



בית המשפט המחוזי בחיפה

05 אוגוסט 2012

ו"ע 18232-05-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 46641-06-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין



העוררת
ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אמיר ברגר

נגד

המשיב
מנהל משרד מיסוי מקרקעין באיזור חדרה
ע"י ב"כ עו"ד דנה גורדון-ונדרוב
מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. שני עררים על שומות מס שבח שהוצאו לעוררת בעקבות מכירת זכויות בשלוש חלקות מקרקעין. בכל העררים מתעוררת שאלה זהה; האם יש להפחית משווי הרכישה של החלקות את הפחת שהיה ניתן לנכות בגין העצים הנטועים עליהן.

רקע

2. ביום 21/10/1977 (להלן "יום הרכישה"), רכשה העוררת מקרקעין שונים המצויים באזור חדרה וביניהם את שלושת החלקות נשוא הדיון. המדובר בחלקה 44 בגוש 10108 בשטח של 14,569 מ"ר, חלקה 64 בגוש 10108 בשטח של 6,963 מ"ר, וחלקה 58 בגוש 10108 בשטח של 11,446 מ"ר (להלן "החלקות"). על חלק מחלקה 44 (5 דונם) ועל כל חלקות 58 ו-64 היו נטועים אותה עת עצי הדר (להלן "הפרדס"). יתרת חלקה 44 שלא הייתה נטועה הייתה אדמת בור.

3. בשנת 2010 מכרה העוררת את שלושת החלקות. חלקה 44 נמכרה ביום 20/7/10, חלקה 64 נמכרה ביום 12/12/10 וחלקה 58 נמכרה ביום 23/2/11.

העוררת הגישה הצהרות ושומות עצמיות למנהל מיסוי מקרקעין בהם כללה את שווי הרכישה המלא של החלקות (השומות סומנו נספחים 1/ג – 3/ג לתצהירו של מר בריר). המשיב בדק את השומות העצמיות אך לא אישרן אלא הוציא שומות בהתאם לסעיף 78(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן "השומות"). על שומות אלו הגישה העוררת השגות ומשאלו נדחו הוגשו על ידה העררים שבפנינו שהדיון בהם אוחד. הערר בתיק 18232-05-11 הוגש על החלטת המשיב בהשגה על השומה בחלקות 44 ו-64 ואילו הערר בתיק 46641-06-11 הוגש על החלטה בהשגה על השומה בחלקה 58.



בית המשפט המחוזי בחיפה

05 אוגוסט 2012

ו"ע 18232-05-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 46641-06-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

4. המחלוקת היחידה בין הצדדים עניינה חישוב יתרת שווי הרכישה. בעוד שהעוררת בקשה לקבוע כי שווי הרכישה הינו בהתאם למחיר ששילמה עבור החלקות, קבע המשיב כי יש להפחית משווי הרכישה פחת שניתן היה לנכותו משוויים של העצים הנטועים בחלקות. המשיב העריך כי 1/3 ממחיר הרכישה משקף את שווי המקרקעין ו-2/3 מהמחיר משקפים את שווי העצים הנטועים, לפיכך נוכה הפחת רק משווי הרכישה של העצים.

המחלוקות

5. לטענת העוררת טעה המשיב כאשר הפחית משווי הרכישה של המקרקעין את הפחת שניתן היה לנכותו על פי פקודת מס הכנסה, שכן העוררת לא דרשה ניכוי פחת על פי הפקודה. העוררת טוענת כי כל מחיר הרכישה יוחס לקרקע וזאת בשל ערכם הזניח של העצים, ועל כן לא דרשה מעולם ניכוי פחת על שווי העצים. העוררת צירפה את הדו"חות של רו"ח גרוס, שערך את דוח"ותיה השונים, שבהם הוא מציין כי מעולם לא נדרש ניכוי הפחת מהכנסות העוררת. יתירה מזו, בדו"חותיה הכספיים של העוררת צוין ערך הקרקע לפי מחיר הרכישה ההיסטורי, כאשר המחיר משקף את מלוא מחיר הרכישה ללא הפחתה כלשהי לשווי העצים (סעיף 6 לתצהיר ועדותו עמ' 6). כך גם הובהר בתצהירו של ד"ר חן בריר, מנהלה של העוררת כיום ונכדו של מי שהיה בעל השליטה ומנהלה הקודם של העוררת (סעיף 7 לתצהיר, עמ' 7 לפרוטוקול).

6. העוררת סוברת כי מקום שבו לא נוכה בפועל פחת מהכנסותיו של מוכר מקרקעין הרי שאין להפחית את הפחת שהיה ניתן לנכותו משווי הרכישה. העוררת מבהירה כי בכל מקרה בנסיבות המקרה הנוכחי לא הייתה העוררת זכאית לניכוי פחת שכן לא נקבע מעולם שווי נפרד למקרקעין ולמטע ושווי העצים היה זניח.

המשיב לעומת זאת סבור כי על פי הוראת סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 יש לנכות משווי הרכישה את הפחת שניתן היה לנכותו מהכנסות המוכר, גם אם לא נוכה בפועל. המשיב סבור כי היה מקום לניכוי פחת על ידי העוררת ומפנה להוראות המקצועיות הקובעות את דרך ניכוי הפחת. לגישתה של המצהירה מטעם המשיב הגב' דיקלה טובי, ניתן היה לנכות פחת לפי שני מסלולים; או \$1,500 לדונם או 15% לשנה משווי רכישת העצים המחושב כ-2/3 ממחיר רכישת הפרדס כולו. המשיב טוען כי במקרה זה בחר בדרך המקלה עם העוררת.

דיון והכרעה

7. מס שבח, המוטל על פי חוק מיסוי מקרקעין הינו מס על רווח ההון שנצבר אצל המוכר בעת מימוש זכויות במקרקעין (ראו א' נמדר מס שבח מקרקעין 69 (2012); ע"א 8763/06 גבריאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים (ניתן ביום 22/10/09); רע"א 7816/06 עו"ד בוואר נ' עזבון מרמלשטיין (ניתן ביום 1/10/09); ע"א 4005/03 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה



בית המשפט המחוזי בחיפה

05 אוגוסט 2012

ו"ע 11-05-18232 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 11-06-46641 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

לייזום והשקעות בע"מ (ניתן ביום 5/6/05)). ככלל השבח שנוצר למוכר הינו ההפרש שבין שווי הרכישה לשווי המכירה. סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

(א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.

(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

תכליתו של החוק הינה למסות את הרווח – השבח שנוצר למוכר כתוצאה מהמימוש. אם אין שבח החוק אינו מטיל חיוב במס (ראו ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 958-959 (2003); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (ניתן ביום 28/05/2008); ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 715, 699 (1999)).

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

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

9. ההליך הנוכחי עוסק בקביעת צד אחד של המשוואה- שווי הרכישה. שווי הרכישה נקבע על פי המחיר ששילם המוכר לרכישת המקרקעין שאליו מצטרפות "הוצאות ההשבחה" למיניהן וכן הוצאה נוספת כמוגדר בסעיף 39 לחוק- "הוצאות המותרות לניכוי" (הסעיף מתייחס להוצאות המותרות לניכוי מהשבח ולמעשה בעת החישוב יש לצרפן למחיר הרכישה, נמדר לעיל עמ' 114-115).

מחיר הרכישה בצירוף ההוצאות המותרות לניכוי מהשבח, מהווים יחדיו את "יתרת שווי הרכישה" המהווה בסיס לעריכת ההשוואה, כלומר לחישוב השבח (ראו ע"א 4271/01 הנ"ל (פסקה 6); ע"א 8763/06 הנ"ל, פסקה 6).

10. הוספת ההוצאות השונות המותרות לניכוי מהשבח למחיר הרכישה אינה מספקת לקביעת יתרת שווי הרכישה. המחוקק קבע גם כי מיתרת שווי הרכישה יש להפחית פחת. הטעם בדבר הינו



בית המשפט המחוזי בחיפה

05 אוגוסט 2012

ו"ע 18232-05-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 46641-06-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

כי הפחת על נכס מהווה הוצאה מוכרת לניכוי מהכנסתו החייבת של בעל הנכס על פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. הכרה בניכוי הפחת על הנכס מהווה פריסה של ההוצאה ההונית לרכישת הנכס על פני שנות השימוש בנכס לצורך ייצור הכנסתו של הנישום (י' אדרעי **מבוא לתורת המיסים** 206 (2008)); א' רפאל **מס הכנסה** כרך א' 523 (2004)). הכרה בניכוי הפחת מהכנסתו החייבת של נישום מהווה גם פיצוי על התבלות הנכסים והתיישנותם.

11. ניכוי הפחת מיתרת שווי הרכישה מוסדר בהגדרת "יתרת שווי הרכישה" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין:

שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת ולענין זכות חלופית, כהגדרתה בסעיף 49א - גם לאחר ניכוי הפחת בשל הזכות הנמכרת הפטורה, ובשל יתרת הזכות הנמכרת, כהגדרתן באותו סעיף; האמור בהגדרה זו לענין זכות חלופית, יחול, בשינויים המחויבים, גם לענין קרקע חלופית, דירת מגורים חלופית וזכות למגורים בבית אבות, כמשמעותם בפרק חמישי 3;

הפחת אותו יש לנכות מיתרת שווי הרכישה גם הוא מוגדר בסעיף 47:

הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה;

הגדרת הפחת מפנה לסעיף 21 לפקודת מס הכנסה שעניינו ניכוי פחת מהכנסתו החייבת של נישום. לענייננו חשוב לציין כי בסעיף זה נקבע שרשאי נישום לנכות פחת על עלות מבנה ונטיעות, אם כי הוא אינו רשאי לנכות פחת על "מחיר הקרקע".

12. המשיב סבור כי הגדרת פחת בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין משמעה כי מיתרת שווי הרכישה ינוכה הפחת שניתן היה לנכותו מהכנסתו החייבת של המוכר, בין אם המוכר ניכה את הפחת בפועל ובין אם לא עשה כן. המשיב סומך עמדתו על לשונה של ההגדרה שבה נאמר "הסכומים הניתנים לניכוי[...]". המשיב מפנה להחלטות של ועדות ערר שונות שבהן נקבע, לצורך בחינת ניכוי הוצאות מהשבח על פי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, כי אין לנכות מהשבח הוצאות אותן ניתן היה לנכות מהכנסתו החייבת של המוכר על פי פקודת מס הכנסה, גם אם לא נוכו בפועל. המשיב סבור שיש לגזור גזירה שווה גם לענין ניכוי הפחת מיתרת שווי הרכישה.

13. העוררת לעומתו סבורה כי תכלית החוק הינה להטיל מס על השבח שנוצר למוכר. לפיכך, מקום שבו לא נוכה הפחת בפועל מהכנסתו החייבת של המוכר, יהיה בניכוי מיתרת שווי הרכישה



בית המשפט המחוזי בחיפה

05 אוגוסט 2012

ו"ע 11-05-18232 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 11-06-46641 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

משום הטלת מס שבח שלא קיים. העוררת סבורה שיש לבחון את הרווח הכללי שנוצר למוכר ולא למסותו על רווח היפותטי.

העוררת מפנה לפסק דינה של ועדת הערר ב-ו"ע (ב"ש) 1005/09 לילי שמשון נ' מדינת ישראל (רשות המיסים מיסוי מקרקעין באר שבע) (ניתן ביום 11/4/10), שם נקבע כי אין לנכות מיתרת שווי הרכישה פחת שלא נוכה בפועל מהכנסתו החייבת של המוכר.

14. מהו פירושו הנכון של הביטוי "הסכומים הניתנים לניכוי", האם סכומים הניתנים לניכוי משמעו הסכומים שאותם יכול היה המוכר לנכות כפחת או שמא רק סכומים שנוכו בפועל?

חוק מס, כמו כל חוק אחר יש לפרש על פי תכליתו. עם זאת בבואנו לפרש חוק אנו מוגבלים בלשון החוק ואיננו יכולים לחרוג מגבולות הלשון (ראו ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד (2) 70, 75 (1985); ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999); ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862 (1999); ע"א 4271/00 הנ"ל; ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין - חיפה נ' עברי (ניתן ביום 13/07/2003); ע"א 8569/06 לעיל, פסקה 26; א' ברק "פרשנות דיני המיסים" משפטים כח(3) (תשנ"ז) 425)).

כאשר לשון החוק ניתנים למספר פירושים עלינו לאתר את הפירוש המגשים בדרך הטובה ביותר את תכליתו של החוק. איתורה של התכלית אף הוא הליך פרשני. תכליתו של חוק מורכבת מהתכליות הכלליות של השיטה המשפטית ומעקרונות המשפט, מסינתזה בין התכלית הסובייקטיבית של המחוקק ומהתכלית האובייקטיבית (א' ברק פרשנות תכליתית במשפט 234 (2003); ע"א 93/88 מעבדות טרבינול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(2) 385 (1992); ע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765, 776 (1992); ע"א 3489/99 הנ"ל), מאיתור עקרונות המדיניות ואיתור האינטרסים שהביאו את המחוקק לנוסח החוק כפי שנחקק (בג"ץ 547/84 עוף העמק, אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת-ישי, פ"ד מ(1) 113, 143-144 (1986)).

בין התכליות המיוחדות לדיני המס, אשר ישפיעו על פרשנות כל הוראה בחוקי המס נמצא גם את היעילות, הוודאות, שמירה על היציבות והפשטות. כבר נאמר כי "אחת מתכונותיו של מס טוב שהוא יעיל, כלומר ניתן לגביה בקלות ובהוצאה מזערית [...] (בג"ץ 5503/94 סגל נ' יושב ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529 (1997)). בע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413 (2006) אומרת השופטת חיות:



בית המשפט המחוזי בחיפה

05 אוגוסט 2012

ו"ע 11-05-18232 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 11-06-46641 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

"כטיבם של כללים אחידים יש מידה של שרירות במנגנון האחיד הקבוע בתקנות הפחת, אך זהו המחיר שבחר מתקין התקנות לשלם לצורך השגת יעילות ונוחות בחישוב הפחת לצורכי מס, ונראה כי אל התכלית הזו ראוי לכוון (...)"

15. ולענייננו, לשון החוק אינה נותנת לנו תשובה חד משמעית. המחוקק משתמש בביטוי "הניתנים לניכוי" ולא בביטוי "שניתן היה לנכותם", ביטוי שהיה מתיישב טוב יותר עם עמדת המשיב. הביטוי "הניתנים לניכוי" יכול להתפרש כבא להצביע על זכאות עקרונית לניכוי על פי הפקודה, אך עשוי להתפרש גם כמצביע על זכאות בפועל של המוכר, בהווה ובעתיד. מנגד המחוקק לא השתמש בביטוי "הסכומים שנוכו", ביטוי שהיה מתיישב עם עמדת העוררת. עוד נזכור כי הגדרת פחת מורכבת משני חלקים; הרישא מתייחסת לסכומים הניתנים לניכוי אולם הסיפא מתייחסת ל"סכומים שהופחתו מהמחיר המקורי", כלומר יש הבחנה בין הסכומים שנוכו בפועל לסכומים הניתנים לניכוי.

רואים אנו כי לשון החוק אינה חד משמעית וניתן לפרשה בדרכים שונות. נפנה על כן לברר את תכלית ההוראה.

16. כפי שראינו, תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין הינה למסות את השבח שנוצר למוכר, כלומר את הרווח שהרוויח כתוצאה מעסקת המכירה. עקרון זה צריך לעמוד לנגד עינינו בבואנו לפרש את ההוראות בדבר חישוב המס. חישוב המס צריך לבטא את העיקרון כך שהמס מוטל אך ורק על "שבח" מחד ומאידך לא "יחמקו" רווחים מתחולת המס (למעט אם נקבעה הוראת פטור מפורשת). פרשנותו של המשיב עשויה להביא להטלת מס על תמורה שקיבל המוכר ושאינה רווח/שבח.

17. ניכוי פחת מהכנסתו החייבת של נישום בא לבטא הכרה בהוצאה ההונית שהייתה לו לרכישת הנכס המשמש אותו לייצור הכנסה ולפצותו על התבלותו של הנכס והתיישנותו. ניכוי הפחת שנוכה מהכנסתו החייבת של הנישום מיתרת שווי הרכישה נועד למנוע מצב בו ייחנה הנישום מפיצוי כפול; מחד יוכר לו הפחת ויופחת מהכנסתו החייבת, ומאידך יחושב ערכו של הנכס לצורך מס שבח כאילו לא נתכלה ולא נשחק. ניתן לומר כי המוכר שניכה פחת על הנכס מהכנסתו החייבת כבר "השתמש" באותה שחיקה בערך הנכס כדי להקטין את חבויות המס שלו ועל כן הוא אינו זכאי ל"השתמש" בה שוב להקטנת חבות המס בעת המכירה.

הגדרת הפחת בסעיף 47 נועדה למנוע פיצוי כפול, שימוש כפול בפחת לצורך הקטנת חבות המס. היא לא נועדה להטיל על המוכר חיוב במס על רווח שלא צבר או בלשון הפסיקה "על רווח שלא קיים". תכלית הגדרת הפחת הינה להבטיח כי כל השבח ימוסה אולם אין בה להטיל מס על תמורה שאינה בגדר רווח.



בית המשפט המחוזי בחיפה

05 אוגוסט 2012

ו"ע 11-05-18232 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 11-06-46641 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

18. התכלית הכללית של דיני המס הינה לגבות "מס אמת". בית המשפט, בדונו בפרשנות הוראות סעיף 88 לפקודת מס הכנסה בדבר מיסוי רווח הון, אומר בע"א 10800/06 סלמן נ' פקיד שומה טבריה (ניתן ביום 13/07/2011):

תכליתה של הוראת חוק זו היא להביא לתוצאה של "חיוב במס על רווח שמומש ולא על רווח שאינו קיים במציאות" (ענין הוטל, בעמ' 206). בדומה להוראות רבות בפקודת מס הכנסה, כך גם ההוראה בסעיף 88 משקפת את התכלית הבסיסית של הפקודה – להביא לגביית מס אמת, המבוסס על נתונים אמיתיים ומדויקים ככל הניתן. ואכן, החתירה לגביית מס אמת היא מנשמת אפם של דיני המס (ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה ת"א-1, פ"ד נג(1) 699, 717-719 (1999) (להלן: ענין אינטרבילדינג)). תכלית זו משלבת בין אינטרס הציבור בהזדמנות כספים לקופה הציבורית, הנדרשים לסיפוק צרכיה של החברה בכל מישורי החיים, מצד אחד; לבין זכותו של הפרט כי הפגיעה בקניינו הכרוכה בתשלום מס לא תחרוג מהמידה הראויה, וכי היא תיעשה בדרך שוויונית ורציונלית, מצד שני. מס אמת משמר את השוויון בין נישומים בנשיאה בנטל המס, ומנגד, סטייה ממנו עלולה להפר את התוצאות החלוקתיות שאותן מבקשת חקיקת המס להגשים (ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסין, פסקה 15 לפסק דיני (לא פורסם, 12.5.2010); פסק דיני בע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 (לא פורסם, 23.1.2011)). מס הכנסה מהווה מס אמת רק ככל שהוא מחושב על יסוד ההכנסה האמיתית אותה הפיק הנישום במציאות, ולא על בסיס הכנסה דמיונית שאין לה אחיזה הלכה למעשה.

19. פסקי הדין אליהן מפנה ב"כ המשיב כמו ו"ע (ב"ש) 1029/00 רוזנטל נ' מס שבח מקרקעין (ניתן ביום 27/2/2002); עמ"ש (י-ם) 25/90 מגזימוף נ' מנהל מס שבח ירושלים (1991) עוסקים בסוגיה שונה במעט מענייננו. פסקי דין אלו עוסקים בניכוי הוצאות מהשבח, דהיינו בסכומים השונים אותם יש לצרף למחיר הרכישה. ברישא לסעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין נאמר:

"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".

הוראה זו נועדה למנוע ניכוי כפול, מחד ניכוי ההוצאה מההכנסה החייבת ומאידך ניכוי ההוצאה מהשבח בעת מכירת המקרקעין. במידה רבה קיים דמיון בין השאלות השונות שכן גם בפרשנות סעיף 39 הנ"ל אנו בוחנים את יתרת שווי הרכישה ומבקשים לתאם בין הוראות פקודת מס הכנסה והוראות חוק מיסוי מקרקעין. עם זאת יש גם שוני בין המצבים. כאשר מבקשים להוסיף הוצאה לרשימת ההוצאות המותרות לניכוי מהשבח, דהיינו מבקשים להגדיל את יתרת שווי הרכישה, המוכר הוא שמבקש לשכנע כי לשבח תרמו הוצאות נוספות שהיו לו. מאידך כאשר מבקשים להפחית את הפחת מיתרת שווי הרכישה הרי שהמנהל הוא שמבקש להקטין את שווי הרכישה. זאת ועוד, כאשר המוכר מבקש להוסיף הוצאה שהוציא ליתרת שווי הרכישה מוטל עליו



בית המשפט המחוזי בחיפה

05 אוגוסט 2012

ו"ע 18232-05-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 46641-06-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

נטל כפול, עליו לשכנע כי אכן הוציא את ההוצאה בפועל ועליו לשכנע כי ההוצאה נכללת בין ההוצאות המותרות לניכוי מהשבת. בנסיבות רגילות ניתן להניח כי המוכר יעשה שימוש בהוצאות שהוציא כדי להקטין את הכנסתו החייבת מהנכס ולא ימתין עד למכירתו כדי לכלול את ההוצאה בשווי הרכישה. לא כך לגבי הפחת, הפחת משפיע על ערך הנכס ללא כל פעולה מצידו של הנישום/ המוכר. נישום זכאי לדרוש את ניכוי הפחת מהכנסתו החייבת אולם אינו חייב לעשות כן. מוכר רשאי להניח כי מלוא שווי הרכישה יובא בחשבון בעת מכירת הנכס ומימושו.

20. זאת ועוד, בע"א 4271/00 הנ"ל בחן בית המשפט העליון את השאלה האם הוצאות ריבית ריאלית בגין רכישת מגרש ובנייה עליו מותרות בניכוי בחישוב שבח המקרקעין לעניין הטלת מס שבח מקרקעין, על רקע נוסחו של הסעיף באותו מועד. בית המשפט השיב על שאלה זו בחיוב תוך שהוא מצייין כי "החוק ביקש למסות את השבח, כלומר את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם". עוד מצייין בית המשפט כי על החוק "[...] להטיל מס על השבח האמיתי ולהגשים הרמוניה עם דיני מיסוי רווחי הון".

משמע, בית המשפט מכיר בכך כי את הוראות סעיף 47 יש לפרש על רקע התכלית של מיסוי הרווח הכלכלי האמיתי בלבד. זוהי המגמה שבה עלינו לילך גם בפרשנות הגדרת הפחת (ראה גם א' נמדר לעיל עמ' 113; ע"א 5359/92 שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד (נ1) 651 (1996)).

21. רואים אנו כי תכלית החקיקה, גביית מס אמת והטלת מס רק על רווח אמיתי, מחייבת לדחות את פרשנות המשיב. איננו מתעלמים מכך שלעיתים, בפרשנות מס, ניתן לסטות מהעיקרון של גביית מס אמת בשל שיקולים ואינטרסים אחרים ובהם היעילות, היציבות והוודאות. כך בעניין פוליטי ע"א 8569/06 העדיף בית המשפט פרשנות העולה בקנה אחד עם עקרונות היעילות והוודאות על פני חתירה לגביית מס אמת בכל מקרה ומקרה. עם זאת בית המשפט ציין:

יהא הדבר אשר יהא, בענייננו איננו עוסקים כלל בנוסחה שעלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק. בין בעלי הדין אין כל מחלוקת על סכום הרווח שהופק. השאלה הנשאלת בענייננו היא איזה חלק מרווח זה שאינו שנוי במחלוקת יועבר לקופת המדינה. אכן, כאשר עסקינן בנוסחה הקובעת מהו הרווח שהופק עלול להיווצר מצב בעייתי בו יוטל מס על רווח שלא הופק. ואולם, בעייתיות זו אינה מתקיימת בענייננו. אין מחלוקת בענייננו מהו הרווח שנצבר והשאלה היא האם יוטל מס בשיעור החדש או מס בשיעור הישן. השאלה היא של שיעור המס ואין לפנינו נוסחה העוסקת בקביעת הרווח שהופק. כאשר עסקינן בשיעורי המס עלינו להיזהר שלא להשיג את גבולה של הרשות המחוקקת (פסקה 51).

לא כך הדבר בענייננו. המחלוקת כאן הינה בשאלת הטלת מס על רווח שלא הופק רק בשל שיקולי יעילות. לכך אין לתת יד גם על פי הפרשנות שאושרה בפרשת פוליטי. יתירה מזו, אין כל שיקול של יעילות ויציבות שיצדיק את הטלת המס. הוכחת ניכוי הפחת או אי ניכוי מהכנסתו



בית המשפט המחוזי בחיפה

05 אוגוסט 2012

ו"ע 18232-05-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 46641-06-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

החייבת של המוכר הינה עניין פשוט למדי. הנתונים מצויים בידי הצדדים ואין כל קושי לברר מהו הפחת שנדרש אם נדרש. זאת ועוד, אין גם כל קושי להטיל על המוכר את הנטל לשכנע כי לא דרש לנכות פחת שהיה זכאי לנכותו ולקבוע כי אם המוכר לא ירים את הנטל, ינוכה הפחת המקסימאלי אותו רשאי היה לנכות.

22. בו"ע (בי"ש) 1005/09 הנ"ל הלכה הועדה בדרך זו וקבעה כי אין להפחית משווי הרכישה פחת שלא נוכח בפועל. הוועדה ציינה:

לא סביר ולא הגיוני הוא להורות על הפחתת המס משווי הרכישה כדי להגדיל את הרווח בין שווי הרכישה לשווי המכירה, לצורך הטלת מס השבח על פי החוק, במקום שלא נוצלה הזכות להפחתת הפחת מן הרווחים, לצורך תשלום מס הכנסה על פי הפקודה. במלים אחרות. לא יהיה זה נכון וצודק להשוות בעניין זה, בין מי שזכה להפחתת הפחת מן הרווחים לצורך מס עפ"י הפקודה, לבין מי שלא דרש ולא זכה להפחתה כזו, כפי שהיה הדבר לגבי העוררת, הדבר עומד גם בניגוד לתכלית החוק שהיא: מיסוי על הרווח הכלכלי שהיה לנישום, בענייננו - לעוררת.

גם אנו סבורים כי הקטנת יתרת שווי הרכישה בשל פחת שניתן היה לנכותו אך לא נוכח, הינה תוצאה המנוגדת לתכלית החוק, חותרת תחת העיקרון בדבר גביית מס אמת ומטילה חיוב במס על רווח היפותטי שלא קיים במציאות. לשון החוק אינה מחייבת תוצאה שכזו ומאפשרת שלא לנכות את הפחת מיתרת שווי הרכישה מקום שזה לא נדרש על פי הפקודה.

23. בשים לב לאמור אנו סבורים כי אין לקבל את פרשנותו של המשיב להגדרת הפחת ואין לנכות מיתרת שווי הרכישה פחת שיכול היה המוכר לנכות מהכנסתו החייבת, אף אם לא ניכה את הפחת. בכל מקרה שבו ישכנע המוכר כי לא ניכה את הפחת מהכנסתו, לא ינוכה הפחת מיתרת שווי הרכישה. פרשנות זו אינה סותרת את לשון הסעיף ולכן יש להבין את הביטוי "הסכומים הניתנים לניכוי" כמתייחס רק לסכומים שהמוכר עדיין יכול לבקש את ניכויים על פי פקודת מס הכנסה ולא סכומים שיכול היה לנכות בעבר אך לא נוכח על ידו. עם זאת נעיר כי ככלל ניתן להניח כי נישום הרשאי לנכות פחת על נכס מהכנסתו החייבת יעשה זאת ולא יידחה את הניכוי למועד מימוש הנכס. לפיכך הנטל יהיה מוטל על המוכר לשכנע כי לא פעל על פי ההנחה האמורה וכי לא ניכה את הפחת, ואם ייכשל בהרמת הנטל רשאי יהיה המשיב להניח, כחזקה שבעובדה, כי המוכר ניכה את הפחת ולנכותו מיתרת שווי הרכישה.

24. בכך לא הסתיים דיוננו, שכן עלינו לבחון את עובדות המקרה הנוכחי. בפני הוועדה הובאו עדויותיהם של רו"ח גרוס ושל ד"ר בריר שהעידו כי מעולם לא דרשו ניכוי פחת בגין הפרדס. רו"ח גרוס אף הסביר זאת בגישה השמרנית שנקט, שכן לא היה כל בסיס להבחנה בין המחיר עבור הקרקע והמחיר ששולם עבור העצים (עמ' 6). עוד הובהר כי ההכנסות מהעצים היו זניחות. בכל



בית המשפט המחוזי בחיפה

05 אוגוסט 2012

ו"ע 18232-05-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 46641-06-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

דוח"ותיה של החברה נרשם שווי המקרקעין על פי מחיר הרכישה המלא. בדו"ח הפחת שהוצג לשנת 1984 לא נדרש פחת בגין העצים. כך גם עולה ממאזן 1985. מנגד לא הומצאה כל ראיה על דרישת פחת. מר בריר הבהיר כי הפרדס לא הניב כל רווח וכי במרבית השנים היו רק הפסדים. לפיכך לא היה טעם לבקש ניכוי פחת.

25. בדרך כלל יש קושי בקביעת עובדות לאחר שנים כה רבות וכאשר אין מסמכים ברורים לגבי כל שנות המס הרלבנטיות. ייתכן שבמקרה הרגיל בהעדר ראיות ברורות יהיה מקום לקבוע כי המוכר לא הרים את הנטל. עם זאת המקרה כאן מיוחד, מדובר בניכוי פחת על נטיעות בלבד, כאשר ההוראה כיצד לנכות את הפחת לא הייתה ברורה לרואה החשבון בשל העדר נתונים על שווי העצים. עדותו של רואה החשבון הייתה מהימנה ועקבית. מדובר ברואה חשבון שערך את דו"חותיה של החברה החל משנות ה-70. בנסיבות אלו אנו סבורים שיש מקום לקבל את העדויות ולקבוע כי העוררת לא ניכתה פחת מהכנסותיה.

סוף דבר

26. בשים לב למסקנה העובדתית האמורה ולאור פרשנותו הראויה של סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, מתחייבת המסקנה כי לא היה מקום לנכות את הפחת מיתרת שווי הרכישה.

על כן אנו מקבלים את העררים ומורים על ביטול השומות שהוצאו לעוררת על ידי המשיב.

המשיב ישלם לעוררת הוצאות ההליך בסך של 7,500 ₪.

ניתן היום, י"ח אב תשע"ב, 06 אוגוסט 2012, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג-רו"ח
חבר הוועדה

יחזקאל-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט
גמ"ר הוועדה

