

ענן' 45

הנושא: ניכוי פחת בחישוב מס שבח רק אם נוכה בפועל

בוועדת ערר מס שבח מקרקעין בבאר שבע
מס' תיק: ו"ע 1005/09
בפני: כב' השופט י. בנאי (בדימוס) - יו"ר, א. רגב ור. משה - חברים
העוררת: לילי שמשון
המשיבה: מדינת ישראל (רשות המיסים מיסוי מקרקעין, באר שבע)
ניתן ביום: 11.04.2010

העובדות:

1. העוררת ירשה מבעלה נכס, אותו מכרה ב-6.7.2008.
2. המשיב תבע מס עקב הפחתת הנכס על ידי הבעל, שניהל במקום עסק מכולת, הגם שיש הסכמה שסכומי הפחת לא נתבעו בפועל משלטונות מס הכנסה.

נפסק:

1. יש לפרש את האמור בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין כמאפשר למשיב לנכות פחת רק כאשר הנישום ניצל את זכותו לפחת בפועל לפי סעיף 21 לפקודה.
2. כאשר החוק ברור ואינו משתמע לשתי פנים, יש לפסוק על פי מילות החוק ואין נזקקים לפרשנות חיצונית, ויש להטיל מס על הרווח הכלכלי.
3. לא סביר ולא הגיוני להוריד פחת משווי הנכס שעה שברור, שהפחת לא נדרש לצורכי מס הכנסה.
4. יש לקבל את הערעור.

הערר התקבל + 6,000 ש"ח הוצאות.

הערות המערכת: יש לבדוק אם הנציבות ערערה על פסק הדין, כיוון שהוא משנה את הפרשנות שהייתה נהוגה שנים רבות.

ענן' 348

בפני ועדת ערר מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 1005/09

בפני:
כב' השופט י. בנאי (בדימוס) - יו"ר
א. רגב - חבר
ר. משה - חבר

העוררת:

לילי שמשון
ע"י ב"כ עו"ד ר. טד-ישראל

נגד

המשיבה:

מדינת ישראל (רשות המיסים מיסוי מקרקעין, באר שבע)

פסק דין

1. בנאי שופט (בדימוס) - יו"ר

1. העוררת ירשה מבעלה המנוח שבתאי שמשון ז"ל (להלן: "המנוח") את הזכויות בנכס הנמצא ברחוב וינגייט 1 בבאר שבע, והידוע כגוש 38027 חלקה 31/7 (להלן: "הנכס").

ביום 6.7.2008, מכרה העוררת את זכויותיה בנכס לחברת ל.א. שמשון נכסים בע"מ (להלן: "הרוכשת").

המשיבה דרשה מהעוררת תשלום מס בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). דרישתה זו של המשיבה נבעה מן העובדה שמשווי הרכישה של הנכס הופחת פחת בגין הנכס.

אין מחלוקת על כך כי המנוח הפעיל בנכס, במשך שנים רבות, חנות מכולת. ואין גם מחלוקת על כך כי לא המנוח ולא העוררת לא ביקשו לקזז את סכומי הפחת משלטונות מס ההכנסה.

2. הפחתת הפחת על ידי המשיבה, כמצויין לעיל, אשר, בפועל, גרמה להקטנת שווי הרכישה של הנכס, ושבעקבותיה בהביאה לתוצאה של הטלת המס, מבוססת על הגדלת "יתרת שווי רכישה" שבסעיף 47 לחוק, הקובע: "שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיף 39 ו-39 שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת".

המונח "פחת" הוגדר, בסעיף 47 לחוק, כך: "הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה".

עמוד 349

בהשגה שהגישה העוררת על החלטת המשיבה בקביעת שומת מס השבח, ציינה העוררת את העובדה, שאין לגביה מחלוקת, כי בפועל לא היא ולא בעלה המנוח לא פנו לשלטונות מס הכנסה ולא דרשו הפחתת הפחת, לענין שומת מס הכנסה על רווחים, כעולה מן הזכות המצויינת בסעיף 21 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") בו צויין כי מן הרווחים החייבים במס "מותר ניכוי בעד פחת של בניין, מכונות, מוצבה, רהיטים, או נכסים אחרים שבבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו...".

3. המשיבה בהחלטתה, דחתה את ההשגה בצינה כי על פי הגדרת המונח "פחת" בחוק, די בכך שהפחת היה ניתן לניכוי, כדי שהמשיבה תהיה זכאית לנכות את הפחת, כאמור וכמצויין בהגדרת "יתרת שווי רכישה", ואין צורך בדרישה של העוררת להפחתת הפחת מן הרווחים, או בהפחתה של הפחת בפועל על ידי שלטונות מס הכנסה.

4. על החלטת המשיבה, ערעור זה בפנינו. אין מחלוקת בין הצדדים כי השאלה שבמחלוקת איננה עובדתית. שכן, המשיבה מסכימה שלא היתה פניה של העוררת או של בעלה המנוח לשלטונות מס הכנסה להתחשב בפחת, ולבקש זיכוי על פי סעיף 21 לפקודה. המחלוקת הינה משפטית בלבד, דהיינו: פרשנות של האמור בהגדרת "פחת בסעיף 47 לחוק.

5. באי כח הצדדים הגישו בפנינו את סיכומי טענותיהם בכתב.

בא כח המשיבה סומך על המילים "הניתנים לניכוי" שבסעיף 47 לחוק כמצויין לעיל, סומך על פסקי דין שניתנו על ידי בתי המשפט, לפני שנים, מהם עלה כי כאשר החוק ברור על פניו ואינו משתמע לשני פנים, כי אז יש להורות על פי מילות החוק, ואין נזקקים לפרשנות שאינה עולה בקנה אחד עם מילות החוק הברורות. מכאן שדי בכך שהעוררת היתה זכאית לניכוי הפחת.

מאידך, בא כח העוררת סומך על הלכות שניתנו, לאחרונה, על ידי בית המשפט העליון, לפיהן פסק על פי תכלית החוק, גם כשפירוש זה לא עלה בקנה אחד עם המילים המפורשות של החוק. לעניין זה סומך בא כח העוררת על פסק הדין שניתן על ידי בית המשפט העליון ביום 11.2.08. בע"א 8138/06 **סלון מרכזי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב**, על פסק הדין בע"א 4271/00 **מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, על פסק הדין בע"א 2895/08 **פ"ש למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ**. כולם פסקי דין שניתנו על ידי בית המשפט העליון ושבהם, חזרה ונישנתה ההלכה כי יש לפרש את החוק במגמה כי המיסוי הינו על הרווח הכלכלי וכן כי יש למנוע כפל ניכוי של הוצאות, הן במס הכנסה והן במס שבח.

כמו כן סומך בא כח העוררת על מאמרים שפורסמו על ידי מלומדים בתחום המיסוי המפרטים את "הפרשנות התכליתית", כפי שנקבעה על ידי בית המשפט העליון בפסקי דין שניתנו לאחרונה ואת תמיכתם בפרשנות זו.

ענני 350

6. אני סבור כי צודק בא כח העוררת וכי דינו של ערעור זה להתקבל. אני מסכים כי יש לפרש את האמור בסעיף 47 לחוק כמאפשר למשיבה להורות על הפחתת הפחת משווי הרכישה, רק כאשר הנישום ניצל את זכותו על פי סעיף 21 לפקודה.

בפסק דין שניתן על ידי ביום 19.3.00 בע"ש 1590/98, **מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, דחיתי את ערעורה של העוררת על החלטת המשיב, שסרב לכלול בין הניכויים המותרים, על פי סעיף 39 לחוק, הוצאות ריבית ריאלית שהיו למערערת בגין רכישת הנכס, שעל מכירתו חוייבה המערערת בתשלום מס על פי החוק.

בפסק הדין שניתן על ידי בע"ש 1590/98 הנ"ל, קיבלתי את טענות בא כח המשיב כי סעיף 39 לחוק הקובע את ההוצאות המותרות בניכוי, מפרט, אחת לאחת, הוצאות אלה ואין ברשימת ההוצאות המותרות בניכוי, כל ציון לגבי ריבית ריאלית שנישום שילם לצורך מימון רכישת הנכס שבגיניו מוטל החיוב על פי החוק.

סמכתי בפסק הדין שניתן על ידי, כמצויין לעיל, על הלכות שניתנו בעבר על ידי בית המשפט העליון ואשר על פיהן כשהחוק ברור על פניו ואינו משתמע לשני פנים, יש לפסוק על פי מילות החוק ואין נזקקים לפרשנות חיצונית, או אחרת, שאינן עולות בקנה אחד עם מילות החוק.

7. על פסק הדין בע"ש 1590/98 הוגש, על ידי העוררת, ערעור לבית המשפט העליון בע"א 4271/00 (פורסם בפסקי דין כרך מ, חלק שני עמק 953). בפסק הדין קיבל בית המשפט העליון

את הערעור והורה כי אכן היה מקום לכלול את הוצאות הריבית הריאלית שהיו לעוררת כהוצאות המותרות בהתאם לסעיף 39 לחוק, כמצוין לעיל.

בפסק הדין סמך שוב בית המשפט העליון על פסק דין שניתן על ידי בע"א 165/82 **קיבוץ חצור נגד פקיד שומה רחובות**, בו נקבע כי:

"מבין האפשרויות הלשוניות השונות, יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס... על הפרשן ליתן אותו פירוש המביא להגשת תכלית החקיקה... אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני..."

בהמשך פסק הדין (שם, בעמ' 958) קובע בית המשפט, לעניינה של העוררת מ.ל. השקעות:

"נראה לי כי שווי הרכישה של המגרש כולל את הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש. הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש היא עלות מהותית שנושא בה הרוכש כדי לרכוש את המגרש... נדרש לכלול אותה בשווי הרכישה כדי להגשים את תכליתו של החוק. החוק ביקש למסות את השבח, כלומר את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם. הריבית ששילם בעל המקרקעין לצורך רכישת המגרש היא עלות שקשורה קשר הדוק לרכישת המגרש ומפחיתה את הרווח הכלכלי של בעל המגרש מעליית ערכו, על-כן לשם הגשמת תכלית החוק בדבר מיסוי השבח בלבד יש לכלול בגדר שווי הרכישה על המגרש את הריבית הריאלית ששולמה לצורך רכישתו..."

עמ' 351

בהמשך פסק הדין (עמ' 959) מציין עוד בית המשפט העליון כי יש למסות את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכו הכלכלי של הנכס.

8. במגמה והוראה זו של בית המשפט העליון, שחזרה ונשנתה, לאחרונה, גם בפסקי דין אחרים שניתנו על ידי בית המשפט העליון (ראה פסק הדין בע"א **2895/08** כמצוין לעיל) בדבר מיסוי הרווח הכלכלי והפרשנות לאור תכלית החוק, מהווה הנחיה שעלי לפעול ולפסוק על פיה. מה עוד שטענת בא כח המשיבה הסומכת על המילים **"הניתנים לניכוי"** שבסעיף 47 לחוק, כדי לאפשר למשיבה להפחית את סכום הפחת משווי הרכישה, אף אם ברור ומוסכם, בענייננו, כי לא העוררת ולא בעלה לא פנו לשלטונות מס הכנסה ולא דרשו הפחתת פחת מן הרווחים, מביאה לתוצאה בלתי צודקת בעליל.

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.

יש להוסיף ולציין כי בעקבות ולאחר מתן פסק הדין על ידי בית המשפט העליון בע"א 4271/00 הנ"ל, תוקן החוק בהוספת סעיף 39א, לפיו **"יותר בניכוי, לשם קביעת סכום השבח, נוסף על הוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39, תשלומי ריבית ריאלית, אם אינם מותרים בניכוי לפי הפקודה..."** מן הראוי לציין כי בדבר ההסבר לתיקון החוק, כמצוין לעיל, הוסבר כי הסיבה לתיקון היא מניעת כפל-ניכוי של הוצאות במס הכנסה ובמס שבח.

לכן, נראה לי, כי יש להורות על קבלת הערעור. יש לחייב את המשיב לשלם לעוררת את הוצאותיה

בסכום כולל של 6,000 ש"ח.

הוחלט כאמור בחוות דעתו של כב' השופט (בדימוס) י. בנאי.

ניתן היום, 11.4.2010, בהעדר הצדדים.

(-) חבר

(-) יו"ר

(-) חבר