

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

ו"ע 15-02-12876 פרוצ'נסקי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ואח'
ו"ע 15-02-12937 פרוצ'נסקי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-02-12974 פרוצ'נסקי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-02-12883 שר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-02-12929 שר נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-02-12901 שר נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-02-12972 לוי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-02-13014 לאה נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-02-13028 פורת נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-02-13034 פורת נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
תיק חיצוני:

בפני יו"ר הוועדה כבוד השופטת אורית וינשטיין

העוררים: סימה פרוצ'נסקי
רחל שר
ירון לוי
יונה לאה
בני פורת

כולם ע"י ב"כ עוה"ד איל גונן

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ע"י עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

חקיקה שאוזכרה:

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 6(א), 6(ב), 17(א), 39, 39(1), 39(8), 39(א'), 47, 48(א)(1)

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 21, 28(א), 39, 88

פקודת המסים (גביה)

פקודת העיריות [נוסח חדש]: סע' 149, 274

חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ג-1992: סע' 81

חוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961

מיני-רציו:

* תשלומי ארנונה כללית ששילמו העוררים בשנים בהן עמדו הנכסים ריקים אינם מותרים בניכוי מהשבח במכירת הנכסים, לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה).

* מסים – מס שבח מקרקעין – ניכויים

עוררים העוסקים בשאלה האם תשלומי ארנונה כללית ששילמו העוררים בשנים בהן עמדו הנכסים ריקים – מותרים בניכוי מהשבח במכירת הנכסים, לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה).

ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) דחתה את העררים ופסקה:

מכוח סעיף 39(8) לחוק מיסוי מקרקעין לא ניתן לנכות הוצאות של ארנונה כללית ששולמה לרשות מקומית, להבדיל מארנונה רכוש. על מנת שהוצאות תסווגנה כ"הוצאות השבחה" עליהן להיות הוצאות הוניות. הוצאות הארנונה אינן הוצאות שהוצאו לשם השבחת הנכסים שהזכויות בהם נמכרו, אלא המדובר בהוצאות שוטפות, שבנסיבות הרגילות ניתן היה לנכותן מההכנסה המופקת מהנכס. לא ניתן לראות בתשלום הארנונה הוצאה ל"שימור הבעלות" או ל"שימור שווי הנכסים". פירעון חוב הרובץ על הנכס אינו הוצאה מותרת לפי סעיף 39(1) לחוק מיסוי מקרקעין או לפי המבחן הכללי של ניכוי הוצאות, גם אם אי הפירעון עשוי להוביל לכך שהנושה ימנע את מכירת הנכס. מכך שלא ניתן היה לנכות תשלומי ארנונה לפי פקודת מס הכנסה – לא נובעת התוצאה כי הם יותרו בניכוי מהשבח, שכן לא כל הוצאה שלא הותרה בניכוי במישור מס הכנסה, גם אם היא הוצאה פירותית שוטפת – תותר בניכוי במישור מיסוי מקרקעין. לפיכך, אין מקום להתיר בניכוי מהשבח את הוצאות הארנונה ששילמו העוררים.

פסק דין

פתח דבר:

העוררים היו בעלי זכויות חכירת המשנה בנכסים נשוא העררים דנן, חנויות בתחנה המרכזית "אגד" הישנה ברחוב ההגנה בחיפה (להלן – **התחנה המרכזית הישנה**). מאז הפסיקה חברת אגד, בשנת 2003, את פעילותה בתחנה המרכזית הישנה, נסגרו הנכסים שהופעלו במסגרת התחנה המרכזית הישנה ולא היו שוכרים לנכסים האמורים, מחמת העדר כדאיות כלכלית. הנכסים והחנויות בתחנה המרכזית הישנה נפרצו וחובלו במהלך השנים ולא היו ראויים כבר לשימוש. עם זאת, נדרשו העוררים לשלם לעיריית חיפה את תשלומי הארנונה בהם חויבו הנכסים בשנים בהן עמדו ריקים ולא היתה להם הכנסה מן הנכסים נשוא הערר.

במישור מס הכנסה לא היה בידי העוררים לנכות את הוצאות הארנונה, מאחר וכאמור לא היתה להם הכנסה מן הנכסים.

זכויות העוררים בנכסים (החנויות) בתחנה המרכזית הישנה נמכרו ביום 21.11.2013.

העררים שבפנינו, עשרה במספר, אשר הדיון בהם אוחד, עוסקים כולם בשאלה האם אותם תשלומי ארנונה כללית, ששולמו על ידי העוררים לעיריית חיפה, מותרים בניכוי מהשבח על פי [סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\)](#) התשכ"ג – 1963 (להלן – **חוק מיסוי מקרקעין**), במכירת הנכסים

שנמכרו על ידי כל אחד מן העוררים. זאת, כאשר אין מחלוקת כי לא ניתן היה לנכות את תשלומי הארנונה הנ"ל במישור מס הכנסה.

המסד העובדתי:

העובדות בעררים דנא אינן שנויות במחלוקת והן כדלקמן:

1. ביום 21.11.13 מכרו העוררים זכויות החכירה שהיו להם בחנויות בשטחי התחנה המרכזית הישנה הבנויה על חלקות 54 ו- 55 בגוש 10919 למפעלי תחנות בע"מ ואמות השקעות בע"מ (להלן-**הרוכשות**). הסכמי המכר צורפו לכתבי הערר בהתאמה, ומהם עולה כי החנויות נמכרו לרוכשות כשהן ריקות, פנויות וסגורות מזה שנים.
2. העוררים הגישו הצהרה לרשויות מיסוי מקרקעין וכן שומה עצמית בגין עסקאות מכירת כל אחת מהחנויות בהתאמה, במסגרתן ביקשו, בין היתר, להכיר כניכוי מהשבח שנוצר במכירת זכויותיהם בנכסים, בהוצאות הארנונה הכללית שהוציאו בגין החזקתם בנכסים בשנים 2003-2009 (כולל) (להלן - **תשלומי הארנונה**).

המשיב הוציא לעוררים הודעות שומת מס שבח בהן לא התיר בניכוי את תשלומי הארנונה מהשבח.

3. השגות שהוגשו על ידי העוררים על השומות נומקו בכך שבאותן שנים (2003-2009) עמדו הנכסים ריקים והעסקים שנוהלו בהם היו סגורים, מאז שהפעילות בתחנה המרכזית הישנה הופסקה בשנת 2003 ולא היתה הכנסה מהם. על כן, מחמת שתיקי מס ההכנסה בעניינם של העוררים היו סגורים, לא הותרו בניכוי על פי [פקודת מס הכנסה](#) (נוסח חדש) התשכ"א - 1961 (להלן - **הפקודה**) תשלומי הארנונה ששולמו על ידם באותן שנים לעיריית חיפה (שלא פטרה את העוררים מחובת תשלום הארנונה על אף מצב הנכסים באותם שנים).

לפיכך, טענו העוררים בהשגותיהם כי יש להתיר בניכוי את תשלומי הארנונה האמורים על פי הוראת [סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין](#).

העוררים טענו כי במצב העובדתי הנתון, שלילת ניכוי הוצאות הארנונה מהשבח, יוצרת מצב לפיו העוררים לא ייהנו מניכוי הוצאות אלו כלל, ומצב דברים כאמור אינו תקין.

עמדת העוררים בהשגה היתה כי בנסיבות המיוחדות של הנכסים בתחנה המרכזית הישנה כפי שתוארו לעיל, בהעדר הכנסות מן הנכסים, מחמת אי התרת ניכוי ההוצאה על ידי פקיד השומה וכאשר ממילא אין באפשרות העוררים לקזז הפסדים – יש להתיר את ניכוי הוצאת הארנונה מהשבח. העוררים הפנו את המשיב להלכה שיצאה מפי בית המשפט העליון בעניין [ע"א 8138/06 סלון מרכזי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א](#) [פורסם ב"נבו" 11.2.2008] (להלן – **פרשת סלון מרכזי**).

4. החלטת המשיב בהשגות ניתנה ביום 1.1.15, ובה נדחו ההשגות בכל הקשור והמתייחס לניכוי הוצאות הארנונה מהשבח. המשיב קבע כי הוצאת ארנונה אינה נכנסת לתחולת [סעיף](#)

39 לחוק מיסוי מקרקעין, מחמת שאינה הוצאה לצורך רכישת הזכות במקרקעין ואינה קשורה למכירת הזכות במקרקעין. המשיב הוסיף וקבע כי הוצאות ארנונה מותרות בניכוי על פי הפקודה ועל כן על העוררים לדרוש הוצאה זו מפקיד השומה. מכאן הערר.

טענות העוררים :

5. החלטת המשיב בהשגה אינה עולה בקנה אחד עם העובדה, הידועה למשיב, לפיה העוררים לא יכולים היו לנכות את הוצאות ארנונה שהוציאו בגין הנכסים במישור מס הכנסה.

6. העוררים נאלצו לשלם את חיובי הארנונה על מנת לשמר את זכויותיהם בנכסים ואת הערך שנתר להם, שאם לא כן, היתה העיריה נוקטת נגדם בהליכי גביה על פי **פקודת המיסים (גביה)**, לרבות הטלת עיקולים על זכויותיהם באותם נכסים ובמקרה הצורך - מינוי כונס נכסים למכירתם.

כך, שלמעשה שונה אופיים של תשלומי הארנונה לתשלומים בעלי אופי הוני לשם שימור זכויות העוררים בנכסים ומניעת הפחתת שווים, ועל כן יש להתיר ניכוס מהשבח לפי **סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין**.

בהקשר זה הפנו העוררים לע"ש **3774/98 מנהל עזבון ישראל רוטקופף ז"ל נ' מנהל מס שבת מרכז**, [פורסם בנבו] מיסים כ/2 (אפריל 2006) ה-40, בו קבעה ועדת הערר כי יש להתיר בניכוי מהשבח תשלום ששילמו יורשים לסילוק טענות נגד קיום צוואה, שכן אי ההסכמה לקיום הצוואה היתה גורמת לשיהוי ועיכוב ניכר באפשרות למימוש הנכסים השונים, דבר שהיה משפיע על שווים. על כן, נקבע כי יש לראות את התשלום הנ"ל כהשבחה ו/או תרומה לשווי.

העוררים הפנו גם להחלטת מיסוי 48/07 שפורסמה ביום 9.2.09 בקובץ החלטות מיסוי ינואר-דצמבר 2007 (אתר רשות המיסים).

7. ההלכה הפסוקה קובעת כי יש לפרש חוק על פי תכליתו, גם כשפירוש זה אינו עולה בקנה אחד עם לשונו המפורשת של החוק, וזאת על מנת לחתור לתשלום מס אמת על הרווח הכלכלי האמיתי שנצמח בידי הנישום. העוררים הפנו לפרשת **סלון מרכזי, לע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבת מקרקעין** [פורסם בנבו] (להלן – **הלכת מ.ל.**) ולאסמכתאות נוספות.

רשימת הניכויים המותרת על פי **סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין** איננה רשימה סגורה, ובהתאם יש להתיר בניכוי מהשבח הוצאות הוניות המשביחות את הזכות הנמכרת או מונעות את הפחתת שוויה.

8. יש לגזור גזירה שווה למקרים הנדונים מפרשת סלון מרכזי, וכן מפסקי הדין של ועדות הערר בו"ע 1005/09 לילי שמשון נ' מיסוי מקרקעין באר שבע [פורסם בנבו 11.4.2010] (להלן - פרשת לילי שמשון); ו"ע 18232-05-11, ו"ע 46641-06-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין-איזור חדרה [פורסם בנבו, 6.8.2012] (להלן – פרשת ברמן).

הקביעות בשלושת פסקי דין אלה יפות גם לעניין העררים דנן, מאחר ויש לראות בהוצאות הארנונה כהוצאות שלא הותרו קונקרטית בניכוי לפי הפקודה, כמשמעות מונח זה ברישא של סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין.

9. לחילופין, אפילו לא היו תשלומי הארנונה משנים את אופיים כאמור לעיל, אזי לו ניתן היה לעוררים לנכותם במסגרת הדיווח השנתי על פי פקודת מס הכנסה, הרי משלא היו הכנסות מהנכסים, היה נוצר לעוררים הפסד עסקי, הניתן להפחתה מהשבח שנוצר ממכירת הנכסים. כך, ניתן היה להגיע לאותה תוצאה ותשלום מס אמת.

טענות המשיב:

10. על פי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין ניתן להתיר בניכוי כל הוצאה הכרוכה בהשבחת הנכס מיום רכישתו ועד יום מכירתו, וכל הוצאה הכרוכה בהליכי רכישתו או מכירתו. מדובר בהוצאות שתרמו לעליית ערכו של הנכס, שיצרה את השבח בגינו מוטל מס השבח, ובלבד שההוצאה לא הותרה בניכוי לפי הפקודה, קרי – כהוצאה שוטפת.

על פי הלכת מ.ל. המונח "השבחה" כולל כל הוצאה שגרמה ל"שינוי לטובה בנכס", באופן שהעלה את ערכו. הוצאה כאמור תותר בניכוי.

11. הוצאת ארנונה כללית אין בה משום "השבחה" מאחר ואינה מעלה את ערך המקרקעין. על כן, הוצאת ארנונה אינה נכנסת בגדרי סעיף 39(1) לחוק מיסוי מקרקעין – לא מבחינה לשונית ולא מבחינת תכלית החוק.

12. ארנונה במהותה היא מס, שכן היא משתלמת דרך כפייה לרשות ציבורית מבלי שהאזרח מקבל תמורה ישירה בעד כספו. התמורה היא עקיפה ואינה קשורה לגובה התשלום.

החויב בתשלום ארנונה מחושב לפי שטח הנכס שבבעלותו של התושב ומטרתו היא מימון השירותים הניתנים על ידי הרשות המקומית לתושבים המתגוררים בתחומה.

אין קשר בין תשלום הארנונה או גובהה, לבין איכות השירותים המסופקים על ידי הרשות המקומית.

13. החבות בתשלום הארנונה, כעולה מפקודת העיריות [נוסח חדש] ומסעיף 8 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב) התשנ"ג – 1992, מוטלת על המחזיק בנכס, וזאת על אף שדרך החישוב קשורה למהותו וגודלו של הנכס. על פי הפסיקה חובת

תשלום הארנונה מוטלת על מי שהינו בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס, על פי רוב יהיה זה מי שעושה שימוש בפועל בנכס, שאינו בהכרח הבעלים.

הטלת ארנונה נובעת מהנאתו של המחזיק בנכס וההנחות שיכול לקבל על חבות הארנונה המוטלת עליו נגזרות ממעמדו ולא ממעמדו של בעל הנכס ([סעי' 149 לפקודת העיריות](#)).

14. אפילו אם הרשות המקומית משקיעה כספים באזור בו מצוי הנכס, דבר היכול להעלות את ערך הנכס, עדיין אין לראות בתשלום הארנונה כהשבחה של הנכס, בהעדר קשר ישיר בין ההוצאה (תשלום הארנונה) להשבחה בנכס ונוכח העובדה כי תשלום הארנונה אינו מוטל על הנכס אלא על המחזיק בו.

על כן, לא ניתן לראות בתשלום ארנונה כהוצאה לצורך השבחתו של הנכס כי אין כל קשר ישיר בין ההשבחה של הנכס, שלעיתים נגרמת מאיכות שירותי הרשות המקומית, לבין תשלום הארנונה. תשלום הארנונה מספק הנאה מסוימת למחזיק בנכס במאובחן מן הנכס עצמו או לבעלי הנכס ועל כן, אין לקבל טענה כי תשלום ארנונה משביח את הנכס עצמו.

15. השאלה המשפטית שבמחלוקת נדונה כבר בעניין [ו"ע \(ח"י\) 27545-02-10 ו"ע 27599-02-10 יעקב ריבנוביץ' \(כונס נכסים על זכויות\) \(כונס נכסים על עזבונות\) נ' מנהל מס שבח חיפה](#) [פורסם ב"נבו" 10.07.11 (להלן - [פרשת ריבנוביץ'](#))] ונקבע כי הארנונה שניכוייה מתבקש היא ארנונה כללית שעליה לא חל [סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין](#) ואין היא מותרת בניכוי.

16. יש לאבחן בין פרשת [סלון מרכזי](#) למקרה דנן שכן באותה פרשה התבקש ניכוי של הוצאה (תשלום למס רכוש) אשר היתה מותרת בניכוי לפי [סעיף 39\(8\) לחוק מיסוי מקרקעין](#) והמחלוקת היתה סביב השאלה אם יש להתירה בניכוי במישור מיסוי מקרקעין כאשר הנישומה שם (סלון מרכזי) יכולה היתה לנכות הוצאה במישור מס הכנסה. במקרה הנדון כאן ההוצאה אותה מבקשים העוררים לנכות, כלל אינה הוצאה המותרת בניכוי לפי [סעי' 39 לחוק מיסוי מקרקעין](#).

דיון והכרעה:

17. [סעיף 6\(א\) לחוק מיסוי מקרקעין](#) מגדיר את מס השבח כמס המוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין. "השבח" מוגדר [בסעיף 6\(ב\)](#) כהפרש בין "שווי המכירה" לבין "יתרת שווי הרכישה" כהגדרתה [בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין](#).

יתרת שווי הרכישה היא שווי הרכישה (השווי של הזכות במקרקעין ביום בו רכש המוכר את הזכות במקרקעין), כאשר אליו מתווספים הסכומים המותרים בניכוי לפי [סעיף 39](#) ו- [39א' לחוק מיסוי מקרקעין](#), אשר הוצאו עד ליום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת.

18. [סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין](#), שכותרתו "הניכויים המותרים", קובע:

"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:..."

רישת [סעיף 39](#) קובעת את המסגרת הכללית של ניכוי הוצאות, תוך הפניה לסעיפי המשנה של [סעיף 39](#). אמת כי על פי לשון הרישא ("לרבות כל אחד מאלה...") - סעיפי המשנה של [סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין](#) אינם בגדר רשימת ניכויים סגורה, אך אין בכך כדי להועיל לעוררים שהרי אף הם אינם טוענים שמדובר בהוצאות שהוצאו "לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה". טענתם של העוררים מתמקדת בכך כי ההוצאה הנדונה הינה בגדר "הוצאות השבחה" כאמור [בסעיף 39\(1\) לחוק מיסוי מקרקעין](#).

19. הוראת [סעיף 39\(1\)](#) לחוק, שהיא סעיף הניכוי המרכזי, קובעת את הכלל כי כל הוצאה המשביחה את הנכס תותר בניכוי, וזו לשונה:

"(1) כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת; ולענין זה יראו כהוצאה גם שווייה המוערך של עבודה, שהוכח למנהל שעבדו בעל הזכות במקרקעין וקרוביו להשבחת המקרקעין, אם התמורה בעד אותה עבודה - אילו היתה משתלמת - לא היתה ניתנת לניכוי לפי סעיף 32(4) לפקודת מס הכנסה;

20. אם כן, לצורך חישוב מס שבח מתווספות לשווי הרכישה ההוצאות המותרות בניכוי בהן נשא המוכר לשם העלאת ערך המקרקעין, השבחתם, הבשלתם והבאתם למצבם ביום המכירה, וכן כל הוצאה שאפשרה את רכישתם או מכירתם או תרמה לכך. והכל, ככל שאין אלו הוצאות המותרות בניכוי לפי [פקודת מס הכנסה](#) כאמור ברישא של [סעיף 39](#). כאשר מנגד, יש להפחית משווי הרכישה את סכומי הפחת הניתנים לניכוי לגבי נכס מקרקעין כמתחייב מהוראת [סעיף 21 לפקודת מס הכנסה](#) העוסק ב"פחת נכסים".

נא ראו לעניין זה: [ע"א 3966/02 כנפי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נח\(3\) 747, 752 \(להלן - פרשת כנפי\)](#);

יצחק הדרי [מיסוי מקרקעין](#) (כרך ב', חלק ראשון, 2000) (להלן - [ספרו של הדרי](#)) בעמ' 334, 343.

21. התכלית שביסוד הוראת [סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין](#) העוסק בניכוי ההוצאות המותרות, כמו גם תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין בכלל, הינה מיסוי "הרווח הכלכלי האמיתי" שנצמח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי

נא ראו: פרשת [סלון מרכזי](#) בפסקה 7;

הלכת מ.ל. בעמ' 958-959 לפסק הדין.

22. נטל ההוכחה מוטל על כתפי הטוען לניכוי ההוצאות להוכיח כי ההוצאה אכן הוצאה על ידו וכי היא מותרת בניכוי בהתאם להוראות הדין – בענייננו, [סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין](#).

ראו: [עמ"ש 128/91 בית התור בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין](#), [פורסם בנבו] פד"א כ"א 485;

עמ"ש 2594/96 [תשבי נ' מנהל מס שבח מקרקעין](#), מיסים יג/ה-308.

23. כאמור, טענות העוררים בערר מתמקדות בטיעון לפיו תשלומי הארנונה ששולמו על ידם מהווים הוצאת השבחה, הנכנסת בגדרה של הוראת [סעיף 39\(1\) לחוק מיסוי מקרקעין](#). העוררים לא טענו לתחולת [סעיף 39\(8\) לחוק מיסוי מקרקעין](#) על עניינם, ולא בכדי.

[סעיף 39\(8\) לחוק מיסוי מקרקעין](#), מתייחס לניכוי מס רכוש עירוני וארנונת רכוש והוא מתיר בניכוי:

"מס רכוש עירוני לפי פקודת מס רכוש עירוני, 1940, או מס רכוש לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א – 1961, וכן ארנונת רכוש המשתלמת לרשות מקומית."

24. בענייננו, הארנונה ששולמה על ידי העוררים לעיריית חיפה אינה בגדר ארנונת רכוש, אלא ארנונה כללית.

מס רכוש עירוני בוטל לאחר שנחקק [חוק מס רכוש וקרן פיצויים](#), תשכ"א – 1961. יתר על כן, מס רכוש הוטל מכוחו של [חוק מס רכוש וקרן פיצויים](#) הנ"ל בוטל על ידי קביעת שיעור מס אפס בשנת 2000.

ארנונת רכוש הוטלה על הבעלים של הנכס ואילו הארנונה הכללית הוטלה על מחזיק הנכס ([סעיף 274 לפקודת העיריות](#) [נוסח חדש] התשכ"ד – 1964). ארנונת הרכוש בוטלה ביום 1 באפריל 1968 במסגרת החוק לתיקון [פקודת העיריות](#) (מס' 8) (ביטול ארנונת רכוש) תשכ"ח – 1968.

25. כפי שניתן להיווכח מהוראת [סעיף 39\(8\) לחוק מיסוי מקרקעין](#), המחוקק הבחין בין שני סוגי הארנונה והתיר רק את ניכוייה של ארנונת הרכוש, מן הטעם כי החבות בתשלומה של זו חל על הבעלים של הנכס בכל מקרה – בין אם הוא מחזיק בנכס ובין אם לאו, בעוד שהחבות בתשלום הארנונה הכללית לא הוטלה על הבעלים אלא על המחזיק בנכס.

המלומד ד"ר אהרון נמדר בספרו **דיני מיסים [מיסוי מקרקעין]**, מהדורה שניה מורחבת ומעודכנת, תשנ"ב – 1992, בעמוד 162-163, מתייחס לעניין ניכוי תשלומי אגרות ומסים, ומציין:

"סעיף 39(8) לחוק מורה במפורש כי הוצאות לתשלום מס רכוש ניתנות בניכוי כהוצאה לצורכי מס שחב. הגם שמש זה אינו משביח את הנכס, המחוקק מצא

לנכון להתיר את ניכוי, אם הוא לא נוכה לצורכי מס הכנסה, היות והוצאה זו הינה אינהרנטית לאחזקה של רכוש. ...

הסעיף מתיר לנכות כהוצאה גם ארנונות רכוש המשתלמת לרשות מקומית. כוונת הסעיף רק לארנונה שהיתה מוטלת בעבר על הבעלים, אך לא לארנונה המוטלת כיום על המחזיק."

נא ראו לעניין זה: פרופ' אהרון נמדר, מס שבח מקרקעין, חלק ב' "חישוב המס ותשלומיו", מהדורה שביעית, תשע"ב – 2012 בעמוד 408-409.

וכן ראו גם ספרו של הד"ר בעמוד 384.

26. אף הפסיקה לא התירה בניכוי הוצאות ארנונה כללית מכוחו של סעיף 39(8) לחוק מיסוי מקרקעין.

כך נקבע בעמ"ש 35/88 עזבון המנוחה רשי ליפשיץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים ג/2 (מרץ 1989) עמ' ה-29:

"המחלוקת השניה בין הצדדים נוגעת לתשלום ששולם לעיריית ירושלים בתורת "ארנונה לא למגורים" במרץ 1987. העורר טוען שהיה צריך להכיר בה כהוצאה לפי סעיף 39(8) לחוק מס שבח מקרקעין. המשיב טוען שאין תשלום זה בבחינת "ארנונות רכוש המשתלמת לרשות מקומית".

סבורני שבעניין זה הדין עם המשיב. משנחקק חוק מס שבח מקרקעין, הבחינה פקודת העיריות, בס' 274 בין שתי ארנונות: ארנונת רכוש וארנונה כללית. בשלב זה לא היה ספק שהניכוי לפי סעיף 39(8) חל על הראשונה בלבד. בשנת 1968 תוקנה פקודת העיריות, בטלה את מס הרכוש – המשולם על ידי הבעלים, והשאירה לרשויות המקומיות אפשרות להטיל רק ארנונה כללית – המשולמת, עכשיו כבעבר, ע"י המחזיק. אילו היתה ארנונה כללית בכלל התשלומים המזכים בניכוי לא היה המחוקק מצמצם עצמו מלכתחילה ל"ארנונת רכוש המשתלמת לרשות מקומית" אלא היה מתייחס לארנונה באורח כללי. צמצום הלשון מעיד על צמצום הענין, ויש טעם לדבר. יש הגיון להביא בחשבון בהקלת מסים המוטלים על מוכר נכס מסים וארנונות המשולמים ע"י הבעלים, לא ע"י המחזיק, אפילו הוא הבעלים."

ראו לעניין זה גם פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה ב"ע 27545-02-10, ו"ע 27599-02-10 יעקב ריבנוביץ (כונס נכסים על זכויות) (כונס נכסים על עזבונות) נ' מנהל מס שבח חיפה, [פורסם ב"נבו" 10.7.2011].

27. הנה כי כן, ולאור ההבחנה הברורה והחד משמעית בין ארנונת רכוש וארנונה כללית, ברי כי מכוחו של [סעיף 8\)39 לחוק מיסוי מקרקעין](#) לא ניתן להתיר בניכוי הוצאות של ארנונה כללית ששולמה לרשות מקומית.
28. נותרת אפוא השאלה האם הוצאות ארנונה עולות כדי הוצאות להשבת הנכס כאמור [בסעיף 1\)39 לחוק מיסוי מקרקעין](#).
29. טענת העוררים היא כי יש לראות בתשלומי הארנונה הכללית בתקופה שבה עמדו הנכסים ריקים ולא הופקה מהם כל הכנסה מהם כהוצאות שהוצאו לשם שימור הבעלות בנכסים או על מנת לשמר את שוויים של הנכסים ולמניעת הפחתת שוויים. שכן, אם לא היו משלמים את תשלומי ארנונה, היתה עיריית חיפה נוקטת נגדם בהליכי גביה לפי [פקודת המסים \(גביה\)](#) ויכולה היתה להטיל עיקולים על הנכסים ואף למנות כונסי נכסים לצורך מכירתם לשם תשלום חובות הארנונה.
30. אין בידי לקבל את טענת העוררים. לעמדתו, הוצאות הארנונה [אֵינן](#) מהוות הוצאות שהוצאו לשם השבתם של הנכסים שהזכויות בהם נמכרו. לטעמי, על מנת שהוצאות תסווגנה כ"הוצאות השבחה" עליהן לעמוד במבחן שהוא בבחינת מושכלות יסוד בדיני המס – עליהן להיות הוצאות הוניות. הוצאות ארנונה אינן עומדות כלל ועיקר במבחן זה. המדובר בהוצאות המשולמות על ידי מחזיק הנכס, שאין בתשלומן משום השבחה של הנכס או יצירת יתרון מתמיד שלא היה בנכס קודם לכן. תשלום הוצאות הארנונה אינו יוצר לנכס ערך חדש ונוסף שלא היה קיים בו טרם תשלום הארנונה. המדובר בהוצאות שוטפות, שבנסיבות הרגילות, ניתן היה בוודאי לנכותן מההכנסה המופקת מהנכס.
- כך, למשל, הנכסים נשוא הערר, אותן חנויות בתחנה המרכזית הישנה בחיפה, אילו העוררים היו מצליחים להשכיר, הרי שהוצאות הארנונה היו מנוכות באופן שוטף על ידי השוכרים, מפעילי החנויות, כחלק הוצאות ייצור ההכנסה בידם.
- באותה מידה, גם אם העוררים עצמם היו מפעילים את החנויות, הרי שהיו מנכים מן ההכנסה החייבת שהפיקו מהפעלת החנויות את הוצאות הארנונה, כהוצאות בייצור הכנסה.
- אין צורך לומר כי האפשרות לנכות את ההוצאה באופן שוטף מלמדת היא עצמה כי אין מדובר ב"הוצאות השבחה", שהרי ידוע הוא שהוצאות השבחה, דהיינו הוצאות שהוסיפו לערכו של הנכס, אינן מותרות בניכוי באופן שוטף.
31. אף אין בידי לקבל את טענת העוררים כי ניתן לראות בתשלום הארנונה לעיריית חיפה משום הוצאה ל"שימור הבעלות" או ל"שימור שווי הנכסים", וזאת משום שאי תשלומן היה גורר הליכי גביה כנגדם.
- פירעון של חוב הרובץ על הנכס אינו עולה כדי הוצאה מותרת על פי [סעיף 1\)39 לחוק מיסוי מקרקעין](#) ואינו בגדר הוצאה מותרת על פי המבחן הכללי של ניכוי הוצאות, וזאת גם אם אי הפירעון עשוי להוביל לכך שהנושה ימנע את מכירת הנכס.

32. שוויו של נכס מקרקעין נקבע בהתאם להוראת [סעיף 17\(א\) לחוק מיסוי מקרקעין](#), שעניינה שווי המכירה :

"שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום."

בהתאם להוראה זו, חובות החלים על הנכס אינם נחשבים חלק משווי הנכס, ועל כן אין בקיומם כדי להפחית משוויו.

נא ראו לעניין: עמ"ש 2549/96 [תשבי נ' מנהל מס שבח מקרקעין](#), שם נקבע כי הסרת משכנתא מנכס, המגלמת חוב כספי שיש לבעל הנכס, אין בה משום הסרת פגיעה התורמת להשבחת הנכס.

עמ"ש (ח"י) 1066/00 [שוורץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין](#), מיסים טו/3 (יוני 2001) ה-37, שם לא הוכר כהוצאה לצרכי מס שבח תשלום של הוצאה למימון תשתיות קיימות.

וכן נא ראו: נמדר, [מס שבח מקרקעין](#), חלק ב' חישוב המס ותשלומו, בעמודים 387-388 ;

וכן ספרו של הדרי בעמודים 346 ו-374.

(לדיעה אחרת שזכתה לביקורת נא ראו: עמ"ש 128/90 [מנהלי עזבון המנוחה האויזר זויזי נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה](#), מיסים ו/2 (אפריל 1992) עמ' ה-38, שם הותר תשלום חוב בניכוי, אך נראה כי פסק הדין ניתן על רקע העובדה כי מדובר היה בחוב של הוצאות השבחה (תשלום חוב בגין השקעות ועיבודים בחלקה שהיתה בבעלות המנוחה ושעובדה על ידי המושב)).

33. **הוא הדין במקרה שלפנינו.** תשלום הוצאות הארנונה אין בו משום תרומה לשווי הנכסים (החנויות) או משום מניעת הפחתת שוויים. על פי הדין, שוויים של הנכסים לא נקבע בהתחשב בחובות שעשויים לחול על הנכס או בעליו.

גם הטענה לפיה תשלום חובות הארנונה סייע בשימור הבעלות בידי העוררים – לאו טענה היא. שהרי גם אם היו חלים בגין הנכס חובות מסוג אחר, כגון בגין חשמל או מים – יכול היה הנושה להפעיל הליכי גביה לצורך פירעון החוב. ברור, כי העובדה שהליכי גבייה אלה יכול שיהיו כרוכים בניסיון לממש את הנכס כדי לגבות את החוב, על ידי הטלת עיקול או בדרך אחרת – אין בה כדי להפוך את תשלום החוב לתשלום הוצאה שנועדה לשמר על הבעלות בנכס או להוצאה בעלת אופי הוני כלשהו.

אילו היתה מתקבלת טענת העוררים הרי שניתן היה, בכל מצב של קיומו של חוב כלשהו, לאו דווקא חוב ארנונה, "להלביש" חוב כספי של בעל הנכס, שהינו חוב שוטף, ב"לבוש" של

הוצאה הונית, כביכול לשימור הבעלות, ולבקש ניכוי מהשבח - שעה שאין בסיס לכך על פי הדין.

34. בהתאם לכך, לא מצאתי כל רבותא בניסיונם של העוררים להיסמך פסק הדין שניתן בע"ש [3774/98 מנהל עזבון ישראל רוטקופף ז"ל נ' מנהל מס שבח מרכז](#), [פורסם בנבו] מיסים כ/2 (אפריל 2006) ה-40 ועל החלטת מיסוי 48/07 שפורסמה ביום 9.2.09.

בעניין [רוטקופף](#) קבעה ועדת הערר כי יש להתיר בניכוי מהשבח תשלום ששילמו יורשים לסילוק טענות נגד קיום צוואה. ההוצאות שהוצאו על ידי היורשים בעניין [רוטקופף](#) לסילוק טענות נגד קיום צוואה היו הוצאות הכרחיות להבטחת זכותם הקניינית של היורשים בנכס ומסיבה זו הותרו בניכוי לפי [סעיף 39](#) לחוק (השוו לעמ"ש 3/90 [הופמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין](#), מיסים ד(5) ה-148).

כך הם פני הדברים גם ביחס להחלטת מיסוי 48/07, שעסקה בתשלום ששולם על ידי יורשת ליורש אחר לצורך סילוק טענותיו כנגד תקפות הצוואה מכוחה ירשה זכות במקרקעין (זכויות במשק חקלאי) – ללא התשלום האמור לא יכולה היתה מבקשת ההחלטה (היורשת) להבטיח את זכותה הקניינית בנכס, וממילא אף לא יכולה היתה בסופו של דבר למכור את הנכס.

אלא שבעניינינו, העובדה כי העוררים נאלצו לשלם את תשלומי הארנונה הכללית שהוטלו בגין החזקתם בנכסים שעמדו ריקים ולא היתה הכנסה מהם, אינה משנה את אופיים של התשלומים, כהוצאות אחזקה שוטפת של הנכס כמו הוצאות חשמל, מים וכיו"ב.

35. לא נעלמה מעיני טענת העוררים – שאינה שנויה במחלוקת – כי לא ניתן היה לנכות את הוצאות הארנונה במישור מס הכנסה, מן הטעם שלא היו לעוררים הכנסות חייבות מהנכסים בשנות המס 2003-2009, ועל כן נכנס עניינם לרישת [סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין](#), במובן זה שמדובר בהוצאות ש"אין מותרות בניכוי לפי הפקודה".

דומני, כי בעניין זה, כמו גם בעניין הניסיון של העוררים להיסמך לצרכיהם על פרשת [סלון מרכז](#) – נפלה שגגה מלפני העוררים.

36. אכן, הכלל הוא, כפי שנקבע [בסעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין](#) (כמו גם בהוראת [סעיף 88 לפקודת מס הכנסה](#)), כי הוצאות שהותרו בניכוי במישור מס הכנסה לא יותרו בניכוי שוב מהשבח, וזאת על מנת למנוע כפל ניכוי הוצאות.

אך זאת ביחס לסוג מסוים של הוצאות, אשר ניתן לנכותן הן במישור מס הכנסה והן במישור מיסוי מקרקעין – לדוגמה: פחת, או מס רכוש (בטרם ביטול).

ראו לעניין זה: ספרו של נמדר, [מס שבח מקרקעין](#), חלק ב' "חישוב המס ותשלומיו", בעמודים 360-361.

הוצאות כאלו, אם נוכו במישור מס הכנסה – לא יותרו שוב בניכוי מהשבח במכירת הנכס.

אך מכאן אין משמע כי כל הוצאה שלא הותרה בניכוי במישור מס הכנסה, גם אם היא הוצאה פירותית שוטפת – תותר בניכוי במישור מיסוי מקרקעין.

תשלומי ארנונה הינם, כפי שקבעתי לעיל, בגדר הוצאה שוטפת ואינם הוצאה הונית. על כן, אך ורק בשל עצם העובדה שלא ניתן היה לנכותם לפי פקודת מס הכנסה – לא נובעת התוצאה כי יותרו בניכוי מהשבח במישור מיסוי מקרקעין.

על כן, אף כי אין הדעת נוחה ממצב הדברים אליו נקלעו העוררים, שלא באשמתם, לפיו עקב הפסקת הפעילות של התחנה המרכזית הישנה, לא יכלו להפיק הכנסות מהחנויות שהיו בבעלותם, ובעקבות זאת לא יכלו לנכות את הוצאות הארנונה מהכנסתם השוטפת – שכן לא היתה הכנסה כזו – אין בכך כדי להוביל לתוצאה של התרת הוצאה שוטפת בניכוי מהשבח, במישור מיסוי מקרקעין.

37. על פי אותו רציונל יש להבין ולפרש את עמדת בית המשפט העליון בפרשת סלון מרכזי. בית המשפט העליון דן באותה פרשה בשאלה אם יש מקום להתיר למערערת לנכות את מס הרכוש ששולם על ידה מהשבח. זאת, עקב מחלוקת באשר לשאלה אם יכולה היתה המערערת שם לנכות את מס הרכוש במישור מס הכנסה אם לאו.

כב' המשנה לנשיאה (כתוארו דאז) השופט א' ריבלין קבע באותו עניין כי המבחן לקביעת קיומה של הוצאה המותרת בניכוי לפי הפקודה הוא "מבחן קונקרטי", ולא מושגי-כללי. כבוד השופט ריבלין התייחס, אגב אורחא, גם לשאלה האם לצורך חישוב השבח ניתן לנכות הוצאות אשר ניתן היה לנכותן לפי פקודת מס הכנסה אך לא נוכו בפועל. בעניין זה קבע כבוד השופט ריבלין:

"מעבר לנדרש, אוסיף ואומר רק כי כפי שכבר נקבע בעבר על ידי בית משפט זה, תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין בכלל, ושל סעיף 39 בפרט, היא מיסוי הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי (ראו ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח נ' מנהל מס שבח, פ"ד 59(2) 953, 959 (2003)). בדברי ההסבר לתיקון 15 לחוק, אשר קבע את נוסחו הנוכחי של סעיף 39, נכתב כי הסיבה לתיקון היא מניעת כפל-ניכוי של ההוצאות – במס הכנסה ובמס שבח. לאור תכליות אלה, ומבלי להכריע בסוגיה הספציפית, נראה כי ראוי יהיה אם רשויות המס ישאפו להימנע מהתוצאה הקשה של אי ניכוי בכלל." (שם, בפסקה 7).

38. בשני פסקי דין מאוחרים יותר של ועדות הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבאר שבע ובחיפה, (פרשת לילי שמשון פרשת ברמן) נקבע על פי אותו עיקרון בדבר ניכוי הוצאה על פי המבחן הקונקרטי ולא המושגי הכללי, לצורך גביית מס אמת, כי אין לנכות מ"יתרת שווי

הרכישה", כפי שהוגדרה [בסעיף 47](#) לחוק מיסוי מקרקעין, פחת שלא נוכה בפועל מהכנסתו החייבת של המוכר.

39. משמע, את הפסיקה של בית המשפט העליון בעניין [סלון מרכזי](#) (כמו גם את זו בפרשות [לילי שמשון](#) ו- [ברמן](#)) יש להחיל רק ביחס לאותן הוצאות שאין מחלוקת כי נופלות הן בגדר הוראת [סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין](#), אלא שמחמת הסייג שברישת הסעיף לפיו לא תותר הוצאה "הניתנת לניכוי לפי הפקודה" קיימת שאלה האם ניתן לנכותן במישור מס השבח.

אין זה המקרה שלפנינו, באשר, כפי שקבעתי לעיל, ההוצאה אינה נופלת בד' אמותיו של [סעיף 39](#) לפקודה, ולפיכך השאלה האם היא ניתנת לניכוי לפי הפקודה, אינה מעלה ואינה מורידה. ממילא, אין תחולה להלכות שעלו מהפסיקה האמורה על המקרה הנדון.

40. באשר לטענה החלופית של העוררים, לפיה גם אם ניתן היה לנכות אותן הוצאות במסגרת הדיווח השנתי על פי [פקודת מס הכנסה](#), הרי משלא היו הכנסות מהנכסים, היו אלה הופכים להפסד עסקי הניתן להפחתה מהשבח שנוצר ממכירת הנכסים וכך להגיע לאותה תוצאה המבוקשת על ידם בעררים דגן – אף היא אינה טענה שניתן לקבלה בעררים אלו. טענת זו נסמכת למעשה על הוראת [סעיף 28\(א\)](#) לפקודת הכנסה העוסקת ב"קיצוז הפסד". והקובעת:

"(א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיצוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס."

41. אלא שגם אם צודקים העוררים בטענתם – ואיני קובעת בעניין זה מסמרות – ברור שאין זו האכסניה הנאותה לדון בטענתם. את סוגיית ניכוי הוצאות הארנונה מההכנסה והיווצרותו של הפסד בעסקם של העוררים – על העוררים להעלות בפני פקיד השומה.

פקיד השומה הוא הגורם המוסמך לדון בשאלה אם היה מקום להתיר לעוררים את ניכוי הוצאות הארנונה אם לאו, ואם נוצר לעוררים הפסד עסקי בשנות המס נשוא העררים כאן.

ועדת הערר אינה מוסמכת לקבוע כי לעוררים נוצרו הפסדים מעסקם או ממשלח ידם. עניין זה הוא בסמכותו של פקיד השומה, וככל שהתגלעה מחלוקת בעניין זה בין העוררים לבין פקיד השומה, היה על העוררים להביא מחלוקת זו לפתרון במסגרת של ערעור מס הכנסה.

42. אמנם, מס שבח הינו מקדמה על חשבון מס הכנסה, אך על פי הוראת [סעיף 48ב\(א\)\(1\) לחוק מיסוי מקרקעין](#) "אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיצוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים עלפי [פקודת מס הכנסה](#)" – הרי שבמקרה כזה יתאם מנהל מיסוי מקרקעין את המס לפי אותו אישור.

אך בהעדר אישור של פקיד השומה כנדרש על פי [סעיף 48ב\(א\)\(1\) לחוק](#), אין המשיב ובהתאם גם לא ועדת הערר מוסמכים להתיר קיצוז של הפסד נטען כלשהו.

נא השוו לעניין [ו"ע 2046/01](#) לודמילה מאיר נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים [פורסם ב"נבו" 22.8.07] בפסקאות 41-46 לפסק הדין.

סוף דבר:

43. לאור כל האמור לעיל - **העררים נדחים.**

אין מקום להתיר בניכוי מן השבח את הוצאות הארנונה ששולמו על ידי העוררים.

בנסיבות העניין, ומאחר והצדדים הגיעו להסכמות עובדתיות בלא צורך בשמיעת ראיות וסיכמו טענותיהם בכתב, יישא כל אחד מן העוררים בהוצאות ושכ"ט המשיב בסך של 5,000 ₪.

רו"ח גלית יחזקאלי: אני מסכימה לפסק הדין.

רו"ח שמעון פסטנברג: אני מסכים לפסק הדין.

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, י"ח אדר ב' תשע"ו, 28 מרץ 2016, בהעדר הצדדים.

א. וינשטיין, שופטת	יחזקאלי-גולן גלית רו"ח	שמעון פסטנברג-רו"ח
יו"ר הוועדה	חברת הוועדה	חבר הוועדה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)

אורית וינשטיין 54678313-/
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה