

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4271/00

בפני: כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופטת ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט י' אנגלרד

המערערת: מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מס שבח ומקרקעין

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע
מיום 19.3.2000 בתיק ע"ש 1590/98, שניתן על ידי כבוד
השופט יצחק בנאי

תאריך הישיבה: כ"ו בניסן התשס"ב (08.04.2002)

בשם המערערת: עו"ד זיו שרון; עו"ד הלנה בן ברוך;
עו"ד צחי פלדמן

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

הנשיא א' ברק:

האם הוצאות ריבית ריאלית, בגין רכישת מגרש ובנייה עליו, מותרות בניכוי
בחישוב שבח המקרקעין, לעניין הטלת מס שבח מקרקעין? זו השאלה הניצבת לדיון
בערעור זה.

העובדות וההליכים

1. המערערת רכשה מגרש ובנתה עליו מבני תעשייה (להלן: המקרקעין). הרכישה והבנייה מומנו בהון זר והיו למערערת הוצאות ריבית ריאלית. היא מכרה את המקרקעין. על מכירה זו, חויבה המערערת במס שבח מקרקעין בגין השבח שצמח לה על המקרקעין, בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק). היא ביקשה לנכות משבח המקרקעין את הוצאות הריבית הריאלית שהיו לה בגין רכישת המגרש ובגין הבנייה עליו. בקשתה נדחתה ועל כך הגישה השגה למשיב. משנדחתה השגתה, ערערה על כך לוועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בבאר שבע.

2. ועדת הערר קבעה כי הוצאות ריבית אינן נמנות בין ההוצאות המותרות בניכוי משבח המקרקעין על פי רשימת ההוצאות המנויה בסעיף 39 לחוק. כעולה מלשונו של סעיף 39, כך נקבע, הוא קובע רשימה סגורה של הוצאות מותרות בניכוי מן השבח. נקבע, כי באי הכללת הוצאות ריבית יש לראות הסדר שלילי. לפיכך, כך הסיקה ועדת הערר, הוצאות הריבית שהיו למערערת בגין רכישת המגרש והבנייה עליו אינן מותרות בניכוי על פי החוק. מכאן הערעור שלפנינו.

הטענות בערעור

3. לטענת המערערת, הוצאות הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש והבנייה עליו מותרות בניכוי על פי סעיף 39(1) לחוק בהיותן בגדר "כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת". לטענתה, תכלית סעיף 39(1) לחוק היא להתיר ניכוי הוצאות הריבית כדי להגשים מיסוי על השבח הכלכלי האמיתי בלבד, וכדי להגשים קוהרנטיות עם דיני מיסוי רווח הון על פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), לפיהם, מותרות בניכוי הוצאות מימון שהוצאו על רכישת נכס הון או השבחתו. לפיכך, כך טענתה, פרשנות תכליתית של סעיף 39(1) תוביל למסקנה כי הוצאות הריבית שהיו לה על רכישת המגרש ועל הבנייה עליו מותרות בניכוי על פי סעיף 39(1). כמו כן טוענת המערערת, כי סעיף 39 לחוק, על פי לשונו ועל פי תכליתו, איננו קובע רשימה סגורה. לפיכך, טוענת היא לחילופין, כי במידה ולא תתקבל עמדתה כי הוצאות הריבית כלולות בסעיף 39(1), הרי שיש להשלים את החסר. בהשלמה זו יש להתיר ניכוי הוצאות הריבית על רכישת

המגרש ועל הבנייה כדי להגשים מיסוי על השבח האמיתי וכדי להגשים קוהרנטיות עם דיני מיסוי רווח הון על פי הפקודה.

4. מנגד, טוען המשיב, כי הוצאות הריבית על המגרש ועל הבנייה אינן מעלות את ערך המקרקעין, ולכן, אינן "הוצאות השבחה" כמובן סעיף 39(1) לחוק. לטענתו, ערכם של המקרקעין הוא אינדיפרנטי לשאלת אופן מימון רכישת המקרקעין או הבנייה עליהם. כמו כן טוען המשיב כי רשימת ההוצאות המנויה בסעיף 39 היא רשימה סגורה, ולפיכך, משלא בא זכרון של הוצאות המימון ברשימה זו, הרי שאין הן מותרות בניכוי. בנוסף, טוען המשיב כי במידה והדין הקיים איננו רצוי, הרי שיש לשנותו על ידי המחוקק ולא על ידי בית המשפט.

המסגרת הנורמטיבית

5. החוק מטיל מס שבח מקרקעין על השבח במכירת זכות במקרקעין (סעיף 6(א)). השבח הוא –

"הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47" (סעיף 6(ב) לחוק).

"יתרת שווי הרכישה" מוגדרת בסעיף 47 לחוק כ-

"שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיף 39 שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת".

"שווי הרכישה" של זכות במקרקעין, על פי סעיף 21 לחוק, הוא -

"שווייה ביום הרכישה על ידי המוכר".

"שווי" של זכות, מוגדר בסעיף 1 כ-

"הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון...".

ההוצאות המותרות בניכוי קבועות בסעיף 39 בזו הלשון:

”39. הניכויים המותרים

אלה ההוצאות המותרות בניכוי לשם קביעת סכום השבח, אם אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה:

(1) כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת;

(2) - (12) ...”

6. כלומר, טכניקת חישוב השבח שנקבעה על ידי המחוקק מתחילה בקביעת "שווי הרכישה" של הזכות במקרקעין. ל"שווי הרכישה" מתווספות ההוצאות המותרות בניכוי, ובכללן "הוצאות השבחה", ובכך מתקבלת "יתרת שווי הרכישה". יתרה זו מופחתת מ"שווי המכירה", ובכך מתקבל השבח, עליו מוטל מס שבח מקרקעין (ראו: י' הדרי, מס שבח מקרקעין (כרך ב', 1994) 278 (להלן: הדרי)).

7. לאור זאת נראה, כי יש לבחון אם הוצאות הריבית בגין רכישת המגרש והבנייה עליו נכנסות לגדר "יתרת שווי הרכישה", בין במסגרת "שווי הרכישה", ובין במסגרת ההוצאות המותרות בניכוי על פי סעיף 39, ובפרט "הוצאות השבחה" על פי סעיף 39(1). שאלות אלה הן שאלות פרשנות. אין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם. חוק מס יש לפרשו על פי התכלית המונחת בבסיסו. עמדתי על כך בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 באומרי:

”כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם. ... כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס, נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות, יש לבחור 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. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום. ... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליברלי” (שם, בעמוד 514. ראו גם: א' ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים

כח(3) (תשנ"ז) 425; ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862; דנ"א 3962,3971/93 מינץ וזילברשטיין נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817; ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769.

על רקע זה נפנה לבחון את השאלה שבפנינו.

שווי הרכישה

8. האם "שווי הרכישה" כולל את הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש והבנייה עליו. 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. היא קשורה אינטגרלית לרכישתו של 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 של המגרש את הריבית הריאלית ששולמה לצורך רכישתו. מסקנה זו מתבקשת גם כדי להגשים הרמוניה חקיקתית בין דיני מיסוי השבח על פי החוק, ובין דיני מיסוי רווחי הון על פי חלק ה' לפקודה, שבסיסם הרעיוני הוא אחד. שכן, גם בדיני מיסוי רווחי הון מצטרפת הריבית הריאלית, וגם הפרשי ההצמדה, ל"מחיר המקורי" שהוא שקול ל"שווי הרכישה" (ראו: א' רפאל, י' מהולל, מס הכנסה (כרך שלישי, הוצאת שוקן, 1991) 29).

9. כאשר לריבית הריאלית בגין הבנייה, הרי שהיא לא חלק מ"שווי הרכישה". הבנייה עצמה היא חלק מההשבחה. לאור זאת, נראה כי קשה לומר שהריבית הריאלית על הבנייה היא חלק מ"שווי הרכישה" של המגרש. יש לבחון איפוא אם היא חלק מ"הוצאות השבחה". לבחינת החלופה הזו נפנה עתה.

הוצאות השבחה

10. האם הוצאות הריבית הריאלית על הבנייה הן "הוצאות השבחה" המותרות בניכוי על פי סעיף 39(1), ומצטרפות ל"יתרת שווי הרכישה"? עלינו לפרש את המונח

"השבחה" בתיבה "כל ההוצאות שהוציא המוכר לשם השבחתם של המקרקעין". מבחינה לשונית, השבחה היא שינוי לטובה בנכס קיים. בהקשר של החוק, השבחה היא שיפור בערך המקרקעין. מבחינה לשונית, הבנייה על המגרש שיפרה את המקרקעין. היא השביחה את המקרקעין. אין ספק כי הוצאות הבנייה הן "הוצאות השבחה". מבחינה לשונית, נראה כי לשון סעיף 39(1) לחוק סובלת גם הכללת הוצאות הריבית בגין הבנייה על המקרקעין בגדר "כל ההוצאות שהוציא המוכר לשם השבחתם של המקרקעין". באשר לתכלית החוק, כאמור, תכליתו של החוק בכלל, ושל סעיף 39(1) בפרט, היא מיסוי השבח על המקרקעין. כלומר, מיסוי הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי. מן הטעם הזה, מותרות בניכוי על פי סעיף 39(1) לחוק "כל ההוצאות שהוציא המוכר לשם השבחתם של המקרקעין", כדי להגיע לרווח הכלכלי האמיתי שצמח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי, באמצעות נטרול העלויות שנשא בהן בעל המקרקעין מכיסו לשם העלאת ערך המקרקעין. מן התכלית הזו, מתבקשת המסקנה כי הוצאות הריבית הריאלית בגין הבנייה על המקרקעין הן בגדר "כל ההוצאות שהוציא הנישום לשם השבחת המקרקעין". שכן, הוצאות הריבית על הבנייה הן הוצאות שמוציא בעל המקרקעין מכיסו כדי לבצע את השבחה, ותרומתם להשבחה היא רבה. הוצאות הריבית מקטינות את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערך המקרקעין, וכדי להגיע למיסוי על הרווח הכלכלי מעליית ערך המקרקעין יש להתחשב בהוצאות הריבית הריאלית שהוציא הבעלים ולהתיר את ניכויין (השוו: עמ"ש 10/64 מוטל טרופיקנה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"מ נד 112; הדרי, שם, עמ' 296). מסקנתי, היא, אפוא, כי הוצאות הריבית הריאלית על הבנייה מותרות בניכוי על פי סעיף 39(1) לחוק, בהיותן בגדר "כל ההוצאות שהוציא המוכר לשם השבחתם של המקרקעין". מסקנתי זו מגשימה הרמוניה חקיקתית עם דיני מיסוי רווחי הון, שעל פיהם, גם הוצאות מימון ההשבחה מותרות בניכוי.

סוף דבר

11. לדעתי, הוצאות הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש והבנייה עליו מותרות בניכוי בחישוב מס שבח מקרקעין (ראו: הדרי, שם, עמ' 298). הריבית בגין הרכישה על ידי הוספתה "לשווי הרכישה". הריבית בגין הבנייה על ידי הוספתה ל"הוצאות השבחה". יצוין, בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), התשס"ב-2002 (ס"ח 1838, התשס"ב, 220), נתווסף לחוק, סעיף 39א שהתיר במפורשות ניכוי הוצאות ריבית ריאלית בגין רכישת מקרקעין והשבחתם. תיקון זה אינו חל בפרשה שלפנינו, אך הוא תואם את מגמתה. תיקון זה משקף את המצב המשפטי הנכון והראוי בסוגיה, שיש בו כדי להטיל מס על השבח האמיתי ולהגשים הרמוניה עם

דיני מיסוי רווחי הון (ראו: דו"ח הוועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין). תיקון זה איננו משנה את המצב המשפטי הנכון שקדם לו, אלא משקף אותו.

לאור כל האמור, דין הערעור להתקבל. המשיב יישא בהוצאות המערערת בסכום כולל של 20,000 ₪.

ה נ ש י א

השופטת ט' שטרסברג-כהן:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט י' אנגלרד:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, י"ג באדר ב' התשס"ג (17.3.2003).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ה נ ש י א