

בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אפריל 2025

ע"מ 37160-01-22 חי נ' פקיד שומה ירושלים 1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער:

זוהר חי
ע"י ב"כ עו"ד סלי אילון

נ-ג-ד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 1
ע"י ב"כ עו"ד ליאור סקברר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

חקיקה שאוזכרה:

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 1, 2, (1)2, (2)2, (6)2, 3, (13)9, (2)(13)9, 16ב, 17, 21(א), 28, 31, 88, 91, 125(ב), 125(ג), 125(ב), 125(ב), 125(ג), 152(ד), 152(ב), בפרק שני לחלק

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 48א(ה)(ב)

תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניכוי הוצאות להתאמת מושכר), תשנ"ח-1998: סע' 5

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), תשל"ב-1972: סע' 6

צו מס הכנסה (פטור ממס על הפרשי הצמדה), תשמ"ד-1984: סע' 2(4)

מיני-רציו:

* התקבל בחלקו ערעור על שומת מס שהוציא המשיב ביחס לפיצויים שקיבל המערער בשל הפרת הסכם השכירות, בגין ארבעה ראשי נזק.

* מסים – מס הכנסה – חיוב במס

* מסים – מס הכנסה – סיווג ההכנסה

.

ערעור על שומת מס בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה, שהוציא המשיב באשר לפיצויים שקיבל המערער בשל הפרת הסכם השכירות, בגין ארבעה ראשי נזק: החזר הוצאות התאמת המבנה ופירוק, ירידת שווי הנכס, אובדן דמי שכירות ורכיב הפרשי הצמדה וריבית. המחלוקת היא על אופן סיווג ההכנסות וחישובן.

.

בית המשפט המחוזי קיבל את הערעור בחלקו ופסק:

נקודת המוצא היא כי כל הוצאה בייצור הכנסה תהא מותרת בניכוי. אלא שהכנסות והוצאות צריכות להיות מקבילות זו לזו. המשמעות היא כי ככלל, כנגד הכנסה פירותית תותר הוצאה פירותית וכנגד הכנסה הונית תותר הוצאה הונית. בענייננו, אם המערער דרש את ניכוי הוצאות התאמה המבנה, אין הוא יכול להתנער מחבות המס של אותו פיצוי. הואיל והוצאות התאמה ופירוק ההתאמה במבנה, הוכרו, ככל הנראה, כהוצאה בדיווחי המערער לשנים קודמות, טרם תקופות השומה, חב המערער במס בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה, שכן ההתאמות לא בוצעו לשם השבחת הנכס ההוני אלא לשם הפקת רווחים שוטפים מדי חודש בחודשו בגין הסכם השכירות. מכאן שיש לקבל את טענת המשיב, גם לעניין פיצוי בשל דמי השכירות, שכן פיצויים אלו, אם נצא מנקודת הנחה כי היו הם הכנסות- היו חייבים במס לפי סעיף 2(1) לפקודה, שכן המערער ניהל עסק לשכירות ולא נהנה מפטור משכירות של דירת מגורים. רכיב פיצוי בגין ירידת ערך הנכס, המערער לא חויב במס שבח במסגרת המכירה שביצע בשנות ה-90. הפיצוי שהתקבל שנים רבות לאחר מכן, לא נכלל בתמורה מאותה עסקה ובהתאם, הפיצוי מהווה הכנסה הונית החייבת במס הכנסה.

סעיף 16ב בא להוסיף על הפטורים שנקבעו בפרק ראשון של חלק ג' לפקודה העוסק בהכנסות הפטורות ממס, ואינו הסדר שלילי הבא לגרוע מסוגי הכנסות בהן חל פטור על הפרשי הצמדה. על כן, משנקבע כי הפרשי ההצמדה חוסים תחת סעיף 9(13), אין לומר כי בשל היות הפרשי הצמדה נובעים מארבעת ראשי נזק – וכפי טענת המשיב כי הפיצויים הם מכוח תביעה – ממילא הצו לא חל ואין פטור, שכן הסעיף עוסק במפורש גם בהפרשי הצמדה כתוצאה מתביעה. המסקנה ביחס להפרשי הצמדה היא, כי המערער זכאי לפטור שבסעיף 9(13) לפקודה. בעניין הכנסות מריבית על הפיצויים בגין ארבעת ראשי הנזק – רכיב הכנסות מריבית ימוסה בהתאם לסעיף 125ג(ב) (בשיעור 25% מס על הכנסות הריבית. אשר לסיווג עסקת המכירה – בדיון קבע המשיב כי מדובר בעסקת אקראי.

פסקדין

לפני ערעור על שומת מס בצו (להלן: "השומה"), לפי [סעיף 152\(ב\) לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח משולב], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), שהוציא המשיב למערער לשנים 2013 ו-2014 (להלן: "תקופת השומה"), לפיה חב המערער במס על הכנסותיו בסך כולל (קרן + ריבית והפרשי הצמדה) של: 10,537,588 ₪; לדעת המערער, חבות המס עומדת על סך של: 5,895,636 ₪ – כך שסכום המס שבמחלוקת, הינו בסך: 4,641,952 ₪ (להלן: "המס שבמחלוקת").

רקע בתמצית

1. ביום 1 ביוני 1978 חתם המערער (יחד עם שלושה שותפים נוספים) על הסכם לרכישת מקרקעין (להלן: "הסכם המכר"); בהתאם להסכם המכר רכש המערער (יחד עם שותפיו) מגרש בנוי (קרקע ועליה מבנה הכולל 4 דירות ו-2 חנויות), ברח' מקור ברוך 33 בירושלים – הידועים כגוש: 30141 חלקה: 152 (בעבר 51); בעלות של מיליון ל"י [בהתאם לנספח להסכם מכר, מיום 21 בנובמבר 1978, תוקנו טעויות תיאור המקרקעין] (להלן: "הנכס").

2. כמו כן, במהלך שנת 1986 רכש המערער מגרש עליו בנוי מבנה, ברח' מקור ברוך 35 בירושלים – הידוע כגוש: 30141 חלקה: 113 (להלן: "**המבנה**"); עלות המבנה הסתכמה בסך של: 1,035,650 ₪.

3. הנכס שימש את המערער לצורך עסקי סחר בכלי רכב משומשים, במסגרת חברת שיקו החדשה עסקי רכב (1997) בע"מ, בבעלות המערער (עמ' 4, אחרי סעיף 20, לתצהיר המערער). ביחס למבנה, כוונת המערער הייתה להקים מרכז מסחרי (קניון וכיו"ב); אולם, בשל הצעה שקיבל, לפיה חברת עמידר זקוקה למבנה למגורים לשכן בו עולים חדשים (באותה תקופה החלה עלייה מאסיבית לארץ של יהודים מברית המועצות לשעבר, בעידודה של ממשלת ישראל); ההצעה קסמה למערער ולפיכך החליט להשכיר את המבנה לעמידר.

4. ביום 13 בינואר 1991 חתם המערער על חוזה שכירות לטווח ארוך (להלן: "**הסכם שכירות**") עם חברת עמידר החברה הלאומית לשיכון בישראל בע"מ [ח.פ. 520017393] (להלן: "**עמידר**"); בהתאם לחוזה, היה על המערער להתאים את המבנה למגורים כך שיתאים ליחידות דיור בנות חדר כל אחת, שירותים ומקלחת משותפת לכל שתי יחידות; היינו, תנאי אותו הציבה עמידר היה על 'הסבה' של המבנה ממבנה למסחר ותעשייה למבנה למגורים – שינוי ייעוד; לטענת המערער, הוא החל בבניית 165 יחידות דיור במבנה; צפי השכירות לכל חודש היה בסך כולל של כ-50,000 \$ דולר ארה"ב).

5. ברם, בינואר 1991 פרצה מלחמת המפרץ הראשונה (מבצע סופה במדבר), ובשל כך, לטענת המערער, הופסקה עליית עולים חדשים, ובמבנה התגוררו 2 משפחות בלבד. משכך, פנה אליו נציג עמידר (מר ורדי), וקבל בפניו, כי אין עמידר יכולה לשלם שכירות של 50,000 \$ עבור שני חדרים לשתי משפחות. לפיכך, החזיר את מפתחות המבנה למערער, והפטיר כי בית המשפט יקבע את גובה הפיצוי המגיע למערער.

6. ביום 21 במאי 1991, נתנה הוועדה המחוזית לתכנון ובניה החלטה, לפיה לא ניתן לתת אישורים לשינוי ייעוד שכן היחידות שנבנו קטנות מדי, ואין ראויות לשמש למגורים; עמידר, מצדה הודיעה על ביטול הסכם השכירות, בשל אי מתן אישורים על הוועדה כנ"ל; בגין כך, התנהל הליך משפטי אשר בסיומו ניתן פסק בוררות.

7. בעקבות המחלוקת שנתגלעו בין המערער לבין עמידר (להלן: "**הצדדים**") – פנו הצדדים להליך בוררות; הצדדים חתמו על הסכם בוררות בחודש אוגוסט 1998 (להלן: "**הסכם בוררות**"); בסופו, של הליך הבוררות, באו הצדדים להסכם פשרה (להלן: "**הסכם פשרה**").

8. ביום 30 במאי 2000 ניתן פסק בוררות (שלב א') לפיו חבה עמידר בפיצויים בשל הפרת הסכם השכירות בינה לבין המערער, ביחס למבנה.

9. ביום 20 באפריל 2012, ניתן פסק בוררות (שלב ב'), ע"י כב' הבוררת עו"ד חירותה הראל, לפיו המערער זכאי לפיצויים מעמידר בשל הפרת הסכם השכירות, בגין ארבעה ראשי נזק,

בסך של 22,237,602 ₪ (ללא מע"מ). הסכום לעיל פוצל על ידי הבוררת ל-6 רכיבים (להלן: **"פסק הבוררות"**). בפסק הבוררות נקבע כי המערער זכאי לפיצוי מעמידר – בגין 4 ראשי נזק ו-2 רכיבים נוספים: הפרשי הצמדה וריבית בגין כל ראש נזק – כדלהלן:

- א. החזר הוצאות התאמת המבנה בהתאם לדרישות הסכם השכירות – 1,598,000 ₪;
 - ב. החזר הוצאות פירוק ההתאמות לעיל – 350,305 ₪;
 - ג. ירידת שווי הנכס – 1,745,367 ₪;
 - ד. אובדן דמי שכירות – 421,461 ₪;
 - ה. רכיב הפרשי הצמדה בגין ראשי הנזק לעיל (חושבו ע"י המערער) – 6,178,183 ₪;
 - ו. רכיב ריבית בגין ראשי הנזק לעיל (חושבו ע"י המערער) – 11,944,286 ₪;
- סה"כ פיצויים (ללא רכיב המע"מ) – 22,237,602 ₪;

10. אולם, סכום הפיצויים עמד במחלוקת עד שביום 9 בספטמבר 2013, באו הצדדים לכדי פשרה (להלן: **"הסכם הפשרה"**); בהסכם הפשרה נקבע כי, סכום הפיצוי הסופי לו זכאי המערער יעמוד על סך כולל של 18,500,00 ₪ (כולל מע"מ) – המהווה שיעור של 74.3% מסכום הפיצויים שנפסקו בפסק הבוררות, אשר נחלק לשני רכיבים – כך:

- א. בגין ראש הנזק ירידת שווי הנכס סך של: 6,166,666 ₪;
- ב. בגין שאר ראשי הנזק, פיצויים בסך של: 12,333,334 ₪;

11. ברם, המערער – במסגרת הדיווח למס לשנת 2013 שהגיש למשיב (נספח ג', עמ' 20-28 לתצהיר המערער) – פיצל את רכיבי הפיצויים לעיל ויחסם לארבעה ראשי נזק – כדלהלן:

- א. פיצוי בגין התאמת המבנה לדרישות עמידר (קרן): 1,194,185 ₪;
- ב. פיצוי בגין פירוק ההתאמות הנ"ל (קרן): 261,783 ₪;
- ג. פיצוי בגין ירידת ערך שווי המבנה (קרן): 1,304,313 ₪;
- ד. פיצוי בגין אובדן דמי שכירות (קרן): 314,958 ₪;

12. על ארבעת ראשי הנזק לעיל, הוסיף המערער שני רכיבים כדלקמן; אותם הפחית מסך הפיצוי הכולל, שכן לשיטתו רכיבי הפיצוי, 4 ראשי נזק דלעיל, טומנים בחובם הפרשי הצמדה וריבית, כך שרכיבים אלו מהווים ראשי נזק נוספים – כך:

- i. הפרשי הצמדה בגין ארבעת ראשי הנזק דלעיל, סך של: 4,616,957 ₪;
- ii. ריבית בגין ארבעת ראשי הנזק דלעיל: 8,925,966 ₪;

13. לאור כל האמור לעיל – הגיש המערער שומה עצמית, לשנת 2013 – מיום 16.11.2016, לפיה הכנסותיו החייבות במס הן: 12,264,067 ₪ – אשר על חלק חל שיעור מס שולי ועל חלקן חל מס בשיעור 25% – ואילו הכנסות בסך 6,917,600 ₪, לדעת המערער, פטורות ממס.

14. פירוט חישוב המס לשיטת המערער – כדלהלן:

- א. ראש נזק א – דיווח המערער כהכנסה שאינה חייבת במס, שכן עסקינן בהחזר הוצאות שממילא מקוזזות כנגד הוצאות שהוצאו בפועל;
- ב. ראש נזק ב- דיווח המערער כנ"ל;
- ג. ראש נזק ג – דיווח המערער, כי מעת שהפיצוי נעדר מקור חיוב (לפי סעיף 2 לפקודה) לכן אינו חייב במס;
- ד. ראש נזק ד – דיווח המערער, כי הכנסה זו חייבת במס לפי [סעיף 62\(ב\)](#) לפקודה – דמי שכירות מאחוזת בית וקרקע;
15. ביחס לפיצויים בגין רכיבי הפרשי הצמדה וריבית דיווח המערער כך:
- א. הפרשי הצמדה פטורים ממס בהתאם לפטור [שבסעיף 139\(ב\)](#) לפקודה – הפרשי הצמדה שקיבל יחיד (לטענת המערער הוא עומד ב-3 תנאי הסעיף);
- ב. הריבית בגין ארבעת ראשי הנזק חייבים במס בהתאם [לסעיף 125ב\(1\)](#) לפקודה – שיעור המס של 25%.
16. על כן, בשומה העצמית לשנת 2013 המס לתשלום עמד על סך של: 2,881,442 ₪. לשומה העצמית הנ"ל צירף המערער דו"ח על ההכנסות, טבלת פיצול הפיצויים וחישובי ריבית והפרשי הצמדה ומכתב 'גילוי נאות' בו מבאר המערער למשיב את פרטי החישוב של 4 ראשי הנזק, הפרשי הצמדה וריבית ומקור החיוב והפטור של ההכנסות, לשיטת המערער.
17. ביחס לשומה עצמית לשנת 2014 – דיווח המערער על הוצאות מימון בסך של: 356,251 ₪, בגין הלוואה שקיבל המערער לצורך מימון פעילותו העסקית; והוצאות מיסים ואגרות בסך של: 206,792 ₪, בגין שימוש חורג.
18. ביום 24 בדצמבר 2020 המשיב דחה את השומה עצמית של המערער והוציא שומה לפי מיטב שפיטה (במסגרת שלב א') – לפיו, כל הפיצוי חב בשיעור מס שולי.
19. בתאריך 4.11.92 מכר המערער מחצית מהזכויות במבנה לחב' קמור רכב בע"מ (להלן: "קמור") תמורת 8,552,826 ₪ ובתאריך 1.2.93 מכר 1/6 מהמבנה לקמור תמורת 2,943,125 ₪ (סך כל החלק הנמכר הוא 2/3 מהמבנה). בעקות הסכם גישור בסכסוך בין המערער לקמור, הודיע המערער לקמור כי הוא מעוניין לרכוש את חלקה וכן מחצית מזכויות החכירה בקרקע, שמכר לה בשנים 1992-3 עד לתאריך 1.6.93. ביום 6.6.13 מכר המערער מחצית מהזכויות במבנה ובקרקע לחב' מקור חיים 35 בע"מ (להלן: "מקור חיים") תמורת 25 מיליון ₪, בתוספת מע"מ.

השומה

20. ביום 28 בדצמבר 2021, הוציא המשיב שומה בצו, לפי [סעיף 152\(ב\)](#) לפקודה; בשומה קבע המשיב כי הכנסותיו של המערער הן כדלקמן:
- א. שומה למס 2013:

i. הכנסה מעסק בסך: 12,002,130 ₪;

ii. הכנסה הונית בסך: 6,635,444 ₪;

ב. שומה למס 2014:

i. הכנסה מעסק בסך: 1,169,763 ₪;

ii. הכנסה הונית: –;

21. על כן, המס לתשלום (ברוטו - ללא ניכויים, קיזוזים, מקדמות וכיו"ב) הוא: לשנת 2013: 10,022,324 ₪; לשנת 2014: 515,264 ₪; ובסה"כ מס לתשלום (ברוטו): 10,537,588 ₪.

22. כאמור לעיל, לדעת המערער המס לתשלום (ברוטו): לשנת 2013: 5,659,836 ₪; לשנת 2014: 235,800 ₪; ובסה"כ מס לתשלום (ברוטו): 5,895,636 ₪.

23. המשיב סיווג בשומה את עסקת המכירה למקור חיים כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, והחליט לחייב במס על הכנסה פירותית את מלוא הרווח ממכירת המבנה והקרקע. במסגרת הערעור, צמצם המשיב את קביעתו לחלק מעסקת המכירה שבוצע בסמוך לרכישת הזכויות בשנת 2013.

24. הפרשי המס לתשלום נובעים מההכרה והסיווג של הכנסות המערער לתקופת השומה, בגין עסקת מכירת המקרקעין ובגין הפיצויים שקיבל מחברת עמידר בשל הפרת הסכם השכירות.

טענות הצדדים

טענות המערער

25. ביחס לראש נזק א+ב – **החזר הוצאות התאמה ופירוק**; טען המערער כי, רק החזר הוצאות של עובד חייבים במס ([סעיף 2\(2\)](#) לפקודה), ואילו החזר הוצאות מעסק או משלח יד ([סעיף 1\(2\)](#) לפקודה) אינם חייבים במס ובהעדר מקור חיוב בפקודה, המשיב אינו רשאי לגבות מס בשל ראשי נזק אלו.

26. ביחס לראש נזק ג – **אובדן דמי שכירות**; אין מחלוקת בין המערער לבין המשיב כי ראש נזק זה חייב במס בהתאם [לסעיף 2\(1\)](#) לפקודה.

27. ביחס לראש נזק ד – **ירידת ערך הנכס**; טען מערער כי פיצוי זה אינו חייב במס, שכן אף על הכנסה זו אין מקור חיוב בפקודה. לפיכך, נטען כי אין בסמכות המשיב לגבות מס בגין הכנסה זו. המערער הוסיף וטען כי גם המשיב הודה (במסגרת דיון ההוכחות) כי הכנסה זו אינה הכנסה פירותית ([סעיף 2\(1\)](#) לפקודה) וכי הכנסה הונית במקרקעין מטופלת במישור [חוק מיסוי מקרקעין](#) ולא במסגרת שומת מס הכנסה לפי הפקודה.

28. **ביחס לרכיב הפרשי הצמדה בגין ארבעת ראשי הנזק**; טען המערער כי הפרשי ההצמדה פטורים ממס על פי [סעיף 9\(13\)](#) לפקודה. ביחס למחלוקת אם המערער תבע ניכוי הוצאות ריבית בשל הנכס, נטען כי הוצאות הריבית הוצאו בשנת 2014 ולא בשנה בה התקבלו הפרשי ההצמדה והוצאות הריבית שנדרשו בשנת 2014 היו בגין נכס אחר. המערער הדגיש כי המשיב לא התיר בניכוי את הוצאות המימון שנדרשו על ידי המערער ועל כן, לא היה בסיס לשלילת הפטור על הפרשי ההצמדה.

29. **ביחס לרכיב ריבית בגין ארבעת ראשי הנזק**; טען המערער כי ביחס לראש נזק זה חבות המס הינה בשיעור 25% לפי [סעיף 125\(א\)\(ב\)](#) לפקודה וכי לא מתקיים תנאי מתנאי [סעיף 125\(ג\)\(ד\)](#) לפקודה, השוללים את זכותו לשלם מס בשיעור 25% לפי [סעיף 125\(ב\)](#) לפקודה.

30. **ביחס לעסקת קמור**; טען המערער כי זו נכפתה עליו, ולולא העסקה היה מפסיד את המבנה והקרקע, ובשל עסקה סיבובית זו (גב אל גב) הצליח להשאיר את המבנה בבעלותו. כמו כן, יש לראות את מכלול הנסיבות והתמונה הכוללת – ולפיכך לא ניתן לקבוע כי עסקינן בעסקת אקראי. זאת ועוד, נטען כי המשיב אינו עקבי בטענותיו שכן וודאי כי חלק מהמבנה והקרקע היו בבעלות המערער שנים רבות קודם עסקת קמור.

טענות המשיב

31. **ביחס לראש נזק פיצוי בגין התאמות ופירוק ההתאמות במושכר**; טען המשיב כי פיצויים אלה מוכרים כהכנסה הונית, כשם שהוצאות ההתאמה שהוצאו הינם הוצאות הוניות המתווספות לנכס עצמו.

32. **ביחס לראש נזק פיצוי בגין ירידת ערך הנכס**; טען המשיב כי לולא היה מוכר המערער את הנכס ללא ירידת ערך הרי שהיה ממוסה לפי שווי המלא של הנכס. על כן – בהתאם לכלל כי דין הפיצוי כדין הפרצה שבא למלא, ובהתאם, מדובר בהכנסה הונית, החייבת במס.

33. **ביחס למרכיב הפרשי הצמדה בגין כל ארבעת ראשי הנזק**; לטענת המשיב, המערער אינו עומד ב-3 התנאים [שבסעיף 9\(13\)](#) לפקודה, שכן המערער תבע בניכוי הוצאות ריבית בשל הנכס – הוצאות הריבית שדווחו בשומה עצמית לשנת 2014, בסך של 356,251 ₪. על כן, לטענת המשיב, הפרשי הצמדה בסך של: 4,616,957 ₪ אינם פטורים ממס וחייבים במס בהתאם לשיעור המס בגין כל ראש נזק – שכן דין הפיצוי כדין הפרצה. על כן, גם הפרשי ההצמדה מתווספים לכל ראש נזק, לאחר ניכוי הוצאות משפט, בהתאם לטבלה בנספח ג לתצהיר המערער.

34. **ביחס למרכיב הריבית בגין כל ארבעת ראשי הנזק**; טען המשיב כי גם רכיב זה אינו פטור ממס, וחייב במס בהתאם [לסעיף 91](#) לפקודה – רווח הון. על כן, רכיב הריבית בסכום של 8,925,966 ₪ (בניכוי הוצאות משפט בהתאם לנספח ג לתצהיר המערער), יחויב במס כאמור.

35. **ביחס לעסקת קמור**; לטענת המשיב, מדובר על עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי – בהתאם [לסעיף 12\(1\)](#) סיפא לפקודה – זאת בשל עסקת גב אל גב כתוצאה מעסקת BMBY בין המערער לבין חברת 'קמור'. לטענת המשיב, בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה – ניתן לקבוע כי עסקינן בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, לפי המבחנים בהלכה הפסוקה כדלהלן:

- א. מבחן טיב הנכס;
- ב. מבחן תקופת ההחזקה בנכס;
- ג. מבחן המימון;
- ד. מבחן כלל הנסיבות;

על כן, לטענת המשיב, יש לסווג את מלוא הרווח ממכירת המבנה והנכס לחברת מקור חיים כהכנסה פירותית מעסקת אקראי, וכי המערער אינו זכאי לפריסה בהתאם [לסעיף 48א\(ה\)\(ב\)](#) [לחוק מיסוי מקרקעין](#). המשיב קבע כי הרווח הוא בסך: 11,741,718 ₪.

36. ביחס להוצאות מימון; טען המשיב כי האסמכתאות שסיפק המערער לא הניחו את דעתו, ולכן לא הכיר בהוצאות הריבית לשנת המס 2014.

37. ביחס להוצאות מיסים ואגרות; טען המשיב כי אלו הוצאות בשל היטל השבחה ולא בשל מיסים ואגרות כטענת המערער. על כן, לא הכיר בהוצאה זו.

המסגרת הדיונית

38. תחילה אציין כי לפניי סוגיות, משפטיות ועובדתיות, כפי שציינתי בהחלטתי, בדיון המקדמי, מיום 26 ביוני 2022, לאמור:

1. בערעור זה כרוכות מספר סוגיות המצויות במחלוקת בין הצדדים, הן בנוגע לפיצויים שקיבל המערער בעקבות הליך בורות מול חברת עמידר, והן בנוגע לעסקת מכירה של זכויות בנכס מקרקעין, בעקבות רכישת זכויות באותו הנכס בסמוך מאוד לפני עסקת המכירה.

2. הסוגיות שבמחלוקת נחזות, על פני הדברים, כסוגיות מורכבות ובעלות פנים לכאן ולכאן ועל כן מומלץ כי הצדדים יקיימו הידברות במטרה להגיע להסכמות מחוץ לכותלי בית המשפט בכל הסוגיות, או בחלקן.

39. כמו כן, בדיון הנ"ל, הצדדים חידדו את סלע המחלוקת לשיטתם – לפיה, טענת המערער היא כי המשיב לא עקבי בהחלטותיו ובקביעותיו, ביחס לעובדות אשר ביחס אליהן הוציא את השומה. כן התווכחו הצדדים על מטרת הלוואה ועל התאמת הוצאות מימון בגין שנת

2014. המורכבות של הנושאים נוגעת הן למועדים בהם התרחשו אירועי המס והן מטרתם וסיווגם בהתאם [לפקודת מס הכנסה](#).

40. במסגרת הדיון המקדמי הנוסף, מיום 15 במאי 2023, כתוצאה מהידברות ביניהם – הודיעו הצדדים כי חלק מהסוגיות שבמחלוקת יושבו מחוץ לכותלי בית המשפט, וחלק מהסוגיות עדיין נותרו לבירור.

41. ביום 12 בפברואר 2024 התקיים דיון הוכחות – במסגרתו העיד המערער, ומטעם המשיב העידה הגב' דנה בן שטרית, רכזת חוליה אצל המשיב. הצדדים סיכמו טענותיהם בכתב. ובשלה העת להכריע.

42. אעיר כי ב"כ המערער עבד בעבר ברשות המיסים והייתה היכרות קודמת בינו לבין העדה מטעם המשיב – אך לא מצאתי כי דבר זה השפיע על ההליך.

דיון והכרעה

43. בטרם נצלול אל המחלוקות שהתגלעו בין המערער לבין המשיב – נקדים מושכלות יסוד בדיני המס – כדלהלן:

'דין הפיצוי כדין הפרצה שבא למלא'

44. כידוע, בהתאם לדיני המס, הכנסה של אדם (לפי סעיפי המקור) חייבת במס בשיעורים הקבועים בפקודה, בתקנות ובהלכה הפסוקה. ברם, דיני המס מכירים בהשקעה הנצרכת על מנת לייצר הכנסה. על כן, הוסדרו הניכויים והקיצוזים המותרים שהוצאו על מנת להגיע להכנסה [\(בפרק שני לחלק ב' לפקודה\)](#).

45. הרציונל הוא כי, הנישום ממוסה על ההתעשרות ואינו ממוסה על מחזור הכנסות הכללי. קרי, הערך המוסף מחויב במס. בשל כך, המחוקק – בסעיף 17 רישא – טבע כלל לפיו: 'הוצאה בייצור הכנסה תהא מוכרת' – היינו, סך ההוצאות המוכרות של אדם יופחתו מסך ההכנסות, כך שהמס יחול על ההכנסה נטו (לפני מס). למען שלמות התמונה, אציג את לשון [סעיף 17](#) רישא לפקודה, הקובע בזו הלשון:

"לשם בירור הכנסתו של אדם ינוכו – זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות –
"(....)"

46. הנה כי כן, נקודת המוצא היא, כי כל הוצאה בייצור הכנסה תהא מותרת בניכוי. אלא, שבין יתר עקרוניותה של השיטה בדיני המס, מתקיים 'עיקרון ההקבלה' – לפיו, הכנסות והוצאות צריכות להיות מקבילות זו לזו. משמעות העיקרון הוא כי, ככלל (אך יש גם יוצאים מן

הכלל, ר' למשל, [סעיף 28](#) לפקודה לעניין קיזוז הפסדים), כנגד הכנסה פירותית תותר הוצאה פירותית. וכנגד הכנסה הונית תותר הוצאה הונית.

47. עיקרון ההקבלה אינו כלל חשבונאי גרידא, אלא נובע מכלל אחר, פרי הפסיקה, לפיו: "דין הפיצוי כדין הפרצה שבא למלא". לפי כלל זה, רואים את הפיצוי כבא 'בנעליה' של ההכנסה, לו הייתה נוצרת אלמלא הייתה ההפרה.

48. יוצא אפוא, בענייננו, כי אם המערער דרש את ניכוי הוצאות התאמת המבנה בזמן אמת (או בנסיבות מסוימות לאחר מכן), הרי שאין הוא יכול להתנער מחבות המס של אותו פיצוי. אסביר; נצייר לדוגמא כי הוצאות ההתאמה של הנישום היו 100; אך מיד לאחר ביצוע ההתאמות, ההסכם בין הצדדים הופר; בינתיים, נדרשו הוצאות ההתאמה על פני 10 שנים (פחת קו ישר); הנישום מדווח כל שנה על הכנסה ברוטו 50, והכנסה נטו (בניכוי פחת) – 40; בשנה ה-11 זכה הנישום בתביעתו, בגין הפרת חוזה, וזכה בפיצוי בסך 100. ברי שלא יוכל הנישום לטעון כי פיצויים אלו פטורים ממס, מכוח הטענה של 'החזר השקעה', שהרי ההשקעה חזרה אליו באמצעות הפחתת המס על ההכנסה בכל שנה. כזכור, בהתאם [לסעיף 17](#) רישא, הוצאות בייצור הכנסה מוכרות. אם כן, הכנסתו של הנישום שדווחה בכל שנה ושנה הופחתה בגובה הפחת (10). לפיכך, כפי שאין למסות נישום בכפל מס, כך אין הנישום רשאי לדרוש כפל הוצאות.

49. זאת וגם זאת, בהתאם לדיני המס נטלי ההוכחה (נטל הבאת הראיות והשכנוע) מוטלים על כתפי הנישום, ובפרט שבתקנות בעניין ההכרה בהוצאות התאמה, מכוח [סעיף 21\(א\)](#) לפקודה. לעניין זה רלבנטיות [תקנות מס הכנסה \(כללים בדבר ניכוי הוצאות להתאמת מושכר\)](#), תשנ"ח-1998. דרכי ההוכחה והדיווח נקבעו [בתקנה 5](#) כדלהלן:

5"א) לא יותרו בניכוי הוצאות להתאמת המושכר, אלא אם כן הוגשו מסמכים, קבלות או הוכחות אחרות, כפי שיורה הנציב, להנחת דעתו של פקיד השומה.

ב) הנציב יהיה רשאי להורות על הטפסים והדוחות שנישום המנכה הוצאות לפי תקנות אלה יגיש לפקיד השומה".

50. כן ניתן לראות, למשל, את [תקנה 6](#) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972, שתוקנו מכוח [סעיף 31](#) לפקודה, בה נקבע כי דרכי ההוכחה יהיו בדרך של המצאת הפרטים שנקבעו, לאמור –

"לא יותרו לניכוי ההוצאות המפורטות בתקנות אלה, אלא אם הגיש הנישום מסמכים או קבלות לאימות ההוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה וכן הוכחות אחרות כפי שיקבע הנציב".

51. זאת ועוד, הפרשי הצמדה שנוספו לחוב ייתכן ויהיו פטורים ממס אך, ניתן יהיה להגביל או להתנות את סכום הפטור, מכוח [סעיף 16ב](#) לפקודה.

52. בצו שר האוצר, מכוח [סעיף 16ב](#) לפקודה, [צו מס הכנסה \(פטור ממס על הפרשי הצמדה\)](#), התשמ"ד-1984 נקבע [בסעיף 2\(4\)](#) לצו – פיצוי בשל תביעה – בזו הלשון:

“(4) הפרשי הצמדה שקיבל יחיד כתוספת לסכום פיצוי, לסכום תביעה או לסכום בשל ויתור על תביעה, על פי כל דין, ובלבד שהסכום שהפרשי ההצמדה נוספו לו פטור ממס או שאינו הכנסה בידו;”

53. המסקנה אפוא היא, כי למרות שהוצאות התאמה תותרנה בניכוי, אין די להצהיר עליהן, אלא יש להוכיח אותן.

54. למען הסדר אדון לקמן בכל רכיב מרכיבי ההכנסות של המערער, בנפרד לכל שנת מס, אציג תמצית העובדות שאינן במחלוקת והעובדות שבמחלוקת וכן את השאלה המשפטית המצריכה בירור; או אז, נקבע ביחס לכל רכיב האם מהווה הכנסה חייבת או פטורה ממס, ומה שיעור המס בהתאם לפקודה.

ראשי נזק החזר הוצאות התאמה ופירוק ההתאמה במבנה (ראש נזק א+ב)

55. בין המערער לבין המשיב התעוררה מחלוקת באשר לסיווג הפיצוי בגין שני ראשי נזק- עלות החזרת ההתאמות שבוצעו במבנה ופירוק אותן התאמות. כזכור, ההתאמות בוצעו בשל דרישות עמידר בהתאם להסכם השכירות וכדי להמשיך להשכיר את המבנה למשרדי ממשלה (ל-10 שנים) היה צורך בפירוק ההתאמות לעמידר והתאמת המבנה לצורכי משרדי הממשלה.

56. אין חולק כי המבנה על חלקה 113 לא היה גמור (“שלד”) כאשר המערער רכש אותו; המבנה שימש, בהתאם לסיווגו, למסחר ותעשייה; כוונת המערער הייתה להקים במבנה מרכז מסחרי; בשל הצעה שקיבל, החליט להתקשר עם עמידר בחוזה שכירות ולהשכיר את המבנה לעמידר; עמידר דרשה – כתנאי לשכירות – לבצע התאמות במושכר; בשל דרישות אלו הוקמו על המבנה 165 יחידות דיור [פרוטוקול הדיון מיום 12.2.24, עמ' 2; שם עמ' 4; שם עמ' 9, שו' 7-9].

57. המחלוקת היא, בשאלת סיווגן של אותן הוצאות התאמה: **האם החזר הוצאות התאמות במושכר חייב במס או שמא פטור ממס** – רוצה לומר, האם לפנינו הכנסה (פירותית או הונית) חייבת במס או הכנסה פטורה ממס.

בכדי להשיב על השאלה הנ"ל יש להידרש תחילה ולברר : א. מהו סכום הוצאות ההתאמה ;
 ב. האם אותן הוצאות נוכו או קוזזו בספרי המערער ; שכן, הרישום בספרי המערער מהוה
 אינדיקציה האם ההוצאות הוכרו או לא, וממילא שהפיצויים יהיו חייבים במס או פטורים.

58. **סכום הוצאות התאמה** ; אין חולק כי לצורך השכרת המבנה לעמידר המערער היה חייב לבצע התאמות (פרוטוקול הדיון עמ' 9, שו' 9-7). כמו כן, אין חולק כי, סכום החזר ההוצאות בעד התאמת המבנה לפי דרישות עמידר היו – בהתאם לפסק הבוררות – בסך של : 1,948,000 ₪, ברם בשל הסכם הפשרה רכיב זה הופחת (לשיעור של 74.73%) לסך של 1,304,313 ₪.

59. **האם הוצאות ההתאמה נוכו בדוחות?** ; לטענת המערער, מיעוץ שקיבל, הוצאות אלו לא נדרשו על ידו בניכוי (שם, עמ' 10, שו' 11-1); אולם, לטענת המשיב- כפי שהמערער דרש הוצאות אחרות (כפי שיורחב אודותיהן לקמן), הרי שמן הסתם דרש גם את הוצאות ההתאמה של המבנה במהלך השנים, בטרם זכה בתביעה נגד עמידר בפיצוי בשל יציאות שהוציא להתאמת המבנה.

60. **דיון בטענות הצדדים** ; כפי שציינתי לעיל, בדבר נטלי ההוכחה, דעתי נוטה עם טענות המשיב. להלן אפרט ;

כפי האמור לעיל, אין מחלוקת כי בוצעו התאמות ואין מחלוקת על סכום ההתאמות ; המחלוקת בין הצדדים נסובה האם המערער דרש ניכוי הוצאותיו או לא ; מעת שנקבע כי נטל ההוכחה מוטל על כתפי הנישום, הרי שהיה על הנישום להציג תשתית עובדתית לטענה כי לא נדרשו הוצאות ההתאמה – זאת המערער לא עשה. במקום זאת, תלה המערער את יהבו באחרים – מנהלת החשבונות שיעצה לו לא לדרוש ללא כל סיבה הגיונית (עמ' 10, שו' 5-1), בפרט עת 'הפסיד' מהפרת החוזה עם עמידר (ר' למשל, עמ' 6, שו' 13-15 ; עמ' 8, שו' 26), אך למרות זאת לא טרח להעידה ; כמו כן, לא טרח המערער להעיד את רואה החשבון כלפיו טען, כי הוא דיווח למשיב על פי פרטים ואסמכתאות שמסר (עמ' 12, שו' 10-20 ; עמ' 15, שו' 9-15 ; עמ' 16, שו' 15-17) ; אין גם בידי המערער דוחות כספיים או שומות או כל הוכחה אחרת המעידה כי הוצאות בשל ההתאמה לא נדרשו. מעבר לכל הנ"ל, בתצהיר עצמו סתר המערער את עצמו : בסעיף 19 טען כי לא דרש את הוצאות הריבית לשנת 2014, ואילו בסעיף 40 לתצהירו טען כי דרש אותן – למותר לציין כי למערער לא הייתה תשובה מספקת לסתירה זו.

61. הנה כי כן, לטעמי יש לקבל את טענת המשיב כי ככל והוצאות אחרות (משפטיות, הוצאות ריבית וכיו"ב) דרש המערער בניכוי, בפרט עת תיקן את שומתו העצמית פעמיים, שורת ההיגיון תומכת בדיעה כי אכן דרש גם את הוצאות ההתאמה החל מהשנה בה התבצעו ההתאמות. מה עוד, כי המערער בחקירתו טען כי רואה החשבון ניזון אך ורק ממה שהמציא לו, וכי רואה החשבון עצמו לא ערך את הדוחות לפני שנת 2013 (עמ' 14, שו' 11-12). על כן, אין למערער כל ידיעה בדבר ניכויים שניכה או לא. במצב דברים זה של טענה ללא הוכחה מול חובת ההוכחה המוטלת על המערער, אין לי אלא לקבוע כי המערער אכן דרש בניכוי את ההתאמות, אחרת אין סיבה המניחה את הדעת מדוע נישום,

המצוי במצב של 'כמעט פושט רגלי' (כדברי המערער בעמ' 8 שו' 15), לא מנסה לצמצם את הפסדיו בכך שדורש החזרי הוצאות מפקיד שומה, מול כל הכנסה אחרת (ר' ס' 28 לפקודה).

62. **מסקנה:** הואיל והוצאות התאמה ופירוק ההתאמה במבנה, הוכרו, ככל הנראה, כהוצאה בדיווחי המערער לשנים קודמות, טרם תקופות השומה, על כן חב המערער במס בהתאם [לסעיף 2\(1\)](#) לפקודה, שכן ההתאמות לא בוצעו לשם השבחת הנכס ההוני אלא לשם הפקת רווחים שוטפים מדי חודש בחודשו בגין הסכם השכירות.

ראש נזק אובדן דמי שכירות

63. מעת שקבענו לעיל, כי החזר הוצאות התאמה, כמוהן כהכנסה שוטפת למערער – הרי שיש לקבל את טענת המשיב, גם לעניין פיצוי בשל דמי השכירות, שכן ברי שפיצויים אלו, אם נצא מנקודת הנחה, כי היו הם הכנסות – היו חייבים במס לפי [סעיף 2\(1\)](#) לפקודה, שכן המערער ניהל עסק לשכירות ולא נהנה מפטור משכירות של דירת מגורים – כפי שהוברר בסופם של הליך הבוררות וההליכים המשפטיים שקדמו. על כן, יש לקבל את עמדת המשיב.

ראש נזק ירידת ערך

64. אין חולק כי למערער נגרמה ירידת ערך בעקבות המכירה, כטענת המערער, בשל מכירת המקרקעין בחופזה בגין מצבו הכלכלי של המערער בו היה נתון – וכפי שנקבע בפסק הבוררות כי בשל 'מימוש מהיר' (סעיף 68 לפסק הבוררות), נגרמה ירידת ערך לנכס; בפסק הבוררות נקבע כי ירידת הערך היא בסך של: 1,745,367 ₪; בהסכם הפשרה, ירידת הערך הועמדה על סך של 1,304,313 ₪.

65. המערער סיווג את ירידת הערך כהכנסה פטורה ממס, בשל העדר מקור חיוב בהתאם לפקודה. מנגד, המשיב טען כי בשל הכלל הנ"ל, של 'דין הפיצוי כדין הפרצה שבא למלא' הרי שיש למסות את הפיצוי בשל ירידת הערך כחלק מהתמורה של מכירת הנכס. הנה כי כן, בראש נזק זה, חלוקים הצדדים באשר למקור החיוב במס, בהתאם לפקודה. אכן, אין בפקודה מקור ספציפי לפיצוי בשל ירידת ערך, אך לא מסתבר כי התעשרות עסקית, לא תהא ממוסה בהתאם למשטר המס במדינת ישראל. אסביר להלן;

66. נפתח תחילה בלשון [סעיף 2](#) לפקודה – מקורות הכנסה – לאמור: **"מס הכנסה יהא משתלם, (...), על הכנסתו של אדם תושב ישראל, שהופקה או נצמחה בישראל (...)** **ממקורות אלה:** ואכן מקור חיוב לפיצויים בכלל, ופיצוי בשל ירידת ערך בפרט, אינו מוזכר בפקודה. ראשית, יש להבחין בין התעשרות הנובעת 'מהכנסה' להתעשרות שאינה נובעת מהכנסה (כגון: מתנה, מציאה וכיו"ב).

67. ברם, [סעיף 3](#) לפקודה – הכנסות אחרות – מקים לנו מקור חיוב במס נוסף (כעין סעיף סל) להכנסות שאינן מצויות במקור החיוב הקלאסי – [סעיף 2](#) לפקודה. בל נשכח כי הגדרת "הכנסה" [בסעיף 1](#) לפקודה, "סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו"; [ההדגשה אינה במקור].

68. נחזור ללשון [סעיף 3](#) לפקודה; "סכום שהגיע לידי אדם על פי ביטוח מפני הפסד רווחים (...) יבוא בחשבון לקביעת רווחיו או הכנסתו (...) והכל (...) ובין אם שולמו בידי אחר...". הנה כי כן, מה לי חברת ביטוח מה לי קופת גמל, אפילו 'שולמו בידי אחר' אף הם ייחשבו כרווחיו או כהכנסתו של אדם – הנה כי כן, גם ראש נזק זה, של ירידת ערך (הפסד), יש להכיר בו כרווח הון שכן סכום זה היה אמור להתווסף לתמורה בעד מכירת המבנה.

69. סבורני, כי טענת המשיב בעניין זה צודקת; שכן בהלכה הפסוקה- [ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה](#) [נבו] (27.4.2014), הובהר כי פיצוי ככלל יש למסותו, בפרט כאשר הפיצוי הוא התמורה בגין הנכס. אמנם, ההלכה שם עוסקת בחברת ביטוח, לדידי אף על פיצוי שלא מחברת ביטוח (כפי לשון סעיף 3 'בידי אחר'), סבורני כי יש לראות בכך כהכנסה למקבל הפיצוי.

70. בענייננו, אין עסקינן בהכנסה מעסק או משלח יד, כלומר לא עסקינן בהכנסה פירותית אלא בהכנסה הונית, שכן היא באה למלא את הפרצה של ההפרש בין תמורה (ממכירת הנכס) במצב רגיל לבין מימוש מהיר של הנכס. על כן, יש לראות בירידת ערך הנכס כחלק מהתמורה של מכירת הנכס החייבת במס – וכי הפיצוי כמוהו כרווח הון, כהגדרתו [בסעיף 88](#) לפקודה, החייב במס.

71. **מסקנה**; בגין רכיב פיצוי זה, המערער לא חויב במס שבח במסגרת המכירה שביצע בשנות ה-90, שכן העסקה דווחה בסכום בו בוצעה. הפיצוי שהתקבל שנים רבות לאחר מכן, לא נכלל בתמורה מאותה עסקה ובהתאם, הפיצוי מהווה הכנסה הונית החייבת במס הכנסה.

ראש נזק ריבית והפרשי הצמדה בגין התאמות ופירוק המושכר

72. **הפרשי הצמדה**; בהתאם לפסק הבוררות, נקבע כי לראשי הנזק יתווספו הפרשי הצמדה. בענייננו אין חולק כי המערער זכאי להפרשי הצמדה, בגין משך הזמן עד תשלום הפיצוי בפועל.

73. המחלוקת בענייננו היא, בסיווג הפיצוי בגין הפרשי הצמדה. לדעת המערער, פיצויים אלה פטורים מכוח [סעיף 13/9](#) לפקודה, שכן הוא עונה על 3 התנאים (המצטברים), וכי אלו שייכים לשנת המס 2013 ולא לשנת המס 2014. מנגד, לטענת המשיב, המערער אינו עונה על התנאי השני בסעיף הנ"ל [ס' [13/9\(2\)](#)] – קרי, 'היחיד לא תבע ניכוי הוצאות ריבית או הפרשי הצמדה בשל הנכס'.¹

74. הפרשי ההצמדה חושבו על ידי המערער, בהתאם לפסק הבוררות. המערער חישב ומצא כי הפרשי ההצמדה עד למועד התשלום הם סך של: 6,178,183 ₪; הפרשי ההצמדה הם בגין כל אחד מארבעת ראשי הנזק הנ"ל; הפרשי ההצמדה אינם חלק מעסקו שוטף של המערער, בהתאם [לסעיף 12\(1\)](#) לפקודה, וחושבו במלואם.

75. הנה כי כן, המערער עונה על שנים מתוך שלושת התנאים [שבסעיף 9\(13\)](#) – תנאי ראשון ותנאי שלישי, המחלוקת בין המערער לבין המשיב נסובה לעניין התנאי השני. למען הבהירות נציג את לשון [סעיף 9\(13\)](#) לפקודה, המורה בזו הלשון:

"(13) הפרשי ההצמדה שקיבל יחיד בשל נכס, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) הפרשי ההצמדה אינם הפרשי הצמדה חלקיים; לענין זה, "הפרשי הצמדה חלקיים" – כפי שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת;

(2) היחיד לא תבע ניכוי הוצאות ריבית או הפרשי הצמדה בשל הנכס;

(3) הפרשי ההצמדה אינם הכנסה לפי סעיף 2(1) ואינם רשומים בפנקסי חשבוניות או חייבים ברישום כאמור;"

[ההדגשה אינה במקור]

76. הבה נבחן: הסעיף עוסק בהפרשי הצמדה או הוצאות הריבית שנדרשו בשל נכס מסוים - היינו אין עסקינן בהפרשי הצמדה באופן כללי או בריבית כללית, אלא כזו שנתבעה בשל אותו נכס ששימש בייצור הכנסה; יוצא אפוא, כי משמעות הוראת פסקת משנה (2) היא, כי הסעיף מקיים את עיקרון ההקבלה, שכן הוראת הסעיף יוצרת הקבלה – אם נדרשו הוצאות ריבית או הפרשי הצמדה בשל נכס מסוים הרי שאותם פרשי הצמדה וריבית שהתקבלו יש לקזזם מול ההוצאה שנדרשה.

77. כמו כן, בשל עיקרון ההקבלה – אל למשיב לערב הכנסות של שנת מס אחת עם אחרת (אמנם קיימים יוצאים מן הכלל, אך ענייננו אינו יוצא מהכלל).

78. לטענת המשיב, פסקת משנה (2) שבס"ק (13) לא התקיימה בנדון של המערער שכן, המערער דרש הוצאות ריבית. המערער דרש הוצאות כאמור בשנת המס 2014; הוצאות הריבית אותן דרש המערער הינן כדלהלן (סעיף 40 לתצהירו):

א. ריבית בגין הלוואת חוץ בנקאית למימון הפעילות השוטפת: 138,072 ₪;

ב. ריבית לחברת אלה בגין פיגורים בתשלומים עבור רכישת המקרקעין: 218,179 ₪;

ג. סה"כ הוצאות ריבית שדרש המערער בשנת המס 2014: 356,251 ₪.

79. בהשגתו בשלב א (נספח ה' לתצהיר המערער) טען מייצגו (יועץ מס מוסמך) כי עקב ביטול הסכם השכירות עם עמידר נאלץ המערער לקחת הלוואות למימון פעילותו השוטפת

ומימון עורכי דינו. כן הוסיף מייצגו כי הלוואות אלו דווחו על ידי המערער בהצהרות ההון שהגיש למשיב, ולא הייתה כל דחיה מצדו על כך. כמו כן, בנספח יד (לתצהיר המערער) הוצגה כרטסת הנהלת חשבונות של המערער, אשר לפיה חב המערער, שני הסכומים של ריבית הנ"ל, כפי שדרש בשומה העצמית וכי המערער לא כפר ביתרות הכרטסות, ואף לא נפסלו ספריו של המערער.

80. ברם, המערער בחקירתו, הנגדית והחוזרת, טען כי עסק כל חייו כעיסוק עיקרי במסחר ברכבים משומשים וכי לא לקח הלוואות למימון פעילות זו, אלא הסתפק באשראי שהבנק העמיד לו – יוצא כי הוצאות הריבית היו למימון עורכי דינו ולחברת אלה (עמ' 23 לפרוטוקול הדיון מיום 12.2.24). המסקנה עד כה היא, כי הוצאות הריבית שנדרשו לא נדרשו כלל ועיקר בשל ארבעת ראשי הנזק, אלא בגין מימון עורכי דינו של המערער או בשל פעילות המסחר ברכבים ובגין החוב לחברת אלה.

81. הוצאות הריבית נדרשו בשנת 2014; מעת שקבענו כי הוצאות הריבית לא נדרשו בשל ארבעת ראשי הנזק, בהתאם לאמור בפסק הבוררות, אין לי להאריך בעניין זה. לדידי, דרישת הוצאות הריבית בשנת המס 2014 מצביעות כי לא עסקינן בהוצאות ריבית בגין ארבעת ראשי הנזק, דבר המחזק את הטענות כי אין עסקינן בהוצאות ריבית בשל הנכס בגינו נתקבלו הפרשי הצמדה.

82. הוצאות הריבית נדחו על ידי המשיב; כפי שעיקרון ההקבלה חל על הנישום כך הוא חל על המשיב. המשיב אינו יכול לאחוז את 'החבל בשני קצותיו'. לטעמי, פרשנות פסקת משנה (2) העדר תביעה של הוצאות ריבית, אינה הצהרה בעלמא אלא דרישה למעשה – קרי, הפחתה בפועל של הוצאות הריבית מהכנסותיו של הנישום, בהתאם לעיקרון ההקבלה.

83. נציגת המשיב, בחקירתה הנגדית, לא סיפקה נימוק או פרשנות ברורה המניחה את הדעת כי עמדת המשיב נכונה ומבוססת. גם להבהרת שאלת ב"כ המערער על ידי בית המשפט **"מה ההבדל בין מי שתבע לבין מי שתבע אבל המשיב לא הכיר בזה. זה הוא טוען. זה מביא לאותה תוצאה. שההוצאות האלה לא הותרו בניכוי."** (עמ' 27 לפרוטוקול) – נציגת המשיב לא סיפקה תשובה ברורה. עיקרון העל בדיני מיסים הוא גביית 'מס אמת', אף מצד עיקרון זה נובע עיקרון ההקבלה בין הוצאה להכנסה – אם ההוצאה נוכתה אזי ההכנסה שנבעה ממנו (מאותו נכס) לא תהא פטורה ממס. סבורני, כי מטרת ההוראה בפקודה היא – למנוע כפל ניכוי הוצאות.

84. ברם, בכך לא סגי; כעת יש לדון – ביחס [לסעיף 116](#) לפקודה והצו מכוחו – האם חל בענייננו חריג נוסף לפטור מהפרשי הצמדה.

85. למען הסדר אציג שוב את סעיף 4(2) לצו שר האוצר הקובע כך: "הפרשי הצמדה שקיבל יחיד כתוספת לסכום פיצוי, לסכום תביעה או לסכום בשל ויתור על תביעה, על פי כל דין, ובלבד שהסכום שהפרשי הצמדה נוספו לו פטור ממס או שאינו הכנסה בידו";.

הוא אומר; בסמכות שר האוצר, בצו, לפטור ממס הפרשי הצמדה שנוספו לחוב בגין תביעה. המערער תבע את עמידר וזו חויבה בתשלום ארבעת ראשי הנזק ובתוספת הפרשי הצמדה. צו שר האוצר פוטר הפרשי הצמדה אלו בתנאי שהסכומים שהפרשי הצמדה נוספו להם פטורים ממס או אינם הכנסה בידי המערער. לטענת המשיב, מכאן יש להסיק כי הפרשי הצמדה אינם פטורים ממס, לאור הוראות הצו.

86. דעתי היא, כי [סעיף 116ב](#) בא להוסיף על הפטורים שנקבעו בסעיפים הקודמים אליו, בפרק ראשון של חלק ג' לפקודה העוסק בהכנסות הפטורות ממס, ואינו הסדר שלילי הבא לגרוע מסוגי הכנסות בהן חל פטור על הפרשי הצמדה. על כן, מעת שקבענו לעיל כי הפרשי הצמדה חוסים תחת [סעיף 9\(13\)](#), אין לומר כי בשל היות הפרשי הצמדה נובעים מארבעת ראשי נזק – וכפי טענת המשיב כי הפיצויים הם מכוח תביעה – ממילא הצו לא חל ואין פטור. שכן הסעיף עוסק במפורש גם בהפרשי הצמדה כתוצאה מתביעה. המסקנה ביחס להפרשי הצמדה היא, כי המערער זכאי לפטור [שבסעיף 9\(13\)](#) לפקודה.

ריבית בגין ארבעת ראשי הנזק

87. בעניין הכנסות מריבית על הפיצויים בגין ארבעת ראשי הנזק – דעתי היא כטענת המערער, לפיה רכיב הכנסות מריבית ימוסה בהתאם [לסעיף 125ג\(ב\)](#) בשיעור 25% מס על הכנסות הריבית.

88. גם בהתאם [לסעיף 91](#) לפקודה, רכיב הריבית בגין ירידת ערך הנכס ימוסה, בנסיבות העניין, לפי שיעור 25%.

89. המסקנה ביחס לרכיב הריבית בגין ארבעת ראשי הנזק היא, כי מתקבלת טענת המערער לפיה, שיעור המס בגין הכנסות הריבית הוא: 25%.

עסקת המכירה – האם היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי?

90. ראשית, אפתח בדבריו של כב' השופט ה' קריש, [בע"מ \(מחוזי ת"א\) 46960-07-13 ספדי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3](#) [נבו] (5.7.2015) פסקה 33 לאמור:

"בתמצית ניתן לומר כי עסק מגלם פעילות מתמשכת, שיטתית וסדירה הכרוכה במאמץ מסחרי קבוע (שיכול לגבור או להיחלש בעוצמתו והיקפו מתקופה לתקופה). לעומת זאת עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי היא אירוע מסחרי נקודתי ומזדמן. הגבול בין המושגים כלל איננו חד והנה המקרה הנוכחי הוא דוגמה טובה

ל"מקרה גבולי". בסופו של דבר ההכרעה בעניין חייבת להתבסס על ראיית התמונה בכללותה ולא על נסיבה זו או אחרת."

91. שנית, בסופו של הליך זה, המשיב הקטין את חבות המס בגין עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי – מהסכום שנקבע בשומה בצו בסך של: 11,147,718 ₪ – לסך של: 3,867,725 ₪ (סעיף 50 לסיכומיו), בגין רכיב המבנה ורכיב הקרקע יחדיו. כלומר – לאחר בחינה נוספת, שינה המשיב את עמדתו מעמדת הפתיחה, וקבע כי יש לחייב כעסקת אקראי את החלק שנובע ממכירת המבנה והקרקע שנרכשו ביום 13.5.13 בלבד. על כן, דומה כי המשיב לא נקט בגישה מצמצמת של נקודה מסוימת אלא בגישה של ראיית התמונה הכוללת. לפיכך, מקבל אני את טענות המשיב ביחס לאופייה של עסקת המכירה, כפי שיפורט להלן.

92. המבחנים לקביעת עסקת אקראי שהציג המשיב בדיון הם (ראו [ע"א 8942/15 שירצקי נ' פקיד שומה ת"א 4 \[נבו\] \(26.12.18\)](#)).

אתמקד בשלושה מבחנים, כדלהלן;

הראשון – מבחן תקופת האחזקה בנכס – הקביעה לעסקת אקראי היא ביחס לחלק המקרקעין שנרכשו ומיד נמכרו בתקופת זמן קצרה מאוד (פחות מחודש). דבר זה אכן מעיד על עסקת אקראי.

השני – מבחן המימון: אמצעי המימון הסבוך מעיד על הזדמנות עסקית, בפרט עת הוקמה חברת גני מקור חיים – אך בשל עסקה זו (וכעדות מנהלה שלא נסתרה על ידי המערער), ועל כן צדק המשיב כי עסקת גני מקור חיים תסווג כעסקת אקראי.

השלישי – מבחן כלל הנסיבות – בידי המערער לא היה ההון העצמי הנדרש להשלמת העסקה עם קמור במועדה. מימון רכישת המבנה והקרקע התבסס על עסקת המכירה שנחתמה במקביל עם מקור חיים. המערער נקט בפעולה של רכישה ומכירה "גב אל גב" (Back to Back), כך שמכלול הפעולות הותירו את המערער בתקופה קצרה ביותר עם רווח משמעותי, שנבע מקיומם של שני ההסכמים (מול קמור ומול מקור חיים) במקביל.

93. המערער טען כי אין לקבל את עמדת המשיב, כיוון שהעסקה מוסתה במיסוי מקרקעין בשנת 2015 כעסקה הונית. לעניין זה נקבע [בע"מ 62359-10-21](#), ע"מ 62325-10-21 לילך אריאל נ' פקיד שומה ת"א 4 [נבו] (7.5.24) בפסקאות 68-69, כך:

"אינני מקבל את הטענה כי פקיד השומה נעדר סמכות. למנהל מיסוי מקרקעין ולפקיד השומה סמכויות מקבילות, כל אחד בתחום אחריותו. נקבע זה מכבר כי לפקיד השומה סמכות לשום עסקה מכוח [פקודת מס הכנסה](#), אף לאחר שמנהל מיסוי מקרקעין הפעיל את סמכותו לפי [חוק מיסוי מקרקעין \(ע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה, ניתן ביום 2.2.2005\)](#).

בעניין עמי חזן הנ"ל הובהר כי לפקיד השומה אכן קיימת סמכות לשום את העסקה, אולם מכיוון שמנהל מיסוי מקרקעין כבר ערך שומה, כפופה סמכותו של פקיד השומה לכללים ולעקרונות החלים בעניין שינוי החלטה מינהלית, ולפיכך יש לערוך איזון אינטרסים ובכלל זה להביא בחשבון מידת ההסתמכות של הפרט על ההחלטה הראשונה, הנזק שעלול להיגרם לו מקבלת ההחלטה השנייה, מהות האינטרס הציבורי בשינוי ההחלטה, סוג הטעות בהחלטה המקורית והגורם האשם בה".

לאור האמור, סבורני כי במקרה זה, האינטרס הציבורי בגביית מס אמת, גובר על אינטרס ההסתמכות של המערער ומן הראוי לקבל בסוגיה זו את עמדת המשיב.

94. על האמור לעיל אוסיף, כי טענת המערער כי חלק מסוים תמיד היה בידי המערער, היא טענה נכונה, אך המשיב – בהגנתו – היה ער לכך ועל כן הפחית את סכום ההכנסה שסווגה כעסקת אקראי כאמור לעיל.

95. **המסקנה:** הסכום המופחת, כנ"ל, שסווג כעסקת אקראי בעל אופי מסחרי, בדין הוא.

עוללות

96. ביחס להוצאות מימון לשנת 2014; מעת שהמערער זנח טענותיו ממילא מתקבלת עמדת המשיב, כי המערער לא סיפק הוכחות להוצאות כאמור ואלו לא תותרנה בניכוי.

97. ביחס להוצאות מיסים ואגרה לשנת 2014; אף ביחס להוצאות אלו זנח המערער טענותיו, על כן מתקבלת עמדת המשיב כי הוצאות אלו לא תותרנה בניכוי.

סוף דבר

98. בהתאם לכל האמור לעיל, הערער מתקבל בחלקו ונדחה בחלקו. המשיב יוציא שומה מעודכנת לשנות המס 2013, בהתאם לאמור בפסק דין זה. לעניין שנת המס 2014, השומה בצו שהוציא המשיב למערער נותרת בעינה.

99. מעת שחלק מטענות המערער התקבלו, כל צד יישא בהוצאותיו.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ג ניסן תשפ"ה, 21 אפריל 2025, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

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