראל נ' קמינר, פ"ד לד(1) 626, 617 (1979); ע"א 3159/09 חברת רכבת ישראל בע"מ נ' סבח בית עדה (28.04.2013); ע"א 782/88 מסד חברה הדדית להלוואות וחסכונות בע"מ נ' הסוכנות היהודית לארץ ישראל, פ"ד מה(5) 639, 625 (1991)).

24. מחוות הדעת של שני השמאים מתברר כי לא נמצאו עסקאות השוואה מספיקות של נכסים בעלי מאפיינים זהים או דומים לדירה. על כן ביצע כל אחד מהשמאים התאמות, על פי שיקול דעתו.

השמאית אביב הפנתה לעסקה בדירה דומה המצויה באותו מתחם אך הדגישה כי אותה דירה מצויה בקומת הקרקע וכי הוצמדה לה גינה בשטח של 130 מ"ר. ההתאמה בין שווי דירת ההשוואה לדירה מושא הדיון, המצויה בקומה שנייה עם מרפסת קטנה בלבד, הצדיקה להערכתה הפחתה, ועל כן קבעה את השווי המותאם ל-1,120,000 ₪. השמאית גם בחנה עסקאות ב מתחם נאות גולף המצוי בקרבת מקום וכולל דירות קטנות כדוגמת הדירה. בעסקאות אלו הוערך שווי מ"ר לדירות שאינן בקומת קרקע בכ-14,000 ₪, והדירה הוערכה לפי פרמטר זה בשווי של 970,000 ₪.

שקלול כל הנתונים הביא אותה למסקנה כי שווי הדירה הוא 1,050,000 ₪.

25. גם השמאי בוחניק בחן עסקאות השוואה וערך התאמות. השמאי בוחניק מצא כי שווי מ"ר בעסקאות השוואה באזור הוא כ-20,000 ₪ ועל-כך שווי הדירה הוערך על ידו ב-1,300,000 ₪. השמאי בוחניק הדגיש כי על פי תכנית מתאר חדשה המצויה בהליכים מתקדמים, תתאפשר בנייה של דירה נוספת על גג הדירה נשוא הערר וכן הרחבת הבנייה הקיימת בכ-30%. תכנית זו תביא להשבחת המקרקעין ועל כן סבר כי התכנית מצדיקה הערכת שווי גבוהה המביאה בחשבון את הציפייה לאישור התכנית.

26. כאן יוער כי השמאית אביב הסבירה בחקירתה הנגדית כי לתכנית האמורה הוגשו התנגדויות רבות וכי בעלי זכויות במקרקעין חוששים כי תביא לירידת ערך דירותיהם. על כן סברה כי אין מקום להביא את הציפייה לתכנית במסגרת הערכת השווי. מכל מקום, כך העידה, התכנית הופקדה לאחר מועד העסקה ולכן יש להתעלם ממנה (עמ' 5).

27. מחקירתו של השמאי בוחניק מתברר כי השמאי ביקר בדירה לאחר ששופצה על ידי הרוכש. השמאי בוחניק ציין כי חישב את שווי הדירה לפי שטח של 65 מ"ר שכן הביא בחשבון גם מרפסת מקורה (עמ' 9). השמאי לא ידע האם קירו המרפסת נעשה על ידי העוררת או על ידי הרוכש.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבח חדרה

עוד ציין השמאי כי שווי השטח של מרפסת מקורה נופל משווי שטח הדירה. למרות זאת קבע את שווי הדירה לפי השטח הכולל מבלי להבחין בשווי הנמוך יותר של המרפסת (עמ' 9 שורות 27-32).

בשים לב לאמור הסכים כי ראוי להפחית מהערכת השווי שלו כ- 50,000 ₪ (עמ' 10 שורה 14).

28. השמאי בוחניק אישר בחקירתו כי עסקאות ההשוואה התייחסו בעיקר לדירות צמודות קרקע הכוללות גינות (עמ' 12). כן אישר כי אחת העסקאות אליה התייחס היא וילה בשטח של 130 מ"ר עם גינה (עמ' 11, שורה 18). עם זאת, ציין כי בקביעת שווי של כל מ"ר אין השפעה גדולה להבדלים אלו, שכן בדירות העליונות יש מרפסות וזכויות בגג. עוד הוסיף כי אין פער משמעותי בשווי של כל מ"ר בדירה, בהשוואה בין דירות גדולות לדירות קטנות.

29. כאשר בוחנים את הערכות השווי של שני השמאים, דומה כי יש להעדיף את הערכותיה של השמאית אביב. השמאי בוחניק אישר כי הערכתו מופרזת ויש להפחית ממנה סך של כ-50,000 ₪. עוד ראינו כי השמאי בוחניק התייחס לעסקאות השוואה של יחידות דיור השונות במאפיינים רבים מהדירה מושא הערר, כמו חצר צמודה, גודל דירה וכדומה. גם אם נקבל את הערכתו כי השפעת השינויים על השווי למטר אינה גדולה, הרי ברור שיש הבדל מסוים בין שווי מ"ר בדירה צמודת קרקע עם גינה לבין שווי של מ"ר בדירה קטנה ללא גינה המצויה בבניין שאין בו מעלית. כן ברור כי יש פער בין שווי מ"ר בדירה קטנה לשווי של מ"ר בדירה רחבת ידיים. למרות זאת השמאי בוחניק, אף שאישר כי קיים פער, נמנע מלתת לו משקל כלשהו.

30. במצב זה, כאשר ברור שבחוות הדעת של השמאי בוחניק נמצאו כשלים, יש להעדיף את חוות דעתה של השמאית אביב ולקבוע כי שווי הדירה במועד העסקה עמד על 1,050,000 ₪.

### שווי רכישה

31. העוררת הצהירה כי שווי הרכישה של הדירה היה 533,800 ₪ (להלן: השווי הכולל). המשיב קבע את שווי הרכישה על סך של 456,239 ₪ בהתאם לשווי שנקבע במסגרת שומת מס השבח של אשל הירדן יזום ובניין בע"מ, אשר מכרה את הדירה לעוררת (להלן: השווי המופחת). הפער בין הסכומים מקורו במס הערך המוסף ששילמה אשל הירדן יזום ובניה בע"מ שנכלל בסכום הרכישה שבהצהרת העוררת.

32. המשיב מבחיר כי מאחר שהעוררת לא הגישה דו"חות על הכנסותיה, לא ניתן לקבוע האם היא נכללת בהגדרת עוסק לפי חוק מס ערך מוסף. ככל שהעוררת הייתה "עוסק" הזכאי לנכות את מס התשומות ששולם ממס העסקאות החל עליו, הרי שיש לקבוע את שווי הרכישה בהתאם לשווי המופחת, כלומר בלא רכיב מס הערך המוסף. עם זאת המשיב מסכים כי אם יוכח שהעוררת לא הייתה





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבח חדרה

"עוסק" במובן חוק מס ערך מוסף, תתוקן השומה ושווי הרכישה ייקבע בהתאם לשווי הכולל, כלומר 533,800 ₪ (פסקה 23 לסיכומי המשיב).

33. העוררת טוענת כי לא הייתה "עוסק", ולא ניכתה את מס התשומות ששילמה בעת רכישת הדירה. עוד טענה כי בעת תשלום מס הרכישה בקניית הדירה, חושב שווי הרכישה על פי השווי הכולל.

34. איש מהצדדים לא הציג לעיוננו את שומות מס השבח ומס הרכישה שנקבעו בעסקת רכישת הדירה על ידי העוררת.

נקודת המוצא בקביעת שווי הרכישה הוא כי השווי יכלול את כל התשלומים המשולמים על ידי הקונה, לרבות תשלומי מסים עקיפים הכלולים במחיר העסקה (ראו ו"ע 1055/03 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב (23.01.2007); ו"ע (ת"א) 1299-08 א.י. נבו חברה קבלנית לבנין בע"מ נ' מס שבח נתניה (21.02.2010); ו"ע 1369/07 ניסים נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור רחובות (07.05.2009)). עם זאת בהנחיות שפורסמו על ידי המשיב, ראוי מוכר שהוא עוסק לצרכי חוק מס ערך מוסף להצהיר על שווי מכירה ללא רכיב מס הערך המוסף שקיבל ולשלם מס שבח רק על סכום הקרן (ראו הוראה מס' 11, קובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין - חבק מס שבח, עמ' 47; א' נמדר, מס שבח מקרקעין, כרך ב' - חישוב המס ותשלומו, עמ' 118 (2012)). הנחייה זו נועדה למנוע תשלום "מס על מס", כלומר למנוע מצב בו ישלם מוכר זכות במקרקעין מס שבח על רכיב מס הערך המוסף הכלול במס העסקאות אותו עליו לשלם על פי חוק מס ערך מוסף.

35. הנחייה זו יוצרת קושי שכן קביעת שווי הזכות תשתנה בהתאם לטיב עיסוקו של כל צד לעסקה. יתרה מזו, ההבחנה מנוגדת לעיקרון המנחה בדבר קביעת שווי הזכות הנמכרת לפי השוק של הזכות, שהרי "שווי שוק" אינו תלוי בזהות הצדדים לעסקה (ראו ע"א 766/78 החברה המרכזית לשיכון ולבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח, פ"ד לד(2) 683 (1980); ו"ע 1369/07 לעיל; ע"ש (ת"א) 1345/93 שיכון ופיתוח לישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש (2/4/1995); רע"א 6182/97 רוני לאופר נכסים בע"מ נ' מנהל מס רכוש חיפה (15.03.1998); א' נמדר האם יש לראות במע"מ כחלק מהשווי לעניין חוקי המס השונים, מסים יד/ה-13 (2000)).

36. קושי נוסף עולה מהוראת סעיף 21 לחוק מיסוי מקרקעין הקובע:

(א) בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36, שווי הרכישה של זכות במקרקעין לענין חישוב השבח והמס הוא שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר.

(ב) על אף האמור בסעיף-קטן (א) - נקבע שוויה של זכות במקרקעין בקשר עם הרכישה לענין מס שבח, יהיה שווי הרכישה לענין חישוב השבח - השווי שנקבע כאמור.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבח חדרה

על פי סעיף 21(ב) הנ"ל, ייקבע שווי רכישה בעת עסקת מכר על פי השווי שנקבע לצרכי מס שבח בעסקת הרכישה (ראו גם א' נמדר הנ"ל עמ' 132). לעמדת המשיב, מקום שבו מוכר בעסקה היה עוסק, וחישוב מס השבח שבו חויב התבסס על המחיר המופחת של הזכות, כלומר ללא רכיב מס הערך המוסף שהיה כלול בעסקה, יראו ב"שווי" המופחת, כ"שווי" הזכות בכל עסקה מאוחרת שיבצע הקונה.

37. בהעדר התאמה בין שווי הזכות המשמש לצורך חישוב מס שבח למוכר שהוא עוסק, לבין שווי הרכישה לצורך חישוב מס הרכישה לקונה שאינו עוסק, עלול הפירוש האמור לסעיף 21(ב) לחוק מיסוי מקרקעין לפגוע ברוכש. רוכש שכזה לא יכול לנכות את מס התשומות ששילם ברכישה, אולם שווי הרכישה שישמש בחישוב השבח שנוצר לו בעת מכירת הזכות, יהיה השווי המופחת, שאינו כולל את מס ערך מוסף ששילם. התוצאה היא כי בעת מכירת הדירה ייאלץ הרוכש לשלם מס שבח על סכום השווה למס הערך המוסף ששילם; כלומר, ישלם מס על רכיב שאינו חלק מעליית ערך הזכות בתקופת ההחזקה בה.

על כן, המשיב מסכים כי אם הקונה לא ניכה את מס התשומות הכלול בעסקה בה רכש את הזכות, יחושב מס השבח במכירה עתידית לפי השווי הכולל את מס הערך המוסף. המשיב סבור עם זאת, כי הנטל לשכנע כי הרוכש לא ניכה את מס התשומות מוטל עליו, ובהעדר ראיה יחושב מס השבח בעסקה העתידית לפי סכום הקרן.

38. דומני כי הפירוש הראוי להוראת סעיף 21(ב) לחוק מיסוי מקרקעין אינו מחייב את הפירוש האמור. כלומר, אינו מחייב את קביעת השווי לפי הסכום על פיו חושב מס השבח על ידי המוכר בעסקה הקודמת - מחיר שהופחת על פי ההנחיה בשל חבותו במס ערך מוסף. סעיף 21(ב) אינו עוסק בחישוב המס אלא בקביעת שווי השוק כפי שנקבע לצרכי החיוב (שווי שוק שממנו בוצעה הפחתה ב לצורך החישוב מס הערך המוסף). ההנחיה לפיה מוכר שהוא עוסק לא יידרש לשלם מס שבח על רכיב מס הערך המוסף בתמורה שקיבל, אינה משנה את שווי הזכות, שהוא שווי השוק הכולל מס ערך מוסף. שווי הזכות היה ונותר שווי השוק או שווי התמורה המוסכמת, גם מקום שבו חל החריג לקביעת שווי השוק.

העיקרון המנחה לפיו שווי הזכות הנמכרת ייקבע על פי שווי שוק, מחייב התעלמות משיקולי החבות בתשלום מס הערך המוסף. ההתחשבות בתשלומי מס הערך המוסף צריכה להימצא במסגרת ההוראות בדבר חישוב המס ולא במסגרת ההוראות בדבר חישוב השווי.

39. גם לשון הוראת סעיף 21(ב) הנ"ל מתיישבת עם האמור שכן הסעיף עוסק ב"קביעת שווי". הפחתת רכיב מס הערך המוסף משווי רכישה של זכות אינה עוסקת בקביעת שווי חדש. השווי נותר כשווי השוק של הזכות.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבח חדרה

40. שאלה נוספת ענייה נטל ההוכחה. המשיב מבקש לקבוע, כאמור, כי על הנישום לשכנע כי לא היה "עוסק" כמובנו על פי חוק מס ערך מוסף, על מנת שמחיר הרכישה בעסקה המאוחרת יחושב לפי המחיר הכולל של עסקת הרכישה, ללא הפחתת מס הערך המוסף. דעתי שונה. כל עוד לא הוכח כי הנישום ניכה את מס התשומות ששילם ברכישת הנכס, יש לקבוע את שווי הרכישה על פי השווי הכולל ולא על פי השווי המופחת.

צריך לזכור כי שאלת הגדרתו של רוכש מקרקעין כ"עוסק" לצרכי חוק מס ערך מוסף אינה מלמדת בהכרח כי ניכה את מס התשומות. עוסק רשאי לנכות רק את מס התשומות ששימוש אותו ב"עסקה חייבת". סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף קובע כי "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס" (ראו גם ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן (04.05.2010); ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (03.07.2014); ע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ (01.02.2010)). כלומר, רישומו של רוכש המקרקעין כעוסק אינו מספיק כדי להתיר את ניכוי מס התשומות, אלא עליו לשכנע כי התשומות נרכשו לשם שימושן בעסקה חייבת. ככל שמדובר ברכישת מקרקעין, עליו לשכנע כי רכש את המקרקעין כדי לעשות בהם שימוש עסקי כגון השכרת המקרקעין במסגרת עסקו, בנייה לצרכי עסק וכדומה.

41. זאת ועוד, לצורך החיוב במס שבח בעת מכירת מקרקעין עלינו לברר מהו השבח - רווח ההון שנצבר למוכר ממועד הרכישה ועד מועד המכירה. גם אם המוכר היה רשאי בעת רכישת הזכות במקרקעין לנכות את מס התשומות שנכלל במחיר הרכישה, אך לא עשה כן, אין לחייבו במס שבח על רכיב מס הערך המוסף. חיוב שכזה מנוגד לעיקרון גביית "מס אמת". חוק מיסוי מקרקעין לא נועד להעניש את מי שלא ניכה את מס התשומות, ולא נועד לתמרץ הגשת דו"חות למנהל מס ערך מוסף. חוק מיסוי מקרקעין נועד להטיל מס על השבח שנוצר למוכר זכות במקרקעין, ועל כן אין לחייב מוכר במס שבח רק בשל מחדלו לדווח על עסקאותיו ולשלם את מס ערך מוסף.

42. לענייננו, המשיב אינו חולק על טענת העוררת לפיה מס הרכישה ששולם על ידה חושב על פי השווי הכולל. אין שמץ ראיה כי העוררת ניכתה את מס הערך המוסף מעסקאותיה. קביעת שווי רכישה לפי השווי המופחת, תביא לכך שהעוררת תשלם מס שבח על מס הערך המוסף ששולם על ידה לאשל הירדן ולא על הרווח שנוצר לה.

על כן יש לקבוע כי שווי הרכישה הוא 533,800 ₪.

### ניכוי פחת

43. הצדדים חלוקים ביניהם גם בשאלה האם בחישוב יתרת שווי הרכישה לצורך חישוב השבח שנצבר לעוררת יש לנכות את הפחת שרשאית הייתה העוררת לנכות מהכנסותיה, אם לאו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-05-57111-BV נ' מנהל מס שבח חדרה

44. שווי הרכישה נקבע על פי המחיר ששילם המוכר לרכישת המקרקעין, אליו מצטרפות "הוצאות ההשבחה" למיניהן כמוגדר בסעיף 39 לחוק - "הוצאות המותרות לניכוי" (הסעיף מתייחס להוצאות המותרות לניכוי מהשבח, ולמעשה בעת החישוב יש לצרפן למחיר הרכישה, נמדר לעיל עמ' 114-115).

שווי הרכישה בצירוף הוצאות המותרות לניכוי מהשבח, מהווים יחדיו את "יתרת שווי הרכישה" המהווה בסיס לעריכת ההשוואה בין שווי המכירה לשווי הרכישה, כלומר לחישוב השבח (ראו ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נו(2) 953, 959-960 (2003); ע"א 8763/06 מרדכי גבריאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים, פסקה 6 (22.10.2009)).

45. הוספת הוצאות השונות המותרות לניכוי מהשבח למחיר הרכישה אינה מספקת לקביעת יתרת שווי הרכישה. המחוקק קבע גם כי מיתרת שווי הרכישה יש להפחית פחת. הטעם בדבר הנו כי הפחת על נכס מהווה הוצאה מוכרת לניכוי מהכנסתו החייבת של בעל הנכס על פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. הכרה בניכוי הפחת על הנכס מהווה פריסה של ההוצאה ההונית לרכישת הנכס על פני שנות השימוש בנכס לצורך ייצור הכנסתו של הנישום (י' אדרעי, מבוא לתורת המיסים 206 (2008); א' רפאל מס הכנסה כרך א' 523 (2004)). הכרה בניכוי הפחת מהכנסתו החייבת של נישום מהווה גם פיצוי על התבלות הנכסים והתיישנותם.

46. ניכוי הפחת מיתרת שווי הרכישה מוסדר בהגדרת "יתרת שווי הרכישה" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין:

שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת, ולענין זכות חלופית, כהגדרתה בסעיף 49א - גם לאחר ניכוי הפחת בשל הזכות הנמכרת הפטורה, ובשל יתרת הזכות הנמכרת, כהגדרתן באותו סעיף; האמור בהגדרה זו לענין זכות חלופית, יחול, בשינויים המחויבים, גם לענין קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלופית וזכות למגורים בבית אבות, כמשמעותם בפרק חמישי 3;

הפחת אותו יש לנכות מיתרת שווי הרכישה גם הוא מוגדר בסעיף 47:

הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה;

הגדרת הפחת מפנה אפוא לסעיף 21 לפקודת מס הכנסה, שעניינו ניכוי פחת מהכנסתו החייבת של נישום.

47. שאלת ניכוי פחת שניתן היה לנכותו מהכנסותיו של המוכר משווי הרכישה של נכס, מקום שבו המוכר לא ניכה בפועל את הפחת, עלתה לדיון מספר פעמים בפסיקה (ראו סקירה בפסק דיני בו"ע



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבת חדרה

18232-05-11 ברמן ושותי מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין - חדרה  
 (6.8.2012). נפסק כי אין לנכות משווי הרכישה פחת שלא נוכה בפועל מהכנסתו של המוכר. בו"ע  
 18232-05-11 הנ"ל ציינתי :

ניכוי פחת מהכנסתו החייבת של נישום בא לבטא הכרה בהוצאה  
 ההונית שהייתה לו לרכישת הנכס המשמש אותו לייצור הכנסה  
 ולפצותו על התבלותו של הנכס והתיישנותו. ניכוי הפחת שנוכה  
 מהכנסתו החייבת של הנישום מיתרת שווי הרכישה נועד למנוע מצב  
 בו ייהנה הנישום מפיצוי כפול; מחד יוכר לו הפחת ויופחת מהכנסתו  
 החייבת, ומאידך יחושב ערכו של הנכס לצורך מס שבת כאילו לא  
 נתכלה ולא נשחק. ניתן לומר כי המוכר שניכה פחת על הנכס מהכנסתו  
 החייבת כבר "השתמש" באותה שחיקה בערך הנכס כדי להקטין את  
 חבויות המס שלו ועל כן הוא אינו זכאי ל"השתמש" בה שוב להקטנת  
 חבות המס בעת המכירה.

הגדרת הפחת בסעיף 47 נועדה למנוע פיצוי כפול, שימוש כפול בפחת  
 לצורך הקטנת חבות המס. היא לא נועדה להטיל על המוכר חיוב במס  
 על רווח שלא צבר או בלשון הפסיקה "על רווח שלא קיים". תכלית  
 הגדרת הפחת הינה להבטיח כי כל השבח ימוסה אולם אין בה להטיל  
 מס על תמורה שאינה בגדר רווח.

דברים אלו נכונים גם מקום שבו המוכר לא דיווח כלל על הכנסותיו, אף אם היה חייב לדווח  
 עליהן. כל עוד לא ניכה המוכר את הפחת מהכנסותיו, יהיה בניכוי הפחת ממחיר הרכישה משום הטלת  
 מס על רווח/ שבח שכלל לא נצבר לחייב.

48. המשיב סבור כי יש לסטות במקרה זה מההלכה הנ"ל שכן העוררת הפרה את חובתה על פי  
 דין, נמנעה מלדווח על הכנסותיה לפקיד השומה ונמנעה מלשלם מס על הכנסתה החייבת. אם לא  
 ינוכה הפחת ממחיר הרכישה, כך לטענת המשיב, תיהנה העוררת פעמיים; גם מכך שלא שילמה מס  
 על הכנסותיה וגם מכך שבשל מחדלה זה תיהנה משווי רכישה גבוה. טענה זו אין לקבל.

49. תכלית חישוב מס השבח בחוק מיסוי מקרקעין אינה תכלית עונשית ואפילו אינה תכלית  
 הרתעתית. התכלית היא להטיל מס אמת על השבח שנצבר למוכר. מחדלו של המוכר לדווח ולשלם  
 מס על הכנסותיו, אינו משנה את היקף השבח שנצבר לו. ככל שהיה על העוררת לדווח על הכנסותיה,  
 הרי ששמורה לפקיד השומה הסמכות לנקוט בכל פעולה על פי דין, ולשום את הכנסותיה ולחייבה  
 בתשלום המס המתחייב. ניתן גם לעשות שימוש בסמכויות העונשיות הקבועות בפקודה. המסגרת  
 לענישת העוררת או להתרעתה אינה מצויה בהליך הנוכחי שעניינו חישוב מס השבח במכירת הדירה.

50. הואיל והמשיב אינו טוען כי העוררת הגישה דו"חות על הכנסותיה, ברור שהעוררת לא ניתנה  
 את הפחת מהכנסתה החייבת ולפיכך אין מקום לנכות מיתרת שווי הרכישה את הפחת שהייתה יכולה  
 לנכות, אילו הגישה דו"חות על הכנסותיה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-05-57111-BV נ' מנהל מס שבח חדרה

### סוף דבר

51. בשים לב לכל האמור אציע לחברי לדחות את טענת העוררת לפיה יתקבל שווי המכירה לפי התמורה המוסכמת. כן אציע לקבל את הערעור באופן חלקי כך ששווי המכירה יעמוד על סך של 1,050,000 ₪ ושווי הרכישה יקבע בסך 533,800 ₪ נכון ליום הרכישה. כמו כן, מיתרת שווי הרכישה לא ינוכה פחת.

המשיב ימציא לעוררת שומה מתוקנת על פי הוראת פסק דין זה בתוך 30 יום.

בשים לב לתוצאות הערר, אציע שלא ליתן צו להוצאות.

רון סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה

### עו"ד נתן מולכו:

אני מסכים.

נתן מולכו, עו"ד  
חבר הוועדה

### עו"ד חיים שטרן:

אני מסכים.

חיים שטרן, עו"ד  
חבר הוועדה



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

ו"ע 57111-05-16 BV נ' מנהל מס שבח חדרה

אשר על כן הוחלט כאמור בפסקה 51 לפסק דינו של השופט רון סוקול.

ניתן היום, ט' סיוון תשע"ח, 23 מאי 2018, בהעדר הצדדים.

חיים שטרון, עו"ד  
חבר הוועדה

נתן מולכו, עו"ד  
חבר הוועדה

ר. סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה