

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1527/97

בפני: כבוד הנשיא א' ברק
כבוד המשנה לנשיא ש' לוין
כבוד השופט ח' אריאל

המערערת: אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ

נ ג ד

המשיב: פקיד שומה ת"א 1-

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בעמ"ה 153/95 מיום 21.1.97 שניתן על ידי כבוד השופטת ב. אופיר-תום

בשם המערערת: עו"ד יוסי דולן

בשם המשיב: עו"ד יהודה ליבליין

פסק-דין

השופט ח' אריאל:

1. הערעור שלפנינו הוא על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו שניתן בע.מ.ה 153/95 על-ידי כב' השופטת ב' אופיר תום, ביום 28.1.97.

השופטת הנכבדה, דחתה את ערעורה של המערערת על החלטת פקיד השומה. המערערת מבקשת לבטל פסק-דין זה ולקבוע כי עמדתה היא העמדה הנכונה על פי החוק.

2. לא הייתה מחלוקת בין הצדדים לעניין העובדות.

המערערת, חברה לבנין והשקעות (להלן - החברה) עסקה בשנת 1993, היא שנת המס הרלבנטית, לענייננו (וגם עוסקת עתה) בהקמת פרויקטים של בתי-מגורים ומשום כך הוסכם שהיא נכללת בהגדרת "קבלן בונה", על פי סעיפים 8א ו-18(ד) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן - הפקודה).

באותה שנת מס עסקה החברה בבניית שלושה פרויקטים: באזור נתניה, באזור פתח-תקווה ובאזור

כפר סבא.

כל פרויקט היווה "יחידת עבודה" כהגדרתה בסעיף 18(ד) לפקודה.

מבחינה חשבונאית גרידא ניתן היה לייחס לכל אחד מהפרויקטים בנפרד, הוצאות ריבית כהוצאות

מימון בסכומים מסוימים, כפי שעשתה החברה, בפועל, בדו"חותיה:

(1) פרויקט נתניה, הוצאות ריבית, בסכום של 1,063,698. - ש"ח.

(2) פרויקט פתח-תקווה, הוצאות ריבית, בסך 419,471. - ש"ח.

(3) פרויקט כפר-סבא, הוצאות ריבית בסך 366,749. - ש"ח.

3. פקיד השומה לא קיבל חישוב זה. לטענתו לא זו הדרך. טענתו היא כי החברה מתעלמת, למעשה,

מסעיף 18(2)(ב) לפקודה ומסתמכת על סעיף 17 לפקודה, בלבד.

הדרך הנכונה, לטענתו, היא חישוב הוצאות הריבית כפי שנקבע, לעניין ריבית במיוחד, בדרך

האמורה לפי הנוסחה בסעיף 18(2)(ב) לפקודה, היינו לא בדרך חשבונאית גרידא, אלא בדרך יחסית

הלוקחת בחשבון מרכיבים שונים בשנת המס.

טוב יהא, אם נביא כאן את ההוראות הרלוונטיות מתוך סעיפים 8, 17 ו-18 לפקודה:

"8א. חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה [תיקון: התשמ"ב, התשמ"ה]

...

(ג)1 בסעיף קטן זה -

"בנין" - בנין שבנה בעלו ואשר משך בנייתו עולה על שנה;

"בנין ראוי לשימוש" - בנין או חלק ממנו שחובר לרשת החשמל או בנין שנתמלאו לגביו

התנאים לקבלת תעודת גמר בניה על פי חוק התכנון והבניה, התשכ"ה1965- (להלן - חוק

התכנון);

"הכנסות מבנין" - הכנסות ממכירת הבנין שהן הכנסות לפי סעיף 2(1).

(2) נישום שיש לו הכנסות מבנין יחולו לגביו הוראות אלה:

(א) בשנת המס הראשונה שבה היה הבנין ראוי לשימוש ידווח הנישום על כל ההכנסות שהיו לו מהבנין עד לאותה שנת מס ובאותה שנת מס, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על ההכנסות שהיו לו מהבנין באותה שנת מס;

(ב)..."

"17. **הניכויים המותרים** [תיקון: התשכ"ח, התשל"ב, התשל"ה, התשל"ז, התשל"ח, התשמ"א, התשמ"ב, התשנ"ו]

לשם בירור הכנסתו החייבת 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 -

(1) ריבית והפרשי הצמדה

(א) סכומים המשתלמים בתור ריבית או הפרשי הצמדה על כסף שלווה, אם נוכח פקיד השומה שהם משתלמים על הון ששימש בהשגת ההכנסה;

(ב)..."

"18. **סייגים לניכוי הוצאות מסויימות** [תיקון: התשל"ה, התשל"ח, התשמ"ב, התשמ"ד, התשמ"ה, התשמ"ו, התשמ"ז]

...

(ג) כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן - הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו; אך רשאי שר האוצר להורות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות אם ראה לעשות כן לפי הנסיבות.

(ד) (1) בסעיף זה -

"יחידת עבודה" -

(1) מבנה שמשך בנייתו עולה על שנה כולל מרכיביו שמשך ביצועם כאמור ולרבות עבודות כאמור בפסקה (2) המהוות חלק ממנו, ואם הוא נכס הון - כשטרם החל לשמש בייצור הכנסה במחצית הראשונה של שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, והכל בין שההכנסה ממכירתו היא הכנסה לפי סעיף 2(1) ובין שהיא ריווח הון או שבח;

(2) עבודות חפירה, ביוב, סלילת כבישים או דרכים, ועבודות עפר - שמשך ביצועם עולה על שנה;

"הוצאות ריבית" -

ריבית והפרשי הצמדה המותרים בניכוי על פי סעיף 17 וכן ריבית והפרשי הצמדה בשל הון ששימש לבנייה או לרכישה של נכס הון, בניכוי הכנסה מריבית והפרשי הצמדה על הלוואות שניתנו למוסד כספי, למדינה, לרשות מקומית, לחברה ממשלתית, לחברת בת ממשלתית, או לאדם אחר שקבע שר האוצר;

"הכנסות אחרות" - הכנסות שלא מאחד מאלה:

(1) מכירת יחידת עבודה;

(2) מכירת קרקע;

(3) ריבית והפרשי הצמדה על הלוואות שניתנו למוסד כספי, למדינה, לרשות מקומית, לחברה ממשלתית, לחברת בת ממשלתית, או לאדם אחר שקבע שר האוצר;

(4)...

"מוסד כספי" -

...

"הוצאות הנהלה וכלליות" -

כל הוצאה שאיננה בגדר הוצאות ריבית והנישום איננו נוהג ליחסה במישרין ליחידת עבודה, לקרקע או להכנסות אחרות.

(2) נישום שעיסוקו הוא בנייה של יחידות עבודה, שבשנת מס פלונית היו לו או שהיו בביצוע יחידות עבודה או קרקע שהיא מלאי עסקי, ייזקפו הוצאות ההנהלה וכלליות והוצאות ריבית שהיו לו באותה שנת מס לכל יחידת עבודה או קרקע כאמור, כלהלן:

(א) לכל יחידת עבודה ייזקף חלק יחסי מהוצאות הנהלה וכלליות, שהוא כיחס שבין סכום ההוצאות שהוציא הנישום בשנת המס לביצוע אותה יחידת עבודה, לבין סך כל ההוצאות שהוציא באותה שנת מס לביצוע כל יחידות העבודה בתוספת סכום ההכנסות האחרות שהיו לו בשנת המס;

(ב) (1) לכל יחידת עבודה או קרקע ייזקף חלק יחסי

מהוצאות הריבית, שהוא כיחס שבין סך כל

ההוצאות המצטברות שהוציא הנישום עד תום שנת המס לביצוע יחידת עבודה או לרכישת אותה קרקע, לבין סך כל ההוצאות המצטברות שהוציא עד תום שנת המס לביצוע כל יחידות העבודה ולרכישת כל הקרקעות בתוספת סכום ההכנסות האחרות שהיו לו בשנת המס; לענין זה, "הוצאות לביצוע יחידות עבודה ולרכישת קרקע" - לרבות הוצאות שיש לזקפן ליחידת עבודה ולקרקע על פי סעיף זה, עד תום שנת המס הקודמת;

(2) יתרת הוצאות ריבית שלא נזקפה כאמור בפסקה (1)

תותר בניכוי כך שחלק ממנה, שהוא כיחס שבין מועדפת כמשמעותה בסעיף 18(ג) לסך כל האחרות ייוחס להכנסה המועדפת כאמור".

לא הייתה מחלוקת בין הצדדים כי הוצאות המימון האמורות הן הוצאות המותרות בניכוי. השאלה הינה עיתוי הניכוי, היינו מה העיתוי של זקיפת הוצאות המימון אותן הוציאה החברה בשנת 1993; שהרי משמעות הפעלתה או אי הפעלתה של נוסחת סעיף 18(ד)(2)(ב) הינה, בסופו של דבר, שוני במועדי הניכוי של הוצאות הריבית.

"א. שאלה אחת בלבד הוצבה בפני לדיין בתיק ערעור מס הכנסה זה, והיא שאלה של פרשנות חוק אשר באה על רקע עובדות שהוסכמו בין הצדדים..."

להלן באות ההסכמות שהובאו כבר לעיל והשופטת ממשיכה:

"ב...עינינו הרואות, סעיף 18(ד) המטפל בנישום שעיסוקו בבניית יחידות עבודה, קובע את דרך ומועד ייחוס הוצאותיו בגין עבודות אלה, בשני מישורים: האחד, בסעיף 18(ד)(2)(א) שעניינו ייחוס הוצאות ההנהלה והכלליות; השני, בסעיף 18(ד)(2)(ב) שעניינו ייחוס הוצאות הריבית.

שתי הנוסחאות הנ"ל המעוגנות בסעיף 18(ד) חלות על המערערת, אליבא דמשיב, בהיותה "נישום שעיסוקו הוא בניה של יחידות עבודה".

ג. לא כך המערערת. אף שמוסכם עליה, כי בעיקרון הריהי כפופה להוראותיו של סעיף 18(ד) הנ"ל, לא סברה היא כי נוסחת הייחוס שבו, לגבי הוצאות הריבית שתבעה כאמור, חלה עליה.

לגירסתה, מאחר ובמקרה זה שלה, יכלה היא כמוסכם, לזהות ספציפית את הוצאות הריבית שהוצאו על ידה, ולזקוף כנגד הכנסותיה בכל פרויקט בנפרד, אין כל סיבה שייחוסן של אלה לכל פרויקט, לא יותר לה תחילה, ורק יתרת הוצאות שתישאר לאחר ייחוס זה, תוכפף לנוסח הייחוס שבסעיף 18(ד).

וביתר פירוט: לטענתה של המערערת, מאחר ונצברו לה במשך שנת המס שבערעור, הוצאות מימון מכל הפרויקטים הנ"ל, ומאחר והוצאות המימון של פרויקט נתניה, שבנייתו נסתיימה אותה שנה, עלו על כולן, דין הוא שתותרנה לה אלה מיד, כנגד ההכנסות שנצמחו לה מאותו פרויקט. שהרי, כך הבהיר בא כוחה המלומד עו"ד דולן, פרויקט זה שבנייתו נסתיימה, היווה, כמו הפרויקטים האחרים שלה, יחידה מישקית סגורה, עם הנהלת חשבונות נפרדת ועם ליווי פיננסי צמוד, כך ששום בעיה בנושא ייחוס הוצאות הספציפיות אליו, בנפרד, לא יכולה היתה להתעורר.

ד. וזאת, על סמך מה?

היכן בחוק מצאה המערערת בסיס לתיזה שהעמידה בענין ההפרדה בין הוצאות הריבית שיכלה לזקוף לפרויקט המסוים, לבין הוצאות הריבית האחרות?

ייאמר מיד, כי המערערת לא נסמכה בטיעונה זה, ולא התימרה להיסמך, על לשון הסעיף; ויפה עשתה. שהרי, אין בה בלשון זו, כל רמז להבחנה בין הוצאות שניתן ליחסן בוודאות לפרויקט כלשהו, לבין כל הוצאה אחרת.

את עיקר נימוקיה העמידה, היא, על פרשנות חוק, המחייבת לגירסתה אימוץ גישתה הנ"ל, בין אם משתקפת היא מלשון הסעיף ובין אם לאו. והרי, כך טענה היא באמצעות בא כוחה, דרך פרשנות זו שלה, היא היחידה שיש בה כדי לעשות עימה צדק, ולמנוע מיסויה מעבר למתחייב.

ה. בבסיס טיעוניה אלה העמידה המערערת טענה, לפיה, ייחוס הוצאות כנדרש על ידה, מתחייב הוא מעקרון ההקבלה, המהווה בסיס ויסוד לכל הכרוך בנושא התרת הוצאות; והמעוגן בסעיף 17 לפקודה" (ע' 4-2 לפסק הדין).

5. מסקנת השופטת המלומדת היא כי פקיד השומה פירש נכונה את החוק, עמדת החברה אינה נכונה ואין לפצל את החישובים של הוצאת הריבית כפי שביקשה החברה. על כן נדחה ערעורה של החברה.

הגעתי למסקנה כי בנסיבות העניין יש לקבל את הערעור.

מבלי לסטות, אלא במעט, מן הדרך בה הלכה השופטת המלומדת בפסק דינה המנומק, נראה לי לנכון לפתוח פתח לפרשנות רצויה יותר וצודקת יותר של סעיף 18(ד) לפקודה, פרוש המשתלב עם תכלית החוק.

בהמשך נסביר את דברינו ונתייחס עוד לדברי השופטת המלומדת ולטענות באי-כוח הצדדים, ככל שיהא צורך לכך.

6. טענת החברה היא כי סעיף 18 משלים את סעיף 17, ולא מסייג אותו. כלומר, דן בניכויים שלא ניתנים לביצוע על פי סעיף 17.

לפיכך, טוענת החברה, אם ניתן לייחס את ההוצאות כנגד הכנסה ספציפית, הווה אומר, כאן, הוצאות ריבית המתייחסות ליחידת העבודה המסוימת, ניתן לנכות את ההוצאה הספציפית לאותה הכנסה ועל כן אין להפעיל את סעיף 18(ד).

היצמדות ללשון החוק בלבד, במקרה דנן, הייתה מאלצת אותנו להעדיף את דעת המשיב, לפיה סעיף 18 הספציפי גובר על סעיף 17 הכללי, לא רק כאשר לא ניתן להראות כנגד איזו יחידת עבודה הוצאו הוצאות הריבית, אלא גם באותם מקרים בהם כן ניתן להראות זאת בבירור. הווה אומר בכל המקרים ינהגו באותה מידה, בדומה למיטת סדום, גם לגבי מי שיכול להוכיח הוצאות ריבית ליחידת עבודה כמו מי שאינו יכול להוכיח זאת.

דרך זו אינה נראית לי צודקת והיא אינה מחויבת על פי החוק ותכליתו.

בצדק ציינה השופטת אופיר-תום בבית משפט קמא כי:

"הלשון היא איפוא הבסיס והיסוד לפירוש החוק, אך זאת, רק כל עוד אין היא מובילה לתוצאה שאין הדעת סובלתה. פרשנות החורגת מלשון החוק

ומן המשמעות המיידית של מילותיו, אפשרית היא בנסיבות כאמור, ובלבד שיש לה לפרשנות זו "נקודת אחיזה ארכימדית" בלשון, כביטוי של הנשיא ברק בענין חצור הנ"ל [ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (להלן - עניין חצור)], וכל עוד מתיישבת היא עם תכלית החקיקה ועם מטרת המחוקק המעוגנות בו" (ע' 5 לפסק הדין) (ההדגשה במקור).

על ריבוי האמצעים לחשיפתה של המטרה החקיקתית עמד פרופ' א' ברק במאמרו "כוונת המחוקק:

מציאות או דמיון?" הפרקליט לו (תשמ"ה) 165, בע' 177:

"אכן, לדעתי אין כל יסוד, לא משפטי, לא הגיוני ולא אחר, לגישה כי את מטרת החקיקה יש ללמוד אך ורק מלשון החוק עצמו. כל שאלה פרשנית נפתחת בלשון החוק, אך אינה מסתיימת בו. המוח האנושי חייב לקלוט כל מידע שהוא רלבנטי, וליתן לו משקל על-פי אמינותו. באמצעות כל החומר הנקלט יש לחשוף את המטרה החקיקתית ולאורה יש לפרש את החוק".

7. האם יש לפרשנות שמציעה החברה "נקודת אחיזה ארכימדית", בלשון סעיף 18(ד)(2)(ב) ? ואם כן - האם הניסיון להיאחז בה ולחרוג ממשמעותה המיידית של המלה הכתובה הוא מוצדק? - ההצדקה שמוצאת החברה הינה שהואיל **וקושי המעקב** אחר כספי מימון הוא הסיבה המכרעת לחקיקת סעיף 18(ד)(2)(ב), הרי קיומו של קושי זה הוא תנאי בלעדיו-אין לתחולת הסעיף. במלים אחרות, ניהול מעקב שניתן לסמוך עליו מסתיים בידיעה ממשית של ייחוס הוצאות הריבית ליחידות העבודה השונות, ומייתר את השימוש בנוסחת הייחוס החקוקה בסעיף הנ"ל ומיועדת רק למקרים בהם קיים אותו קושי מעקב.

בירורן של שלוש סוגיות דרוש, איפוא, לשם איתור התוצאה הרצויה:

ראשית, האם נכון, מבחינת לשונו ותכליתו של סעיף 18(ד)(2)(ב), להגביל את תחולתו אך ורק לאותם מקרים בהם לא ברור ייחוסן של הוצאות הריבית ליחידות העבודה השונות שמבצע קבלן?

שנית, האם ייתכן לקיים מעקב שניתן לסמוך עליו אחר השימוש בכספי מימון?

שלישית, האם במקרה דנן נוהל מעקב כזה?

8. **לשון החוק:**

סעיף 17 הוא הבסיס להתרת הוצאות של נישום, אף כי אין הוא כלל-על הגובר על סעיפים אחרים בפקודה. הוראות מיוחדות באותו עניין מצויות, בין היתר, בסעיפים 30, 31 ו-32 לפקודה. גם סעיף 18 כולל הוראות מיוחדות בנושא התרת הוצאות מסוימות ובסעיף קטן (ד)(2)(ב) הוא קובע את האופן שבו יש לייחס הוצאות ריבית להכנסות מבניית מספר יחידות עבודה. מייחוס זה נגזר מועד ניכוי ההוצאה, בהתאם לשיטת הדיווח החשבונאית שחלה על הנישום.

בע.מ.ה 11/82 לאומי פיא חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ נ' פ"ש ירושלים (פד"א יג, 130), מפי

השופט ע. נתן בבית המשפט המחוזי בירושלים, נאמר בין היתר:

"הוראות ס' 18 אינן אלא המשך להוראת ס' 17 לפקודת מס הכנסה הקובע את המבחנים לניכוי הוצאות מהכנסה חייבת, דבר העולה בעליל מכתרת השולים לס' 18: "סייגים לניכוי הוצאות מסוימות", ומה הן הוצאות אלה אם לא אותן ההוצאות הנדונות בס' 17? יתירה מזאת הסעיף דן במפורש בייחוס הוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 17" (שם, בע' 133).

הדברים מקובלים עלי, אך אין הם פותרים את כל הבעיה שלפנינו. גם על פי דברים אלה יש עדיין מקום לשתי הפרשנויות שנטענו לפנינו. לשון הסעיף סובלת הן את פרשנות החברה המערערת והן את פרשנות המשיב. משמעותה של הפרשנות הנטענת על ידי המשיב, היא כי בכל מקרה יש להיזקק לסעיף 18(ד)(2)(ב) בין אם הייחוס בפועל מוכח ובין אם לאו. לעומת זאת, משמעותה של הפרשנות הנטענת על ידי החברה היא, כי מקום שבו הוכח הייחוס בפועל של הוצאות הריבית, הרי שהן יותרו בניכוי בגדרו של סעיף 17 לפקודה, הקובע את עיקרון ההקבלה הכללי, מבלי להיזקק לנוסחה השרירותית הקבועה בסעיף 18(ד)(2)(ב), משום שלא מתקיים הקושי שהסעיף בא להתגבר עליו. במלים אחרות: כמו כל הוראת חוק, כך גם ההוראות הכלולות בסעיף 18 חלות רק בהתקיים הנסיבות המתאימות. כך, למשל, אם הנישום הוא קבלן שמשך העבודות שבביצועו קצר משנה, אזי לא מתמלא מכלול הנסיבות לתחולת סעיף 18(ד). במקרה זה, הוצאות ההנהלה והכלליות והוצאות הריבית ייוחסו להכנסות על פי עקרון ההקבלה של סעיף 17, ללא היזקקות לסעיף 18(ד). לפי פרשנות החברה, אחת מן הנסיבות שהוראת סעיף 18(ד)(2)(ב) מותנית בהתקיימותן, הינה אי-ידיעת ייחוסן של הוצאות הריבית לפרויקטים השונים. כאשר הייחוס ידוע, לא מתקיימות הנסיבות שברקע ההוראה, ומלכתחילה אין היא חלה.

שני הצדדים הביעו דעתם באשר להיסטוריה החקיקתית של סעיף 18(ד). במקורו התייחס סעיף 18(ד) להוצאות הנהלה כלליות והוצאות מימון בנשימה אחת, ואילו בשנת 1984 תוקן סעיף זה כך שהוצאות הנהלה וכלליות והוצאות מימון הופרדו לשני תת-סעיפים 18(ד)(2)(א) ו-18(ד)(2)(ב).

השופטת המלומדה העדיפה את פרשנות המשיב באשר ליחס בין סעיף 18(ד)(2)(א) לסעיף

18(ד)(2)(ב):

"ההבחנה, כך נראה, נגזרת היא מהגדרת הוצאות הנהלה והכלליות כהוצאה שאינה רבית, ושאינה כזו שהנישום "נוהג ליחסה במישרין ליחידת עבודה, וכו"; ייחוד שאין למוצאו בהגדרת הוצאות הרבית, שלגביהן אין כל נפקה מינה, לצורך החלת הסעיף עליהן, אם נהוג ליחסן ליחידת עבודה, אם לא.

וכלום אין בעצם העובדה שהמחוקק טרח לתקן את הסעיף המקורי, כמתואר, כדי להעיד, היא לבדה, על כוונתו המפורשת, למנוע ייחוס הוצאות הרבית, כמקודם? דומה, כי עצם השמטת אפשרות הייחוס הראשוני של הוצאות הרבית ליחידת העבודה שהיתה קימת קודם לתיקון, ושהושארה בעינה רק לגבי הוצאות הנהלה והכלליות ולא לגבי הוצאות הרבית, היא הנתנת שהדבר נעשה במודע ובכוונת מכוון" (ע' 12 לפסק הדין).

מן ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 18(ד) לא ניתן ללמוד על כוונה מפורשת של המחוקק. לא ניתן לומר כי הוספת המלים "והנישום איננו נוהג ליחסה במישרין ליחידת עבודה", להגדרת "הוצאות הנהלה וכלליות", היא הנתנת שהדבר נעשה במודע ובכוונת מכוון. כך הדבר, משום שגם בנוסח המתוקן, תתעורר השאלה, האם המלים "והנישום איננו נוהג ליחסה במישרין ליחידת עבודה" מתייחסות ל"הוצאות הנהלה וכלליות" או ל"כל הוצאה" - בין אם היא מסווגת כהנהלה וכלליות ובין אם לאו. לשאלה זו פנים לכאן ולכאן ואין אנו נדרשים להכריע בה (ראה: מ' רהב "עוד הרהור על אינטרבילדינג" מסים יא4/ (אוגוסט 1997) 84-, בע' 88-89). הבדלי הניסוח בין הגדרת "הוצאות רבית" ובין הגדרת "הוצאות הנהלה וכלליות", שנוצרו לאחר התיקון, ניתנים למספר הסברים. ייתכן, ואין אני מביע עמדה בכך, כי ההבדל בהגדרות נבע מן האופי השונה של הוצאות הנהלה וכלליות ושל הוצאות רבית. בעוד שהמונח הוצאות הנהלה וכלליות הוא רחב וכולל בתוכו הוצאות שעל פי טבען לא מתאימות לתחולת הסעיף ולא מעוררות קושי מיוחד לעקוב אחר תרומתן להכנסות העסק, ולכן יש צורך בהגדרה מפורשת אשר תתחום את הגבול הנכון, הרי שהוצאות רבית אינן טעונות הגדרה, וכל הוצאת רבית, מעצם טבעה, קשה למעקב, ולכן אין צורך בהגדרה מיוחדת שתתחום את הגבול. לפיכך, הוספה לסעיף ההגדרה הרלבנטית להוצאות הנהלה וכלליות, ולא הוספה הגדרה דומה לעניין הוצאות הרבית, והסתפק המחוקק בהגדרת הוצאות רבית כ"רבית והפרשי הצמדה המותרים בניכוי על פי סעיף 17 וכן רבית והפרשי הצמדה בשל הון ששימש לבנייה או לרכישה של נכס הון...". מספר הסברים נוספים הובאו במאמרו

של רו"ח רהב, שם, בע' 84-). בתיק הנוכחי, אין אנו נדרשים להכריע בשאלת ההסבר הנכון. אין אנו נדרשים במישרין לתחיימת גבולות ההגדרות. אלה הן שאלות נכבדות, שיוכרעו כשיועמדו במישרין בפנינו. בתיק הנוכחי נתבקשנו ללמוד מן ההיסטוריה החקיקתית על כוונה מפורשת של המחוקק לשלול אפשרות ייחוס ספציפי של הוצאות ריבית, אך לאחר בחינת ההיסטוריה החקיקתית, נוכחנו לדעת כי היסטוריה זו איננה חד משמעית כלל ועיקר, וניתן ללמוד ממנה הן את מה שהמערערת מבקשת ללמוד והן את מה שהמשיב מבקש ללמוד. בנסיבות אלה, נפנה למקורות נוספים כדי לנסות להגיע לתכלית העומדת ביסוד סעיף 18(ד)(2)(ב) וממנה לפתרון המחלוקת העומדת בפנינו.

10. תכלית החקיקה:

משהגענו לכלל מסקנה שהפירוש שהחברה מעמידה למבחן ניתן להכליל במילות החוק, ושההיסטוריה החקיקתית לא שוללת פירוש זה, נותרה על כתפיו המלאכה העיקרית, והיא בחינת הסעיף לאור תכלית החקיקה:

"לשון החוק איננה עומדת בפני עצמה כשהיא תלושה מכל הקשר" (הנשיא מ' שמגר בע"א 93/88 מעבדות טרבינול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(2) 385, בע' 396).

"חוק הוא מכשיר לשם ביצועה של מטרה תחיקתית, ולכן הוא צריך פרשנות לפי המטרה הגלומה בו" (מ"מ הנשיא י' זוסמן בע"א 481/73 רוזנברג, עו"ד, מנהל עזבון אלזה ברגמן נ' שטסל, פ"ד כט(1) 505, בע' 516).

"על מטרה זו ניתן ללמוד מלשון החוק, ממקומה ומהקשרה הגיאומטרי והאיכותי של ההוראה בחוק ובחקיקה בכלל, כמו גם מן ההיסטוריה החקיקתית, היינו מתוך מכלול הגורמים והנסיבות אשר הביאו להעלאתו של ההסדר בו מדובר למדרגת חוק חרות. בעניין זה אין דין שונה לחקיקה בענייני מסים, וזאת על-אף מורכבותם הניסוחית, הרעיונית והכמותית של דינים אלה והשינויים התדירים העוברים עליהם" (הנשיא מ' שמגר בע"א 93/88, שם).

ומכאן לאמור בפסק-דין סרוסי מיום 14.10.98 שטרם יבשה הדיו עליו:

"...מושגי המשפט אינם אדונים. אין הם אלא עזרים מסייעים. הם פרי השקילה והאיזון בין שיקולים מתנגשים. הם תוצאה של התנגשות בין ערכים נוגדים. אין הם הערכים עצמם. על כן, עלינו להעזר במושגים היוריספרודנטליים. עלינו לראות בהם מסד לפעולותינו. אך עלינו להיות מוכנים, בכל מקרה, לסטות ממושגיות קיימת, לשנותה או לבנות מושגיות חדשה. איננו חיים בעולם של מושגים. העיקר הוא המטרה

החברתית שהמשפט נועד להגשים, ולא המושגים שבהם עוטה המשפט (ראו ברק "על השקפת-עולם בדבר משפט ושיפוט ואקטיביזם שיפוטי" עיוני משפט יז 475, 478-479 (תשנ"ג)).

...מובנו של החוק לא ייקבע אך על פי מובנה המילוני של הלשון. ללשון יינתן אותו מובן אשר מגשים את המטרה המונחת ביסוד החקיקה. בדומה, מובנו של החוק לא ייקבע אך על פי המובן היוריספרודנטלי שניתן למושגים בהם משתמש דבר החקיקה. מובנו של החוק ייקבע על פי המטרה המונחת ביסודו. מבין המובנים הלשוניים השונים יבחר אותו מובן לשוני אשר מגשים את התכלית שהחוק נועד להגשים (ראו ברק פרשנות במשפט 81 (כרך ב', 1993); ע"פ 3027/90 חברת מודיעים בינוי ופיתוח בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד מה(4) 364, 395; בג"צ 267/88 רשת כוללי האידרא, עמותה נ' בית המשפט לעניינים מקומיים, פ"ד מג(3) 728, 736). זו הפרשנות התכליתית המקובלת עלינו והנגזרת מהתפיסה הכללית שהמשפט אינו גן עדן של מושגים אלא חיי יומיום של צרכים, אינטרסים וערכים, אותם מבקשת חברה נתונה להגשים בזמן נתון" (כבוד הנשיא א' ברק בדנג"ץ 4601/95 סרוסי נ' בית הדין הארצי לעבודה ואח' (טרם פורסם), פסקאות 7-8).

"לעתים קשה בדיקת הרקע הכלכלי של החוק. חוקי המסים סבוכים הם... יש בהם הוראות רבות בעלות אופי טכני. לא פעם נעשית החקיקה בחיפזון. לעתים לא נעשית בדיקה מספקת של השפעת הוראה פלונית על מערך החקיקה כולו... בכל אלה צריך הפרשן להתחשב... אין אני מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה 'מלאכת מחשבת'. הנסח, כמו השופט, עושה מלאכה אנושית, על חולשותיה ופגמיה. את פרשנותו של החוק יש לבסס על לשונו ועל הגיונו ועל מטרתו ועל תכליתו..." (עניין חצור, בע' 77).

מתוך שתי פרשנויות אפשריות של סעיף 18(ד), נדרש בית המשפט לבחור את זו המשקפת כלל

משפטי רצוי יותר, על פי אותה תכלית.

בא כוח החברה טוען שהפעלתה של נוסחת סעיף 18(ד)(2)(ב) כפי שחפץ המשיב, גם **במקרים**

בהם ידוע ייחוס הוצאות הריבית בפועל, ולמרות ידיעה זו, היא שרירותית ובלתי מוצדקת וגם אין צורך בה. כך

גם סבורים רואי החשבון פליטר ורהב, במאמרים שפרסמו בעקבות פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניינינו

(ז' פליטר "הרצוי שאינו מצוי" מיסים יא2/ (אפריל 1997) א8-; מ' רהב, שם).

11. בא-כוח החברה מוצא סימוכין לדבריו בע.מ.ה 138/87 טמבור נ' פקיד שומה (פורסם במיסיים ב5/

(ספטמבר 1988) ה97-. להלן - עניין טמבור). שם הותר על פי סעיף 17(1) נכיו מלא של הפרשי שער על

אשראי שנטל המערער לצורך מימון חומרי גלם, כולל הפרשי השער שנצברו על חומרי הגלם שטרם נמכרו

באותה שנת מס.

עיון בפסק דינו המעניין של כבוד השופט ד' בין בעניין טמבור, מביא למסקנה שצדקה השופטת המלומדה, בבית משפט קמא, בקביעתה שסעיף 18(ד) נדון באותו מקרה רק בדרך אגב. יתר על כן, אף בדרך אגב לא הסיק השופט בין כל מסקנה חד-משמעית בנוגע לפרשנותו של סעיף 18(ד); לכל היותר ניתן לומר כי "לא בלתי מקובלת עליו התיזה לפיה אין סעיף 18(ד) חייב לאיין בהכרח את תוצאתו של חישוב ספציפי לייחוס הוצאות מימון, במקום שבו ניתן לבצע ייחוס כזה" (מ' רהב, שם, בע' א-86), שהיא עמדת החברה לפנינו.

עוד יש לציין לטובת החברה שהתיזה האמורה, דהיינו היתר עקרוני לייחס הוצאות מימון באופן ספציפי, הוצגה בעניין טמבור על ידי פקיד השומה דווקא. אם נוסיף לכך שבענייננו פקיד השומה לא חלק על כך שניתן היה לייחס את הוצאות הריבית לכל פרויקט בנפרד, מסתבר שקיימים מקרים בהם נחה דעתם של פקידי השומה כי השימוש בכספי מימון מסוימים אכן ידוע. מדברי רואה החשבון פליטר, שנאמרו אולי בניסוח מחוספס, ניתן אף להבין שאלו המקרים הנפוצים:

"במציאות העסקית הקיימת כיום, כאשר מרבית הפרויקטים הינם "סגורים" מהיבט הליווי הפיננסי, נראה כי למפקח מס ש"עיניו בראשו" קשה לעיתים ליישם את הסעיף כלשונו, אך אין מי שיושיעו" (ז' פליטר, שם, בע' א-10).

12. עוד מבקש בא-כוח החברה להקיש לענייננו מפסק דינו של בית משפט זה בע"א 5359/92 ורה דבורה שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד נ(1) 651 (להלן - עניין שכטר).

באותו מקרה נדון עיתוי הניכוי של הוצאות בנייה, שסעיף 39(1) לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 (להלן - חוק מס שבח), מאפשר לנכותן. דעת הרוב התירה ניכוי לפי יום ההוצאה בפועל של כל אחת מהן, למרות שבסעיף 47 לחוק קבועה נוסחת ייחוס, דומה לשלנו אף כי שונה מבחינת שוני העניין הנדון בה, כדלקמן:

"יתרת שווי רכישה מתואמת'...

.....

(2) הוצאות אחרות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 שהוצאו לפני יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום ההוצאה או גמר ההשבחה לפי העניין; ולעניין זה יראו כגמר השבחה

בבנין חדש על קרקע פנוייה, את היום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה בתחילת הבנייה ומסתיימת ביום גמר הבנייה" (ההדגשה שלי - ח' א').

ההקבלה הנטענת בין הסוגייה שם וזו שלפנינו אמנם קיימת. שתיהן עוסקות בכלל מיסוי פורמלי המבוסס על חזקה ובשאלה אם יש לחרוג ממנו כאשר אותה חזקה נסתרת ולמעשה גם אין צורך בה, כאמור לעיל.

אימוצה של אותה דרך שהלכו בה שופטי הרוב בעניין שכטר הנ"ל בניתוח הכלל הקבוע בסעיף 47 לחוק מס שבח אינו גורר באופן אוטומטי מסקנה זזה כאשר סעיף 18(ד) לפקודה הוא המוטל על שולחן הניתוחים והאיזמל בדינו, אך יש בה כדי לסייע לנו בניתוח. אין לתת משקל רב מדי לקלות היחסית לכלול בסעיף 47 לחוק מס שבח פרשנות של ניכוי לפי יום הוצאה, מאחר שכבר ציינתי שגם לגבי סעיף 18(ד)(2) ניתן לקבל את הפירוש המוצע על ידי החברה. תוצאה שונה בענייננו מתאפשרת בעטיים של שני הבדלים בין סביבותיהן של ההוראות:

ראשית, המועדים בהם הוצאו הוצאות בנייה ניתנים להוכחה בדרך פשוטה ומקובלת של הצגת קבלות. שונה הוא ייחוסן של הוצאות ריבית ליחידות עבודה. מאחר ש"לכסף אין ריח", לכאורה יש קושי מעשי לבדוק איזה שימוש נעשה בהון מסוים (אך אין לומר כי הדבר בלתי אפשרי, והמקרה שלפנינו יוכיח). ומכאן ההפנייה אל נוסחת הייחוס. החברה לא השכילה לבאר עד תומו את המעקב של "הליווי הפיננסי" הספציפי שלקיומו היא טוענת. היא לא הציגה בפנינו את כל הכלים שבאמצעותם ניתן לאמת הצהרתו של קבלן בדבר ייחוס הוצאות ריבית. כתוצאה מכך, לא ידוע לנו אם ניתן לעקוב אחר כספי מימון **כדבר שבשגרה**, היינו אם קימת אפשרות שגרתית לסתירת החזקה עליה מושגת סעיף 18(ד)(2)(ב). מטעם דומה סייג כבוד השופט צ' טל בעניין שכטר את מסקנת בית המשפט לנסיבות בהן "מועד הוצאה ברור לחלוטין, ידוע וקל לחישוב" והביע דעתו ש"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".

כנראה שאכן קיים קושי כלשהו במעקב הפיננסי האמור, אך אין בשל כך להטיל **מס לא נכון**, חרף קיום עובדות, על פי נוסחה שאינה מבוססת על עובדות אלה. אין הצדקה להטלת מס על פי נוסחה על נישום שהעובדות לגבי ידעות, יחד עם הטלת מס כזה על נישום שהעובדות לגבי לא ידעות, גם אם קיים קושי לבדוק את הליווי הפיננסי, כשהנישום מביא הוכחות לכך.

שנית, עם הפעלת החזקה שבסעיף 47 לחוק מס שבח, בייחוד בתקופה של אינפלציה דוהרת, ייתכן תשלום מס על "רווח" שאינו קיים, בעוד שהפעלת החזקה שבסעיף 18(ד) לפקודה, עשויה להשפיע אך ורק על מועד תשלומו של המס.

לפנינו, איפוא, לכאורה, שתי דרכי פרשנות אפשריות.

13. המשיב טוען שמוצדק להחיל את נוסחת הייחוס שבסעיף 18(ד)(2)(ב) ללא סייג וללא הבדל על קבלנים, בין שהוכיחו ייחוס פיננסי לגבי פרויקט מסויים ובין אם לאו. מה עוד שמנגד ניתנת להם הטבה מיסויית בסעיף 8א, היינו מועדי דיווח מיוחדים ודחויים על הכנסות מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה.

אמנם חקיקת סעיף 18(ד) קשורה קשר הדוק לסעיף 8א, כפי שמסביר א' רפאל בספרו מס הכנסה (מהדורה שלישית, 1995, כרך ראשון) 623:

"...התעורר החשש שמא נישומים, שהדיווח על הכנסותיהם כפוף להוראות סעיף 8א, ינצלו את קשיי המעקב והייחוס של ההוצאות הכלליות האמורות על-מנת לעקוף את הוראות החוק. ניצול כזה אפשרי על ידי ייחוסן של אותן הוצאות כלליות, באופן מלאכותי, דווקא לאלה מבין עבודותיו הממושכות של הנישום, שבגינן הוא כבר מדווח על הכנסותיו באופן שוטף מדי שנה בשנה, או ייחוסן לעבודותיו האחרות של הנישום, שאין כפופות כלל להוראות סעיף 8א - דבר שיביא לניכוסן של הוצאות אלה בשנות מס מוקדמות מכפי המתחייב מבחינה חשבונאית ועל-פי הוראות הסעיף.

על-מנת למנוע תופעות כגון אלה נקבעה בפקודה... הוראה מיוחדת לעניין זה בסעיף 18(ד)".

ההסבר לחשש הוא כדלהלן: סעיף 8א קבע דחייה בדיווח על הכנסות מסוימות, וממילא חייב דחייה של הדיווח על ההוצאות שיצאו בייצור אותן הכנסות (מכוח עקרון ההקבלה שבסעיף 17 לפקודה, וראו גם מ' רהב, שם, בע' 86-85). ביחס להוצאות הנהלה וכלליות והוצאות ריבית, קיים קושי לעקוב ולברר לביצועה של איזו עבודה, מתוך מספר עבודות שמבצע אותו נישום, הן שימשו. פירצה זו קוראת לנישומים להקדים את הדיווח על הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות ריבית, על ידי ייחוסן הפיקטיבי לפרויקט שהכנסות ממנו מדווחות באופן שוטף, למרות שהן שימשו בייצור הכנסה מפרויקט אחר, שהדיווח עליו טרם החל.

ואולם, בעוד שהחשש האמור מסביר את הצורך בסעיף 18(ד), אין לקבל שכונת הסעיף ותכליתו לחייב במס שאינו מס אמת, במקרים בהם ניתן להראות את ייחוס ההוצאה לפרויקט הספציפי; והמקרה שלפנינו, בו היתה הסכמת המשיב לכך, יוכיח. כאשר ניתן לברר לאיזה פרויקט מתייחסת כל הוצאה, אזי לא

קיים חשש מפני דיווח מוקדם מדיי על הוצאות, ומשאין פירצה, גם אין מקום לרציונל "חסימת הפירצה" שבבסיס סעיף 18(ד). בענייננו, למשל, הואיל ופקיד השומה אינו חולק כי ייחוס הוצאות הריבית לפרויקטים השונים של החברה ידוע, אין עוד צורך לעשות שימוש בנוסחת סעיף 18(ד). אם כן, סעיף 18(ד)(2)(ב) יחול על מקרים בהם לא ניתן להוכיח ייחוס הוצאות ספציפי אך לא יחול באותם מקרים בהם **ייחוס ההוצאות האמיתי** הוא ברור ומוכח.

הצגתו של סעיף 18(ד) כ"קיצוז" של ההטבה בסעיף 8א, אינה מקובלת עליי.

ראשית, ציבור הנישומים שסעיף 18(ד)(2)(ב) חל עליו - כלל הקבלנים - אינו זהה לציבור הספציפי שסעיף 8א(ג) חל עליו - קבלנים הבונים בנין בבעלותם - ואף אינו זהה לציבור הכללי שסעיף 8א חל עליו - מבצעי עבודות כלשהן שמשך ביצוען עולה על שנה.

חשוב מכך, סעיף 8א דרוש כדי למנוע הטלת מס בשלב מוקדם, בו הדיווח עדיין אינו משקף את מצב הרווח או ההפסד בכיסו של הנישום. הסעיף אינו יוצר אפלייה פסולה, אלא דווקא מעין "אפלייה מתקנת", כלומר שואף להשוות מצבם של הנישומים הנכללים בו לזה של יתר הנישומים. לכן המשיב לא זכאי לפריבילגיה שהוא מבקש לקבל בפירוש סעיף 18(ד) לפי עמדתו. אני סבור שקשירת ה"הטבה", כביכול, בסעיף 8א, עם סעיף 18(ד) - אינה נאה.

אמצעי "האפליה המתקנת" שנקבע בסעיף 8א(ב) קרוי "שיטת העבודות בביצוע", ומשמעותו דחיית מועד הדיווח על הכנסות מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה, למעט בניית בנין בידי בעלו, עד לביצוע 25% מהעבודה.

בסעיף 8א(ג), החל על "קבלן בונה", כגון החברה, נבחרה "שיטת העבודות הגמורות", כלומר נדחה מועד הדיווח על הכנסות מבנין שבנה בעלו לשלב בו הבנין ראוי לשימוש.

את ההצדקה לדחייה הארוכה יחסית של מועד הדיווח על-ידי "קבלן בונה" מסביר א' רפאל (שם, בע'

:622)

"...מי שמקים בניין על אדמתו שלו מתוך כוונה למוכרו לאחרים, הרי במקרים רבים לא יימכר הבניין או לא תושלם מכירתו, אם הוא בנוי ממספר יחידות, אלא משהושלמה הבנייה והבניין הפך ראוי לשימוש. במקרה שכזה... הכנסותיו של זה אינן מתפזרות באורח שווה על-פני כל

תקופת העבודה, אלא מתרכזות לקראת סיומה, ולעתים - אף לאחר סיומה".

14. אני ער לכך כי בפרשנות המוצעת על-ידי, לסוגיית שלפנינו, שהיא כאמור, טובה וצודקת יותר כלפי הנישום ומביעה את תכלית החוק, היינו תשלום אמיתי של מס, במקום שניתן לעשות זאת, נותר, לעתים, קושי עובדתי, בעוד שבפירוש שנקבע על-ידי בית המשפט נעלם קושי עובדתי זה בשל כך שנקבעה נוסחה מסויימת החלה על כולם על הטוב ועל הרע, על מי שיכול להוכיח חישוב ספציפי ועל מי שאינו יכול להוכיח. דין אחד על כולם. בכך תוקל גם עבודת המשיב ובית המשפט. אך האמת והצדק עם אותו נישום, היכול להוכיח את הפרוט, היינו את קיומו של הליווי הפיננסי הספציפי לאותו פרויקט. במקרה שלפנינו הייתה הסכמה לאפשרות כזו בעניינה של החברה. מדוע לא תהיה אפשרות דומה במקרים אחרים ומדוע יש לקפח מראש נישומים בהנחה שאפשרות כזו אינה קיימת, ברוב המקרים? מכל מקום הפירוש יחול כמובן רק באותם מקרים שקיימת אפשרות להוכיח מעקב כזה. במקרים שלא ניתן לבדוק את ייחוס הוצאות הריבית - לא יחול הפירוש האמור.

15. בעניין חצור קובע כבוד השופט א' ברק, בע' 75:

"מבין האפשרויות הלשוניות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעיתים מטרת החקיקה היא הטבת מס, ולעיתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו, על הפרשן ליתן אותו פרוש המביא לתכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום... כשם שאין עליו לפרש לרעתו. טובתו של נישום אחד הוא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליברלי. כבר ציין השופט קרדוזו... כי פרשנות שהיא ליברלית למשלם מס פלוני עשוי שתהא לא ליברלית למשלם מס אלמוני".

הפירוש המוצע כאן עונה לדרישה זו, היינו כל אימת שניתן לקבוע תשלום מס אמת, הוא ישולם.

הפירוש, לדעתי, נכון והוגן, עונה לדרישת הצדק ומשתלב עם תכלית החוק. תשלום מס אמת הוא

נשמת החוק ותכליתו. מדוע נסטה ממנו?!

16. מן הכלל אל הפרט:

בעניין שכטר נקבע ש"כללים היוצרים חזקות או אחידות באים בעיקרון במקום שבו אין הוכחה אמיתית אחרת" (ע' 565 לפסק הדין).

כאמור, פקיד השומה לא חלק על כך שבמקרה דנן אפשר לנקוב בגובה הוצאות הריבית בכל יחידת עבודה בנפרד. אף על פי שלא הוכח על ידי החברה שקיימת אפשרות עקרונית לעקוב תמיד אחר כספי מימון, הסכמת פקיד השומה הינה "**הוכחה אמיתית אחרת**", כפי שצויין בעניין שכטר, שיש בכוחה לסתור את החזקה לתחולת סעיף 18(ד)(2)(ב), ולייתר את נוסחת הייחוס שבו.

לסיכום, רצוי, וכאמור ניתן, להגביל את תחולת סעיף 18(ד)(2)(ב) **רק לאותם מקרים בהם לא הוכח ייחוסן של הוצאות הריבית ליחידות העבודה השונות שמבצע קבלן**. מאחר שבמקרה שלפנינו הוסכם על ייחוסן של הוצאות הריבית ליחידות העבודה השונות שמבצעת החברה, אין להחיל על החברה את נוסחת הייחוס שבסעיף, אלא את עקרון ההקבלה בצורתו הטהורה בסעיף 17, שהוא דרך המלך לניכויים מוכחים.

17. אשר-על כן אני מציע לחבריי לקבל את הערעור, לבטל את פסק הדין של בית משפט קמא ולחייב את המשיב לחשב את המס בהתאם לאמור לעיל. כן הייתי מחייב את המשיב בהוצאות משפט ושכר טרחה עו"ד בסך 10,000 ש"ח.

ש ו פ ט

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א

המשנה לנשיא ש' לוי:

1. כמו שכתבה השופטת המלומדת בפסק-דינה, קיימת קורלציה בין סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] לבין סעיף 18(ד)(2) לפקודה, ששני סעיפים אלה באו יחד לעולם. הסעיף הראשון עניינו ב"חלוקת הכנסה מעבודה שמשך ביצועה עולה על שנה" (ראה כותרת השוליים) (ההדגשה לא במקור) והסעיף האחר עניינו ב"הוצאות ריבית" על "יחידת עבודה" שהיא "מבנה שמשך בנייתו עולה על שנה..." (ראה סעיף 18(ד)(1)(1)). אכן, בהקמת מבנה שבנייתו החלה ונסתיימה באותה שנה יחול הדין הכללי וסעיפים 8א ו-18(ד)(2) לפקודה אינם לעניין.

2. השאלה שהמחוקק היה אמור לפתור היתה כיצד ומתי ניתן לייחס את "הוצאות הריבית" להכנסות מ"יחידת עבודה", לפי עקרון ההקבלה, שבו נוהגים בדרך כלל בדיני המס. תכליתו של סעיף 18(ד)(2) היתה, לדעתי, להגשים את עקרון ההקבלה, ככל האפשר במסגרת הקשיים שמעורר ייחודן של "הוצאות הריבית", באופן ש"הוצאות ריבית" שהוצאו ביצור הכנסה מ"יחידת עבודה" ינוכו במועד בו תדווח ההכנסה מאותה "יחידת עבודה". סך "הוצאות הריבית" הנזקפות על "יחידת עבודה" מחושב באמצעות הנוסחה הקבועה בסעיף, וזאת על מנת למנוע שני מצבים שבהם עשוי היה להיווצר לנישום "מרווח" של מניפולציה, אילו היו מאפשרים לו להוכיח את הייחוס הספציפי של "הוצאות הריבית" לכל "יחידת עבודה": האחד - ייחוס "הוצאות ריבית" שהוצאו ביצור הכנסה מ"יחידת עבודה" שעליה הנישום טרם חייב לדווח ל"יחידת עבודה" שעל ההכנסה ממנה חייב הוא כבר בדיווח בשנת המס; האחר - ייחוס "הוצאות הריבית" שהוציא הנישום בשל "יחידת עבודה" מסויימת שלו להכנסה שיש לו בשנה השוטפת מ"יחידת עבודה" אחרת או ממקורות הכנסה אחרים. הפתרון שנמצא היה מעין פתרון של פשרה: לכל "יחידת עבודה" ייזקף חלק יחסי מ"הוצאות הריבית" שהוא כיחס שבין סך כל ההוצאות המצטברות שהוציא הנישום עד תום שנת המס לשם ביצוע אותה "יחידת עבודה" לבין סך כל ההוצאות המצטברות שהוציא עד תום שנת המס לביצוע כל "יחידות העבודה" בתוספת סכום ההכנסות האחרות שהיו לו בשנת המס.

3. המחוקק הניח, ככל הנראה, שהנישום לא יוכל בנסיבות המפורטות לעיל לייחס "הוצאות ריבית" ספציפיות ל"יחידת עבודה" מסויימת או שיתקשה לעשות כן, שלא על דרך של מניפולציה, ועל כן הוא קבע בסעיף 18(ד)(2) לפקודה נורמה דווקנית, שאין לסטות ממנה. לעניין זה מקובלת עלי גישתו של בית המשפט המחוזי ומטעמיו, שסעיף 18 לפקודה מסייג את סעיף 17 לפקודה ואינו מוסיף עליו; לדידי אין בית המשפט חופשי, במקרה שלפנינו - על דרך של פרשנות - לסייג את האמור בסעיף 18(ד)(2) רק משום שלפנינו, לכאורה, "מקרה קשה" שבו הוסכם גם על המשיב שהמערערת יכלה להוכיח קיום ייחוס ספציפי של הריבית ליחידות העבודה; אמרתי "מקרה קשה" רק לכאורה, משום שהנורמה נשוא סעיף 18(ד)(2) אינה פועלת, בהכרח, לרעת הנישום ופעמים תפעל גם לטובתו.

משום כך, הייתי דוחה את הערעור.

המשנה לנשיא

אשר על כן הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק-דינו של השופט ח' אריאל.

ניתן היום, כ"ח אדר תשנ"ט (16.3.99).

שופט

המשנה לנשיא

הנשיא

העתק מתאים למקור
שמריהו כהן - מזכיר ראשי
אמ/S03.97015270