



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררים
1. מאריציו לוי
2. ליוורנו השקעות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד מ' הר שמש

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין – חיפה
ע"י ב"כ עו"ד ד' ונדרוב – גורדון מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

השופט רון סוקול, יו"ר הוועדה

1. העוררים, מר מאריציו לוי וחברה שבשליטתו בשם ליוורנו השקעות בע"מ, היו בעלים של זכויות במקרקעין המצויים בחיפה ומוכרים כחלק מ"מורדות לינקולן". בשנת 2011 ביצעו העוררים שתי עסקאות למכירת זכויות בחלק מהמקרקעין שבבעלותם לקבוצת גולד נדל"ן ופיננסים 2010 בע"מ.

בעקבות מכירת הזכויות נדרשו העוררים לשלם מס על השבח שנצבר לזכותם. המחלוקת בתיק זה משתרעת על מספר סוגיות; האם יש לכלול בשווי המכירה תשלומים שהתחייבה הרוכשת לשלם למתכננים; הפחת השווי בדרך של היוון תשלומים עתידיים; ניכוי הוצאות להשבחת המקרקעין, וניכוי הוצאות מימון שהוציאו העוררים לטענתם לשם רכישת המקרקעין.

עיקר הדיון התמקד בסוגיית ניכוי הוצאות מימון ובשאלה האם העוררים הוכיחו קשר בין הוצאות המימון הנטענות לבין רכישת המקרקעין.

רקע

2. מאריציו לוי (להלן: העורר) נולד בישראל אולם בגיל צעיר עזב עם משפחתו והתגורר בברזיל (עמ' 9). בבגרותו עסק העורר בהשקעות בתחומים שונים, החל ממקרקעין, טקסטיל ופיננסיים. בשנת 2003 חזר העורר להתגורר בישראל (עמ' 3 לע' 1).

עוד בטרם חזרתו לישראל, החל העורר להתעניין ברכישת מקרקעין באזור חיפה. העורר אף ייסד את חברת ליוורנו השקעות בע"מ (להלן: החברה) והיה בעל המניות היחיד בה.

3. במהלך השנים החל העורר לרכוש זכויות במקרקעין המצויים במורדות הכרמל באזור הידוע כמורדות לינקולן. מדובר בשטחי בור הסמוכים לשכונת מגורים, אולם לא היו מיועדים לבנייה. מדובר בחלקות רבות שחלק נרכשו בשלמות ולגבי חלק מהן נרכשו רק זכויות יחסיות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לגרסת העורר, הוא רכש את הזכויות בעיקר מתושבי חוץ, מתוך כוונה לפעול לשינוי ייעודם למגורים (ראו פירוט נסחי הרישום שצורפו כנספח "א" לתצהירו של העורר ע/1) (להלן: המוקדעין).

4. העורר העיד כי תחילה רכש זכויות מעיזבון. כאשר נודע לבעלי עניין אחרים כי הוא רוכש זכויות, פנו אליו בעלי זכויות בחלקות נוספות או נציגיהם והציעו לו לרכוש וכך עשה (עמ' 10 שורות 4-3). במקביל, רכש העורר גם זכויות במקרקעין במקומות אחרים. כך העיד כי רכש זכויות בשטחים חקלאיים בחולון, דירות בירושלים, בפתח תקווה ועוד (עמ' 10 שורות 9-11) (ראו גם פירוט נכסים בנספח "ו" למש/1).

את הזכויות במקרקעין רכש העורר בעצמו ובאמצעות החברה. מרבית הזכויות נרכשו על שם העורר ורק כ- 10% מהזכויות, כך לגרסתו, נרכשו באמצעות החברה ונרשמו על שמה (סעיף 5 לע/1).

5. העורר טוען בתצהירו כי לאחר שהחל ברכישות המקרקעין נאלץ לקבל הלוואות לצורך מימון הרכישות. העורר הצהיר כי פנה לבנק הפועלים בע"מ אשר נתן לו הלוואות ואשראי לצורך הרכישה (סעיפים 7, 8 לע/1). בעדותו הבהיר כי האשראי התקבל בחשבון הבנק שלו בבנק הפועלים בע"מ בסניף שבחולון.

6. מעדותו של העורר עולה כי חשבונו הנ"ל שימש גם לקבלת הלוואות וגם לתשלומים שונים ששולמו בקשר עם רכישות המקרקעין. העורר צירף לתצהירו מסמכים שונים ובהם העתקי שיקים, הוראות תשלום, דפי בנק וכן מסמכים המעידים על רשום משכנתאות על המקרקעין לטובת הבנק (סומנו כנספח "ה" לע/1). העורר הבהיר כי עשה שימוש בחשבון זה לרכישה של הזכויות, לתשלום מס בגין הרכישה, תשלום לעורכי דין, מתווכים, תכנון וכדומה (סעיף 15 לע/1).

7. העורר לא הסתפק, כך לגרסתו, בקבלת הלוואות ואשראי מבנק הפועלים, אלא נאלץ גם ליטול הלוואות מבנקים אחרים ובהם בנק המזרחי בע"מ ובנק ירושלים בע"מ. חלק מהלוואות אלו נועדו לסילוק ולמחזור ההלוואות והאשראי שקיבל מבנק הפועלים (סעיף 16 לע/1).

8. בשנת 2007 ביקש העורר למכור את זכויותיו וזכויות החברה בחלק מהמקרקעין ולשם כך התקשר עם נידר חברה לבניין ולפתוח בע"מ (להלן: נידר) (מסמכי עסקה זו לא צורפו לעיוננו). העורר הצהיר על העסקאות למנהל ולגרסתו, לאחר דיון, נקבעו לו שומות בגין עסקה מיום 23.7.2007 (נספחים ע/3 ו-ע/4).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

9. בעסקת המכירה של הזכויות לחברת נידר (להלן: עסקת נידר) קיבלו העוררים תשלום חלקי של התמורה. לטובת נידר נרשמה הערת אזהרה על המקרקעין שנמכרו. לגרסת העורר, חברת נידר נקלעה לקשיים ולא יכלה להשלים את תשלום התמורה. בסופו של יום, כך העיד, ניתן צו לפירוקה של נידר (סעיף 18 לע/1). בשל כך בוטלה עסקת נידר.

לגרסתו, הכספים שהתקבלו מנידר שימשו לסילוק חלקי של החובות לבנקים, חובות בגין ההלוואות שנועדו למימון רכישת והשבחת המקרקעין. עם ביטול עסקת נידר היה על העוררים להשיב לנידר את התמורה שהתקבלה. הואיל והעוררים לא יכלו להשיב מידיית את מלוא התמורה, נאלצו להתחייב להשיב את הכספים. להבטחת התחייבות זו נרשמה לטובת נידר משכנתא על המקרקעין. העוררים טוענים כי הוסכם שסכום ההשבה יעמוד על סך של 10,500,000 ₪ שיוחזר בריבית של 6.5% לשנה, אולם העוררים לא הציגו הסכם שכזה (סעיף 19 לע/1).

10. במצב זה, כך לגרסת העורר, הוא נאלץ לחפש מקורות מימון ומשקיעים חלופיים. בסופו של יום הצליח לקבל הלוואות משלושה גורמים שונים, כאשר לכל אחד מהם ניתנו אופציות לרכישת המקרקעין במקום לקבל את החזר ההלוואה. מדובר בהלוואה על סך של \$3,500,000 ממר הרטמן, הלוואה על סך \$450,000 מה"ה רמירו ואביטל דיאמנדי, והלוואה על סך של \$600,000 מעפר מוסברג (הסכמי הלוואה אלו לא הוגשו כראיה בתיק). העורר העיד כי על עסקאות אלו, הכוללות אופציות רכישה, הוגשו הצהרות למשיב אשר הוציא שומות מס בהתאם. המס המתחייב בשל מתן האופציות, כך נטען, שולם (סעיף 28 לע/1).

11. על מנת לסלק את החובות ומחשש למימוש האופציות שניתנו למשקיעים החליטו העוררים לממש את נכסיהם ולמכור חלק מהזכויות במקרקעין. ביום 27.7.2011 התקשרו העוררים בהסכם עם קבוצת גולד נדל"ן ופיננסים 2010 בע"מ (להלן: גולד) למכירת זכויות בחלק מהמקרקעין בתמורה לסך של 34,645,000 ₪ (נספח "ז" לע/1). בעסקה זו נמכרו מלוא זכויותיה של החברה במקרקעין וחלק (כ- 23%) מזכויותיו של העורר (סעיף 31 לע/1) (להלן: העסקה הראשונה).

12. ביום 29.12.2011 ביצע העורר עסקה נוספת, בגדרה מכר לגולד זכויות במחצית מחלקה 45 ומלוא הזכויות בחלקות 44, 49, 50 בגוש 10789. בעסקה זאת התחייבה גולד לשלם לעורר תמורה בסך של 1,460,000 ₪ וכן \$ 2,555,300 (סה"כ כ- 11,205,000 ₪) (נספח "ח" לע/1) (להלן: העסקה השנייה).

13. העוררים הצהירו על עסקאות מכר אלו למשיב, אולם המשיב לא קיבל את הצהרות העוררים לעניין שווי המכירה. בשומות שהוציא לעסקה הראשונה קבע המשיב כי יש להוסיף



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לתמורה הקבועה בהסכמים גם את שכר היועצים אותו התחייבה גולד לשלם. המשיב הפנה לסעיף 7.4 להסכם בעסקה הראשונה שבו נקבע כי גולד תשלם ליועצים סך של 762,162 ₪.

המשיב לא קיבל גם את מלוא הצהרות העוררים לגבי הוצאות ההשבחה שהוצאו על ידם. בשומות העסקה הראשונה הכיר המשיב רק בהוצאות בסך של 881,529 ₪ לחברה ובהוצאות בסך של 1,220,919 ₪ לעורר. בשומות העסקה השנייה הכיר המשיב בהוצאות בסך 1,033,052 ₪. המשיב הדגיש כי הכיר רק בהוצאות לגביהן הוצגו חשבוניות על שם העוררים.

המשיב דחה את בקשת העוררים לנכות מהשבח את הוצאות המימון שהוצאו על ידם, לטענתם, למימון הרכישה והוצאות ההשבחה. המשיב קבע כי העוררים לא השכילו לשכנע כי ההלוואות והאשראי שנלקחו על ידם, נועדו לשם רכישת או השבחת המקרקעין. על כן, הוציא המשיב לעוררים שומות על פי סעיף 78(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963.

14. העוררים הגישו השגה על שומות המס שהוציא להם המשיב. השגתם נדחתה ועל כן הוגשו העררים המונחים להכרעתנו כעת.

תמצית הטענות

15. בו"ע 13-01-48140 הגישו העוררים ערר על החלטת המשיב בכל הנוגע לשומות מס השבח שהוצאו להם בעסקה הראשונה, ובו"ע 13-04-24800 הגיש העורר השגה על שומת מס השבח שהוצאה לו בעסקה השנייה.

בעררים טוענים העוררים כי טעה המשיב כאשר הוסיף לשווי המכירה בעסקה הראשונה את התשלומים שהתחייבה גולד לשלם ליועצים. נטען כי מדובר בתשלומים בגין שירותים שצפויים היועצים לתת לגולד לאחר חתימת העסקה ולא תשלומים בגין שירותים שכבר ניתנו לעוררים. עוד נטען כי יש לחשב את שווי המכירה ליום המכירה. הואיל וסך של 6,700,000 ₪ ששולם במסגרת העסקה הראשונה היה אמור להיות משולם רק שנה לאחר מועד העסקה, טוענים העוררים כי יש להוון את הסך הנ"ל ליום המכירה. העוררים טוענים גם כי על המשיב היה להכיר במלוא הוצאות ההשבחה והוצאות המימון שפורטו על ידם.

בו"ע 13-01-48140 נטען גם כי יש להכיר ביחסי נאמנות שבין המוכר לצד שלישי, אולם טענה זו נזנחה בהמשך ולכן לא נתייחס אליה.

16. המשיב מצדו דוחה את טענות העוררים. המשיב טוען כי התשלום ליועצים מהווה חלק מהתמורה עבור רכישת המקרקעין. כן טוען המשיב כי לא ניתן להכיר בהוצאות השבחה או הוצאות



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

מימון נוספות, שכן בידי העוררים אין מסמכים וראיות היכולים להצביע על הקשר בין ההוצאות לבין רכישת המקרקעין.

דיון והכרעה

17. כפי שיפורט להלן, הגעתי למסקנה כי דין העררים להתקבל באופן חלקי בלבד. שוכנעתי כי יש לצרף לשווי המכירה את התשלומים שהתחייבה גולד לשלם ליועצים. שוכנעתי כי אין מקום להיוון הסך של 6,700,000 ₪ ליום המכירה; שוכנעתי כי יש להכיר בכל הוצאות ההשבחה שהוכרו על ידי המשיב בעסקת נידר אך אין להכיר בהוצאות השבחה והוצאות מימון נוספות.

נדון בטענות כסדרן.

שווי המכירה

18. אין חולק כי בהסכם הרכישה בעסקה הראשונה נקבע בסעיף 7.4 כי על הרוכשת לשאת בתשלום ליועצים. וכך נאמר:

הקונים ישתתפו בהוצאות היועצים העוסקים בהכנת תב"ע חפ/2185א (להלן: "התכנית") ואשר שמותייחם מפורטים בטבלת יועצים המצורפת כנספח ו להסכם זה בהתאם לסכומים המפורטים בטבלת היועצים וזאת בהתאם לחלק היחסי של הממכר בתוך חלקות המוכר במתחם, היינו סך של 762,162 ₪ כולל מס ערך מוסף בשיעורים המפורטים בטבלה הנ"ל ובמועדים אשר בהם ישלם המוכר את חלקו הנותר בתשלומים הנ"ל. למען הסר ספק, המוכר אינו מתחייב כי התכנית תאושר, וידוע לצדדים כי הסכם זה יישאר בתוקפו גם במקרה בו לא תאושר התכנית. ככל שהמוכר יקבל החזרים בגין הוצאות התכנון ששילם, יחזיר המוכר לקונה את החלק היחסי של ההוצאות עד לגובה הסכום ששילם בפועל בהתאם לסעיף זה.

נספח "ו" להסכם המפרט את שמות היועצים לא צורף על ידי העוררים.

19. כידוע, הלכה היא כי מקום שבו רוכש מתחייב לשאת בתשלומים שחייב המוכר לצד שלישי, יראו בתשלומים שכאלו חלק מתמורת הרכישה.

העיקרון המנחה, שנקבע בהלכה הפסוקה, הוא עקרון צירוף כל התמורות, דהיינו שווי המכירה יכול את כל התמורות שמקבל המוכר מהרוכש בגין המקרקעין, בין בכסף ובין בשווה כסף (ראו: ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבנייה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (26.1.2010) והחלטה הדוחה בקשה לדיון נוסף, דנ"א 1047/10 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבנייה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (15.9.2010); ע"א 6340/08 וילאר



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10.6.2010); א' נמדר מס שבח מקרקעין כרך ב' (חישוב המס ותשלום), פסקה 303 עמ' 94 (מהדורה שביעית, 2012); י' הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב' – חלק ראשון 174 (מהדורה שנייה, 2003).

20. בהתאם לעיקרון זה, ייכלל בשווי המכירה גם כל סכום ששילם הקונה לסילוק חובותיו של המוכר בגין תשלומים לפינוי דייר, תשלום הוצאות פיתוח וכדומה (ראו גם ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב (31.5.2015); ע"א 4140/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' יחד הבונים ייזום ובנייה בע"מ (7.7.2016)).

21. לאור עיקרון זה, יש לבחון האם התחייבותה של גולד לשלם ליועצים כמפורט בסעיף 7.4 להסכם, מהווה תשלום חוב של העוררים או שמא תשלום עבור שירותים עתידיים שצפויים היועצים לתת לרוכשת.

העוררים טוענים בסיכומיהם כי היועצים והמתכננים נשכרו על ידם על מנת לתת שירותים לקידום פרויקט שינוי הייעוד והבנייה במקרקעין. העוררים, כך לטענתם, שילמו להם עבור השירותים שניתנו על ידם עד למועד העסקה והתחייבות גולד הייתה לשלם רק את יתרת התשלומים המגיעים למתכננים וליועצים על פי הסכם ההתקשרות עמם, עבור שירותים שצפויים היו להינתן לאחר חתימת ההסכם (סיכומי טענות העוררים פסקה 5.4).

22. לטענה זו של העוררים אין אחיזה כלשהי בראיות שהוצגו. הסכם ההתקשרות עם היועצים והמתכננים לא צורף ואיש מהם לא הגיע לעדות. לא הוצגו גם מסמכי ההתחשבות עם אותם יועצים ומתכננים ולא ניתן לדעת האם התשלום עליו הוסכם עם גולד נועד לסילוק חוב העבר או חוב עתידי. העורר לא מסר כל גרסה בעניין זה וכאמור לעיל, טבלת היועצים והתשלומים שמוזכרת בסעיף 7.4 להסכם בעסקה הראשונה לא הוצגה לעיונו.

23. נוסח סעיף 7.4 מתיישב הן עם האפשרות שמדובר בתשלומים עבור שירותים שכבר ניתנו, והן עם האפשרות שמדובר בשירותים עתידיים.

עם זאת, בהעדר ראיה נוספת לגבי התשלומים הנתענים, ובשים לב לכך שהנטל לשכנע שהתשלום שנדרש מהרוכשת - גולד, נועד לכיסוי התחייבויות עבור מתן שירותים עתידיים, מוטל על כתפי הטוען זאת - כלומר העוררים, אין לנו אלא לדחות את הערר בעניין זה. משנקבע בהסכם סכום שעל גולד לשלם לצד שלישי, קמה חזקה שבהיגיון כי סכום זה נועד לסילוק חוב קיים של העוררים והימנעות העוררים מהבאת כל ראיה לסתור הנחה זו, פועלת לחובתם (ראו לעניין משמעות אי הבאת ראיות רלבנטיות ע"א 9656/05 שוורץ נ' רמנוף חברה לסחר וציוד בניה בע"מ



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

(27.7.2008); רע"א 3312/04 אשורנס ג'נרל דה פרנס נ' הכונס הרשמי, פ"ד ס(3) 245 (2005); ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' רוזנברג, פ"ד מז(2) 605 (1993); ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה(4) 651 (1991).

על כן, אין להתערב בקביעת שווי המכירה.

חישוב שווי המכירה ליום המכירה והיוון תשלומים עתידיים

24. העוררים טוענים כי בעסקה הראשונה הוסכם בינם לבין גולד כי התמורה תשולם בשני מועדים; עיקר התמורה תשולם בסמוך לחתימת ההסכם במספר תשלומים כדלקמן: 5,196,750 ₪ יופקדו בנאמנות ביום החתימה. 22,748,250 ₪ יועברו לשלטונות המס תוך 2 ימי עסקים לאחר קבלת מסמכי ההחרגה של המשכנתאות, מסמכים שיומצאו תוך 7 ימים. 14,200,000 ₪ ישולמו למפרקי חברת נידר; יתרת התמורה, 6,700,000 ₪, תשולם תוך 12 חודשים.

בנסיבות אלו, כך נטען, יש להבחין בין חלקי התמורה ולקבוע כי סך התמורה נמוך מהסך המוסכם של 34,645,000 ₪. העוררים טוענים כי ביצוע תשלום בתוך שנה מיום העסקה כולל בחובו תוספת של ריבית ריאלית למחיר המוסכם. הואיל ושווי המכירה מחושב ליום המכירה, יש להוון את יתרת התמורה הצפויה להשתלם בעתיד בסך של 6,700,000 ₪, על פי שיעור הריבית המקובל ולהפחית בהתאם את שווי המכירה.

25. על טענה זו לא חזרו העוררים בסיכום הטענות ולמעשה ניתן היה להתעלם ממנה. עם זאת, נעיר כי גם לגופה של הטענה דינה להידחות.

העוררים לא השכילו להביא ראיות על שיעור הריבית במשק בתקופה הרלבנטית ומכאן שאין דרך לערוך את חישוב ההיוון הנטען. יתרה מזו, ההסכם אינו כולל כל התייחסות לתוספת ריבית שהוספה לתמורה אלא נוקב בתמורה הכוללת בסך של 34,645,000 ₪ (סעיף 4 לנספח "ז").

נזכיר כי הנטל להוכיח את פעולת ההיוון, דהיינו את שיעור הריבית ואת תקופת ההיוון, מוטל על כתפי העוררים. הרמת הנטל מחייבת ראיות ואין די בהעלאת הטענה (ראו לעניין נטל ההוכחה ו"ע (ת"א) 1287/07 זיידנבייבר נ' מנהל מס שבח רחובות (30.8.2010)).

26. ועדות הערר שדנו בטענות דומות בנוגע להיוון תשלומים עתידיים לצורך קביעת מחיר עסקה, הגיעו למסקנה כי לא די בכך שנקבע בהסכם כי תשלום כלשהו הינו תשלום עתידי אלא יש לבחון את אומד דעת הצדדים ולברר האם התכוונו לפצל את העסקה לעסקת רכישה (שבה נקבעת התמורה המופחתת) ולעסקת אשראי (ראו למשל ו"ע (ת"א) 1289/01 המכון הגיאופיסי לישראל נ')



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (3.4.2006); ו"ע (ת"א) 1305/04 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז (3.10.2006).

כאשר הגיעה סוגיה זו לבית המשפט העליון, נפסק בע"א 914/14 מידטאון הנ"ל כי לא די בכך שתשלום כלשהו הינו עתידי כדי להצדיק היוון התמורה. וכך נאמר:

כמו בית המשפט המחוזי, סבור גם אני כי ההבחנה שבין עניין המכון הגיאופיסי לבין עניין חכים רלוונטית ושימושית לענייננו. שני פסקי הדין הללו עולים בקנה אחד עם הגישה שבאה לידי ביטוי בפסיקתו של בית משפט זה, לפיה אין להסתמך על צורתה של העסקה – ולענייננו, קיומה של תמורה לתשלום לאחר יום המכירה – אלא יש להתחקות אחר מהותה. אשר על כן, כדי לסווג עסקת מקרקעין ככזו הכוללת מרכיב מימוני לצורך שאלת ההיוון במסגרת שומת מס רכישה, עלינו להידרש תחילה לאומד דעת הצדדים כפי שזה בא לידי ביטוי בחוזה. ככל שהחווה מלמד על כך שהקדמה או איחור בתשלום כרוכים בהחזרה או ייקור של התמורה – כפי שארע בעניין המכון הגיאופיסי – הרי שלפנינו מרכיב מימוני. בהיעדר ביטוי מפורש לכך בחוזה, ברירת המחדל תהיה כי אין מדובר בעסקת אשראי, ושומת מס הרכישה תתבצע על בסיס נומינאלי. ברם, ברירת מחדל זו איננה בגדר "סוף פסוק", שכן הצדדים יוכלו לטעון כי נסיבות העסקה מלמדות על כך שכן קיים מרכיב מימוני. טענה שכזו תחייב בחינה פרטנית של המקרה לגופו, כפי שארע בעניין חכים. במסגרת בחינה זו יהיה מקום להתחשב, בין היתר, באופן רישום ודיווח הכנסות מימון על ידי מוכר הנכס; במשך דחיית מועד תשלום התמורה, וסבירותה של דחייה זו ביחס לטבעה של העסקה ועסקאות דומות לה; וביחס בין שווי השוק של הנכס לבין סך התמורה הנומינאלית המשולמת בעדו.

27. במקרה הנוכחי לא הובאה כל ראיה שתצביע כי הצדדים כללו במחיר התמורה רכיב מימוני כלשהו; לא הובאו ראיות על אופן רישום העסקאות אצל החברה או אצל גולד; לא פורט כיצד נקבע המחיר; והאם אכן הוסכם על מחיר האשראי. די בכך כדי להביא לדחיית הטענה.

זאת ועוד, סעיף 4.6 להסכם מתנה את תשלום יתרת התמורה בהמצאת אישור על הסבת שעבוד לטובת יוליעד. אין כל הוראה כי איחור בהמצאת האישור על הסבת השעבוד יטיל חובת תשלום ריבית, כפי שהיה צפוי אילו הוסכם כי התמורה כוללת רכיב של עסקת אשראי.

לבסוף נזכיר כי דחיית תשלום עד קבלת אישורים כמו הסרת שעבוד, אינה חריגה והיא מקובלת בעסקאות נדל"ן כגון זו שבין העוררים לגולד. בהעדר ראיה מפורשת, יש להניח כי הצדדים הסכימו על תמורה כוללת, בלי לכלול בה כל רכיב של אשראי.

על כן דין טענת העוררים להיוון יתרת התמורה והפחתת השווי בהתאם, להידחות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ניכוי הוצאות השבחה - כללי

28. מס שבח, המוטל על פי חוק מיסוי מקרקעין, הוא מס על רווח ההון שנצבר אצל המוכר בעת מימוש זכויות במקרקעין (ראו א' נמדר מס שבח מקרקעין 69 (2012); ע"א 8763/06 גבריאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים (22.10.2009); רע"א 7816/06 עו"ד בוידאר נ' עזבון מרמלשטיין (1.10.2009); ע"א 4005/03 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות בע"מ (5.6.2005)). ככלל השבח שנוצר למוכר הינו ההפרש שבין שווי הרכישה לשווי המכירה. סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

(א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.
(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

תכליתו של החוק היא למסות את הרווח - השבח, שנוצר למוכר כתוצאה מהמימוש. אם אין שבח החוק אינו מטיל חיוב במס (ראו ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 958-959 (2003); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280 (2008); ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, 715 (1999)).

29. הואיל והמס מוטל רק על "השבח" שנוצר במכירה (במימוש), יש צורך לקבוע הוראות כיצד יחושב אותו שבח. הקביעה כי השבח הוא ההפרש שבין מחיר רכישה למחיר מכירה היא כללית בלבד, שכן יש צורך להגדיר מהם הרכיבים שיובאו בחשבון בכל אחד מצדי המשואה, דהיינו מהם הרכיבים שיכללו בקביעת שווי הרכישה אל מול הרכיבים שיכללו בשווי המכירה. רק אחרי שנדע לחשב את שווי המכירה ואת שווי הרכישה, נוכל לערוך את ההשוואה ביניהם ולאתר את הרווח/השבח שנוצר למוכר, אם נוצר.

חוק מיסוי מקרקעין קובע הוראות שונות לגבי חישוב זה. לכל אחד מצדי המשואה, צד הרכישה וצד המכירה, נקבעו הוראות כיצד לחשבו. ההוראה המרכזית מצויה בהגדרות שבסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין.

30. כדי להגיע לחישוב השבח האמתי שנצבר למוכר, אין די בבירור שווי הרכישה והשוואתו לשווי המכירה, שכן ההפרש בין שני אלו נעוץ לעיתים בפעולות שונות שביצע המוכר על מנת להשביח את הנכס. לשם ביצוע הפעולות המשביחות נאלץ המוכר להוציא הוצאות שונות ולכן חישוב נכון של השבח שנצבר למוכר חייב להתחשב בהוצאות אלו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הטכניקה בה בחר המחוקק להתחשבות בהוצאות שהוציא המוכר להשבחת המקרקעין היא הוספת הוצאות ההשבחה לשווי הרכישה.

31. בהגדרות שבסעיף 47 לחוק נאמר כי שווי הרכישה ייקבע על ידי צירוף המחיר ששילם המוכר לרכישת המקרקעין והוצאות ההשבחה המותרות לניכוי לפי סעיף 39 לחוק.

מחיר הרכישה בצירוף ההוצאות המותרות לניכוי מהשבח, מהווים יחדיו את "יתרת שווי הרכישה", המהווה בסיס לעריכת ההשוואה, כלומר לחישוב השבח (ראו ע"א 4271/00 הנ"ל, פסקה 6; ע"א 8763/06 הנ"ל, פסקה 6).

הנטל להוכיח את ההוצאות מוטל על הטוען זאת, כלומר על העוררים (ראו לעניין נטל ההוכחה א' נמדר לעיל, עמ' 380 וכן ע"א 8763/06 הנ"ל; ע"א 3966/02 כנפי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נח(3) 747 (2004)).

32. ההליך הנוכחי מתייחס רק לניכוי הוצאות ההשבחה הכלולות בסעיף 39(1) לחוק דהיינו, הוצאות שהוצאו "לשם השבחתם של המקרקעין". בטרם נבחן את הטענות שמעלים העוררים יש להעיר ולהזכיר מספר כללים חשובים:

- על הטוען כי יש להכיר בהוצאות השבחה ולנכותן מהשבח, לשכנע כי הוצאה זו לא נוכחה כבר מהכנסתו החייבת על פי פקודת מס הכנסה, שאחרת ייחנה מכפל ניכוי. הדבר מופיע מפורשות בסיפא לסעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, המסייג את זכות הניכוי ומציין "[...] ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה".

- עוד חשוב לציין, כי על הטוען לניכוי לשכנע בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ההוצאה להשבחת המקרקעין. כלומר, כי תכלית ההוצאה היה להביא לעליית ערך המקרקעין. אין הכרח להוכיח כי ההוצאה אכן השביחה את המקרקעין ודי בהוכחת תכלית ההוצאה (ע"א 8763/06 גבריאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים (22.10.2009)).

- הוכחת הוצאות ההשבחה ניתנת להיעשות בדרכים שונות ובלבד שההוצאה תוכח ברמת הראיה הנדרשת בהליך אזרחי. חוק מיסוי מקרקעין אינו מתנה את ההכרה בהוצאות השבחה במבחן צורני כלשהו, ואפילו שווי עבודה עצמית של המוכר עשוי להיכלל בהוצאות ההשבחה (סעיף 39(1) לחוק; ע"א 381/80 מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב נ' סטלה, שרותי מכוניות בע"מ, פ"ד לט(3) 413 (1985)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- במסגרת הוכחת הקשר בין ההוצאה להשבחת המקרקעין יש חשיבות גם לסבירות ההוצאה. סבירות ההוצאה נבחנת בהתאם ליחס בין ההוצאה לעליית ערך המקרקעין אותה ניתן היה לצפות באופן סביר במועד ההוצאה (ראו נמדר לעיל עמ' 380 – 381 וההפניות שם; ל' הדרי הנ"ל עמ' 365; ע"א 3966/02 הנ"ל). עם זאת ניתן להכיר גם בהוצאות חריגות, אם ישכנע המוכר כי ההוצאות הוצאו בקשר עם רכישת או השבחת המקרקעין וכי תכלית ההוצאה הייתה השבחת המקרקעין (ראו עמדת הרוב בע"א 8763/06). הוצאה חריגה עשויה כמוכן לעורר חשד שמא לא הוצאה למטרה הנטענת ותטיל על הטוען לה נטל כבד. עם זאת, ככל שיוכל כי ההוצאה אכן הוצאה לתכלית ההשבחה היא תוכר גם אם במבחן אובייקטיבי תראה כבלתי סבירה (ראו גם ע"א 9705/05 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' זכי דוגה ובניו בע"מ (05.08.2010)).

- יש להבחין בין הוצאות השבחה, כלומר הוצאות שנועדו להעלות את שווי המקרקעין, לבין הוצאות לשמירת הקיים, דהיינו הוצאות לאחזקה שוטפת של המקרקעין. רק הוצאות שתכליתן השבחה, יותרו בניכוי (ראו א' נמדר לעיל עמ' 388; ל' הדרי לעיל עמ' 367).

33. עקרונות כלליים אלו אינם שנויים במחלוקת בין הצדדים והמחלוקת נעוצה בשאלה העובדתית, האם הוכיחו העוררים את הוצאות השבחה הנטענות על ידם.

ההוצאות הנטענות

34. העורר בתצהירו לא פירט את כל הוצאות השבחה להן טען ולא צירף מסמכים להוכחת ההוצאות. בתצהירו (ע/1 סעיף 10) הדגיש כי לא שמר בזמן אמת את מלוא המסמכים, הן לגבי העלויות והן לגבי הוצאות השבחה. בעדותו הבהיר כי חשבונו הפרטי שימש לביצוע הפעולות לרכישת והשבחת המקרקעין, אולם הוסיף כי חשבון זה שימש גם לצרכיו הפרטיים (עמ' 12 שורה 4). במצב זה, קשה להבחין בין הוצאות פרטיות לבין הוצאות להשבחת המקרקעין.

העורר לא ידע להעיד על תשלומי שיקים ששולמו לעורכי דין, לא ידע עבור אילו עסקאות שולמו התשלומים והאם השיקים נפרעו (עמ' 12).

35. הגב' נעמאת חמרה, רכזת החוליה אצל המשיב, שטיפלה בשומות המס, הצהירה כי העוררים לא המציאו אסמכתאות מסודרות להוצאות הנטענות. לעדותה, העוררים המציאו ערימת מסמכים ללא פירוט, ללא הוכחת זיקתה של כל הוצאה למקרקעין שנמכרו, ללא הסברים וללא קבלות מסודרות.

ניתן לראות ברשימה שצורפה (נספח "ד" לתצהירה מש/1), כי מצוינות בה הוצאות ללא פירוט. כך למשל נרשם שם עורך הדין לו שולמו תשלומי שכר, מבלי שניתן להבין על אילו שירותים



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

שולם השכר וכדומה. ודוקו, ראינו כי לעורר מקרקעין נוספים ברחבי הארץ ולכן לא ניתן להניח כי כל ההוצאות קשורות דווקא למקרקעין מושא עסקאות המכירה לגולד.

36. עוד מתברר כי המשיב הכיר בחלק מהוצאות ההשבחה אותן ביקשו העוררים לנכות, הוצאות שלגביהן הובאו ראיות. המשיב הכיר בהוצאות השבחה שהוכחו ביחס למקרקעין מושא העסקה הראשונה; לחברה הוכרו בניכוי הוצאות בסך של 881,529 ₪ ולעורר הוכרו בניכוי הוצאות השבחה בסך של 1,220,919 ₪. כן הכיר המשיב בחלק יחסי (כחלק היחסי במקרקעין) מהוצאות ההשבחה בנוגע למקרקעין מושא העסקה השנייה בסך של 377,919 ₪ (פסקה 27 למש/1).

37. הגב' חמרה הפנתה גם לטופסי הפחת שהגישה החברה (טופס "יא"), מהם ניתן ללמוד כי החברה ניכתה חלק ניכר מההוצאות מההכנסה החייבת על פי הפקודה (נספח "ה" למש/1). עוד ציינה כי בטופס הפחת לשנת 2008 לא פורטה יתרת עלות הרכישה של הוצאות ההשבחה, דבר העשוי ללמד כי מלוא ההוצאות נוכו כפחת.

הגב' חמרה העידה גם כי ייתכן שנעשתה טעות והותר לעוררים לנכות הוצאות בסכום העולה על החישוב הנכון, שכן חלק מההוצאות שהותרו בניכוי כאמור לעיל, נוכו גם מההכנסה החייבת על פי הפקודה. למרות טעות זו, שאפשרה ניכוי הוצאות ביתר, לא מבקש המשיב לחזור בו מהשומות.

38. העוררים טוענים עוד כי בידי המשיב ראיות על הוצאות השבחה נוספות, שכן אלו הוגשו במסגרת ההצהרות על עסקת המכירה לנידר. עסקה זו כאמור לעיל בוטלה. העוררים סבורים שהיה על המשיב לאתר את המסמכים המעידים על ההוצאות במסמכי העסקה עם נידר.

העוררים לא הציגו את מסמכי עסקת נידר ולא הציגו את השומות שהוצאו בגדרה של עסקה זו. המסמכים אמורים להיות מצויים גם בידי העוררים, ומכל מקום לא היה כל קושי כי יפנו למשיב, יקבלו לידיהם את העתקי ההצהרות שהגישו ואת העתקי האסמכתאות שצורפו להוכחת ההוצאות (דברי הגב' חמרה, עמ' 17-18).

39. עם זאת, אין להתעלם מכך שהמשיב הוציא לעוררים שומות מס שבח סופיות לגבי המכירה לנידר (השומות סומנו ע/3). ניתן לראות כי בשומות אלו הכיר המשיב בהוצאות השבחה שונות, בנוגע לחלקות המקרקעין למיניהן. עוד עולה כי בפירוט הנימוקים לקביעת שומות מס שבח בעסקת המכירה לנידר נאמר כי "הקבלות הוכרו ללא מע"מ" (ע/4). משמע, בפני המשיב היו קבלות על הוצאות השבחה למיניהן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הגב' חמרה העידה כי אינה מכירה את המסמכים. עם זאת, הוסיפה "אנחנו עובדים לפי חשבונות ולא קבלות. יש מפקחים שלוקחים את הקבלה ולא מתייחסים לחשבונות. יש בית הלל ובית שמאי" (עמ' 18).

40. עמדה זו של הגב' חמרה אינה מקובלת עליי. לא יתכן שחבות המס תהא מותנית בגישתו של כל מפקח; יש מי שיכיר בהוצאות ויש מי שלא יכיר בהן, על פי תפיסת עולמו, האם הוא בית שמאי או בית הלל. הכרה בניכוי הוצאות חייבת להיות אחידה, להתאים להוראות החוק והנחיות רשות המסים. כפי שראינו, החוק אינו מתנה את ניכוי ההוצאות בעמידה במבחן צורני טכני כלשהו אלא רק בהוכחת ההוצאות והקשר הסיבתי בינן לבין השבחת המקרקעין. התניית הניכוי בהמצאת חשבונות דווקא אינה מעוגנת בדרישות סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין או בהלכה הפסוקה, להיפך.

41. דרך המלך להוכחת הוצאה היא הצגת חשבונות וקבלה על הוצאה, וככל שיש הסכם הזמנה עבודה וכדומה, גם צירופן של אלו. עם זאת, העדרם של המסמכים שצפוי כי ימצאו בידי מוכר המקרקעין הטוען להוצאות השבחה, אינו שולל את הוכחת ההוצאות בדרך אחרת. כמובן שהעדר המסמכים עשוי להשפיע על מידת האמון שיינתן לראיות האחרות שיוצגו להוכחת ההוצאות, אולם העדרן של קבלות וחשבונות אינו נועל את הדרך לשכנע כי הוצאו הוצאות השבחה הנתענות (ראו עמ"ש (ת"א) 128/91 בית התור בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פסקה 7 (15.11.1993); עמ"ש (חי') 15/92 אלדרור נ' מנהל מס שבח מקרקעין חדרה (27.10.1993); א' נמדר לעיל, עמ' 381; י' הדרי הנ"ל עמ' 349).

42. דומני כי מקום שבו הכיר המשיב במסגרת עסקה אחרת, אף אם בוטלה, בהוצאות השבחה להן טענו המוכרים, יש בכך די כדי למלא את דרישת ההוכחה של ההוצאה ואין באי הצגת החשבונות והקבלות כדי לשלול את ההכרה. השומות הסופיות שהוצאו במסגרת עסקת נידר, דיין כדי למלא את דרישת ההוכחה של ההוצאות, שהרי אלמלא הוכחו כנדרש, לא היה המשיב מכיר בהוצאות השבחה אלו.

43. ניתן להגיע לאותה מסקנה על בסיס כלל ההשתק השיפוטי- הכלל לפיו בעל דין מושתק מהעלאת טענות סותרות בהליכים שונים. כך בע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (28.8.2012), קבע בית המשפט כי הכלל יחול גם על רשויות מס וציין:

כלל זה נועד להתמודד עם מצבים שבהם בעל דין מעלה טענות סותרות בהליכים שונים. באופן עקרוני, על-פי הכלל, בעל דין הטוען טענה מסוימת מושתק – במצבים מסוימים – מלטעון טענה הפוכה בהליך אחר. זאת, בין אם מופנות הטענות כנגד אותו בעל דין ובין אם מופנות הטענות כנגד בעלי דין אחרים (ראו למשל: רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625, 633 (2005) (להלן: עניין בית
Exin – Lines Bros נ' Interlego A/S 513/89 ע"א (4) 133, 194 (1994) (להלן: עניין אינטרלגו)).
S.A., פ"ד מח(4) 133, 194 (1994) (להלן: עניין אינטרלגו)).
תכלית הכלל של השתק שיפוטי היא "למנוע פגיעה בטוהר
ההלך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט" (עניין בית
ששון, בעמ' 633). לתכלית זו שני היבטים: בהיבט המוסרי,
הנגזר מעיקרון תום הלב, מבקש הכלל למנוע ניצול לרעה של
בתי המשפט; בהיבט המעשי, נועד הכלל כדי למנוע קבלת
החלטות סותרות בידי טריבונלים שונים (ראו: שם; עניין
אינטרלגו, בעמ' 200).

(ראו גם ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014); ע"א 8659/12 רויכמן נ'

מדינת ישראל – פקיד שומה חיפה (10.12.2014); ע"א 732/15 פקיד שומה נ' טל (21.3.2016)).

44. העוררים הציגו את השומות הסופיות שהוצאו בעסקת נידר. עם זאת, לא נערכה התאמה
של שטחי המקרקעין והיקף הזכויות שנמכרו בכל אחת מהעסקאות. על כן, יש לקבוע כי על המשיב
להכיר בניכוי כל הוצאות ההשבחה שהוכרו בעסקת נידר ביחס למקרקעין ולהיקף הזכויות שנמכרו
בעסקה הראשונה ובעסקה השנייה עם גולד. יש כמובן לתאם את ההוצאות לפי מועדי ההוצאות
שהוכרו. על כן, וכפי שיפורט להלן, אציע להחזיר את הדיון בעניין הוצאות ההשבחה ולהורות למשיב
לתקן את השומות ולכלול בהן את כל הוצאות ההשבחה שהוכרו לניכוי בשומות עסקת נידר.

ניכוי הוצאות המימון

45. המחלוקת העיקרית מבחינת המשמעות הכספית, עניינה בניכוי הוצאות המימון. העוררים
טוענים כי לשם רכישת המקרקעין ולמימון הוצאות ההשבחה נטלו הלוואות שונות. בין היתר נטלו
הלוואות למימון החזר התמורה עם ביטול עסקת נידר ורישום השעבוד על המקרקעין.

ניכוי הוצאות מימון לרכישת מקרקעין לא נכלל בסעיפי המשנה של סעיף 39 לחוק מיסוי
מקרקעין. בע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953
(2003), דן בית המשפט העליון בשאלת ניכוי הוצאות שהוצאו למימון עבודות בנייה על המקרקעין.
בית המשפט העליון הכיר בהוצאות אלו וקבע (עמ' 959):

מבחינה לשונית נראה כי לשון סעיף 39(1) לחוק סובלת גם הכללת
הוצאות הריבית בגין הבנייה על המקרקעין בגדר "כל ההוצאות
שהוציא המוכר... לשם השבחתם של המקרקעין...". באשר לתכלית
החוק כאמור תכליתו של החוק, בכלל, ושל סעיף 39(1), בפרט, היא
מיסוי השבח על המקרקעין, כלומר מיסוי הרווח הכלכלי שצומח
לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי. מן הטעם הזה, מותרות
בניכוי על פי סעיף 39(1) לחוק "כל ההוצאות שהוציא המוכר לשם
השבחתם של המקרקעין", כדי להגיע לרווח הכלכלי האמיתי שצומח
לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי, באמצעות נטרול
העלויות שנשא בהן בעל המקרקעין מכיסו לשם העלאת ערך
המקרקעין. מן התכלית הזו, מתבקשת המסקנה כי הוצאות הריבית



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הריאלית בגין הבנייה על המקרקעין הן בגדר "כל ההוצאות שהוציא הנישום לשם השבחת המקרקעין". שכן, הוצאות הריבית על הבנייה הן הוצאות שמוציא בעל המקרקעין מכיסו כדי לבצע את ההשבחה, ותרומתם להשבחה היא רבה. הוצאות הריבית מקטינות את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערך המקרקעין, וכדי להגיע למיסוי על הרווח הכלכלי מעליית ערך המקרקעין יש להתחשב בהוצאות הריבית הריאלית שהוציא הבעלים ולהתיר את ניכויין.

46. בעקבות פסק דין זה תיקן המחוקק את חוק מיסוי מקרקעין והוסיף את הוראות סעיף 39א' הקובעות:

(א) במכירת זכות במקרקעין, יותרו בניכוי לשם קביעת סכום השבח, נוסף על ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39, תשלומי ריבית ריאלית, אם אינם מותרים בניכוי לפי הפקודה, ששילם המוכר, החל ביום הרכישה עד 90 ימים לאחר יום המכירה, בשל הלוואה שקיבל, ושהתקיימו לגביה כל אלה:
(1) (נמחקה);
(2) ההלוואה התקבלה לאחד מאלה:
(א) לרכישה או להשבחה של הזכות במקרקעין סמוך לרכישה או להשבחה;
(ב) לשם פירעון של יתרת הלוואה כאמור בפסקה (א);
[...]

סעיף זה קובע מספר תנאים להכרה בניכוי הוצאות ריבית ריאלית, ובהן כי ההוצאה הוצאה 90 יום לאחר הרכישה, כי ההלוואה התקבלה לרכישה או להשבחה, או כי ההלוואה התקבלה לסילוק הלוואה קודמת שעומדת בתנאים, וכי הוצאות הריבית אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה.

הוראות סעיף 39א' חלות רק על מקרקעין שנרכשו לאחר 7.11.2001 ולגבי מקרקעין שנרכשו קודם לכן יחול הדין הקודם, דהיינו תחול ההלכה שנקבעה בע"א 4271/00 (ראו הוראות המעבר בסעיף 33 לתיקון מס' 50 לחוק).

מרבית החלקות מושא הדיון נרכשו לפני מועד תחולת הוראות סעיף 39א' לחוק מיסוי מקרקעין ולכן תחול לגביהן ההלכה בע"א 4271/00 הנ"ל.

47. להוכחת הוצאות הריבית שהוגשו על ידם, צירפו העוררים את חוות דעתו של רו"ח מ' רזמוביץ' (מש/2). בחוות דעתו יוצא המומחה מנקודת הנחה כי ההלוואות השונות שימשו לרכישת הזכויות מושא העסקאות (סעיף ד' (2) לחוות הדעת). בחקירתו אישר כי לא בחן את הקשר הישיר בין כל הוצאה וכל הלוואה לבין רכישת הזכויות, אלא הניח שיש קשר על פי מועדי הרכישה ומועדי ההלוואות (עמ' 14). לשאלת הוועדה אישר המומחה כי לא ערך השוואה מדויקת בין ההוצאות וההלוואות הנטענות לבין רכישת המקרקעין, אולם הוסיף כי ניתן לעשות זאת אם ידרש לכך (עמ' 14).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

15). למרות זאת, לא הוגש כל מסמך נוסף המעיד על הזיקה הנטענת בין ההלוואות והוצאות המימון לבין רכישת המקרקעין.

48. דומני כי המחלוקת בין הצדדים אינה עקרונית אלא מתמקדת בשאלת ההוכחה. כאמור לעיל, על העוררים מוטל להוכיח את הוצאות המימון. כדי לעמוד בנטל ההוכחה, בין על פי הוראות סעיף 39א' לחוק ובין על פי ההלכה הקודמת, עליהם לשכנע כי הוצאות המימון, דהיינו הרכיבת ששולמה על ידם, הוצאו לשם רכישת או השבחת המקרקעין. עליהם להצביע על קשר ישיר בין הוצאות המימון להוצאות ההשבחה.

סמיכות זמנים בין מועד רכישה או מועד הוצאה למועד קבלת הלוואה אינו מספיק. על הטוען לקבלת הלוואה לשם רכישה או השבחה להצביע על הסכמים, להצביע על נתיב הכספים, על ביצוע התשלומים מתוך כספי ההלוואה, על מצבו הכלכלי בכל מועד נטילת הלוואה, וכדומה. העוררים לא עשו מאום; הסכמי ההלוואה לא צורפו; מסמכים על תשלומי ההלוואה ועל העברת הכספים לצורך מימון הוצאות השבחה לא הוצגו; ונתונים על מצבם הכלכלי של העוררים בכל מועד לא הוצגו.

49. להיפך, העורר עצמו העיד כי הכספים הופקדו בחשבונו, המשמש גם להוצאות פרטיות. כן העיד כי חלק מההלוואות הנטענות התקבלו על ידי חברות אחרות שאינן בעלות זכויות במקרקעין. כך התברר כי חברת ארקא השקעות (נדל"ן) בע"מ נטלה הלוואה על סך \$ 150,000. לוח סילוקין של הלוואה זו צורף לתצהיר העורר אולם העורר אישר כי החברה כלל אינה קשורה למקרקעין מושא העררים (עמ' 12). העורר העיד כי המסמכים צורפו בטעות (שם).

כן אישר כי צירף לוח סילוקין של הלוואה שנטלה חברת אקולוג'יק, שגם היא אינה קשורה לרכישת או השבחת המקרקעין (עמ' 12).

50. רואים אנו כי לעורר עסקים רבים, שבמסגרתם נטל הלוואות שונות ומכאן שבהעדר ראיה ברורה על הקשר בין ההלוואות הנטענות לרכישת או להשבחת המקרקעין, לא ניתן להכיר בהוצאות המימון הנטענות.

סוף דבר

51. כפי שקבעתי, טענות העוררים בדבר שווי מכירה, דינן להידחות. כן יש לדחות את הטענות לגבי היוון חלק מהתמורה. גם הטענה בדבר ניכוי הוצאות המימון לא הוכחה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

עם זאת, מצאנו כי יש להתיר לעוררים לנכות את הוצאות ההשבחה שהותרו לניכוי בגדרן של השומות שהוצאו בעסקת מכירת המקרקעין לנידר. כפי שצוין לעיל בפסקה 44, יש צורך בעריכת חישוב מחודש של הוצאות ההשבחה, תוך התאמה להיקף הזכויות בכל עסקה ותיאום המועדים.

על כן, אציע לחברי הוועדה לדחות את העררים למעט לעניין ניכוי הוצאות ההשבחה ולהורות למשיב להוציא תוך 30 יום שומות מס מתוקנות, שיכללו את הוצאות ההשבחה כפי שהוכרו בשומות לעסקת נידר ובכפוף להתאמות הנדרשות לעסקות מושא עררים אלו.

בנסיבות העניין, ובשים לב שמרבית טענות העוררים נדחו, ישלמו העוררים הוצאות ההליך בסך של 10,000 ₪.

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה

רו"ח שמעון פסטנברג, חבר וועדה
אני מסכים.

שמעון פסטנברג - רו"ח
חבר הוועדה

רו"ח גלית יחזקאלי, חברת וועדה
אני מסכימה.

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

חברת הוועדה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-01-48140 לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 13-04-24800 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

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

ניתן היום, ב' שבט תשע"ז, 29 ינואר 2017, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג- רו"ח
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה