



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-11-26967 שורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לפני כבוד חברי הוועדה:

כבוד השופטת אורית וינשטיין - יו"ר הוועדה
עו"ד אהובה סימון - חברת ועדה
אבי שרם - חבר ועדה

העוררים
1. זהבה רבקה שורץ, ת"ז 053410759
2. דורון צבי זהבי, ת"ז 057667677
ע"י ב"כ עו"ד רמי ארטמן ואח'

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י עו"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

1

פסק דין

2

3 בפנינו ערר על החלטת המשיב מיום 19/9/2021, במסגרתה דחה המשיב את השגת העוררים על שומה
4 מתוקנת שהוצאה על ידו מיום 6/1/2021. המחלוקת מושא הערר עניינה השאלה האם זכאים העוררים
5 לכך שיוכרו להם כהוצאה מן השבח עלויות בניית המבנה שעמד על המקרקעין ללא כל פחת.

6

7 העוררים הם שני אחים, אשר ירשו מאביהם המנוח, מר מרדכי זהבי ז"ל, את הנכס מושא הערר. הנכס
8 נרכש ביום 27/5/1973 על ידי האב המנוח ועליו נבנה מבנה תעשייתי באזור התעשייה קרית ביאליק.

9

10 העוררים, אשר כאמור הינם יורשיו של האב המנוח, מכרו ביום 18/12/2018 את הנכס תמורת סך של
11 3,050,000 ש"ח.

12

13 לעוררים הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה ביום 1/8/2019, בה נקבע כי לא ניתן להכיר בעלות הבנייה
14 של הנכס התעשייתי שעמד על המקרקעין, כיוון שלא הוכח כי לא נוכה פחת בגינו מהכנסותיו החייבות
15 של האב המנוח במס הכנסה. לפיכך, במסגרת חישוב השבח, הופחתה עלות הבנייה במלואה.

16

17 העוררים הגישו השגה בעניין זה ביום 12/11/2019, ובה טענו לעניין ניכוי פחת עלות הבנייה וכן לעניין
18 שוויו של המבנה התעשייתי.

19

20 החלטת המשיב בהשגה האמורה ניתנה ביום 24/6/2020, ובה הוחלט לנכות פחת משווי הרכישה מיום
21 הרכישה ועד ליום 1/1/2015. בנוסף נקבע כי למן מועד 1/1/2015 ועד ליום המכירה של הנכס אין לנכות
22 פחת. ביום 25/6/2020, בעקבות אותה החלטה בהשגה, הוצאה שומה על ידי המשיב, אך במסגרתה
23 חושב בה פחת גם על מרכיב הקרקע ולא רק על המבנה בשיעור של 2/3 מהשווי הכולל של הנכס. בגין
24 ההחלטה האמורה בהשגה הגישו העוררים ערר במסגרת תיק ו"ע 20-08-31482.

25



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-11-26967 שורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הערר נמחק בהסכמה ביום 10/1/2021, וזאת נוכח החלטת המשיב מיום 6/1/2021 לתקן את השומה
2 מושא הערר הקודם. המשיב בהחלטה מיום 6/1/2021, שהיא ההחלטה מושא הערר דנן, החליט לתקן
3 את השומה שהוצאה לעוררים לאחר ההשגה בשל טעות שהתגלתה בשומה.
4
- 5 המשיב ציין בהחלטה על תיקון השומה כי בתחשיב השבח הוכרה השבחה בגובה 82 ש"ח לכל מוכר
6 (מחצית עלות הבנייה של המבנה, כפי שקבע המשיב, סך הכל 164 ש"ח), ואולם המשיב ציין כי
7 במסגרת הטלת הפחת, חושב שיעור פחת בגין חלק מהתקופה בגובה 2% במקום שיעור פחת מינימלי
8 של 4% לשנה, כפי שקובעות תקנות מס הכנסה (פחת). מטעם זה ציין המשיב כי קיימת יתרה להפחתה
9 שהיא בטעות יסודה. המשיב ציין בהחלטתו כי על פי הסמכות הנתונה לו בסעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי
10 מקרקעין הוא החליט לתקן את שומות מס השבח שהוצאו לעוררים, וזאת מאחר שהוצאות הקמת
11 המבנה שעמד על המקרקעין מושא הערר משנת 1974 הופחתו במלואן בהתאם לשיעורי הפחת
12 הקבועים בתקנות הפחת. עוד ציין המשיב בהחלטה על תיקון השומה כי לא הוכח שהבעלים של הנכס,
13 קרי אביהם של העוררים, לא ניכה פחת לאורך התקופה. המשיב ציין באותה החלטה כי המסמכים
14 שהציגו בפניו העוררים אין בהם כדי להעיד על ויתור או אי הכרה בפחת על ידי פקיד השומה במהלך
15 השנים. בהחלטה ציין המשיב כי משנת 1974, היא שנת השלמת בניית הנכס על הקרקע, ועד ליום
16 המכירה בחודש דצמבר 2018, חלפו מעל 53 שנים, ובהינתן העובדה כי שיעור הפחת השנתי המינימלי
17 על פי תקנות הפחת הינו 4%, הרי שהנכס הופחת במלואו בחלוף תקופה של 25 שנה מתוך 53 שנות
18 ההחזקה בו. על כן, השומה המתוקנת כללה ביצוע של חישוב פחת מלא על מלוא גובה ההשבחה בגין
19 עלות הבנייה של הנכס.
20
- 21 העוררים כאמור הגישו השגה בגין אותה החלטה על תיקון השומה וההשגה האמורה התקבלה חלקית
22 בהחלטת המשיב מיום 19/9/2021. עם זאת, המשיב עמד בהחלטתו בהשגה על כך כי אין מקום להתיר
23 לעוררים שלא ינוכה להם פחת מעלות המבנה התעשייתי במקרקעין, ועל כך הוגש הערר בפנינו.
24 הטענות שהועלו על ידי העוררים במסגרת הערר דנן הן כדלקמן: לטעמם של העוררים, כטענה
25 מקדמית, אין למשיב סמכות לתקן את ההחלטה בהשגה הראשונה מאחר ולא עלו בפניו עובדות
26 חדשות. עוד טוענים העוררים כי על פי הוראת סעיף 85(א) רישא לחוק מיסוי מקרקעין, מוקנית
27 הסמכות למשיב לתקן שומות לפי סעיף 78(ב) או (ג) לחוק מיסוי מקרקעין או שומה לפי סעיף 82 לחוק.
28 לטעמם של העוררים, השומה שהמשיב תיקן במקרה דנן הינה שומה שיצאה לאחר החלטה בהשגה
29 והיא לפי סעיף 87 לחוק, ועל כן לא נתונה בידיו של המשיב הסמכות לתקן שומה כזו. עוד טענו
30 העוררים כי לאחר ההחלטה בהשגה הראשונה הושבו להם כספים בסך של כ-600,000 ש"ח, ועל כן
31 החלטת המשיב בהשגה השנייה, לאחר תיקון השומה, משמעה פגיעה בהם בשל כך שהסתמכו על החזר
32 הכספים ועל ההחלטה הראשונה.
33
- 34 באשר לטיעון לגופו של עניין, טענו העוררים כי לא היה מקום להוסיף את סכומי הפחת שלא נוכו
35 לשווי המכירה או להפחיתם משווי הרכישה לצורך חישוב השבח, וזאת מאחר שלטענתם אביהם
36 המנוח לא ביקש מעולם ניכוי פחת מהכנסותיו החייבות מהנכס במהלך השנים בהן החזיק בנכס. טענת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-11-26967 שורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 העוררים היא כי האב המנוח דיווח על הכנסותיו למס הכנסה החל משנת 1975, ולא נמצאו ברשות
2 המסים דרישות לפחת בגין המבנה.

3
4 עוד טענו העוררים כי האב המנוח לא ידע כי הוא רשאי לנכות פחת בשל הוצאות הקמת המבנה, וזאת
5 מאחר ולא נעזר באיש מקצוע שינהל את חשבונותיו ודיווחיו במהלך השנים, ועל כן מעולם לא הגיש
6 טופס י"א לפקיד השומה ולא ניכה את הפחת בגין עלות הקמת המבנה מהכנסותיו החייבות במס
7 הכנסה.

8
9 מנגד, טענת המשיב היא כי נתונה בידו הסמכות לתקן את השומה שיצאה בעקבות ההחלטה בהשגה.
10 לעמדת המשיב, מדובר בשומה אשר מקורה בשומה לפי מיטב השפיטה, ועל כן קיימת בידו הסמכות
11 לתקן את השומה. עוד נטען כי העוררים היו מודעים לכוונתו של המשיב לתקן את השומה, וזאת לאחר
12 שהוגש על ידם הערר הקודם, ועל כן אין מקום לקבל את טענתם בדבר פגיעה שנפגעו כתוצאה מתיקון
13 השומה, וכן אין מקום לקבל את טענתם באשר להסתמכות על ההחלטה בהשגה הראשונה, אשר
14 בעקבותיה קיבלו החזר של כספים.

15
16 המשיב מוסיף וטוען כי על בית המשפט הבוחן את ההחלטה לתיקון השומה לערוך איזון בין
17 האינטרסים המתנגשים במצב הדברים האמור - בין האינטרס של תיקון הטעות שנפלה בפני המשיב
18 בכך ששגה ברמה המשפטית בחישוב הפחת לפי שיעור הפחת הקבוע בתקנות הפחת, לבין הטענות מצד
19 העוררים באשר לפגיעה באינטרס שלהם של סופיות השומה. לעמדת המשיב, במצב הדברים
20 הקונקרטי בערר דנן, יש מקום לתת משקל ולהעדיף את האינטרס הציבורי ואת גביית מס האמת.

21
22 לגופם של דברים טוען המשיב כי העוררים לא עמדו בנטל להוכיח כי בדיווחיו השנתיים של האב
23 המנוח לפקיד השומה לא נכלל ניכוי של הוצאת פחת בגין המבנה במהלך השנים שבמהלכן ניתן היה
24 לנכות את הפחת בגין המבנה.

25
26 המשיב מפנה להלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון, אשר קבעה כי הכלל הוא וחזקה היא כי נישום
27 הזכאי לניכוי פחת ניכה אותו מהכנסותיו החייבות במס הכנסה על פני השנים, וזאת אלא אם כן הציג
28 הנישום ראיות לכך כי לא נוכה הפחת במהלך השנים בדיווחים לפקיד השומה.

29
30 המשיב ציין כי הכיר בכל ההוצאות אשר הוכחו בפניו ואשר השביחו את הנכס מושא הערר. עם זאת,
31 המשיב מחויב בפסיקת בית המשפט העליון, ובמקרה דנן, סבור כי יש לקבוע כי העוררים לא הרימו
32 את הנטל להוכיח כי הוצאות השבחת הנכס בדמות עלות הבנייה של המבנה התעשייתי לא נוכו
33 מהכנסותיו החייבות של האב המנוח במהלך השנים במסגרת הדיווחים לפקיד השומה.

34
35 בחנו את טענות העוררים ואת טענות המשיב ואנו סבורים כי דין הערר להידחות.

36



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-11-26967 שורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 ראשית, נתייחס לטענתם של העוררים באשר לסמכות המשיב לתקן את השומה לפי סעיף 85 לחוק
2 מיסוי מקרקעין.

3
4 המשיב בהחלטה בדבר תיקון השומה ציין כי הוא תיקן את השומה בשל טעות שהתגלתה בה. עילה זו
5 לתיקון השומה הינה העילה המצויה בסעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין, המאפשר את תיקון
6 השומה בשל טעות שנפלה בה. המשיב ציין בהחלטה מיום 6/1/2021 כי בשומה שיצאה בעקבות
7 ההחלטה בהשגה הראשונה נפלה טעות בכך שחושב שיעור פחת שאיננו על פי הוראות תקנות הפחת.
8 דהיינו, נעשה חישוב לפי שיעור פחת של 2% במקום שיעור פחת של 4%, ומאחר ועל פי החישוב השגוי
9 נותרה כביכול יתרה של הוצאת פחת, הכיר בהוצאה הזו שעה שלא היה מקום על פי הוראת הדין
10 לקיומה של יתרת פחת.

11
12 אין בידינו לקבל את טענת העוררים לפיה השומה אשר תוקנה הינה שומה לפי סעיף 87 לחוק, ועל כן
13 איננה שומה אשר ניתנת לתיקון לפי הוראת סעיף 85 לחוק.

14
15 הפסיקה אשר יצאה תחת ידו של בית המשפט העליון דנה כבר בדבר השאלה האמורה וקבעה כי אין
16 מקום לקבלה. בית המשפט העליון, במסגרת ע"א 8116/08, קבע מפי כב' השופט גרוניס (כתוארו אז),
17 כי אין מקום לקבל טענה כאמור וכי מנהל מיסוי מקרקעין רשאי לתקן שומה אגב דיון בהשגה אשר
18 הוגשה. סעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין מסמיך תיקון שומה תוך ארבע שנים אם נתגלתה טעות
19 בשומה. בית המשפט העליון ציין בפסיקתו כי אין מקום ליצור אבחנה ולמנוע ממנהל מיסוי מקרקעין
20 להפעיל את סמכות התיקון הנתונה לו לפי סעיף 85 לחוק, לעומת סמכות כללית שקיימת לרשות
21 מנהלית לשנות מהחלטתה. בית המשפט העליון קבע, אפוא, כי המשיב רשאי לתקן שומה גם כאשר
22 מדובר בשומה לאחר החלטה בהשגה.

23
24 נציין כי שומה שיוצאת לאחר החלטה בהשגה נובעת ומקורותיה הם בשומה לפי מיטב השפיטה
25 שיוצאת לנישום, ועל כן הינה למעשה המשך בשרשרת של אותה שומה לפי מיטב שפיטה. בהינתן
26 עובדה זו, משמעות הדבר היא כי שומה כאמור הינה למעשה שומה לפי מיטב שפיטה במשמעות סעיף
27 78(ב) או (ג) לחוק, ולכן אין בעצם תיקונה משום סטייה מלשונה של הוראת סעיף 85 לחוק.

28
29 בין אם המשיב מקבל חלקית את הטענות המועלות בפניו בהשגה ובין אם המשיב איננו מקבל כלל את
30 הטענות המועלות בפניו בהשגה, משמעות הדברים היא כי מדובר בהחלטה אשר בעקבותיה יוצאת
31 שומה שהינה למעשה או קבלת חלק מהשומה, שהיא השומה העצמית הזמנית, או שהיא שומה שהיא
32 לפי מיטב השפיטה. כך או כך, תיקון שומה כאמור נכנס בגדר הסמכות המוקנית בסעיף 85 לחוק, ואין
33 מקום, אפוא, לשלול או לקבוע כי המשיב אינו מוסמך לתקן שומה כאמור.

34
35 עוד נוסיף ונציין כי תכליתו המובהקת של סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין היא תכלית אשר נועדה, הן
36 מצד הנישום והן מצד רשות המס, להביא לתוצאה של גביית מס אמת.





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-11-26967 שורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 בנסיבות הקונקרטיות שבפנינו, אין ספק כי נפלה טעות בפני המפקחת אשר נתנה את ההחלטה בהשגה
2 הראשונה, בכך שערכה את החישוב של הפחת לפי שיעור פחת שאיננו נכון ואיננו קבוע בתקנות הפחת.
3 המשמעות האופרטיבית של אותה טעות הביאה לכך כי למעשה נותרה כביכול יתרה של פחת לניכוי
4 בגין המבנה, שעה שבפועל ועל פי הוראת הדין הקובעת שיעור פחת של לכל הפחות 4% בגין המבנה
5 מושא הערר, לא יכולה הייתה להיות יותרת פחת לניכוי בגין המבנה האמור. נסביר כי הפחת השנתי
6 בשיעור של 4%, כאשר נעשה לחישוב למן שנת 1974 או 1975, מביא לתוצאה כי כעבור 25 שנה מוצה
7 מלוא הפחת הניתן לניכוי בגין הנכס, ועל כן, לאחר שנת 1999 למעשה לא ניתן לנכות את הפחת בגין
8 המבנה. בנסיבות האמורות, אנו סבורים כי מעבר לעובדה כי יש סמכות למשיב לתקן את השומה
9 בהינתן הטעות שנפלה בשיעור הפחת החוקי, הרי שגם אין מקום לשלול סמכות זו, שכן המשמעות של
10 שלילת סמכות זו יש בה גם משום פגיעה בעוררים. שהרי באותה החלטה שניתנה על ידי המשיב, תיקן
11 הוא לא רק את שיעור הפחת אלא אף קיבל את טענות העוררים ביחס לניכויים נוספים אשר בגינם
12 בוצע ניכוי פחת וכן באשר לטענה כי נוכח פחת גם בשל מרכיב הקרקע.

13

14 לפיכך, ספק בעינינו אם ניתן לאחוז בטענה בדבר היעדר סמכות במצב הדברים הנ"ל.

15

16 טענת העוררים באשר לתיקון של הטעות שנעשתה, אשר נטען לגביה כי איננה בגין עובדות חדשות
17 אשר לא עמדו לנגד עיניו של המשיב טרם תיקון השומה, אף היא טענה שלא ניתן לקבלה. ההוראה
18 בסעיף 85(א)(3) לחוק איננה מגדירה את סוג הטעות אשר בגינה רשאי המשיב לתקן שומה, בין אם
19 לפי בקשת נישום ובין אם ביוזמתו.

20

21 ההלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון (ע"א 736/87) קבעה זה מכבר כי הטעות אשר בגינה רשאי
22 המשיב לתקן שומה יכול שתהיה הן טעות עובדתית והן טעות משפטית. במקרה דנן מדובר בטעות
23 משפטית ביישום ההוראה הקבועה בתקנות הפחת בדבר שיעור פחת מינימלי של 4% לשנה, ועל כן אין
24 ספק כי על פי הדין ועל פי התכלית הראויה של סעיף 85 בדבר גביית מס אמת, רשאי היה המשיב לתקן
25 את השומה ולהעמיד את חישוב הפחת על השיעור הנכון הקבוע בתקנות הפחת.

26

27 בנקודה זו נתייחס גם לטענת העוררים לפיה תיקון השומה הביא לפגיעה בזכויותיהם ובאינטרס
28 ההסתמכות שלהם. אנו סבורים כי אין ממש בטענה זו. עצם העובדה כי העוררים קיבלו החזר מס
29 לידיהם שלא על פי הדין אינו מהווה פגיעה בזכויותיהם, שכן לא ניתנה בידם הזכות לקבל החזר
30 כאמור, וככל שהמשיב טעה והשיב לידם כספים אשר על פי הדין אין הם זכאים להם, אין בכך משום
31 פגיעה בזכות בדין. יתר על כן, טענה של פגיעה בהסתמכות הינה טענה עובדתית המצריכה הבאת
32 ראיה. לא הובאה בפנינו כל ראיה בדבר שינוי מצב לרעה שנוצר אצל העוררים בשל תיקון השומה.
33 אכן, ככל שהעוררים נדרשו להחזיר את הכספים אשר המשיב העביר לידיהם, אינו מהווה מצב דברים
34 אשר אינו מניח את דעתם, אך אין בכך משום שינוי מצב דברים לרעה במשמעות הקבועה בדין. לא
35 הובאה בפנינו כל ראיה כי הכספים אשר הושבו לידיהם של העוררים נעשה בהם שימוש כבר למטרות
36 אחרות או כי אינם עוד מצויים בידם, וכי השינוי לרעה במצבם הוא כזה שאיננו הפיך. על כל פנים



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-11-26967 שורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 וכאמור לעיל, מקום בו על פי הדין לא ניתן לקבל כי קיימת זכות בדין לעוררים לחשב פחת לפי שיעור
2 פחת שאינו קבוע בהוראות הפחת - הרי שלא ניתן לקבל טענה זו גם כן.
3
4 על כן, אנו קובעים כי המשיב היה מוסמך מכוח סעיף 85(א)(3) להורות על תיקון השומה.
5
6 כעת לגופו של עניין, באשר לטענת העוררים לפיה היה מקום לקבל את עמדתם כי אביהם המנוח לא
7 ניכה פחת מהכנסותיו החייבות אשר דווחו למס הכנסה במהלך השנים.
8
9 גם טענה זו, לטעמנו, לא ניתן לקבל בנסיבות העניין.
10
11 ההלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון בעניין ע"א 5883/18 קבעה כי ברירת המחדל בבחינת החבות
12 במס שבח היא קביעה כי הנישום ניכה את מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת
13 בגין נכס מקרקעין בפני פקיד השומה. על כן, נקודת המוצא היא כי יש להפחית את מלוא סכומי הפחת
14 משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח בהתאם להוראת סעיף 47 לחוק.
15
16 ההלכה הפסוקה קבעה חריג לכלל זה, ובאופן קונקרטי למקרה דנן, כאשר מדובר בנישום אשר דיווח
17 כדין על הכנסותיו לפקיד השומה ושילם את המס המתחייב מהן, ניתן יהיה להכיר בטענתו כי לא נוכה
18 פחת ככל שיעמוד בנטל להוכיח כי הוא נמנע במסגרת דיווחיו לפקיד השומה במהלך השנים מלנכות
19 את מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת במס הכנסה. נישום כזה יהיה רשאי
20 וזכאי לכך שסכומי הפחת שכאמור הוכח כי לא נוכו לא יוספו לחישוב השבח ולא יופחתו משווי
21 הרכישה.
22
23 לא זה המקרה שבפנינו. העוררים הסתמכו בטענותיהם על שני טיעונים. הטיעון הראשון הוא טיעון
24 המצוי בתצהיר העדות הראשית שהוגש מטעמו של העורר, במסגרתו נטען על ידי העורר 2, בנו של
25 המנוח, כי אביו לא סמך על אף אדם או בעל מקצוע על מנת שינהל את חשבונותיו, והוא ניהל אותם
26 בעצמו במשך כל השנים, והוא זה אשר הגיש את הדיווחים השנתיים למס הכנסה בעצמו. נטען בנוסף
27 כי העורר 2 היה היחיד אשר עזר לו בכך. העורר 2 טען כי על פי הידוע לו ועל פי אופן הדיווח של אביו
28 המנוח, הנ"ל היה מדווח על הכנסותיו והוצאותיו לבד למס הכנסה, לא נעזר במנהל חשבונות או
29 ברואה חשבון, וכי הוא לא ידע כי הוא רשאי לנכות פחת בשל הוצאות, ועל כן לא הגיש אף פעם כל
30 טופס לפקיד השומה בכדי לנצל את הפחת בגין בניית המבנה או בשל ציוד שרכש ואשר שימש את
31 עסקו.
32
33 העורר 2 טען גם כי בשנות חייו האחרונות של אביו הוא לא דיווח בעצמו למס הכנסה, וכי העורר 2
34 סייע לו בדיווחים ואף דיווח על ההכנסות בשמו. העורר 2 ציין כי לאחר פטירת האב המנוח, דווחו
35 ההכנסות מהנכס, אשר בשנים האחרונות היו הכנסות מדמי שכירות של הנכס, על ידו ועל ידי העוררת
36 1, וכי הם לא ביקשו אף פעם פחת בגין הוצאות. צוין כי רק לאחר פגישה עם נציג פקיד השומה הופנתה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-11-26967 שורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 תשומת לבם כי ניתן לקבל פחת בשל ציוד כיבוי אש שנרכש עבור העסק, והשומה במס הכנסה תוקנה
2 בהתאם תוך הכרה בהוצאה, וגם אז מדובר בהכרה בהוצאה בפריסה לפי תקנות הפחת.
3
4 המשיב הגיש תצהיר מטעמו וכן תצהיר משלים. במסגרת התצהיר שהוגש על ידי המשיב צוין כי
5 העוררים לא הרימו את הנטל להוכיח כי לא נוכה הפחת מהכנסותיו החייבות של האב במהלך השנים.
6 בתצהיר המשלים, אשר ניתן היתר להגשתו ביום 16/1/2023, צוין כי לאחר איתור של תיקו של האב
7 המנוח בפקיד השומה צורפו המסמכים אשר נמצאו בתיק.
8
9 ראשית, נציין כי הטיעון אשר נשמע מפי העורר 2 בתצהירו הינו טיעון אשר איננו מבוסס על ידיעה
10 אישית. העורר 2 נחקר בחקירה נגדית במסגרת דיון ההוכחות אשר התקיים ביום 24/1/2023. כעולה
11 מחקירתו הנגדית של העורר 2, הוא איננו מתגורר בישראל מזה שנים רבות, לכל הפחות מאז שנת
12 1988, כאשר עזב את הארץ בהיותו בן 25 שנה בערך. העורר 2 איננו יודע דבר מידיעתו האישית באשר
13 להתנהלותו של אביו המנוח בהגשת הדו"חות השנתיים למס הכנסה במהלך כל השנים, וזאת מן
14 הטעם שכלל לא היה בארץ. טרם שעזב את הארץ, היה העורר בגיל צעיר, פרויקט הבנייה של הנכס
15 שהוקם על הקרקע מושא הערר החל בעת שהעורר היה בן 13, ועל כן ספק אם העורר היה מעורב
16 בדיווחיו של האב למס הכנסה בשנים האמורות.
17
18 לא למותר לציין כי העוררת 1, אשר הייתה כבת 19 וחצי בעת תחילת הבנייה של המבנה - לא טרחה
19 להתייבב לדיון בערר. לא זו בלבד שהעוררת 1 לא נכחה באף דיון מהדיונים בבית המשפט, אף לא
20 הוגש תצהיר מטעמה במסגרת הבאת הראיות. אנו מוצאים כי התנהלות זו יש בה כדי להטיל ספק
21 באשר לכך כי העובדות הן כפי שצוינו בתצהיר של העורר 2. העוררת 1 הינה מבוגרת מהעורר 2 בכשש
22 וחצי שנים. ככל שניתן היה להביא ראיות באשר לאופן התנהלותו של האב, הרי שנראה סביר יותר
23 בעינינו כי הבוגר והבכור יותר מבין האחים יכול היה לשפוך אור יותר אמין ומשמעותי על התנהלות
24 האב במהלך השנים באשר לפרויקט הבנייה וככל הניתן על אופן הדיווח של האב למס הכנסה. העורר
25 2 נשאל במסגרת חקירתו הנגדית מדוע לא הגיעה העוררת 1 להעיד בפנינו. התשובה שניתנה (עמ' 8
26 לפרוטוקול, שורות 15-11), רחוקה מלהניח את הדעת. העובדה כי העוררת 1 מתגוררת בניו ג'רזי איננה
27 נימוק להיעדרה מהדיונים בערר דנן. בהינתן העובדה כי העוררת 1 הינה בעלת דין כאן, ניתן היה
28 לצפות כי תגלה עניין וכי תיתן עדות לכל הפחות בתמיכה לטענות המועלות על ידי העורר 2. הטענה כי
29 העוררת 1 מתגוררת בחו"ל והיא בעלת עסק שאיננה יכולה להיפרד ממנו, וסומכת על העורר 2 כיוון
30 שטיפל בכל העניינים כנטען ושייצג אותה בכל מה שקשור לענייני הכספים, לא ניתן לקבלה, וזאת
31 משום שהמחלוקת בערר דנן נוגעת לאופן ההתנהלות של האב בשנים מוקדמות. מדובר בשנים שבהן
32 העוררת 1 הייתה בגירה. אך אנו נותנים את הדעת גם לכך כי אף היא, על פי הנטען על ידי העורר 2,
33 עזבה את הארץ לפני למעלה מ-40 שנה, בתחילת שנות השמונים של המאה הקודמת.
34
35 כך או כך, ועל פי ההלכה הפסוקה, עדותה של העוררת 1 הינה עדות רלוונטית ונדרשת, ואי הגעתה
36 למתן עדות בפנינו פועלת לחובתם של העוררים, מאחר שהיא מקימה חזקה לפיה אילו הייתה מגיעה
37 להעיד, היה בעדותה כדי לפגוע בטיעון המוצג על ידם.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-11-26967 שורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1
2 היסוד הנוסף אשר עליו נסמכו העוררים בטענותיהם מתייחס למייל שנשלח מטעם מפקחת בפקיד
3 שומה עכו, גב' אתי סטרולוביץ'. מדובר במייל מיום 21/8/2019, אשר נשלח אל העורר 2. במסגרת
4 ההתכתבות האמורה צוין על ידי המפקחת הנ"ל כי התיק על שם האב המנוח במס הכנסה נפתח בשנת
5 1975 והתנהל עד שנת 1996 בפקיד שומה חיפה. המפקחת מציינת כי בתיק הקבע שנמצא בארכיב
6 פקיד שומה עכו ובמסמכים ישנים המתויקים בו לא נמצא טופס פחת או אזכור לנושא הפחת.
7
8 אך בנוסף לכך מציינת המפקחת כי אין בידה אפשרות לבדוק את נושא הפחת שנים רבות כל כך
9 אחורנית. מציינת המפקחת כי הניירת איננה מצויה פיזית בידיה ו"אין לדעת בוודאות האם אכן נדרש
10 פחת או לא. הדו"חות עצמם אינם קיימים עוד. מדובר בכמה עשרות שנים ואינני יכולה להבין
11 מהשומות הנמצאות במחשב האם נדרש פחת או לא ללא חישוב תומך שומה".
12
13 עוד מציינת המפקחת במייל האמור כי משנת 2015 הנכס וההכנסות בתיק הינם על שם העוררת 1,
14 ושם אין דרישה של פחת ואין טופס פחת, וזאת מאחר ו"אין לכם עלות רכישה של הנכס מירושה".
15 המפקחת מציינת כי בוודאות לא נדרש פחת משנת 2015.
16
17 איננו סבורים כי יש במייל האמור כדי להביא לכך שהנטל המונח על כתפי העוררים יורם. למעשה, כל
18 מה שיש במייל האמור הוא חזרה על העמדה כפי שהוצגה על ידי המשיב בהחלטתו. אין ראייה לכך
19 שלא נוכח פחת במהלך השנים ועל כן חזרנו לנקודת המוצא הקבועה בפסיקתנו של בית המשפט העליון
20 בדבר חזקה בדבר ניכוי הפחת על ידי האב המנוח.
21
22 העוררים טענו בסיכומיהם כי הם נדרשים להוכיח עובדה שלילית. לטעמם, קשה עד מאוד הדרישה
23 להוכיח כי האב לא ניכה את הפחת. זאת, משום שניכוי פחת אמור להתבצע באמצעות טופס י"א
24 המוגש במצורף לדו"ח השנתי לפקיד השומה, ועל כן לא ניתן בידם להוכיח אי הגשתו של טופס כאמור.
25 על כן, סבורים העוררים כי במסגרת הקביעה של ועדת הערר האם הרימו את הנטל, אם לאו, יש
26 להתייחס לכך שמדובר בדרישה להוכיח עובדה שלילית.
27
28 גם בהקשר זה לא מצאנו כי יש בסיס לטענה האמורה. ראשית, נציין כי הקביעה של בית המשפט
29 העליון בעניין PIV מתייחסת קונקרטיית לנושא ניכוי פחת, ונקבע כי הנטל להוכיח את דבר אי ניכוי
30 הפחת מההכנסות החייבות במס הכנסה מונח על כתפיו של הנישום. אין בפסיקה האמורה כל קביעה
31 כי יש להקטין או לגרוע מן הנטל בשל כך שנדרשת הוכחה למה שהעוררים טוענים "עובדה שלילית".
32
33 קבלת הטענה המועלית על ידי העוררים תוביל למצב דברים של יצירת אבחנה בין שווים. דהיינו, ככל
34 שמדובר בנישום אשר זמן ההחזקה שלו בנכס הינו קצר, הרי שבקלות יוכל להוכיח את דבר ניכוי או
35 אי ניכוי הפחת מהכנסותיו. העוררים סבורים כי יש מקום ליצור אבחנה בעניינם בשל כך שהנכס
36 הוחזק על ידי אביהם המנוח במשך שנים ארוכות, למעלה מ-50 שנה. איננו סבורים כי יש מקום



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-11-26967 שורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 ליצירת אבחנה בנטל הראיה בין נישומים בשל משך זמן ההחזקה בנכס. למרבה הצער, הבעלים
2 המחזיק בנכס במשך כל השנים, האב המנוח, נפטר, ולא ניתן היה לשמוע את עדותו בעניין זה.
3
4 איננו יכולים להיבנות מטענות שנשמעו בתצהירו של העורר 2, וזאת מאחר ומדובר בהשערות גרידא
5 ולא בידעיה אישית ממשית. נתנו דעתנו וכן נתנו משקל לעדות של העורר 2 בחקירתו הנגדית (עמ' 11
6 לפרוטוקול, שורות 4-1), במסגרתה הודה העורר 2 כי קיימת בהחלט אפשרות שהאב המנוח ביקש את
7 ניכוי הוצאות עלות המבנה במס הכנסה. התשובה שניתנה, "יכול להיות שכן ויכול להיות שלא",
8 משמעה ברמה של הרמת נטל - כי הנטל לא הורם ככל שכפות המאזניים הינן מאוונות, משמע
9 העוררים לא הרימו את הנטל ברמת הנטל האזרחי המנוח על כתפיהם. זאת ועוד, אף אילו היינו
10 מוכנים לקבל את טענת העוררים לפיה יש להקל עמם בנטל בשל הנסיבות, הרי שאנו סבורים כי
11 המסמכים אשר צורפו לתצהיר המשלים מטעמו של המשיב סותרים את טענות העוררים ודי בהם כדי
12 לדחות את טענות העוררים לגופן.
13
14 טען העורר 2 בתצהירו כי אביו לא היה מודע לקיום הזכות לניכוי פחת בשל הוצאות עלות הקמת
15 המבנה. לטעמנו, מתוך המסמכים המצויים בנספח ח' לתצהיר המשלים (מסמכים מתוך תיק הקבע
16 של האב המנוח אצל פקיד השומה), עולה כי מדובר היה באדם אשר היה מודע לזכויותיו, היה מודע
17 לאפשרויות של ניכוי הוצאות, ידע לפנות לפקיד השומה לצורך בירורים, לצורך בקשות לתיקון
18 שומותיו, ואף לכל הפחות בחלק מהזמן הסתייע בשירותיו של מייצג, מר צבי צימרמן. על פי תרשומת
19 המצויה בנספח ח' (עמ' 83 לתצהיר המשלים מטעם המשיב), הופיע מייצג מטעמו של האב המנוח, מר
20 צבי צימרמן, בפני פקיד השומה, מפקח בשם אליהו בארי, לצורך דיון בנושא הוצאות של האב המנוח.
21 התרשומת מציינת המצאת קבלות על הוצאות אשר נבדקו על ידי פקיד השומה ונמצאו כי הן
22 מתאימות למוצהר, ועל כן ההוצאות הוכרו ונוכו מההכנסה החייבת.
23
24 המסקנות המתבקשות מתוך המסמך האמור הן לפחות שתיים: בניגוד לנטען בתצהירו של העורר 2,
25 האב המנוח קיבל ייעוץ והיה מיוצג, לכל הפחות בחלק מהזמן בפני פקיד השומה במגעיו עמו.
26
27 בהינתן כי על פי הוראות פקודת מס הכנסה, הגורמים הרשאים לייצג בפני פקיד השומה הינם עורך
28 דין, רואה חשבון או יועץ מס, והללו כולם מוחזקים כמודעים לזכות לניכוי פחת בגין עלויות הקמת
29 המבנה - ספק גדול בעינינו אם האב המנוח לא היה מודע או לא יכול היה להיות מודע לקיום הזכות
30 לניכוי הוצאות פחת בגין המבנה.
31
32 זאת ועוד, מתוך המסמכים המצויים בנספח ח' לתצהיר המשלים עולה כי האב המנוח היה מודע
33 לזכויותיו, וזאת בשל כך שעיין בפרסומים של רשות המסים, לרבות חוברת "דע את זכויותיך" אשר
34 פרסמה על ידי רשות המסים (ראו לעניין זה עמ' 79 לתצהיר המשלים, מכתב תלונה שהוגש על ידי
35 האב המנוח לנציב תלונות הציבור בנציבות מס הכנסה). בפסקה השנייה לאותו מכתב מתייחס האב
36 לפרסום האמור של "דע את זכויותיך". נוכח העובדה כי הפרסום האמור כולל התייחסות גם לנושא





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-11-26967 שורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 של פחת וניכוי מההכנסות החייבות, הרי שספק בעינינו אם ניתן לומר, כפי שנטען על ידי העורר 2, כי
2 האב המנוח לא ידע על דבר קיומה של זכות לניכוי פחת בגין הוצאות ההקמה של המבנה.

3
4 לטעמנו, בנסיבות האמורות, לא ניתן לקבל את הנטען בתצהירו של העורר 2. האמירות הנ"ל המצויות
5 בתצהירו, מעבר לעובדה שאינן בידיעתו האישית, נסותרות על ידי המסמכים המצויים בתצהיר
6 המשלים, כפי שצינו לעיל. בהינתן העובדה כי העורר 2 כלל לא היה בארץ במהלך השנים מאז שנת
7 1988, למעט ביקורים מזדמנים, ספק בעינינו אם יכול הוא לומר כי האב המנוח לא ידע לעמוד על
8 זכויותיו, לרבות בעניין הפחת. הראיות שבפנינו, העולות מן התצהיר המשלים, שוללות את היכולת
9 לקבל את גרסתו זו של העורר 2. אשר על כן, אנו מוצאים כי הטיעון בנושא הניכוי של הפחת וטענת
10 העוררים לפיה האב המנוח לא ניכה את הפחת מהכנסותיו החייבות במהלך השנים שבהן הגיש את
11 דו"חותיו למס הכנסה עד וכולל שנת 1999, הוא טיעון שלא ניתן לקבלו והוא נדחה.

12
13 אשר על כן, הערר נדחה.

14
15 העוררים יישאו בהוצאות המשיב ושכר טרחת עורך דינו בסך כולל של 15,000 ש"ח, אשר ישולם בתוך
16 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא הסכום הנ"ל ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא
17 בפועל.

18
19 נוכח קביעתנו זו, החלטת המשיב בעניין תיקון השומה, ההחלטה מיום 19/9/2021, תעמוד בעינה.

20
21 **ניתן היום, ט' שבט תשפ"ג, 31 ינואר 2023, במעמד הצדדים.**

אבי שרם
חבר ועדה

אהובה סימון, עו"ד
חברת ועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

