



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו'ע 19-03-50568 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו

לפני: כב' השופט ה' קירש – יו"ר הוועדה
רו"ח מיכה לזר – חבר
רו"ח צבי פרידמן – חבר

העוררות 1. מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ
2. מ.ו. השקעות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד חמדה אבשלום

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד רועי רותם מפרקליטות מחוז תל-אביב
(אזרחי)

פסק דין

צבי פרידמן, רו"ח :

פתח דבר

1. עניינו של הערר דנן הוא בדחיית בקשתן של העוררות לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") בעטיו של פסק דין, בסדר דין מקוצר, בנוגע לתשלום שומת מס ערך מוסף עבור שירותי הבניה שניתנו על ידי בוטיק – שימור נכסים בע"מ (להלן: "בוטיק") לעוררות (וכל הוצאות הנלוות לכך). לדעת העוררות הוצאות אלו מותרות בניכוי לפי החוק היות ולדעתן ללא הוצאות אלו, אשר היוו תנאי הכרחי לקיומה של העסקה, מכירת המקרקעין לא היתה יוצאת לפועל.

העובדות הרלוונטיות

2. העוררות (מ.ע.ג.ן – יעוץ וניהול נכסים בע"מ ו- מ.ו. השקעות בע"מ) היו הבעלים הרשומים של המקרקעין הידועים כגוש 7421, חלקה 14 בדרך יפו 13, סמטת בית הבד 2-4 בתל-אביב-יפו (להלן: "הנכס").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

3. ביום 24.5.2010 נחתם בין העוררות לבוטיק הסכם קומבינציה ביחס לנכס (להלן: **"הסכם הקומבינציה"**). ביום 13.11.2011 וביום 5.8.2012 נחתמו תוספות להסכם הקומבינציה.

4. במסגרת הסכם הקומבינציה הוסכם כי העוררות ימכרו לבוטיק חלק מזכויותיהן בנכס, כאשר אחת מהתמורות שתקבלנה העוררות מהחברה הקבלנית הם שירותי בנייה שתעניק בוטיק על יתרת המקרקעין שתיוותר בבעלות העוררות, כך שלאחר קבלת שירותי הבניה תיוותרנה בידי העוררות 10 יחידות דיור בבניין החדש. כמו כן הוסכם שהעוררות תישאנה בתשלום המע"מ של בוטיק בגין שירותי בניה אלו. בתאריך 15.7.2015 שילמו העוררות לביטוק את חוב המע"מ בסך של 381,297 ש"ח הנגזר משווי שירותי בניה המוסכם בין הצדדים.

וכך הוסכם בסעיף 38 להסכם הקומבינציה:

"יובהר, כי עם תחילת ביצוע עבודות הבניה, ינפיק הרוכש [בוטיק] חשבונית מס לבעלים בתוספת מע"מ, על בסיס הערכת שווי שירותי הבניה, כפי שיוסכם עם הבעלים. ככל ששלטונות מע"מ יעדכנו את שומת העסקאות בגין שירותי הבניה, יותאם תשלום המע"מ לעדכון כאמור... למרות האמור בהסכם זה וכהוראה גוברת, לבעלים זכות לפעול מול רשויות מע"מ, לשם דחיית מועד תשלום מע"מ שירותי בניה, וזאת מבלי לפגוע בזכויות הרוכש..."

5. ביום 20.6.2010 הגישו העוררות הצהרה על עסקת הקומבינציה, וביום 15.12.2010 הוציא המשיב שומות לפי מיטב השפיטה.

6. בגין שומות אלה נתגלעו בין המשיב והעוררות מחלוקות שנדונו בתיק ו"ע 30171-03-12, ושבמסגרתו הושגה בין הצדדים הסכמה לעניין שומת מס השבח בגין מכירת הזכויות במקרקעין, כך ששווי המכירה הכולל נקבע לסך של 9,600,000 ש"ח. העוררות שילמו סכום מס, בנוסף למס ששולם בעבר, בסך של 640 אלפי שקלים, הכולל בתוכו את ניכוי היטל ההשבחה שביקשו העוררות בבקשה לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק שהוגשה למשיב לאחר הגשת הערעור (נספח 1 לתצהיר גב' נילי וינברג).

7. לימים, ולאור הליכי שומה שמנהל מס ערך מוסף ניהל כלפי בוטיק, נוצר לבוטיק חוב מע"מ בגין שירותי הבניה ל- 10 יחידות דיור אשר הוענקו לעוררות במסגרת עסקת הקומבינציה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

8. בוטיק שילמה את חוב המע"מ, והגישה נגד העוררות תביעה בסדר דין מקוצר (תא"ק 9255-12-17), שבמסגרתה היא עתרה, בין היתר, לחיוב העוררות לשפות אותה בגובה מלוא חוב המע"מ כלפי מנהל מע"מ.
9. בתאריך 19.2.2018 ניתן פסק הדין במסגרתו העוררות חוייבו, בין היתר, לשפות את בוטיק גם בגין מלוא תשלום חוב המע"מ. ביום 13.9.2018 שילמו העוררות לבוטיק את יתרת החוב האמור.
10. בהתאם להצהרה מצד העוררות (נכון לסוף שנת 2019) נמכרו 4 יחידות דיור מתוך 10 יחידות הדיור שנותרו בבעלותן לאחר הסכם הקומבינציה (על יתרת המקרקעין שלא נמכרה לבוטיק בהסכם הקומבינציה). במסגרת הדיווחים על מכירת 4 יחידות הדיור, הותרו לעוררות בניכוי חלקם היחסי של התשלומים שהעוררות שילמו לבוטיק בגין חוב המע"מ שלה, הכל בהתאם לחלק היחסי של הזכויות הנמכרות מתוך סך הזכויות של העוררות במקרקעין.
11. ביום 7.10.2018 הגישו העוררות למשיב בקשה לתיקון שומות מס השבח נשוא הסכם הקומבינציה וזאת כחלוף כשמונה שנים מיום הוצאת השומות לפי מיטב השפיטה, בחלוף כארבע שנים מתוך המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק לתיקון שומה, ובחלוף 8 חודשים לאחר מתן פסק הדין בסדר דין מקוצר (תא"ק 9255-12-17) וכשלושה שבועות מיום התשלום האחרון של יתרת חוב המע"מ.
12. במסגרת הבקשה, דרשו העוררות לתקן את שומות מס השבח נשוא הסכם הקומבינציה, כך שיותרו להם בניכוי התשלומים שהן שילמו לבוטיק בגין חוב המע"מ שלהן, הן התשלום הנוגע לחוב המע"מ שלא היה במחלוקת והן זה שעמד במחלוקת (בתוספת הוצאות המשפט).
13. ביום 19.2.2019 דחה המשיב את בקשת העוררות לתיקון שומות מס השבח נשוא הסכם הקומבינציה וקבע כי בהתאם להוראות סעיף 85 לחוק, חלפו המועדים לתיקון שומות מס השבח, ושאינן למשיב סמכות להאריך את המועדים הקבועים בסעיף 85 מכוח הוראות סעיף 107 לחוק.
14. העוררות הגישו ערר זה על החלטת המשיב לדחות את הבקשה לתיקון שומות מס השבח נשוא הסכם הקומבינציה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

15. בפני הועדה הונחו תצהירים של מר שלמה צברי מטעם המשיב ושל גב' נילי וינברג מטעם העוררות אשר אף העידו בפני הועדה (פרוטוקול דיון מיום 3.8.2020).

סלע המחלוקת

16. סלע המחלוקת התמקד בשלב הסופי של הסיכומים בשלושה נושאים:

הראשון: האם רשאי המשיב להאריך את המועדים הקבועים בסעיף 85 לחוק מכוח הוראות סעיף 107 לחוק.

השני: במידה שהתשובה לשאלה הראשונה היא חיובית – האם לעוררות "סיבה מספקת" מדוע הם לא ביקשו לנכות כהוצאה את התשלומים ששילמו לבוטיק בגין חוב המע"מ שלה, במועדים הקבועים בחוק.

השלישי: לגופו של עניין: האם נכונה טענת העוררות כי תשלומי השיפוי שהעוררות שילמו לבוטיק בגין חוב המע"מ הינם הוצאה המותרת בניכוי בשומות מס השבח נשוא הסכם הקומבינציה.

כבר עתה יצויין כי הנושא הראשון שבמחלוקת התייטר לאור פסיקתו של בית המשפט העליון בעניין ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייד ואח' (ניתן ביום 21.2.2021), לפיו רשאי המנהל להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק מכוח הוראות סעיף 107 לחוק בכפוף לקיומה של "סיבה מספקת" לתיקון השומה. פסיקה זו של בית המשפט העליון ניתנה לאחר הגשת הסיכומים ע"י הצדדים בערר דנן. יצויין כי הוגשה בקשה לקיום דיון נוסף בעניין רייד (דנ"א 1867/21).

טענות העוררות (בתמצית)

17. הארכת המועדים שבסעיף 107 לחוק חלה גם לגבי סעיף 85 בכפוף לקיומה של "סיבה מספקת" לתיקון השומה בחלופי 4 השנים.

הסכם הפשרה בעניין בר גיורא (ע"א 5070/15 בר גיורא נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, ניתן ביום 8.5.2017) אינו מהווה הלכה של בית המשפט העליון גם טענת המשיב לפיה יש לספור את מניין 4 השנים מיום הוצאת השומות הראשונות מהווה הרחבת חזית אסורה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 19-03-50568 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

18. אין מקום לטענת המשיב כי הוראות סעיף 107 לחוק מתייחסות למועדים פרוצדורליים ולא למועדים של התיישנות מהותית והמדובר בהרחבת חזית משום שלא העלה טענה זו במהלך ההליך דנן.
19. העוררות עמדו בנטל ההוכחה בדבר קיומה של ה"סיבה המספקת" להגשת הבקשה לתיקון השומה. לא יכולה להיות כל מחלוקת כי טרם שנקבע בפסק הדין לטובת בוטיק מיום 19.2.2018 (בסדר דין מקוצר), שניתן כ- 4 שנים ושבעה חודשים מיום פסק הדין בהסכמה בנושא מס שבח לא היתה לעוררות כל אפשרות לדעת מה סכום המע"מ שיש לשלם בפועל.
20. הוצאות המע"מ בגין שירותי הבניה הינה התחייבות עתידית אשר מהווה תנאי הכרחי לקיומה של העסקה. אלמלא התחייבו העוררות בתשלום המע"מ – עסקת הקומבינציה לא היתה יוצאת אל הפועל. תשלום המע"מ בגין שירותי הבניה, לדעת העוררות, הינו בגדר "הוצאה הכרוכה בייצור הכנסה" בדומה לתשלום מע"מ על הוצאות הריסת מבנה קיים על מגרש שקנה רוכש.
21. בפס"ד בעניין ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (ניתן ביום 17.3.2003) נקבע כי גם הוצאות הנלוות להוצאות הבנייה הינן מותרות בניכוי.
22. לטענת העוררות, סיכומי המשיב רצופים שגיאות ואי דיוקים מהותיים, אשר מעוותים את מצב הדברים כפי שהיה בפועל, ושהבהרתם חיונית לבירור ההליך באופן הוגן ויעיל.
23. הפניית המשיב בסיכומיו לפסק דינה של כב' השופטת סרוסי בענין ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב (ניתן ביום 21.6.2020) מתעלמת מהערתה המפורשת של כב' השופטת סרוסי כי רשימת ההוצאות הקבועה בסעיף 39 לחוק הפכה לרשימה פתוחה.
24. לא ניתן להפריד בין שתי העסקאות אשר מרכיבות את עיסקת הקומבינציה (מכירת חלק מהמקרקעין ומתן שירותי הבניה על החלק הנותר), ויש לראות בעסקת הקומבינציה כולה כעסקה אחת שלמה, שכן התוכן הכלכלי האמיתי של העסקה הוא שעומד בבסיס החיוב במס. בין אם נסתכל על המע"מ בשל שירותי הבניה כפקטור שמקטין את שווי המכירה, ובין אם נסתכל עליו כניכוי מותר – המדובר בהוצאה המצמצמת משמעותית את השבח של העוררות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

25. העד מטעם המשיב, מר שלמה צברי, אינו מכיר את היסטוריית הדברים ביחס לשומות ועל כן אינו עד שיש ביכולתו לתרום לעניין הנידון. עצם אי-זימון העד הרלוונטי מטעם המשיב לדיון ההוכחות בערר דנן פוגע ביכולת לקיים דיון ראוי ויעיל בהליך.
26. לאור האמור לעיל, מבקשות העוררות מהוועדה לבטל את החלטת המשיב ולהורות על תיקון השומות בתוספת שכ"ט עו"ד והוצאות בגין ההליך.

טענות המשיב (בתמצית)

27. לטענת המשיב אין הוא רשאי להאריך את המועדים הקבועים בסעיף 85 מכוח הוראות סעיף 107 לחוק.
28. המשיב אף סבור שהעוררות לא הציגו "סיבה מספקת" המסבירה מדוע הם לא ביקשו לנכות את התשלומים ששילמו לבוטיק בגין חוב המע"מ שלה, במועדים הקבועים בחוק.
29. לטענת המשיב, העוררות ידעו על חובת תשלום המע"מ כבר במועד החתימה על הסכם הקומבינציה, וכל שעמד במחלוקת בין העוררות לרוכשת הוא גובה השיפוי שעל העוררות לשלם לבוטיק בגין חובותיה למע"מ.
- העוררות לא מצאו לנכון להעלות את הבקשה במועד הגשת השומות העצמיות, או בכל אחד מההליכים שניהלו מול המשיב עד להסדר הפשרה שהושג בוועדת הערר.
30. אף לגופו של עניין, כלל לא ברורה טענת העוררות כי תשלום השיפוי שהעוררות שילמו לבוטיק בגין חוב המע"מ, הינו הוצאה המותרת בניכוי בשומות מס השבח נשוא הסכם הקומבינציה.
31. במסגרת הסכם הקומבינציה נחתמו למעשה שתי עסקאות נפרדות: האחת, בה העוררות מוכרות לבוטיק חלק מהזכויות במקרקעין וזו עסקה במקרקעין החייבת בדיווח בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין. ועסקה נוספת, שבוטיק מעניקה לעוררות שירותי בניה על יתרת המקרקעין שנותרים בידן - עסקה שאינה מהווה מכירת זכות במקרקעין לעניין חוק מיסוי מקרקעין.
32. התשלום ששולם לבוטיק עבור החוב שלה למע"מ (בגין שירותי הבניה שסיפקה לעוררות במסגרת הסכם הקומבינציה), קשור בקשר בל ינותק, לעסקה הנוספת – הזמנת שירותי בניה, שאותם קיבלו העוררות על המקרקעין שלא נמכרו על ידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- העוררת במסגרת הסכם הקומבינציה. לפיכך דינה של הוצאה זו כמוה כדין שירותי הבניה עצמם, בבחינת הטפל הולך אחר העיקר.
33. ככלל, על מנת שהוצאה תותר בניכוי במכירת זכות במקרקעין, עליה לעמוד בתנאי הסף הקובעים בסעיף 39 לחוק: **"לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה..."**
34. בעניינו אין כל קשר בין הזמנת שירותי הבניה או המע"מ שבטיק חבה בגין שירותים אלה, לרכישה או למכירה של הזכות במקרקעין שנמכרה על ידי העוררות במסגרת הסכם הקומבינציה.
35. המשיב מביא בהרחבה את פסק הדין בענין **קיסריה השקעות בע"מ** לתמיכה בעמדתו.
36. לטענת המשיב, אין מחלוקת שהתשלום בגין שירותי הבניה לא הוצאו לצורך השבחת המקרקעין שהזכות בהם נמכרת, אלא בשל מקרקעין אחרים שנותרו בידי העוררות (לאחר עסקת הקומבינציה) (בניית 10 הדירות).
37. העוררות לא הסבירו כיצד ניכוי חלק יחסי מהתשלומים לבוטיק בגין חוב המע"מ במסגרת מכירת 4 יחידות הדיור (כפי שדרשו) עולה בקנה אחד עם ניכוי החלק האחר מהתשלומים במסגרת הסכם הקומבינציה.

דיון ומסקנות

38. סעיף 85(א) לחוק קובע כדלקמן:

"המנהל רשאי, בין ביוזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם את המס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה..."

וסעיף 107(א) לחוק קובע כדלקמן:

"המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

כאמור, לאחרונה ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין מיטל אביבי רייד ובכך הגיעה לקיצה מחלוקת ארוכה ורבת שנים לגבי השאלה האם יש בכוחו של סעיף 107 לחוק להאריך את המועד (4 השנים) של סעיף 85 לחוק.

הצדדים כאן דנו באריכות בסיכומיהם, בין היתר, בשאלה זו של כוחו של סעיף 107 לחוק. עם פסיקתו של בית המשפט העליון (בדעת רוב), לפיה יש בכוחו של סעיף 107 להאריך גם את המועד של סעיף 85 לחוק (התיישנות מהותית), (בכפוף לקיומה של "סיבה מספקת"), הרי שמתיתר הדיון לגבי שאלה זו ונותרה השאלה של קיומה של "סיבה מספקת" להגשת הבקשה לתיקון השומה בחלוף 4 השנים מיום שהשומה אושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה בהתקיים המקרים שנקבעו בסעיף.

39. כאמור לעיל בפרק העובדות, נתן המשיב ביום 19.2.2019 את החלטתו בבקשה לתיקון השומה לפי סעיף 85 ודחה את הבקשה מהנימוק ש"למנהל אין סמכות להאריך את המועדים בסעיף 85 לחוק על פי סעיף 107. ראה פסיקת בית המשפט העליון בעניין בר גיורא".

40. בדיון קדם משפט שהתנהל בערר דן, ביקש כב' יו"ר הועדה, כב' השופט ה' קירש, מהצדדים לדון בשאלה הכללית לגבי עצם הזכות, בנסיבות העניין, לנכות מהשבח בשל מכירת המקרקעין את המע"מ על שירותי הבניה. בעקבות זאת התייחסו הצדדים לכך בהרחבה בדיון ההוכחות שהתקיים ב- 3.8.2020 ובסיכומים שהגישו לוועדה; כמו כן, התייחסו עוררות לנושא זה גם בכתב הערר המתוקן שהגישו לוועדה.

41. סעיף 39 לחוק פותח וקובע כדלקמן:

"לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה:

(1) כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבתם של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת
(הדגשות לא במקור – צ.פ.)

42. סעיף 39 רישא תוקן בתיקון מס' 55 לחוק והמילים שהיו ערב התיקון 55 "אלה ההוצאות" הוחלפו במילים "לרבות כל אחד מאלה". שינוי זה נועד להבהיר כי רשימת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ההוצאות שבסעיף אינה רשימה סגורה. כך שגם הוצאות שלא נמנו בסעיף תותרנה בניכוי, אם הן עומדות בדרישות הבסיס המעוגנות ברישא של סעיף 39 לחוק. תיקון זה לחוק מקביל למעשה לאמור בסעיף 17 רישא לפקודת מס הכנסה:

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות ...".

43. בית המשפט העליון בפרשת מ.ל. **השקעות ופיתוח בע"מ קבע**, בין היתר, כדלקמן:

"... 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 הוצאות שהוציא המוכר לשם השבחתם של המקרקעין', כדי להגיע לרווח הכלכלי האמיתי שצמח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי...".
(מתוך סעיף 10 לחוות דעתו של כבוד הנשיא ברק; ההדגשות לא במקור – צ.פ.)

44. דעתי היא, כי יש לאמץ בעניין התרת ההוצאות שלפי סעיף 39 לחוק פרשנות רחבה וגמישה **"התואמת את התכלית הכלכלית של ניכוי הוצאות ואיתור השבח האמיתי והטלת המס עליו בלבד"** (ראה אבי גורמן ושי אהרונוביץ, **מיסוי מקרקעין**, פרק א', עמ' 418).

מבחן האינצידנטליות (הוצאה כרוכה)

45. **מבחן האינצידנטליות (הוצאה כרוכה):** מבחן זה נקלט בישראל ממערכת המס האנגלית ולפיו תותר בניכוי הוצאה כנגד ההכנסה וגם אם היא אינה הוצאה ישירה אבל משתלבת בתהליכו ובמבנהו הטבעי של העסק ומהווה חלק בתהליך עצמו. הוצאה אינצידנטלית זו, על מנת שתוכר כהוצאה, **צריכה להיות בעלת זיקה ממשית לייצור ההכנסה** ונגרמת כחלק שהסיכונים והסיכויים ההגיוניים של העסק. כך למשל, בפסק דין של בית המשפט העליון בעניין ע"א 284/66 **קופילוביץ נ' פשמ"ג** (ניתן ביום 14.12.1966) נדון נישום שהלווה לחברה שהוא עובד בה כספים כדי שהחברה תוכל להמשיך ולהתקיים ובכך להמשיך ולהעסיק אותו, ובשל כך דרש הנישום את הוצאות הריבית שנגרמו לו בעטייה של אותה הלוואה. בית המשפט העליון קבע כי לא נוצר הקשר העושה את הוצאת הריבית על ההלוואה להוצאה אינצידנטלית בהסתברות ממשית שאכן הנישום ימשיך את עבודתו באותה חברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

מאידך, בעניין ורד פרי, הן בית המשפט המחוזי והן בית המשפט העליון (ע"מ 1213/04 ורד פרי נ' פקיד שומה גוש דן, ניתן ביום 3.4.2008; ע"א 4243 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי, ניתן ביום 30.4.2009), קבעו כי השמת ילדי המערערת במסגרות השגחה היא כורח שבלעדיו לא היתה יכולה המערערת להשיא את הכנסותיה. הוצאות השגחה על הילדים היא הוצאה בעלת זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה. משכך, יש להתירה בניכוי (אגב, בעקבות פסיקה זו של בית המשפט העליון תוקנה פקודת מס הכנסה ונקבע בה במפורש כי הוצאות לשם טיפול בילד או השגחה עליו אינן מותרות בניכוי (תיקון 170 לפקודת מס הכנסה)).

46. הארכנו במקצת בנושא זה של ההוצאות המותרות בניכוי שלפי סעיף 39 רישא לחוק, המקבילה לסעיף 17 רישא לפקודת מס הכנסה, ובנושא זה של "ההוצאה האינצידנטלית" היות והעוררות טוענות בלהט כי המע"מ בגין שירותי הבניה (לרבות הוצאות המשפטיות הנלוות אליו) הינו התחייבות שלקחו על עצמן העוררות אשר מהווה תנאי הכרחי לקיומה של עסקת הקומבינציה. לטענת העוררות, אלמלא התחייבו העוררות בתשלום המע"מ, עסקת הקומבינציה לא היתה יוצאת אל הפועל ולכן, לדעתן, המדובר ב"הוצאה הכרוכה בייצור הכנסה" (הוצאה אינצידנטלית לייצור ההכנסה ממכירת הנכס).

47. מאידך, טוען המשיב שהתשלום לבוטיק עבור המע"מ בגין שירותי הבניה שסיפקה בוטיק לעוררות על המקרקעין שנותרו בידיהן, לא קשור למכירת המקרקעין אלא לשירותי הבניה שאותם קיבלו העוררות על המקרקעין שלא נמכרו ע"י העוררות במסגרת הסכם הקומבינציה. לפיכך, לדעת המשיב, דינה של הוצאה זו כמוה כדן שירותי הבניה עצמם, בבחינת הטפל הולך אחר העיקר ודינם להיות מנוכים בעת מכירת הדירות שבנתה בוטיק לעוררות כחלק אינטגרלי מעלות הדירות.

האם תשלום המע"מ הינו הוצאה המותרת בניכוי מהשבח בגין מכירת חלק מהנכס?

48. במחלוקת זו הנטושה בין המשיב לעוררות דעתי היא כדעת המשיב וכי יש לדחות את טענת העוררות ואנמק:

(א) דעתי היא אומנם שיש לפרש את ההוצאות המותרות בניכוי שלפי סעיף 39 לחוק בצורה רחבה וגמישה כך שמס השבח יוטל על השבח האמיתי שנצמח לנישום בגין מכירת הנכס, אך במקרה דנן העוררות מנסות לנקוט בפרשנות מרחיקת לכת לרישא של סעיף 39 לחוק ולמונח "הוצאות במכירתה" ולאפשר ניכוי כל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הוצאה שנועדה לאפשר את מכירת הנכס גם אם זיקתה של הוצאה זו למכירת הנכס קלושה (וראו בעניין זה דיון לעיל לגבי "הוצאה אינצינדנטלית"). העוררות לא זו בלבד שלא הוכיחו שאלמלא התחייבותן לשאת בתשלום המע"מ עסקת הקומבינציה לא היתה באה לעולם והיה שולל מיסודה את עסקת הקומבינציה (טענה שהיתה צריכה להיות מלווה בראיות) אלא גם לא הוכיחו את זיקתה הממשית לייצור ההכנסה בשל מכירת חלק מהמקרקעין שנמכר לבוטיק ולא לדירות שנבנו על החלק שנותר (וראו גם בהמשך).

(ב) בהסכם הקומבינציה דנו, של "מכר חלקי", נחתמו למעשה שתי עסקאות נפרדות:

האחת - מכירת זכויות מסויימות בנכס לבוטיק;
והשניה - בוטיק העניקה לעוררות שירותי בניה על הזכויות בנכס שנותרו בידיהן.

חוב המע"מ בגין שירותי הבניה שאותו התחייבו העוררות לשלם לבוטיק קשור ישירות לשירותי הבניה שבוטיק סיפקה לעוררות בשל הזכויות בנכס שנותרו בידן ולא נמכרו בהסכם הקומבינציה (מכר חלקי). תשלומי המע"מ הינם כדין שירותי הבניה עצמם ומקומם להיות מנוכים במכירת הדירות עצמן (במידה ולא נוכו כמס תשומות), היות ושירותי הבניה גרמו לבניית הדירות על החלק שנותר בידי העוררות ולא נמכר לבוטיק.

צודק המשיב בטענתו לפיה בהתחייבות של העוררות יש בה כדי להשפיע על יחס עסקת הקומבינציה ועל כימות שוויה והרי בנושא זה של שווי המכירה הגיעו העוררות להסכם פשרה עם המשיב. גם העוררות בסיכומיהן (ראו סעיפים 60-62) מודות שניתן להסתכל על המע"מ בשל שירותי הבניה כמקטין את שווי המכירה.

לפיכך, יש לראות בשירותי בניה אלו בתוספת המע"מ ששולם בגינם (במידה ולא נדרשו בניכוי כמס תשומות) כהוצאות השבחה של 10 הדירות שבנתה בוטיק עבור העוררות על חלק מהמקרקעין שנותר בידיהן ודינם להיות מנוכים במכירת הדירות עצמן. לא זו אף זו, לא צריך להיות כל הבדל במהות הכלכלית לו העוררות היו מקבלות את התמורה במזומן ובכסף זה היו מתקשרות עם קבלן מבצע שהיה מעניק להן שירותי בניה בתוספת מע"מ (על חלק מהמקרקעין שנותר בידיהן). האם היה עולה על הדעת שהמע"מ בשל שירותי הבניה היה מנוכה מהשבח בשל מכירת חלק מהקרקע לבוטיק?!



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

באמרת אגב ולמעלה מן הצורך אעיר כי תשלומי המע"מ שבגינם דורשות העוררות את ניכויין מהשבח כוללים גם את הריבית שהוטלה בשל הפיגור בתשלום המע"מ, והרי בהתאם להוראת ביצוע מ"ש 2/81 מיום 5.4.1981 ריבית זו אינה מותרת בניכוי בכל מקרה.

האם העוררות עמדו בנטל ההוכחה של "סיבה מספקת"?

49. די באמור לעיל כדי לדחות את הערר, ואולם למעלה מן הצורך ברצוני להוסיף כי גם אילו עמדו העוררות בנטל השכנוע שהמדובר בהוצאת מע"מ שהיא אינצידנטלית (כרוכה) לשבח ממכירת חלק מהמקרקעין שנמכר לבוטיק, הרי שהעוררות, לדעתי, לא עמדו בנטל הוכחת ה"סיבה המספקת" לתיקון השומה שלפי סעיף 85 לחוק ואנמק (בקצרה):

(א) כבר בהסכם הקומבינציה ידעו העוררות על קיומו של חוב מע"מ מוסכם בו הן צריכות לשאת (על אף שטרם ידעו סופית מה היקפו), והן אף ששילמו חלק מהחוב האמור בשנת 2015. העובדה שבפברואר 2018 ניתן פסק הדין בתביעת בוטיק וחוב המע"מ "תפח" בשל אותו פסק דין, אין בה כדי ליצור בידי העוררות טענה ממשית כי מתקיימת בעניינה "סיבה מספקת" להארכת המועד של 4 השנים הקבוע בסעיף 85 לחוק.

(ב) גם בחודש פברואר 2018, לאחר שניתן פסק הדין בעניין תביעת בוטיק לתשלום מלוא חוב המע"מ, לא פנו העוררות אל המשיב בבקשה לתיקון השומה ורק לאחר שיהוי של כ- 8 חודשים פנו אל המשיב בבקשה לתיקון השומה. אומנם הסכום שולם ע"י העוררות סמוך להגשת הבקשה לתיקון השומה אך אין בתשלום בפועל כדי להצדיק את השיהוי של 8 חודשים.

(ג) המדובר בעוררות המצויות היטב בעסקי הנדל"ן ובנבכי חוק מיסוי מקרקעין ואין כל סיבה לשיהוי בהגשת הבקשה לתיקון השומה ודומה כי תחילה אף העוררות לא העלו על דעתן את אפשרות ניכוי ההוצאה נדונה. חיזוק לכך ניתן לראות בהסכם הפשרה שאליו הגיעו העוררות עם המשיב בו"ע 12-03-30171 מיום 3.2.2014, לפיו הגישו העוררות בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק בקשר להיטל ההשבחה האמור להשתלם בשל מכירת הנכס ומשום מה לא ראו לנכון לכלול בבקשה לתיקון השומה גם את נושא המע"מ בשל שירותי הבניה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(ד) ספק גם אם ניתן לומר ש"נתגלו עובדות חדשות" שלא היה ביכולתן של העוררות לדעת במועד העסקה, כנדרש לצורך הגשת בקשה לתיקון שומה, אף בטרם חלפו 4 השנים מיום הוצאת השומה.

אשר על כן, לדעתי, ולמעלה מן הצורך, לא עמדו העוררות גם בנטל של ה"סיבה המספקת" לצורך הגשת הבקשה לתיקון השומה שלפי סעיף 85 לחוק.

סוף דבר

50. אין לראות בתשלומי המע"מ בגין שירותי הבניה כהוצאה המותרת בניכוי בשל המקרקעין שנמכרו לבוטיק במסגרת עסקת הקומבינציה ועליהם להיות מנוכים במכירת הדירות עצמן (במידה ולא נדרשו בניכוי כמס תשומות).

51. למעלה מן הצורך, העוררות גם לא עמדו בנטל ההוכחה של ה"סיבה המספקת" לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק.

52. אשר על כן, הייתי מציע לחבריי לדחות את הערר ולהשית על העוררות הוצאות משפט בסכום כולל של 40,000 ש"ח שישא ריבית והצמדה כדין החל מתום 30 ימים מיום מתן פסק הדין.

רו"ח מיכה לזר – חבר:

אני מסכים.

השופט ה' קירש – יו"ר:

אני מצטרף למסקנתו המנומקת של חבר הוועדה, רו"ח פרידמן.

במקרה כגון זה המקום הנכון על פי דין להביא בחשבון את נשיאת המוכר בנטל המע"מ על שירותי הבנייה הוא בחישוב השבח שעשוי לצמוח ממכירת המקרקעין בהם בוצעו שירותי הבנייה (ובמקרה זה, המקרקעין הנותרים עליהם נבנו עשר הדירות המיוחסות למערערת). תחולתו של כלל זה איננה תלויה בהעדר הוכחה שהיזם הרוכש דרש מן המוכר לממן את החיוב במע"מ על שירותי הבנייה כתנאי לכריתת הסכם הקומבינציה.

לנוכח תוצאה זו, אינני מביע דעה אם נסיבות המקרה דן היו מצדיקות את הפעלתן של הוראות סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין לשם הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק – שאלה שמתיתרת לאור המסקנה הנ"ל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 אפריל 2021

ו"ע 50568-03-19 מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

**

**

**

הוחלט כאמור בחוות הדעת של רו"ח פרידמן.

מזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, ט' אייר תשפ"א, 21 אפריל 2021, בהעדר הצדדים.

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

מיכה לזר, רו"ח
חבר

הרי קירש, שופט
יו"ר