



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2343/05

בפני: כבוד השופטת א' פרוקצ'יה
כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופט ד' חשין

המערערת: בנק קונטיננטל בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל אביב

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
מיום 21.10.2004 בתיק ו"ע 1136/02 שניתן על ידי כב'
השופט ע' זמיר, עו"ד ושמאי מקרקעין ד' מרגליות
ורו"ח צ' פרידמן

בשם המערערת: עו"ד מאיר מזרחי, עו"ד משה לדור

בשם המשיב: עו"ד יריב אבן-חיים

פסק-דין

השופטת א' פרוקצ'יה:

1. השאלה המרכזית בענייננו הינה – כיצד, כענין של שיטה, יש לבצע תיאום של הוצאות השבחה שהוצאו על ידי נישום, לצורך חישוב מס השבחה המגיע בגין שבח ריאלי שהופק מקניית קרקע ומכירתה לאחר זמן; וכיצד יש ליישם את השיטה על נסיבות מקרה זה.

העובדות

2. ביום 5.1.77 כרתה המערערת הסכם לרכישת קרקע פנויה ברח' רוטשילד בתל אביב. ביום 8.3.01 מכרה המערערת את הקרקע, כשעליה בנין שבנתה. המערערת דיווחה לרשויות המס על עסקת המכירה. הדיווח כלל שומה עצמית שהמערערת ערכה על המס המגיע בעד השבחה שהפיקה מהקרקע, כשהיא ערוכה על פי טופס י"א, שהוא

טופס בו מדווח נישום לפקיד השומה על ניכוי פחת מהכנסתו השוטפת (תוספת א' לתקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: טופס הפחת)). השומה העצמית כללה ניכוי של עשרות הוצאות השבחה שהוצאו בין השנים 1977 ועד 1986, וכן הוצאות נוספות. בשומה העצמית, תיאמה המערערת את הוצאות השבחה כך שסכום ההוצאות של כל שנה תואם בנפרד לפי מדד אמצע השנה. השומה העצמית חושבה כאילו מועד רכישת הזכות בקרקע היה חודש אפריל 1974, ולפי שווי רכישה של 354 ₪.

3. המשיב קיבל את הדיווח של המערערת בשומה העצמית. הוא ערך את התיאום על פי שיטת המערערת, על בסיס מדד אמצע שנה; הוא תיקן טעות ביחס ליום הרכישה, והעמידו על תאריך 15.1.77, על פי האמור בהסכם הרכישה; כן שינה המשיב את שווי הרכישה ל-311 ₪, בהתאם להסכם הרכישה; הוא לא התיר ניכוי מספר הוצאות שלא הוצגו בגינן קבלות.

4. המערערת הגישה השגה על השומה שנערכה על ידי המשיב וטענה כי יש להעמיד את יום הרכישה על יום 15.4.74, וכי את שווי הרכישה יש להעמיד על סכום של 354 ₪. אשר לתיאום, היא טענה כי יש מקום לסטות מהדרך בה נקטה בשומה העצמית, ולבצע את תיאום ההוצאות על פי מועד תום שני-שליש מתקופת השבחה, על פי סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, רכישה ומכירה), התשס"ג-1963 (להלן: החוק).

5. השגת המערערת בענין שיטת תיאום הוצאות השבחה נדחתה בהסתמך על קביעות פסק הדין בענין ע"א 5359/92 שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד (1) 651 (1996), (להלן: הלכת שכטר). על פי הלכה זו, כאשר ניתן לקבוע את מועד ההוצאה במדויק, יש לבצע את תיאום ההוצאה על פי חישוב מדויק של המועד הידוע, ובדרך זו נמנע חישוב שבח אינפלציוני שאינו אמור להיות בר-מיסוי. על יסוד הלכה זו, הוחלט בהשגה להסתמך על פירוט ההוצאות כפי שהוצגו על ידי המערערת בטופס הפחת שהגישה, אשר על פי נתוניו, ניתן לחשב במדויק. ההשגה התקבלה בענין שווי הרכישה, לאור נתון שהוצג על ידי המערערת בטופס. בעקבות זאת, הוצאה שומה מתוקנת.

6. המערערת פנתה בערר לוועדת ערר מס שבח מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב (להלן: ועדת הערר). היא תקפה בערר את קביעת המשיב בשני עניינים: מועד הרכישה, ושיטת תיאום ההוצאות.

7. בהליך בפני ועדת הערר הסכימה המערערת כי הסכם הרכישה נחתם ביום 5.1.77 וכי מירב התמורה שולמה במעמד רישום הנכס במרשם המקרקעין ביום 15.4.77. הנתונים בטופס הפחת הוגשו בהסכמה, וכך גם השומה העצמית שהמערערת ערכה. לא הוגשו ראיות נוספות, והצדדים הגישו את סיכומי טענותיהם בכתב.

לאחר הגשת סיכומי הצדדים, המציאה המערערת שטר מכר, ובעקבות כך הסכים המשיב להעמיד את מועד הרכישה על יום 1.2.77.

נותרה, אפוא, שאלה אחת ויחידה להכרעה – האם תיאום הוצאות ההשבחה ייעשה לפי מדד יום סיום שני-שליש מתקופת ההשבחה, כשיטתה של המערערת, או שההוצאות תתואמנה במדויק, על יסוד מועד הוצאתן בפועל, כמשתקף בנתונים שהוצגו בטופס הפחת שהוגש על ידי המערערת.

8. ועדת הערר קבעה, כי בנסיבות מקרה זה ניתן לבצע תיאום מדויק של ההוצאות על פי מועדן, בהתאם לשומה העצמית שהוגשה על ידי המערערת במסגרת טופס הפחת. לדבריה, המערערת היא תאגיד בנקאי אשר ניהל מערכת ספרים תקינה שנבחנה בביקורת פנימית וחיצונית. הנתונים בטופס מבוססים, והם עברו ביקורת רואי חשבון. הוועדה קבעה, כעובדה, כי כל ההוצאות בטופס הפחת שהמערערת הצהירה עליהן הובאו בחשבון, והמערערת אישרה זאת בהודעת הערר. לעמדת ועדת הערר, ובהסתמך על הלכת שכטר, כל אימת שניתן לקבוע את מועד ההוצאות במדויק, כי אז יש לבצע את התיאום בצורה מדויקת, בהסתמך על המועד בו הוצאו ההוצאות בפועל. אם אין נתונים על מועדי ההוצאות בפועל, רק אז יש להיזקק לשיטת התיאום המבוססת על מועד סיום שני-שליש מתקופת ההשבחה, כמועד וירטואלי של ההוצאות לצורך תיאומן. בענין זה, כך נקבע, ניתן לקבוע במדויק את המועד בו הוצאה כל הוצאה והוצאה על פי חישוב מדויק ומהימן המופיע בטופס הפחת שהמערערת עצמה הגישה. לפיכך, שיטת התיאום צריכה להתבסס על תחשיב מדויק, כאמור.

הערעור

טענות המערערת

9. טוענת המערערת בערעור, ראשית, כי מהלכת שכטר קשה להסיק קיומה של הלכה ברורה ביחס לשיטת התיאום של הוצאות לצורך חישוב מס שבח; שנית, על פי הנחייה פנימית של המשיב, לצורך תיאום, יש להתבסס על מועד ההוצאה בפועל רק

כאשר המועד ברור לחלוטין, וקל לחישוב. במקרה זה, כנטען, מדובר במאות ואלפי הוצאות המתפרשות על פני שנים רבות, אשר לא ניתן לחשבן במדויק. לפיכך, יש לבסס את שיטת החישוב על פי הנתון של מועד תום ההשבחה, כאמור בסעיף 47 לחוק. עוד נטען, כי המשיב נקט בשיטת חישוב ההוצאות שהוצאו כל שנה, על פי מדד אמצע השנה, ולכך אין כל עיגון בחוק. שיטה זו בה נקט המשיב מצביעה על הקשיים לברר את המועד האמיתי של כל הוצאה והוצאה. המערערת טוענת עוד כי רישום ההוצאות בטופס הפחת אינו משקף את המועדים בהם הוצאו ההוצאות בפועל, שכן שולמו מקדמות רבות לקבלנים שביצעו את הבניה, ונתוני הטופס אינם משקפים זאת. ההוצאות בטופס מתוארכות ליום ה-15 לחודש, ולא ליום ההוצאה בפועל. המערערת מוסיפה וטוענת כי שיטת התיאום הנכונה על פי סעיף 47 לחוק אינה תלויה בשאלה אם הוגשה שומה עצמית ומה נכלל בה; וכן כי היה על המשיב לנכות את כל ההוצאות שנכללו בטופס הפחת – דבר שלא נעשה על ידו.

טענות המשיב

10. עמדת המשיב היא כי יש לאמץ את גישת ועדת הערר הן לגבי עקרונות שיטת התיאום, והן ביחס ליישומה של השיטה על המקרה הנוכחי.

אשר לעקרונות השיטה, על פי ההלכה הפסוקה, כאשר ניתן להוכיח את המועד המדויק בו הוצאו ההשבחה, כי אז יש לבצע את התיאום בהתאם למדר שחל בחודש שבו הוצאו ההוצאות. כאשר חישוב כזה אינו אפשרי, נוכח מספרן הגדול של ההוצאות, או כאשר חישוב מדויק אינו מעשי מסיבות אחרות, רק אז יש להחיל את שיטת התיאום על פי מועד גמר ההשבחה. שיטה זו מאפשרת מיסוי השבחה הריאלי בצורה מדויקת יותר; היא מתיישבת עם מגמת הפסיקה שלא להיאחז בחזקות ובנוסחאות כלליות של חישוב מס מקום בו ניתן לחשב את המס בצורה מדויקת ולהביא לגביית מס אמת. חיזוק לגישה זו ניתן למצוא בהוראת סעיף 31א לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985, ממנה ניתן ללמוד כי יש לתאם הוצאות השבחה בהתאם למועד הוצאתן בפועל, קרי- המועד שבו נגרעו או הופחתו מההון. המשיב טוען, כי גישה זו לחישוב המס מעוגנת בחוק ובהלכה הפסוקה, ומבחינה משפטית אין מקום להרהר אחריה. אשר ליישום השיטה על הענין הקונקרטי – זהו נושא עובדתי, שלגביו אין זכות ערעור לערכאה עליונה, על פי סעיף 90 לחוק המגביל את זכות הערעור לבעיה משפטית בלבד. מכאן, שאין להכיר בזכות המערערת לערער על שאלת היישום הקונקרטי של שיטת החישוב לעניינה שלה.

11. מעבר לנדרש, טוען המשיב כי לגוף הענין יישום הדין על המקרה הנוכחי מחייב ביצוע תיאום הוצאות ההשכחה על פי המדד שחל במועד הוצאתן, ובהתבסס על טופס הפחת שהגישה המערערת. לדבריו, טופס הפחת מהווה את הראייה היחידה הקיימת כיום; הוא הוגש ביוזמת המערערת ובהסכמתה המלאה; הוא מכיל ריכוז אמין ומדויק של ההוצאות שהוצאו על ידה בהתייחס לחודש שבו הוצאו; משכך, וכפי שגם נמצא על ידי ועדת הערר, הנתונים בטופס מאפשרים תיאום מדויק של ההוצאות בהתאם לנתונים המבוקרים והאמינים הכלולים בו. מאחר שמדובר במספר עשרות הוצאות ולא באלפי הוצאות, ריכוזן ניתן לשערוך מדויק, ואין כל הצדקה לבצע את התיאום על פי המדד שחל במועד סיום שני-שליש מתקופת ההשכחה, שהינו מועד שרירותי, שאינו מביא לתוצאה של מיסוי השבח האמיתי.

12. המשיב מוסיף, כי אף לפי הוראת נוהל שהוצאה על ידו, שאליה מפנה המערערת, יש להיזקק למדד יום ההוצאה כאשר מועד זה ברור לחלוטין, ידוע וקל לחישוב, כפי שהדבר בענייננו. המשיב ער לכך שהוראת הנוהל האמורה מתייחסת ל"הוצאה" בלשון יחיד ולא "להוצאות" בלשון רבים, ועל כן ההוראה אינה משקפת כהלכה את עיקרה של הלכת שכטר. הוא מציין כי הוא פועל לתיקונה של הוראת הנוהל, וכי נוסח מתוקן עתיד להתפרסם.

13. המשיב מודה, כי ערך את תיאום ההוצאות של המערערת על בסיס שנתי, דהיינו, על פי מדד אמצע השנה, כפי שעשתה המערערת עצמה בשומה העצמית שהגישה. אולם, משנסוגה המערערת משיטת תיאום זו, והשיגה עליה, הודיע המשיב כי הוא מקבל את גישת המערערת בענין זה, ובדעתו לתאם את ההוצאות על בסיס חודשי, על פי המדד שחל בחודש הוצאתן, והוא יתקן את השומה במובן זה. למעט בנקודה זו, מבקש המשיב לדחות את הערעור.

הכרעה

המסגרת הנורמטיבית

14. ככלל, מס שבח מוטל על השבח המופק ממכירתה של זכות במקרקעין, כאשר בהתאם לאמור בסעיף 6(ב) לחוק, השבח מוגדר כ"סכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה של זו בסעיף 47 לחוק". השבח מגלם את רווח ההון על נכס מקרקעין. הוא מבטא את ההפרש בין שווי המכירה, לבין יתרת שווי הרכישה. סעיף 47 לחוק מבחין בין שני מונחים: "יתרת שווי רכישה" ו-"יתרת שווי רכישה מתואמת".

"יתרת שווי הרכישה" פירושה "שווי הרכישה, לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיף 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת...". מונח זה לוקח בחשבון פחת אשר מותר לניכוי כהוצאה על פי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, [נוסח חדש], התשכ"א-1961, ומפחית אותו משווי הרכישה; מאידך גיסא, הוא מוסיף הוצאות השבחה, כמובן בסעיפים 39 ו-39א לחוק, שהוציא הנישום, ואשר תרמו לעליית ערך הנכס. בדרך זו, הלוקחת בחשבון את הפחת ואת הוצאות ההשבחה, מתקבל סכום השבחה המבטא את העלייה הגלובאלית של ערך הנכס.

ואולם, סכום זה כשלעצמו, המבטא את מלוא עליית ערך הנכס ממועד הרכישה ועד למועד המכירה, אינו מביא בחשבון את העובדה שחלק מאותה עליית ערך עשוי לנבוע מעליית האינפלציה בלבד, ולפיכך אינו משקף שבח כלכלי אמיתי שצמח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי. לצורך הבחנה בין השבח הריאלי, עליו מוטל מס בשיעור מלא, לבין השבח האינפלציוני, עליו מוטל מס בשיעור של 10% בלבד, והחל מיום 1.1.1994 הוא אינו ממוסה כלל, נועד המונח "יתרת שווי רכישה מתואמת". בשונה מ"יתרת שווי הרכישה", מונח זה מבטא את יתרת שווי הרכישה כשהיא מתואמת (או משוערכת) בהתאם לאינפלציה שחלה ממועד הרכישה ועד למועד המכירה. תיאום זה נעשה על ידי הכפלת יתרת שווי הרכישה (למעט הסכומים המותרים בניכוי שהוצאו עד יום המכירה ולמעט ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה) במדד ביום המכירה וחלוקתו במדד ביום הרכישה. בכל הנוגע להוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39, אשר מוספות ליתרת שווי הרכישה, ושהוצאו לפני יום המכירה, מורה אותנו סעיף 47(2) לחוק כי התיאום יעשה על ידי הכפלת הסכום במדד יום המכירה וחלוקתו במדד יום ההוצאה, או גמר ההשבחה, "לפי הענין". בהינתן תיאום זה, הפחתת יתרת שווי הרכישה מיתרת שווי הרכישה המתואמת, מביאה לקבלת הסכום האינפלציוני, המבטא את עליית ערך הנכס הנובעת מן האינפלציה בלבד. ניכוי של סכום זה מן השבח הכולל מביא לקבלת השבח הריאלי, המייצג את השיעור שבו עלה ערכו הכלכלי של הנכס באופן ריאלי, ושעליו מוטל מס שבח בשיעור מלא (ע"א 535/01 שופרסל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור מרכז, פ"ד ס(2) 11, 13-14 (2005); יצחק הדרי מס שבח מקרקעין (כרך ב), 463-464, 479-481 (1994), להלן: הדרי; יוסף גרוס דיני המס החדשים 546 (מהדורה שלישית, 2003); רונית סגל-פרנק "השלכות המנגנונים הפזוריים בחוקי המס השונים לענין מס שבח" מסים ה/2 א-80, פסקה 2 (1991); יצחק הדרי "תיאום השבחות לצורך חישוב הרווח הריאלי" מסים יז/2 א-46 (2003), להלן: הדרי, תיאום השבחות; ע"א 8763/06 גבריאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים, פסקה 6 (לא פורסם, 22.10.2009)).

15. על משמעותה של הגדרת "יתרת שווי הרכישה המתואמת" עמד הנשיא (בדימ')

שמגר בציינו:

"פועלה ומטרתה של ההגדרה האמורה להביא את מחיר הרכישה בתוספת ההוצאות המותרות בניכוי לערכי יום המכירה. לשם כך המכפלה במדד יום המכירה כשהוא מחולק במדד יום הרכישה. על-ידי כך מעדכנים ו"מקדמים" את מחיר הרכישה – לרבות ההוצאות הנלוות – למחירי יום המכירה. הסכום האינפלציוני הוא, אפוא, "הרווח" שנוצר כתוצאה מהפחתת יתרת שווי הרכישה, הוא מחיר הרכישה בערכים נומינליים, מיתרת שווי הרכישה המתואמת, שהוא, כאמור, בגדר עידכון אותם סכומים לערכי יום המכירה" (ע"א 792/85 ולד נ' מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה, פ"ד מב(4) 577, 579-580 (1989), להלן: ענין ולד).

שיטת תיאום הוצאות ההשבחה

16. במוקד הערעור שלפנינו עומדת השאלה מהי השיטה שלפיה יש לערוך תיאום של הוצאות שהוציא נישום לצורך השבחת הקרקע החל ממועד רכישת הקרקע ועד למועד מכירתה, אשר תרמו לעליית ערכה של הקרקע ואשר בהתאם לסעיף 39 לחוק, ניתן לנכותן לצורך קביעת סכום השבח שהופק מן הקרקע לצורך החיוב במס. המענה לשאלה זו מצוי בסעיף 47 לחוק, הקובע:

"יתרת שווי רכישה מתואמת" - יתרת שווי הרכישה, למעט הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיף 39 ו- 39א שהוצאו עד יום המכירה, ולמעט ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה ובהוספת כל אלה:

(1) ...

(2) הוצאות אחרות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 שהוצאו לפני יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום ההוצאה או גמר ההשבחה, לפי הענין; ולענין זה יראו כגמר ההשבחה בבנין חדש על קרקע פנויה, את היום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה בתחילת הבניה ומסתיימת ביום גמר הבניה; (ההדגשות אינן במקור).

מלשון הוראה זו ניתן להסיק כי תיאום ההוצאות המותרות בניכוי, והמהוות חלק מיתרת שווי הרכישה (ועל כן גם מיתרת שווי הרכישה המתואמת), עשוי להתבסס על שלושה מועדים אפשריים: המדד שחל ביום ההוצאה; המדד שחל ביום גמר

ההשבחה; ובמקרה המיוחד של השבחה שעניינה בניית בנין חדש על קרקע פנויה – המדד שחל ביום שבו תמו שני-שלישים מהתקופה הנפתחת בתחילת הבניה ומסתיימת ביום גמר הבניה – מועד הנתפס באופן רעיוני כמועד גמר ההשבחה במקרה מיוחד זה (להלן: תקופת ההשבחה). השאלה העולה בענייננו היא – מתי ייעשה השערוך על פי מדד "יום ההוצאה" בפועל, ומתי ייעשה על פי מדד "גמר ההשבחה" (קרי: מועד תום 2/3 מתקופת ההשבחה), כאשר מדובר בהשבחה שעניינה בניית בנין חדש על קרקע פנויה.

17. השאלה האמורה נדונה במישרין בפרשת שכטר, בה ארעה מסכת עובדות דומה לזו שבענייננו. המערערת באותו מקרה בנתה יחד עם בעלה המנוח בנין על מגרש פנוי שהיה בבעלותם. ארבע שנים לאחר סיום הבניה, מכרה המערערת את המגרש, ולצורך קביעת סכום השבח שבגיננו תחויב במס, ביקשה לנכות את הוצאות הבניה המותרות בניכוי לפי סעיף 39(1) לחוק. עמדתה של המערערת היתה כי יש לשערך את ההוצאות לפי יום ההוצאה בפועל של כל אחת מהן, ואילו עמדת המשיב, מנהל מס שבח – אשר גם התקבלה על ידי ועדת הערר – היתה כי יש לשערך את סך כל ההוצאות לפי היום שבו תמו שני-שלישים מהתקופה שחלפה בין תחילת הבניה לבין סיומה.

המערערת ערערה על קביעה זו, וערעורה נתקבל ברוב דעות.

הלכת שכטר – קביעותיה, תכליותיה ויישומה

18. בדעת הרוב, קבע בית המשפט בענין שכטר (מפי השופטת שטרסברג-כהן):

"הרישה של הסעיף קובעת כי "הוצאות אחרות" המותרות בניכוי תוכפלנה במדד יום המכירה, ותחולקנה במדד יום ההוצאה או גמר ההשבחה. הפרמטר הראשון שאליו מתייחסת הרישה של הסעיף הוא יום ההוצאה. בכל מקום שבו ניתן לאתר ולהוכיח ביצועה של הוצאה במועד נתון בזמן אמת, יהיה זה הקריטריון לעריכת חישוב הפרשי המדד. בהמשך, מתייחסת הרישה, לחלופין, ליום גמר ההשבחה, כלשונה: "או גמר ההשבחה לפי הענין" (ההדגשה שלי – ט' ש' כ'). יש לפרש חלופה זו כקריטריון הנקבע למקרה שבו לא ניתן להוכיח את יום ההוצאה, שאז יבוא במקומו יום "גמר ההשבחה" (ההדגשה שלי – ט' ש' כ'), וכל ההוצאות תשוערכנה ליום זה. כך אכן יאה למי שאינו שומר על קבלות ותיעוד להוכחת יום ההוצאה.

הסיפה מטפלת בחריג מיוחד במסגרת החלופה של "גמר ההשבחה". החריג הוא מי שבונה בניין חדש על קרקע פנויה. מקרה זה אמור היה ליפול לגדר החלופה השנייה של "גמר ההשבחה", אולם הסיפה יוצרת התאמה, וקובעת כי רואים לעניין זה את יום גמר ההשבחה לא כיום שבו תמה תקופת ההשבחה כולה, אלא משתמו שני שלישים ממנה" (שם, בעמ' 658).

השופט טל, שהצטרף לדעת הרוב, הוסיף כי האופציה של חישוב על פי יום גמר ההשבחה תיבחר גם כאשר אין זה מעשי וסביר לחשב את ההוצאות על פי יומה של כל הוצאה והוצאה, כגון: "בניית בית חדש על-ידי בעליו, כאשר הוא השוכר את הפועלים, והוא המספק את החומרים. אם באנו לחשב פרטנית כל הוצאה על כל חבילת מסמרים, או על כל ערימת חול וחצץ, וכל תשלום יומי או שבועי לפועלים, אין אנו מספיקים. גם למקרה כזה נועדה האופציה של חישוב לפי גמר ההשבחה" (שם, בעמ' 659).

בענין שכטר נקבע, כי מאחר שניתן לחשב כל הוצאה והוצאה על פי מועדה בצורה מדויקת, אין להיזקק לנוסחה הכללית לצורך תיאום, המתבססת על מועד גמר ההשבחה.

19. סעיף 47(2) לחוק יוצר, אפוא, שלוש קבוצות נישומים: הראשונה – זו שהחישוב לגביה נעשה לפי יום ההוצאה; השנייה – זו שהחישוב לגביה נעשה לפי יום גמר ההשבחה; והשלישית – זו המתבצעת על פי היום שבו תמו שני-שלישים מתקופת הבניה, הנוגעת לבניית בנין חדש הנבנה על קרקע פנויה.

20. הוראת החוק, על רקע הפרשנות שניתנה לה בהלכת שכטר, מעוגנת כולה בתכלית משולבת שעיקרה – גביית מס אמת, תוך מתן כלים בידי רשות המס לבצע את פעולת התיאום בדרך יעילה, הקרובה ביותר לנתונים האמיתיים הנדרשים לצורך החישוב. גביית מס אמת בהקשר זה עניינה בתכלית למנוע גביית מס על רווח אינפלציוני ממס, כאשר ניתן להוכיח את המועד בו הוצאה כל הוצאה והוצאה בפועל, בדרך המאפשרת חישוב מדויק לצורך התיאום. דרך זו תואמת את תכלית החוק בגביית מס אמת מהנישום, ומונעת גביית מס על רווח אינפלציוני שאינו רווח אמיתי. עם זאת, ישנם מצבים שבהם לא ניתן להוכיח את מועד ההוצאות בפועל, בין משום שלא נשמרו הקבלות עליהן ניתן להסתמך לצורך בירור יום ההוצאה; בין משום שמדובר בריבוי הוצאות שאינו מאפשר חישוב פרטני בדרך יעילה; ובין בשל סיבה אחרת ההופכת את החישוב הפרטני לבלתי אפשרי או בלתי יעיל בצורה קיצונית. לצורך מצבים אלה יצר החוק את המועד הווירטואלי לחישוב ההוצאות, שאינו תואם את מועדן האמיתי. ביחס

למקרים הרגילים, נקבע כי המועד הווירטואלי יחול בגמר ההשבחה; כאשר לבנין חדש, גמר ההשבחה הוגדר כמועד שבו תמו שני-שלישים מתקופת הבניה. מקרה בו יש לפנות למועד גמר ההשבחה עשוי להתרחש לא רק עקב אי-שמירת קבלות ותיעוד להוכחת יום ההוצאה, אלא גם מקום בו, למשל, לא ניתן להצביע על יום ספציפי שבו בוצעה ההוצאה מאחר ומדובר בהוצאה הנובעת משוויה המוערך של עבודה שבוצעה על ידי בעל המקרקעין או קרוביו (סעיף 39(1) לחוק), או כאשר תאריך גמר ההשבחה ברור, למרות שההוצאה עצמה טרם בוצעה, כפי שעשוי להתרחש כאשר בעל המקרקעין מתחייב לשלם על ביצוע עבודה רק לאחר השלמתה (השוו: עמ"ש 33/91 זרם נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פסקאות 2-3 (לא פורסם, 4.8.1992), חטים ו/5, ה-44, להלן: ענין זרם). נראה, כי גם למקרים מעין אלו ייעד המחוקק את החלופה העוסקת בתיאום גלובאלי לפי יום גמר ההשבחה.

21. המועד הווירטואלי של "גמר ההשבחה" לצורך עריכת התיאום הוא בבחינת "ברירת מחדל" שיש להיזקק לה רק כאשר חישוב ההוצאות על פי מועדן המדויק אינו אפשרי. שהרי, יצירת מועד משותף וירטואלי לכל ההוצאות, ללא קשר ישיר למועדן המדויק, מביא לשערוך שאינו משקף את המציאות לאמיתה, וממילא סוטה מתכלית החוק להגיע לחישוב מס אמת.

ההיזקקות למועד הווירטואלי של גמר ההשבחה היא בלתי נמנעת כאשר אין באפשרותה של רשות המס לבצע את התיאום על בסיס נתונים מדויקים, ובהינתן העובדה כי העדר תיאום כלל יביא לסטייה מהותית בגביית מס אמת. בהגדירו את חלופת גמר ההשבחה כמועד קובע לכלל ההוצאות שאינן ניתנות להוכחה פרטנית, ביקש המחוקק לתת בידי הרשות כלי ביצוע יעיל לעריכת תיאום, גם אם אינו יכול להתבסס על נתונים מדויקים. בדרך זו מושגת תכלית המס – אם לא בשלמותה, כי אז לפחות בחלקה. כללים אלה בדבר העדפת התיאום על בסיס מועד ההוצאה המדויק על פני המועד הווירטואלי החל בגמר ההשבחה חלים באותה מידה על כלל ההוצאות המותרות בניכוי, ובכלל זה- על אלה הכרוכות בבנין חדש על קרקע פנויה.

22. הלכת שכטר אימצה אופציה פרשנית הנותנת ממשות לתכלית החוק – לגבות מס אמת על בסיס נתונים מדויקים, ככל שהדבר אפשרי; אופציה זו מתחשבת גם באילוצים הוכחתיים שאינם מאפשרים חישוב מדויק של מועדי ההוצאות, בהעניקה לרשות אמצעים יעילים להגיע לתוצאת שערוך סבירה, גם אם לא מדויקת, במקום שהדבר בלתי נמנע, וזאת כאשר חישוב מדויק אינו אפשרי בשל העדר נתונים מדויקים, או שאינו מעשי בשל אופי ההוצאות שאינן ניתנות, על פי טיבן, לחישוב מדויק. הלכת

שכטר הינה הלכה פרשנית המתבססת על לשון החוק ותכליתו. יסודה במגמה להביא לגביית מס אמת, על ידי עריכת חישוב מדויק ככל הניתן, תוך הקטנת ההיזקקות לנוסחאות רעיוניות לצורך הערכת הנתונים. יש לאמצה בסוגיה שלפנינו כהלכה פרשנית מנחה.

23. כללי הפרשנות הנוהגים בדיני המס דומים לאלה החלים בתחומי חקיקה אחרים. נקודת המוצא לפרשנות הינה לשון החוק, התוחמת את גבולות ההוראה לצורך התחקות אחר תכלית החקיקה. "אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם. ... כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור את אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה" (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985); אהרון ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח(3) 425 (1997)).

24. על תכליתו של החוק כבר נאמר כי: "התכלית שאליה חותר חוק מיסוי מקרקעין היא הטלת מס אמת על רווחים הוניים הנצברים בידי נישום במכירת מקרקעין" (ע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב-יפו נ' מירון, פ"ד נט(4) 867, 874 (2004), להלן: ענין מירון). כן נאמר, כי: "החוק ביקש למסות את השבח, כלומר את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם", כאשר ברי כי הכוונה הינה ל"רווח הכלכלי האמיתי שצמח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי" (ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 958-959 (2003), ההדגשה לא במקור). זאת, בשונה, בין היתר, מרווח מדומה אשר עשוי לנבוע משינויים אינפלציוניים גרידא. כפי שכבר צוין, התכלית האמורה משתקפת בבירור בהוראת החוק בענייננו. ביסוד הוראת סעיף 47(2) עומדת המגמה לעקר את השפעת האינפלציה על השבח שהופק, ולמנוע עיוותי מס הצפויים להיגרם עקב מיסויו של השבח האינפלציוני בשיעור שנקבע לצורך מיסוי השבח הריאלי: "תכליתו של סעיף 47 לחלץ את המרכיב האינפלציוני בשבח המקרקעין. לשם כך הוא נוקט בטכניקה של עידכון מחיר הרכישה וההוצאות המוכרות ליום המכירה. עידכון זה נעשה באמצעות "קידום" הסכומים שהוצאו לפני יום המכירה ו"החזרה לאחור" של הסכומים שהוצאו לאחר יום המכירה" (ענין ולד, בעמ' 580).

התכלית האמורה תוגשם באופן המלא ביותר ככל שמיסוי השבח יעשה בצורה מדויקת יותר. תוצאה זו תושג ככל ששיטת תיאום ההוצאות תשקף את נתוני המועדים

האמיתיים שבהם הן הוצאו, ועל כן, תהלום את מצב הדברים העובדתי לאשורו. יפים בהקשר זה דברי הנשיא (בדימ') שמגר בענין ולד, הגם שנאמרו בהקשר מעט שונה מזה שבענייננו:

”חישוב המבוסס על מדדים אמיתיים, היינו, המדדים הנכונים לימים הנבדקים, יהא חישוב מהימן ונכון מן הבחינה הכלכלית, והסכום שיתקבל בשורה התחתונה יהא המרכיב האינפלציוני המדויק. לעומת זאת, חישוב שיתבסס על מדדים ”ידועים”, שאינם משקפים נכונה את נתוני המועדים הרלוואנטיים, יהא חישוב מעוות, המבוסס על הערכה אקראית. על-פי חישוב כזה, תיתכן בהחלט אפשרות שישולם מס רגיל גם על המרכיב האינפלציוני” (שם, בעמ' 581).

25. כך הוא גם בהקשר הדברים בענייננו. קשה לחלוק על כך כי תיאום הוצאות שיעשה לפי המדד החל ביום שבו הוצאה כל הוצאה והוצאה, יביא לחילוף המרכיב האינפלציוני המדויק של השבח, וזאת בשונה מתיאום שיעשה באופן גלובאלי לפי המועד הווירטואלי שחל ביום גמר ההשבח. במועד אחרון זה, אין כדי לשקף את נתוני המדד במועדים שבהם הוצאו ההוצאות, ועל כן, מטבע הדברים, הוא מתאפיין בשרירותיות, הפועלת לעיתים לטובת הנישום, ולעיתים לרעתו. השיטה הראשונה, לעומת זאת, מבטאת את הגישה לפיה ”יש להעדיף הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם בטרם תיושם חזקה או נוסחה אחידה העלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק” (ענין מירון, בעמ' 876) – גישה אשר אומצה בפסיקת בית משפט זה בהקשרים נוספים של דיני המס (וראו לדוגמה: ע”א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ”ד נז(3) 750 (2003), להלן: ענין קלט; ע”א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע”מ נ' פקיד שומה ת”א 1, פ”ד נג(1) 699 (1999)). גישה זו אינה רק מדויקת יותר, אלא היא מתיישבת עם שיקולי צדק: ”הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת, כלומר מס על-פי המצב העובדתי הנכון של הנישום, ולא על סמך הנחה עובדתית מסויימת, היכולה להיות נוגדת למציאות ואל-על-פי-כן אינה ניתנת לסתירה” (ענין קלט, בעמ' 765); היא מתיישבת גם עם שיקולי סבירות, במונעה עיוותים כלכליים העלולים להיגרם כתוצאה משיטת החישוב הגלובאלית, כפי שנאמר על ידי ועדת הערר בפרשה אחרת: ”ההגיון של התיאום האינפלציוני הוא שלא יוטל מיסוי על ערך שגדל בשל האינפלציה בלבד. והתיאום הסביר ביותר על הוצאה כספית הוא חישובו לפי יום ההוצאה. מכפלת ההוצאה במדד יום המכירה מחולק למדד יום ההוצאה נותן את הערך הריאלי של ההוצאה ליום המכירה. כל מועד מאוחר יותר – גורר מיסוי בשל אינפלציה” (ענין זרם, בפסקה 1).

ואכן, ”כללים היוצרים חזקות או אחידות באים בעיקרון במקום שבו אין הוכחה אמיתית אחרת. ... לא כך כאשר ניתן לסמוך על הספרים, הרישומים והתיעוד” (ענין שכטר,

בעמ' 657-656). ככל שנישומים ינהלו את ספריהם וחשבונותיהם כנדרש וכמצופה מהם, העובדה שביצעו מספר גדול של הוצאות במשך תקופה ממושכת, אינה אמורה לפגום ביכולתם להצביע על המועדים שבהם הוציאו הוצאותיהם, ועל כן, ביכולתם לשערך את ההוצאות בהתאם למועדים האמורים באופן שיחסוך את הצורך בעריכת חישוב גלובאלי, המנותק מהמועדים האמיתיים.

26. תיאום גלובאלי על פי המדד החל במועד גמר ההשבחה מקנה יתרונות שונים, ובמיוחד יתרונות של יעילות, פשטות, אחידות, וודאות – שיקולים שבינם לבין תכלית גביית מס אמת מתקיים מתח תמידי. שיקולי יעילות, ודאות ויציבות הם בודאי ערכים חשובים במסגרת תכליות דיני המס (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקה 34 (לא פורסם, 28.5.2008)). עם זאת, דרך כלל, אין להעניק לשיקולי יעילות הגבייה מעמד בכורה באופן העשוי לפגוע בהגשמת התכלית העיקרית של החוק – גביית מס אמת מן האזרח. בענייננו, ניתנה בחקיקה אחיזה פרשנית להעדפת שיטת ההוכחה של כל הוצאה והוצאה בנפרד, על פני שיטת התיאום הגלובאלי, המתבססת על חזקה, ככל שהשיטה הראשונה אפשרית ליישום. יש לאמץ גישה זו וליישמה לענייננו.

מן הכלל אל הפרט

27. נקודת המוצא לצורך ענייננו היא, כי ככל שניתן לחשב במדויק את ההוצאות שהוציאה המערערת בעבור הבניה, לצורך פעולת התיאום, יש לבצע את השערך על פי תאריכין המדויק של ההוצאות, על מנת להביא לחישוב מס ריאלי ככל הניתן. רק כאשר חישוב כזה אינו אפשרי, בהעדר נתונים מבוססים, או כאשר חישוב כזה הוא בלתי מעשי, ניתן להיאחז בקונסטרוקציה של "יום גמר ההשבחה" ובנוסחה הרעיונית של מועד סיום שני-שליש מתקופת ההשבחה, לגבי בנין חדש הנבנה על קרקע פנויה, כאמור בסיפא של סעיף 47(2) לחוק.

28. בענייננו, ועדת הערר קבעה ממצאים עובדתיים מפורשים לפיהם הוצאותיה של המערערת כפי שפורטו בטופס הפחת שהגישה הן לא רבות ביחס, מועדן ברור, והן ערוכות בצורה מהימנה ומבוססת, כך שניתן לחשבן ולשערך על פי תאריך הוצאתן המדויק. העובדות שנקבעו בענין זה בידי ועדת הערר הינן בבחינת הנחת יסוד בפנינו, ועליהן לא נתונה למערערת זכות ערעור. שהרי, זכות הערעור הנתונה לה לבית המשפט העליון מוגבלת לבעיה משפטית בלבד בהתאם לסעיף 90 לחוק. אכן:

"הלכה היא כי שאלות שבעובדה תוכרענה על-ידי ועדת הערר. הכרעותיה של הוועדה בשאלות ממין זה, ... לא תועמדנה – ככלל – לביקורתו של בית משפט זה. ... הרציונל שבבסיס הלכה זו הוא היותה של ועדת הערר הגורם המקצועי ביותר ובעל המומחיות הרבה ביותר בעניין שבנדון ... היא זו הבוחנת את חומר הראיות ומתרשמת באופן בלתי אמצעי מן העדים, שלעיתים מזומנות הינם אנשי מקצוע בתחום המקרקעין" (ע"א 3433/00 ליטנפלד נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נו(5) 241, 245 (2002); כן ראו: ע"א 266/97 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' וייסמן, פ"ד נו(3) 207 (2003)).

יתר על כן, במקרה זה, המערערת עצמה היא שהגישה את טופס הפחת, והיא שפירטה במסגרתו את הוצאותיה אחת לאחת; הכיזד תוכל כיום לטעון כי הוצאות אלה אינן ניתנות לשערוך מדויק?

לפנינו, אפוא, תשתית נתונים עובדתית ביחס להוצאות המערערת הניתנות לשערוך מדויק מבחינת שיעורן ומועדן. לפיכך, יש לנקוט בשיטת חישוב על פי מדד יום ההוצאה, כאמור בחלופה הראשונה של סעיף 47(2) לחוק.

29. אין לקבל גם את טענות המערערת לפיה המשיב לא התחשב במלוא ההוצאות שנכללו בטופס הפחת. ועדת הערר קבעה בממצאיה העובדתיים כי המשיב התחשב בכל ההוצאות, והמערערת אף הודתה בכך בהודעת הערר שהגישה. אי לכך, יש לדחות טענות אלה.

30. אף טענת המערערת לפיה יש לקבוע את שיטת המידוד בהתאם לטיבן ומהותן של ההוצאות, דינה להידחות. לענין זה נטען, כי המחוקק התכוון להבחין בין הוצאות שהוצאו לצורך השבחת הקרקע, אותן יש לשערך לפי מועד גמר ההשבחה, לבין הוצאות אחרות המותרות בניכוי, אותן יש לשערך לפי מועד ההוצאה (והשוו בהקשר זה לדברי פרופ' הדרי בספרו, בעמ' 488-490). גישה זו נדחתה בהלכת שכטר. מטרתה של הוראת החוק היא "לחלץ" את המרכיב האינפלציוני בשבח, ולמסות בצורה מדויקת את השבח הריאלי, בשונה מהשבח האינפלציוני. רציונל זה מתקיים באופן דומה לגבי הוצאות שהוצאו לצורך השבחת הקרקע ולגבי הוצאות אחרות המותרות בניכוי. לפיכך, כאשר מדובר בהוצאות הניתנות לניכוי על פי סעיף 39 לחוק, המהוות חלק מיתרת שווי הרכישה לצורך החוק, אין מקום להבחין ביניהן לענין שיטת התיאום. התייחס לכך פרופ' הדרי במאמרו, בציינו כי: "לעניין זה, צודק בית המשפט שלא ניתן לייחס תכלית חקיקתית ראויה להבחנה בין הוצאה מוכרת, שאינה השבחה, לבין השבחה רגילה ולבין בניית בניין חדש על קרקע פנויה" (הדרי, תיאום השבחות, שם). יפים בהקשר זה גם

דברי ועדת הערר בענין זדס לפיה: "העולה הוא, שהחילוק בין יום ההוצאה ליום ההשבחה לפי קיומה של הוצאה בפועל או אי קיומה יש לו צידוק. החילוק לפי ייעוד ההוצאה – אין לו צידוק. ואם יש פירוש המתיישב עם הגיון החקיקה כנגד פירוש שאינו מתיישב עימו – הראשון עיקר" (שס, בפסקה 1). גישה זו נראית לי.

31. יש להוסיף, כי בצדק טענה המערערת כנגד שיטת התיאום "השנתית" שהופעלה בתחילה בשיטת החישוב שהחיל המשיב, אשר אינה עונה לדרישות החוק על פי תכליתו בדבר חישוב מועד ההוצאה המדויק. כפי שהוסבר למעלה מן הענין, דרך המלך לתיאום הוצאות ההשבחה היא בחישוב מועד כל הוצאה והוצאה בפועל, כשהיא מתואמת על פי המדד החודשי שחל במועד ביצוע ההוצאה. המשיב הביע הסכמה לטענה זו של המערערת, ודין טענת ערעור זו להתקבל, בהסכמה.

תוצאה

32. דין הערעור להידחות, למעט בנקודה אחת והיא – כי תיאום ההוצאות של המערערת ייעשה על פי המדד החודשי ולא על פי מדד שנת ההוצאה, שבעניינה הערעור מתקבל בהסכמת המשיב.

אציע שלא ליתן צו להוצאות.

ש ו פ ט ת

השופטת מ' נאור:

1. אני מסכימה לתוצאה אליה הגיעה חברתי השופטת פרוקצ'יה. בענייננו מתעוררת שאלת תיאומן של הוצאות השבחה במסגרת תשלום מס שבח. השאלה מתעוררת נוכח נוסחו של סעיף 47 הקובע תיאום של "הוצאות אחרות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 שהוצאו לפני יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום ההוצאה או גמר ההשבחה, לפי הענין; ולענין זה יראו כגמר השבחה בבנין חדש על קרקע פנויה, את היום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה בתחילת הבניה ומסתיימת ביום גמר הבניה". השאלה היא למעשה מתי יתואמו ההוצאות לפי יום ההוצאה ומתי לפי יום גמר ההשבחה (כאשר לגבי בניין חדש על קרקע בנויה יום גמר ההשבחה יחול לפי הסעיף ביום שבו תמו שני שלישי מתקופת ההשבחה). שאלה זו

נדונה כבר ב- ע"א 5359/92 שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד נ(1) 651 (1996) ולמעשה ענייננו בישום ההלכה שנפסקה שם.

2. בעניין שכטר היה השופט טירקל בדעת מיעוט כאשר לגישתו אין להוציא "מקרא מפורש מידי פשוטו" וכי כאשר מדובר בהוצאות השבחה בכניין חדש על קרקע פנויה אין מנוס אלא לתאם את ההוצאה לפי מועד תום שני שליש מתקופת ההשבחה. השופטת שטרסברג-כהן קבעה כי תיאום לפי יום ההוצאה יעשה "בכל מקום שבו ניתן לאתר ולהוכיח ביצועה של הוצאה במועד נתון בזמן אמת" ואילו החלופה של יום גמר ההשבחה תשמש "כקריטריון הנקבע למקרה שבו לא ניתן להוכיח את יום ההוצאה". השופטת שטרסברג-כהן הוסיפה כי המקרה של מי שבונה בניין על קרקע פנויה מהווה "חריג מיוחד במסגרת החלופה של 'גמר ההשבחה'". השופט טל הצטרף לעמדת השופטת שטרסברג-כהן אך הוסיף הסתייגות לפיה "האופציה של חישוב על-פי יום 'גמר ההשבחה' תחול לא רק כאשר נישום לא שמר את הקבלות על הוצאותיו [...], אלא גם כאשר אין זה מעשי וסביר לחשב על-פי יומה של כל הוצאה והוצאה [...]. אם באנו לחשב פרטנית כל הוצאה על כל חבילת מסמרים או על כל ערימת חול וחצץ וכל תשלום יומי או שבועי לפועלים, אין אנו מספיקים".

3. המערערת מבקשת להיכנס ב"תפר" שבין עמדות שופטי הרוב שטרסברג-כהן וטל כאשר לטענתה עניינה נכנס בגדר ההסתייגות שהוסיף השופט טל ולכן לגביה, כך הטענה, יש לתאם את ההוצאות לפי מועד תום שני שליש מתקופת ההשבחה. המערערת טוענת, כי בעניינה מדובר בהוצאות רבות שהוצאו על פני תקופה ארוכה ולכן אין זה סביר לתאם כל הוצאה ממועד הוצאתה ויש לקבל את ערעורה. המערערת הוסיפה כי העובדה שהתיאום על פי מועד ההוצאה הוא אפשרי ואף נעשה על ידה בפועל בשומה העצמית שהגישה אין בה כדי להכריע את הכף כאשר השאלה היא שאלה של סבירות.

4. דין הטענה להדחות. סעיף 47 פורש בדעת הרוב בעניין שכטר ככזה הקובע כלל וחריג לו. אכן, לא אחת נוהג המחוקק בתחום המס לקבוע כלל המבוסס על הרצון לקבוע שומת אמת מדוייקת וחריג לאותם מקרים המצריכים פשטות ויעילות (ראו: ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699 (1999); יצחק הדרי ודודן ברוך "רפורמות במיסוי מקרקעין" רפורמות מס 163, 183 (דוד גליקסברג עורך, 2005)). לעתים לעומת זאת מבכר המחוקק את עקרון הפשטות והיעילות ללא אפשרות לסטות ממנו (ראו ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסין, פסקה 13 לפסק דינו של השופט גרוניס (טרם פורסם, 12.5.2010)). לעתים כאשר קיימת מחלוקת בשאלת פרשנות חוק מס נשמע הטיעון בדבר "מס אמת" מפי

שני הצדדים (ראו ע"א 345/04 וינברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז תל אביב (טרם פורסם, 22.9.2008); בקשה לדיון נוסף נדחתה (דנ"א 8496/08)). לעתים המחלוקת כלל אינה על סכום הרווח או השבח שהופק אלא רק על גובה המס שישולם ואז למעשה אין בהכרח מתח בין העקרונות של דיוק ומס אמת לעקרונות של פשטות ויעילות (ראו ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקה 51 לפסק דיני (טרם פורסם, 28.5.2008) (להלן: עניין פוליטי)). באשר לפרשנות סעיף 47 נזכיר שבעניין שכטר טען המנהל כי כאשר מדובר בבניית בנין על קרקע חדשה יש לפעול תמיד לפי הסיפא. והנה עתה מתהפכות היוצרות והנישום הוא זה שאוחז לעניינו בטענה. אין זו אלא הוכחה לכך כי בכוא בית המשפט לפרש את החוק אין לפרשו לטובת הנישום וגם לא לרעתו שהרי "טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר" (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 ז (1985)). אכן הפרשן אינו צריך להיות מושפע מכך. יפים בהקשר זה גם דברי השופט גרוניס:

"נניח שמנהל מס שבח היה מעלה בדיוק את אותה טענה שהעלה המשיב, אלא במהופך, לאור התשתית העובדתית השונה. פרשן שאינו עושה שקר בנפשו, ואשר מקבל את טענתו של המשיב במקרה הנוכחי, חייב היה לקבל את טענתו של המערער במקרה ההיפותטי שהוצג. מסופקני אם היינו מוצאים פרשן כזה." (עניין פוליטי, פסקה 4 לחוות דעתו).

הפרשנות שנקבעה בסופו של דבר לסעיף 47 בדעת רוב בעניין שכטר היא כי מדובר בכלל וחריג לו וכי ככלל כאשר ניתן לאתר את מועד ההוצאה יש לתאם לפי מועד זה. המחלוקת בין שופטי הרוב בעניין שכטר הייתה בשאלה מתי יחול החריג. השופט טל קבע כי החריג לכלל יחול "כאשר אין זה מעשי וסביר לחשב על פי יומה של כול הוצאה והוצאה". המערער מבקשת להיכלל בחריג זה אך לדעתי אין לכך מקום. המערערת כמו מתעלמת מדרישת המעשיות שהציב השופט טל ואין להתפלא על כך שהרי בענייננו אין ספק כי תיאום ההוצאות שהוציאה המערערת לפי מועד הוצאתן הוא אפשרי ומעשי. המערערת עצמה הרי נקטה בגישה זו. המערערת מתמקדת בשאלת סבירות תיאום ההוצאות על פי מועד הוצאתן אך מלבד טיעון סתמי כי מדובר בהוצאות רבות לא עמדה המערערת בנטל להראות מדוע אין זה סביר לפעול כפי שפעלה רשות המס בענייננו (ראו והשוו: בג"ץ 786/83 קיבוץ דליה נ' נציב מס הכנסה, פ"ד לח(3) 777, 779 (1984); בג"ץ 8107/05 זיידנבאום נ' פקיד שומה נתניה (טרם פורסם, 2.1.2006); בג"ץ 7712/04 וינברג נ' עיריית תל אביב-יפו, פסקה 23 (טרם פורסם, 13.7.2006) והאסמכתאות שם לגבי הצורך להראות אי-סבירות קיצוני). תיאום

ההוצאות בענייננו על פי מועד הוצאתן מביא גם להטלת מס באופן מדוייק ואמיתי. מה לה אפוא למערערת כי תלין?

5. המערערת ממשיכה וטוענת כי המקרה שלפנינו תואם באופן לשוני את הדוגמא בה השתמש השופט טל. ואולם, השאלה איזה חישוב הוא "מעשי וסביר" אינה קופאת במקומה. פסק הדין בעניין שכטר ודברי השופט טל נאמרו לפני שנים רבות ועלינו ליתן לדברים משמעות מודרנית ולהתאימם לתנאי החיים המשתנים (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות החקיקה 265 ו-604 (1993)). אכן "פרשנות הינה תהליך מתחדש" (שם, בעמ' 266) ויש להכיר בכך ש"הזמן אינו עומד מלכת, ועמו משתנה גם הפתרון שהחוק נותן" (שם, בעמ' 265). על המשפט להתאים את עצמו לסביבה ולזמן בהם הוא פועל ואף נקבע כי "מערכת משפט שמרנית שלא תתאים את עצמה כראוי לפריחה טכנולוגית, ובמקום לעשות בה שימוש תציב בדרכה משוכות גבוהות ובלתי עבירות, תשית עליה ועל החברה שאותה היא אמורה לשרת נזקים" (ע"פ 4682/01 לוי נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(1) 304, 315 ד-ה (2003); כן ראו והשוו: דנ"א 6407/01 ערוצי זהב ושות' נ' Tele Event Ltd., פ"ד נח(6) 6, 23 (2004); מישאל חשין, הקדמה לספרו של נמרוד קוזלובסקי המחשב וההליך משפטי – ראיות אלקטרונית וסדרי דין (2000); ועל השפעת "מהפכת המחשוב" בגדרי המשפט המנהלי ראו דפנה ברק-ארז "המשפט המנהלי בעידן המדינה האלקטרונית" המשפט י"ג 121 (2008)).

אנו נמצאים "בעידן שבו ניתן בלחיצת מחשב לקבל מידע אמין מכל קצוות העולם" (ע"א 2070/06 תשתית ציוד ובינוי בע"מ נ' גרינוולד, פסקה 19 (טרם פורסם, 9.9.2008)) ותיאום הוצאות – אף אם רבות – יכול שיעשה בימינו גם כן בלחיצת כפתור או במספר סביר של לחיצות כפתור. על כן, לדעתי, בימינו לא ניתן עוד להטיל ספק כי בוודאי ש"מעשי וסביר" כלשון השופט טל לתאם את ההוצאות (אף אם מדובר בהוצאות רבות) על פי מועד הוצאתן, כאשר יש הוכחה בדבר מועד זה, ואין לפנות לחריג אלא כאשר חישוב מדוייק אינו אפשרי. זוהי לדעתי משמעות הלכת שכטר לענייננו ועל פיה יש לקבוע כי חישוב הוצאות המערערת על פי מועד הוצאתן הוא "מעשי וסביר" ולמעשה אף המערערת ערכה חישוב כאמור.

6. טענה נוספת של המערערת הייתה כי לא ניתן לסמוך על טופס הפחת שהגישה מטעמים כאלה ואחרים. דין הטענה להדחות שהרי המערערת ציינה בסיכומיה מפורשות כי ההוצאות תועדו בזמן אמת וכמתחייב בדין כך שבעניין זה מקובלת עליי עמדת חברתי כי "המערערת עצמה היא שהגישה את טופס הפחת, והיא שפירטה

במסגרתו את הוצאותיה אחת לאחת; הכיצד תוכל כיום לטעון כי הוצאות אלה אינן ניתנות לשערוך מדויק?" (פסקה 28 לדברי חברתי).

7. לבסוף טוענת המערערת כי המשיב קבע כי יוכרו כל ההוצאות שנקבעו בטופס הפחת ואף על פי כן השמיט חלק מההוצאות. ועדת הערר עמדה על כך שטענה זו מנוגדת לאשר נטען על ידי המערערת בכתב הערר. ואולם, לטענת המערערת לא היה מקום להכריע בעניין על סמך טענות פרוצדוראליות במיוחד כיוון שכתב הערר שהגישה נוסח על פי דברי המשיב עצמו. דין הטענה להדחות. ועדת הערר לא סמכה רק פרוצדוראלית על האמור בכתב הערר אלא קבעה גם מפורשות כי המערערת היא שמנעה את בירור העניין, ובלשון ועדת הערר:

"העורר בחר שלא להוכיח כי המשיב לא קיבל את כל ההוצאות שבמסגרת טופס י"א, וכאמור בערר לא נשמעו עדים כגון: רואי חשבון שיכלו להסביר את הדיווח של העורר ואת ההפרשים אם יש כאלה בין דיווח בטופס י"א להחלטה בהשגה"

המערערת אינה יכולה לפתוח את חזית המחלוקת העובדתית בשלב הערעור כאשר לא הביאה כל עדות או ראיה בעניין ובפרט נוכח הוראת סעיף 90 לחוק. יחד עם זאת, חזקה על המשיב שיבדוק לגופן את טענות המערערת, טענות שלא ניתן לדון בהן לראשונה בערכאת הערעור וזאת מכוח אותם עקרונות של מס אמת עליהם דובר לעיל ואף מטעמים של הגינות החופה "על הכל". כפי שקבע השופט רובינשטיין:

"על הכל חופים איפוא, כמובן, העקרונות הבסיסיים של מס אמת ושל הגינות. כשם שהמחוקק, הרשויות ובתי המשפט מצווים ועושים להיאבק במניפולציות ובהערמות בתחום המס, שמטבע הדברים מועד לפורענויות אשר כאלה, שכן מטבע האנוש רבים הם שאינם ששים לתשלום מס - כך חובתם גם לתת יד לכך שנישום לא ייפגע בלא צורך במובן של מס אמת. על ההגינות שהרשויות מצוות עליה ראו לאחרונה בחוות דעתי בעניין כרמל התפלה (אמנם בדעת מיעוט, אך סבורני כי בנושא זה אין מחלוקת של ממש):

"חובת המדינה להגינות יתרה בהתנהגותה בכל דרכיה ברורה לדידי כשמש בצהרי היום, עד כי אינה טעונה אסמכתאות; דבר שאינו מחוור ומבורר אל נכון, מבקשים לו אסמכתאות ממקומות רבים' (מתוך אוצר המשלים והפתגמים לי"ח טביוב). זהו מותר המדינה, במיוחד, והשירות הציבורי בכללו, באופן חד ומובהק. אף שאין

הדברים צריכים ראייה, בית משפט זה עמד פעמים רבות על חובותיה של המדינה כנאמן הציבור (ראו דברי הנשיא ברק בבג"ץ 840/79 מרכז הקבלנים והבונים בישראל נ' ממשלת ישראל פ"ד לד(3) 7074/93, 745, 729, וכן דבריו בבג"ץ 7074/93 סויסא נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד מח(2) 749, 775). בעניין קונטרס ציין השופט זמיר, כי: "חובת ההגינות החלה על הרשות כלפי האזרח היא המקור הרעיוני של כללים שונים המסבירים את היחסים שבין הרשות לבין האזרח..." (בג"ץ 164/97 קונטרס נ' משרד האוצר, פ"ד נב(1) 319, 289; כן ראו דבריו בספרו הסמכות המינהלית (כרך ב', תשנ"ו) 674) " (רע"א 470/08 כרמל התפלה בע"מ נ' מדינת ישראל - משרד האוצר (לא פורסם) פסקה ט')

(ע"א 10011/07 פור חברה לניהול תיקי השקעות בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה יז (טרם פורסם, 13.5.2010)).

8. אשר על כן, בכפוף להערות אלה אני מסכימה כאמור כי יש לדחות את הערעור ללא צו להוצאות תוך שחישוב תיאום ההוצאות יעשה על פי מועד הוצאתן ולא באופן שנתי, עניין לו הסכים המשיב.

ש ו פ ט

השופט ד' חשין:

אני מסכים לפסק דינה של חברתי השופטת פרוקצ'יה, וכן להערותיה של חברתי השופטת נאור.

ש ו פ ט

לפיכך, הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת פרוקצ'יה.

ניתן היום, כ"ד בתמוז התש"ע (6.7.2010).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט