מכר מקרקעין – מהו "שווי מכירה" ומה הן הדרכים להתרת הוצ' השבחה ומימון?

לאחרונה, ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה דנה בעניינם של מאוריציו ואח' (ו"ע 48140-01-13, ניתן 29/1/17) (להלן: "פרשת מאוריציו") בהיבטים חשובים של מכירת זכויות מקרקעין. בפרשת מאוריציו הדיון נסב הן לענין מה נכלל במושג "שווי המכירה", והן לענין הדרך להוכחתן של הוצאות ההשבחה והמימון כדי שניתן יהיה להתירן.

העובדות

1. מאוריציו לוי (להלן: "העורר") רכש במהלך השנים מספר נכסי מקרקעין.
2. במהלך הרכישות העורר נאלץ ליטול הלוואות לצורך מימון רכישותיו אלו. עם הזמן נטל הלוואות נוספות שחלקן שימשו להחזר הלוואות קודמות, חלקן לשיפוץ והשבחה וחלקן לרכישות חדשות.
3. העורר מכר שני נכסי מקרקעין ועקב כך הגיש שומות עצמיות למס שבח.
4. מנהל מיסוי מקרקעין (להלן: "המנהל") לא קיבל השומות העצמיות שהוגשו על יד העורר ותיקן אותן במספר היבטים:
   א. במסגרת הסכם המכירה, החברה הרוכשת התחייבה לשלם ליועצים ששימשו את העורר לגבי הנכס שרכשה, המנהל הוסיף זאת לתמורה בגין מכירת הנכס.
   ב. המנהל לא הכיר במלוא הוצאות ההשבחה והמימון שנדרשו על ידי העורר, כיוון שלגישתו העורר לא סיפק מסמכים וראיות שיצביעו על הקשר הישיר בין הוצאות ההשבחה לבין המקרקעין שנמכרו.
5. לאור זאת העורר הגיש ערר לוועדת הערר.

השאלות שבמחלוקת

1. האם התחייבות החברה הרוכשת לשאת בתשלומים עבור היועצים

ששכר המערער הינה חלק מתמורת הרכישה ?

2. האם העורר זכאי לדרוש כהוצאות את מלוא הוצאות ההשבחה שדרש , גם אם אין לו תיעוד ומסמכים על כך ?
3. האם העורר זכאי לדרוש כהוצאות את מלוא הוצאות המימון שדרש , וכיצד בכלל ניתן לייחס הוצאות מימון כאשר יש מספר הלוואות ששימשו למספר נכסים ?

ניתוח הסוגיות

קביעת שווי מכירה

1. כבוד השופט סוקול פונה לבחינת הסכם הרכישה ושם אכן נקבע , כי הרוכשת תישא בתשלום ליועצים שנשכרו ע”י העורר לשם השבחת הנכס הנמכר .
2. כבוד השופט שב ומזכיר את העיקרון המנחה , שנקבע לא אחת בהלכות הפסוקות , הוא עקרון : “צירוף כל התמורות ”, משמע שווי המכירה יכלול את כל התמורות שמקבל המוכר מהרוכש בגין המקרקעין , בין בכסף ובין בשווה כסף . ולכן , בהתאם לעיקרון זה , שווי המכירה יכלול גם כל סכום ששילם הקונה לסילוק חובותיו של המוכר , כגון : תשלומים לפינוי דייר , תשלום

הוצאות פיתוח וכדומה באלו תשלומים .

3. כעת נפנה כבוד השופט לבחון , האם התשלומים ליועצים הינם בגין חובות עבר של העורר (המוכר), או שמא מדובר בתשלומים בגין שירותים שהיועצים יעניקו בעתיד , לחברה הרוכשת .

נִפְסַק

4. בהתאם לנוסח הסכם הרכישה , ולאור העובדה שהעורר לא הביא ממצאים שיוכיחו טענתו , כבוד השופט הסיק כי התשלומים ליועצים הינם בגין חובות עבר של העורר , וככאלה דינם להיווסף ל "שווי המכירה" כפי שקבע המנהל .

נִיכּוּי הוֹצָאוֹת הַשְׁבָחָה . . . .

5. כבוד השופט סוקר את הלוגיקה של חישוב השבח . הוא מסביר כי השבח הוא למעשה רווח ההון שהתהווה אצל מוכר נכס המקרקעין . לאור העובדה , כי המס מוטל רק על "השבח" שנוצר במכירה , יש צורך לקבוע הוראות כיצד יחושב אותו שבח .

6. עצם הקביעה , כי השבח הינו ההפרש בין מחיר רכישה למחיר מכירה היא כללית למדי , ויש צורך להגדיר את אותם הרכיבים שיובאו בחשבון הן בקביעת שווי הרכישה והן בקביעת שווי המכירה . ההוראה המרכזית לכך נקבעה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן : "החוק").

7. כבוד השופט מסביר , כי יש מצבים בהם בחישוב השבח יש לקחת בחשבון פעולות שונות שהמוכר ביצע ואשר השביחו את הנכס . ואכן , בהגדרות המצויות בסעיף 47 לחוק נאמר כי לשווי הרכישה יש לצרף הוצאות ההשבחה המותרות לניכוי לפי סעיף 39 לחוק .

8. יוער , כי כפי שכבר נקבע – "הנטל להוכיח את ההוצאות מוטל על הטוען זאת ", וכאן נפנה כבוד השופט לדיון מה נדרש מהנישום כדי להוכיח את ההוצאות אותן הוא דורש , האם חייב להציג חשבוניות ? האם ניתן להסתפק בקבלות ? אולי אומדנים ?

9. בסקירתו , כבוד השופט מתייחס למשפט מתוך עדותה של רכזת החוליה שטיפלה בשומה , וכך היא התבטאה :

"אנחנו עובדים לפי חשבוניות ולא קבלות . יש מפקחים שלוקחים את הקבלה ולא מתייחסים לחשבונית . יש בית הלל ובית שמאי ."

10. דבריה אלו של הרכזת מאוד לא מצאו חן בעיני כבוד השופט והוא אף מביע זאת:

> "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".

11. וכבודו מדגיש, כי ההכרה בהוצאות "חייבת להיות אחידה", ויתרה מזאת היא חייבת "להתאים להוראות החוק והנחיות רשות המסים". בהקשר זה כבוד השופט מדגיש נקודה חשובה:

> "החוק אינו מתנה את ניכוי ההוצאות בעמידה במבחן צורני טכני כלשהו אלא רק בהוכחת ההוצאות והקשר הסיבתי בינן לבין השבחת המקרקעין. התניית הניכוי בהמצאת חשבונית דווקא אינה מעוגנת בדרישות סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין או בהלכה הפסוקה, להיפך".

12. ברור, כי "דרך המלך" להוכחת הוצאה היא באמצעות הצגת חשבונית ו/או קבלה לגביה, כמו גם קיומו של הסכם הזמנה וכו'. אולם, העדרם של המסמכים הללו אינם שוללים, ו/או נועלים, את אפשרות הוכחת ההוצאות גם בדרך אחרת.

נפסק

13. בענין זה, כבוד השופט פסק, כי יש מקום להתיר את הוצאות ההשבחה, והחזיר את הדיון בסוגיה למשרדי מיסוי מקרקעין.

ניכוי הוצאות מימון

14. העוררים טענו כי לשם רכישת המקרקעין ולמימון הוצאות ההשבחה הם נטלו הלוואות שונות ויש להתיר להם את הוצאות הריבית הריאלית בעת חישוב השבח.

15. סעיף 39א לחוק קובע מספר תנאים אותם יש למלא כדי שניתן יהיה להכיר בניכוי הוצאות הריבית הריאלית, 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.

16. כבוד השופט ממקד את המחלוקת בין הצדדים בסוגיה זו: "דומני כי המחלוקת בין הצדדים אינה עקרונית אלא מתמקדת בשאלת ההוכחה". ועל

איזו הוכחה מדובר ?

17. ובכן , בהתאם להוראות סעיף 39א לחוק , על העוררים מוטל הנטל להוכיח ולשכנע , כי הוצאות המימון ששולמו על ידם , הוצאו לשם – רכישת או השבחת המקרקעין . הווה אומר , עליהם להצביע על קשר ישיר בין הוצאות המימון להוצאות לרכישת המקרקעין ו /או השבחתם .

18. כדאי להתעכב ולקרוא היטב את דברי כבוד השופט אשר מסביר –

“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 ”.

נפסק

19. במקרה הנדון , לעורר עסקים רבים , בגינם נטל הלוואות שונות , וכיוון שלא הצליח להוכיח את הקשר בין ההלוואות האמורות לרכישת ו /או להשבחת המקרקעין הנמכרים , לא ניתן להכיר בהוצאות המימון הנטענות .

סיכום , ניתוח ויישום ההלכה

קביעת שווי מכירה

1. שווי המכירה כולל כל סכום ששילם הקונה לסילוק חובותיו של המוכר , לרבות : תשלומים לפינוי דייר , תשלום הוצאות פיתוח , תשלום בגין מומחים שסייעו למוכר להשביח הנכס הנמכר וכדומה .

ניכוי הוצאות השבחה

2. חשוב להבחין בין הוצאות השבחה , אותן הוצאות שנועדו להעלות את שווי המקרקעין , לבין הוצאות לשמירת הקיים , שהינן הוצאות לאחזקה שוטפת של המקרקעין . כאשר, רק הוצאות שתכליתן השבחה , יותרו בניכוי כהוצאות השבחה (אם יעמדו בשאר המיגבלות).

3. על המבקש להכיר בהוצאות השבחה כדי לנכותן מהשבח , לשכנע כי הוצאה זו לא נוכתה מהכנסתו החייבת לפי פקודת מס הכנסה)אחרת ייהנה מכפל ניכוי).

4. בנוסף , על הטוען לניכוי לשכנע כי קיים קשר סיבתי בין ההוצאה

לבין השבחת המקרקעין . *משמע*, תכלית ההוצאה היה להביא לעליית ערך המקרקעין . חשוב לציין – כי אין הכרח להוכיח כי ההוצאה אכן השביחה את המקרקעין ודי בהוכחת תכלית ההוצאה .

5. ניתן להוכיח את עלויות הוצאות ההשבחה בדרכים שונות “ובלבד שההוצאה תוכח ברמת הראיה הנדרשת בהליך אזרחי ”. החוק אינו מתנה ההכרה בהוצאות השבחה הנדרשות במבחן צורני כלשהו , יתרה מזאת – אפילו שווי עבודה עצמית של המוכר עשוי להיכלל כהוצאות ההשבחה .

ניכוי הוצאות מימון

6. על המוכר הדורש בניכוי הוצאות ריבית ששולמו על ידו , להוכיח כי הם הוצאו לשם רכישת או השבחת המקרקעין . עליו להצביע על קשר ישיר בין הוצאות המימון להוצאות הרכישה / השבחה.

7. סמיכות זמנים בין מועד רכישה או מועד ההוצאה , לבין מועד קבלת הלוואה – אינו מספיק !

8. על המוכר להראות , כי קבלת הלוואה היתה לשם הרכישה או ההשבחה , וזאת ניתן לעשות : באמצעות הסכמים , ע”י הצבעה על נתיב הכספים , הוכחות לגבי ביצוע התשלומים מתוך כספי ההלוואה , נתונים לגבי מצבו הכלכלי של המוכר בכל מועד נטילת הלוואה , וכדומה .

* סיכם, ערך וניתח : יוסי קורן , עו”ד (רו”ח)