



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

ע"מ 16-05-63797 הייליג ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת עירית הוד, יו"ר הוועדה
עו"ד אברהם הללי – חבר וועדה
רו"ח נאדר זועבי – חבר וועדה

העוררים

1. הנרי הייליג
 2. לאונה הייליג
 3. אלן הייליג
 4. מילר הייליג לוסי
- ע"י ב"כ עוה"ד צ. שמיר

נגד

המשיבה

מדינת ישראל – רשות המיסים
באמצעות פרקליטות מחוז צפון – אזורחי

1

פסק דין

2

3

עירית הוד, שופטת:

4

5

רקע

6

- 7 1. לפנינו ערר על החלטת המשיבה מיום 5.5.16 במסגרתה לא התירה לעוררים לנכות הוצאות
- 8 שדרשו מהטעם שהוצאות אלו לא שולמו על ידם אלא על ידי הקונים ועל כן אינן מותרות
- 9 לניכוי בהתאם להוראת סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין.

10

11

טענות העוררים

12

- 13 2. העוררים מכרו קרקע המצויה בגוש 16736 חלקה 36 בעפולה. בהתאם להסכם המכר, היה על
- 14 המוכרים לשאת בתשלום לאפוטרופוס הכללי בגין דמי ניהול וכן הוצאותיו לדמי פינוי עבור
- 15 המושב בלפוריה עד לסך של 250,000 ₪. בהתאם להסכם בין הצדדים, הקונים מימנו את
- 16 תשלומי הביניים בתיק. הקונים ביצעו תשלומים על סך 142,782.90 ₪ ו- 365,800 ₪
- 17 והסכומים קוזזו מהתמורה שהיה על הקונים להעביר למוכרים על פי הסכם המכר (מתוך
- 18 הסך של 365,800 ₪ קוזז רק סכום של 250,000 ₪ כפי שיפורט בהמשך) והוגשה בקשה לתיקון
- 19 שומות בהתאם. המשיבה דחתה כאמור את הבקשה.

20

21

22

1 מתוך 7



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

ע"מ 63797-05-16 הייליג ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

טענות המשיבה

1

2

3 .3. מהקבלה שהומצאה למשיבה עולה, כי הסך של 365,800 ₪ אשר שולם כשכר ניהול
4 לאפוטרופוס הכללי לא שולם על ידי העוררים ועל כן לא ניתן לנכות הוצאה זו על פי סעיף 39
5 לחוק מיסוי מקרקעין. בהתאם להוראות החוק, הרי שדמי ניהול המשולמים לאפוטרופוס
6 הכללי הם בגדר דמי תיווך. ניתן לנכות דמי תיווך ככל ששולמו על ידי המוכר. בנסיבות אלו,
7 ומאחר ומהקבלה עולה, כי הסכום שולם על ידי אחד הקונים הרי שלא ניתן לנכות את הסכום.

8

9 .4. התרת ניכוי דמי ניהול המשולמים לאפוטרופוס הכללי אף שהמוכרים לא נשאו בהוצאה זו
10 חותרת תחת התכלית המונחת בבסיס סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין אשר הינה מיסוי הרווח
11 האמיתי אשר צמח לנישום.

12

13

הראיות

14

15 .5. מטעם העוררים הוגש תצהיר עדות ראשית של מר מאור מלול (להלן: "מלול") אחד מהקונים
16 בעסקת מכירת המקרקעין בה עסקינן. מטעם המשיבה הוגש תצהיר עדות ראשית של מר ראיך
17 שחיבר (להלן: "שחיבר")- מנהל תחום שמאי מחוזי במשרד מיסוי מקרקעין נצרת. מלול
18 העיד ונחקר על האמור בתצהירו. העוררים ויתרו על חקירתו של מר שחיבר. הצדדים הגישו
19 ראיותיהם וסיכמו טענותיהם בעל פה.

20

21

דיון ומסקנות

22

23 .6. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם בנסיבות שלפנינו יש להותיר על כנה את החלטת
24 המשיבה לפיה נדחתה בקשת העוררים להתיר להם לנכות את אותן הוצאות שדרשו ששולמו
25 לאפוטרופוס הכללי.

26

27 .7. לאחר שקילה ובחינה של מכלול טענות הצדדים והחומר שהונח לפנינו מצאנו, כי יש מקום
28 לקבל את הערר מהנימוקים שיפורטו.

29

30 .8. בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג 1963 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי
31 מקרקעין") נקבע, כי במכירת זכות במקרקעין יוטל מס שבח על השבח אשר הינו הסכום בו
32 עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47 לחוק. סעיף 47 לחוק מגדיר
33 יתרת שווי רכישה כדלקמן: "שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ע"מ 63797-05-16 הייליג ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום
- 2 המכירה ולאחר ניכוי הפחתה".
- 3
- 4 9. סעיף 39 לחוק קובע, כי "לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת
- 5 הזכות במקרקעין או במכירתה". אין מחלוקת, כי הסכומים ששולמו לאפוטרופוס הכללי
- 6 ולבלפוריה הם מסוג התשלומים אשר מותרים בניכוי לצורך קביעת סכום השבח. הצדדים
- 7 חלוקים ביניהם בשאלה, האם בידי העוררים לנכות את הסכומים האמורים לצורך קביעת
- 8 סכום השבח אף שהתשלום בפועל לא בוצע על ידם אלא על ידי הקונים.
- 9
- 10 10. לצורך חישוב המס מתווספות לשווי הרכישה הוצאות המותרות בניכוי אשר בהן נשא הנישום
- 11 לשם העלאת ערך המקרקעין, השבחתם והבאתם למצבם ביום המכירה וכל הוצאה אשר
- 12 אפשרה או תרמה לרכישת המקרקעין או מכירתם (ע"א 3966/02 כנפי נ' מנהל מס שבח
- 13 מקרקעין, פ"ד נח(3), 747).
- 14
- 15 11. בבסיס דיני המס בישראל וביניהם מיסי מקרקעין עומד העיקרון של גביית מס אמת. תכלית
- 16 החוק הינה הטלת מס על הרווח הכלכלי האמיתי שצמח לנישום הלכה למעשה (ראה לעניין
- 17 זה ע"א 8763/06 מרדכי גבריאל נ' מנהל מס שבח מקרקעי ירושלים). דיני מס שבח מנסים
- 18 להתחקות אחר התוכן הכלכלי של העסקה ולגבות מהנישום את המס על הרווח הכלכלי
- 19 האמיתי שהפיק בשל עליית ערך המקרקעין (ע"א 7937/04 מנהל מס שבח תל אביב 2 נ' דבורה
- 20 אביב).
- 21
- 22 12. לאור העיקרון האמור, הרי שלשם הכרעה במחלוקת שלפניי יש לבחון מי נשא הלכה למעשה
- 23 בעלויות אשר הניכוי שלהן מבוקש. זאת, להבדיל מהשאלה מי ביצע את התשלום בפועל,
- 24 שאלה אשר אין לגביה מחלוקת.
- 25
- 26 13. מעיון בהסכם המכר עולה, כי התמורה המוסכמת על פי הסכם המכר היא 919,700 ₪ ו-
- 27 \$300,000 (סעיף 4 להסכם). עוד נקבע בהסכם, כי בין יתר התשלומים המוטלים על המוכר
- 28 עליו לשאת בתשלום לאפוטרופוס הכללי (לא כולל תשלום לפולט) (סעיף 8' להסכם). בנספח
- 29 להסכם נקבע, כי המוכר יישא בכל תשלום אפשרי בגין הפולט עד לסכום של 250,000 ₪
- 30 והקונה התחייב לשלם כל תשלום נוסף כתנאי לשחרור של הנכס (סעיף 2 לנספח). היינו על פי
- 31 ההסכם בין הצדדים, התשלומים האמורים הוטלו על המוכרים ונכללו כבר במסגרת חישוב
- 32 התמורה החוזית המגיעה למוכרים בגין המקרקעין אותה קבעה המשיבה כשווי העסקה.
- 33



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

ע"מ 63797-05-16 הייליג ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

14. מלול העיד, כי התמורה בגין העסקה הייתה 300,000 דולר ו- 919,000 ₪ (עמ' 3 ש' 16-17).
 עוד העיד, כי בהתאם לפסק דין הגיע למושב בלפוריה 15.5% אחוז + מע"מ על קרקע שעובדה
 על ידי המושב, בהתאם למחיר השמאות. מלול הוסיף, כי בסכום של עד 250,000 ₪ אמורים
 לשאת המוכרים ומעבר לסכום האמור הקונים (עמ' 4 ש' 21-25). מלול העיד, כי שילמו
 לבלפוריה סך של 365,800 ₪ כאשר מתוך הסכום האמור הסכום שמעבר ל- 250,000 ₪ חל
 על הקונים (עמ' 4 ש' 30-34). לטענתו, התשלום לבלפוריה חל על המוכרים עד לסכום של
 250,000 ₪ ועל הקונה חל הסכום שמעבר לסכום האמור. מעדותו עולה, כי השיק היה על סך
 של 365,800 ₪ משום שהתשלום היה מעבר לסך של 250,000 ₪ אולם מסכום התמורה לא
 קוּזו כל הסכום אלא רק 250,000 ₪ (עמ' 6 ש' 28-33). מלול העיד, כי בנוסף היה תשלום
 שחרור לאפוטרופוס אשר הקונים שילמו וזה קוּזו מהתמורה. הוא ציין, כי על פי ההסכם
 המוכרים היו צריכים לשאת בתשלום האמור (עמ' 5 ש' 1-3). עדותו של מלול באשר לגובה
 התמורה המוסכמת ולשאלה מי היה אמור לשאת בתשלומים הנטענים עולה בקנה אחד עם
 האמור בהסכם ובנספח לו, כמפורט לעיל.
15. המשיבה הגישה כראיה צילום של השיק על סך 365,800 ₪ לאפוטרופוס הכללי שנתנה חברת
 ב.א. דורס בע"מ אחת הקונות (מש/1). כאמור על פי עדותו של מלול, מתוך סכום זה קיזזו
 מהתמורה סכום של 250,000 ₪ בלבד על פי הוראות ההסכם. בנוסף, שילמו הקונים בשיק
 סכום של 142,782.9 ₪ לאפוטרופוס הכללי על פי עדותם וקבלה על כך הומצאה לבי"כ
 המוכרים עו"ד שמיר. אציין, כי אין מחלוקת בין הצדדים, כי הקונים שילמו סכומים אלו
 ולכן טוענת המשיבה, כי אין לנכותם כהוצאות לאחר שהמוכרים כאמור לא נשאו בהם.
16. עוד העיד מלול, כי היטל ההשבחה ג/12567 חל על המוכרים אולם הקונים שילמו את ההיטל
 האמור וקיזזו את הסכום מהתמורה (עמ' 6 ש' 10-14). בהמשך העיד, כי יש אבחנה בין היטל
 ההשבחה שחל על המוכרים וזה שחל על הקונים וכי מיתרת התמורה קוּזו רק הסכום שחל
 על המוכרים (עמ' 7 ש' 24-31). מלול העיד, כי תשלום מס שבח חל על המוכרים אולם הקונים
 שילמו את הסכום בפועל וזה קוּזו מהתמורה (עמ' 6 ש' 34-36, עמ' 7 ש' 1-3). הסכומים
 האמורים אינם רלוונטיים לערר שלפנינו אולם יש בעדות זו בכדי ללמד על האופן בו פעלו
 הצדדים. כאשר מלול נשאל אילו תשלומים קיזזו מהתמורה מלבד היטל השבחה השיב, כי
 בהסכם כתוב אילו תשלומים חלים על הקונים ומה על המוכרים. בהמשך העיד, כי **כל תשלום
 שבוצע בוצע על ידי הקונים וקוּזו מהתמורה** (עמ' 6 ש' 15-19).
17. עדותו של מלול מלמדת על דרך ההתנהלות הצדדים להסכם כאשר הקונים נשאו בתשלומים
 אשר היו מוטלים על המוכרים ובהמשך הסכומים האמורים קוּזו מיתרת התשלום בעבור



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

ע"מ 63797-05-16 הייליג ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 המקרקעין. יש לציין, כי מקום בו קונה משלם מקדמה לרשויות המס על חשבון מס השבח
- 2 התשלום האמור מקוּוּז מיתרת התשלום למוכר והוא נחשב כאילו שולם על ידי המוכר על
- 3 חשבון המס שהוא חייב בו. ניתן לגזור גזרה שווה מהאמור למקרה שלפניי כאשר התשלום
- 4 היה מוטל על המוכרים ושולם על ידי הקונים תוך קיזוזו מיתרת התשלום. אציין עוד, כי דרך
- 5 התנהלות זו היא סבירה ובעיקר בנסיבות המקרה בו עסקינן כאשר המוכרים הינם תושבי
- 6 חוץ. בעניין זה טען מלול, כי בכל עסקה שהוא עשה עם יורשים מחו"ל הם מעולם לא הגיעו
- 7 (עמ' 8 ש' 11).
- 8
- 9 18. במהלך עדותו נשאל מלול לגבי תיעוד של תשלום התמורה והשיב, כי יש תשלומים אותם הוא
- 10 שילם והיתרה שנותרה הועברה לעורך הדין. באשר לאסמכתא בנוגע לביצוע קיזוז של
- 11 התשלומים מהתמורה הפנה מלול למסמך התחשבות (מע/2) (עמ' 7 ש' 26-35). במסמך
- 12 האמור פורטו התשלומים שביצעו הקונים. עולה ממנו, כי הקונים קיזוזו מיתרת הסכום
- 13 לתשלום בעבור המקרקעין את התשלום ששילמו לאפוסטרופוס הכללי וסך של 250,000 ₪
- 14 מתוך התשלום אשר שילמו עבור בלפוריה, אשר כאמור על המוכרים לשאת בו. אציין עוד, כי
- 15 במהלך הדיון הוצגו בפנינו מספר קבלות המלמדות על תשלום היתרה עבור המקרקעין
- 16 למוכרים והסכומים המפורטים בקבלות כמעט זהים לסכום היתרה אשר אמור היה להישאר
- 17 לתשלום עבור המקרקעין לאחר ביצוע הקיזוזים האמורים.
- 18
- 19 19. הנה כי כן, עדותו של מלול תומכת בטענת העוררים לפיה הרוכשים אמנם שילמו בפועל את
- 20 התשלום לאפוסטרופוס הכללי והתשלום עבור בלפוריה אולם התשלום האמור קוּוּז מיתרת
- 21 התמורה אשר הם שילמו בעבור רכישת המקרקעין. עדותו של מלול הותירה עליי רושם אמין
- 22 ומהימן. אציין, כי מלול אינו צד לערעור שלפניי וכי אין לו אינטרס בתוצאותיו. לפיכך, אין
- 23 למלול אינטרס לתמוך בגרסת העוררים ככל שאינה משקפת את שאירע בפועל.
- 24
- 25 20. הנה כי כן, שני התשלומים בהם עסקינן אכן שולמו בפועל על ידי הקונים אולם אין מדובר
- 26 בתשלומים אשר יש ליחס לקונים כמי שנשאו בהם. תחת זאת, הסכומים הרלוונטיים קוּוּזו
- 27 מיתרת התמורה לתשלום בהתאם לחלקים בהם המערערים היו אמורים לשאת על פי הסכם
- 28 המכר אשר נכרת בין הצדדים.
- 29
- 30 21. כאמור, מטרת החוק היא הטלת מס על הרווח הכלכלי האמיתי אשר צמח לנישום. מקום בו
- 31 התשלומים המוטלים על המוכר שולמו על ידי הקונה ולאחר מכן סכומם קוּוּזו מסכום היתרה
- 32 לתשלום בעבור רכישת המקרקעין הרי שיש בכך בכדי להשליך על הרווח אשר נוצר למוכר
- 33 בעקבות המכירה ויש לראות בתשלומים כאילו שולמו על ידי המוכר. ברי, כי ככל שהקונים



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

ע"מ 16-05-63797 הייליג ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 היו מעבירים את הסכומים האמורים, כחלק מהתשלום בעבור המקרקעין, למוכרים או
2 לעורך דינם ואלו היו מבצעים את התשלום בפועל הרי שלא הייתה מחלוקת, כי מדובר
3 בהוצאות אשר יש להתחשב בהן בעת קביעת השומה. קביעת מס אמות מחייבת לבחון מי
4 באמת נשא בתשלום ההוצאות אשר ניכוין מבוקש, להבדיל מהשאלה מי ביצע את התשלום
5 בפועל. משמצאתי, כי הצדדים להסכם קבעו, כי המוכרים יישאו בתשלומים האמורים ופעלו
6 בהתאם להסכמה האמורה שעה שקיזזו את הסכומים אשר שולמו על ידי הקונים הרי שיש
7 לראות במוכרים כמי שנשאו בהוצאות אלו ויש להביאן בחשבון בעת קביעת השומה.
8
- 9 22. אציין, כי בהסכם נקבע, כי תשולם מקדמה תוך 10 ימים מקבלת דרישת האפוטרופוס (סעיף
10 7ב'). ברי, כי ככל שהסכום שולם ישירות לאפוטרופוס וקיזוזו לאחר מכן תחת העברתו
11 למוכרים וביצוע התשלום לאפוטרופוס על ידם, עדיין יש לראות בכך משום תשלום אשר
12 שולם על ידי המוכרים. התחקות אחר התוכן הכלכלי של העסקה מלמדת, כי מדובר בהוצאות
13 אשר יש לייחס למוכרים.
14
- 15 23. בשולי הדברים אציין, כי בעניינים מסוימים סטו הצדדים מהאמור בהסכם. כך לדוגמא,
16 בהסכם נקבע, כי במעמד חתימת ההסכם ישלמו הקונים סך של 270,000 ₪ (סעיף 7א'
17 להסכם). בפועל שולם במעמד האמור סכום גבוה יותר (עמ' 4 ש' 10-11). כמו כן, בהסכם
18 נקבע, כי אם צד אחד יישא בתשלום המוטל על הצד השני יוחזר לו הסכום תוך שבעה ימים
19 (סעיף 10 להסכם). מעדותו של מלול עולה, כי הצדדים סטו מהוראה זו וקיזזו את הסכומים
20 ששולמו על ידי הקונים מיתרת התשלום. אין באמור בכדי ללמד, כי הצדדים סטו אף
21 מההסכמות בנוגע לתשלומים החלים על הצדדים להסכם. סטייה של צדדים מהוראות
22 מסוימות בהסכם אין משמעה, כי סטו מהוראות מהותיות כגון התמורה ועל מי מהם יחולו
23 התשלומים השונים.
24
- התוצאה**
- 25
26
- 27 24. בנסיבות אלו, מקובלת עליי טענת העוררים לפיה בעת קביעת שומת מס השבח יש להביא
28 בחשבון את התשלום עבור האפוטרופוס הכללי בסך של 142,782.9 ₪ וכן התשלום לבלפוריה
29 עד לסך של 250,000 ₪ בלבד, כאשר ביתרה נשאו הרוכשים בהתאם להסכם והסכום האמור
30 לא קוזז מיתרת התשלום.
31
- 32 25. לאור כל האמור לעיל אציע לחבריי חברי הוועדה לקבל את הערר שהוגש ולבטל את החלטת
33 המשיבה ולהתיר לעוררים לנכות כהוצאות את התשלום לאפוטרופוס הכללי בסך של



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

ע"מ 16-05-63797 הייליג ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 את התשלום בגין הפיצוי לבלפוריה בסך של 250,000 ₪. בנוסף, לחייב את
- 2 המשיבה בהוצאות העוררים בגין ערר זה לרבות בגין שכר טרחת עו"ד בסך של 15,000 ₪ אשר
- 3 ישולמו בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין.
- 4

אברהם הללי, עו"ד:

אני מסכים

נאדר זועבי, רו"ח:

אני מסכים

הוחלט כאמור בחוות דעתה של כב' השופטת עירית הוד.

המוכירות תמציא לצדדים

ניתן היום, ו' תשרי תשע"ח, 26 ספטמבר 2017, בהעדר הצדדים.

נאדר זועבי, רו"ח
חבר הוועדה

אברהם הללי, עו"ד
חבר הוועדה

עירית הוד, שופטת
אב"ד

- 20
- 21
- 22
- 23