

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8138/06

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט י' דנציגר

המערערת: סלון מרכזי למכונות כביסה וטלויזיה בבית אל על בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין - אזור תל אביב

ערעור על פסק-דין של ועדת הערר שלייד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו מיום 22.8.06 בתיק ו"ע 1256/03

תאריך הישיבה: ח' בשבט התשס"ח (15.1.08)

בשם המערערת: עו"ד נפתלי וויס; עו"ד אליהו זוין; עו"ד פרופ' אהרון נמדר; עו"ד שולה בנדל

בשם המשיב: עו"ד שלומי הייזלר

פסק-דין

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

זהו ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק) שלייד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, בתיק ו"ע 1256/03, אשר דחה את הערר שהגישה המערערת על החלטתו של המשיב שלא להתיר לה לנכות הוצאת מס רכוש לצורך חישוב השבח במכירת מקרקעין.

הרקע וההליכים הקודמים

1. המערערת היתה בעלת נכס מקרקעין אשר שימש כחניון. לבקשת בנק לאומי, אשר החניון היה משועבד לטובתו, להבטחת פירעון הלוואות שנתן למערערת, מונה

כונס נכסים למימוש זכויותיה של המערערת בנכס. ביום 21.1.01 מכרה המערערת, באמצעות כונס הנכסים ובמסגרת הליך הוצאה לפועל, את זכויותיה בחניון. ביום 14.1.03 פרעה המערערת את חובה למס רכוש בגין הנכס (727,928 ₪). לאחר פירעון החוב למס רכוש, התאפשרה העברת הזכויות בנכס על שמו של הקונה והושלמה עסקת המכירה.

בין המערערת לבין המשיב נתגלעה מחלוקת בשאלה אם יש להתיר למערערת לנכות מהשבח במכירת המקרקעין את הוצאת מס רכוש. לאחר שהמשיב לא התיר בניכוי את ההוצאה, הביאה המערערת את המחלוקת בפני ועדת הערר (להלן: הועדה). בלב המחלוקת עומדת פרשנותו של סעיף 39 רישא לחוק, הקובע כי:

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... [ההדגשה הוספה, א' ר']

2. נקדים ונציין כי הוצאות מס רכוש מותרות, ככלל, בניכוי לפי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). הועדה נדרשה לסוגיית פרשנותו של הביטוי: "ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה" בסעיף 39 ויישומו בענייננו. הועדה בחנה תחילה אם ניתן לפי הסעיף להתיר בניכוי, בחישוב השבח, הוצאות שניתנות לניכוי לפי הפקודה אך לא נוכו בפועל. לשם כך, ניתחה הועדה את ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 39 לחוק, ובמיוחד זו של תיקון מס' 15 לחוק, אשר קבע את סעיף 39 רישא בנוסחו הנוכחי. עובר לתיקון 15, היו תשלומי מס רכוש מותרים בניכוי, "חוק אם הם הותרו למעשה בניכוי לפי פקודת מס הכנסה". הועדה מצאה כי תכליות סעיף 39 הן: מניעת כפל ניכוי הוצאה; שמירה על עצמאות חוק מיסוי מקרקעין בדרך של הפרדה בין חוק מיסוי מקרקעין לבין פקודת מס הכנסה; שלילת זכות הבחירה מהנישום היכן לדרוש את ניכוי ההוצאה. לאור ההיסטוריה החקיקתית, תכליות הסעיף ולשון הסעיף, קבעה הועדה כי אין לאפשר ניכוי הוצאות בחישוב השבח אם הן מותרות בניכוי לפי הפקודה, ושאלת ניכויין או אי ניכויין של הוצאות אלה בפועל לא מעלה ולא מורידה.

3. מכאן עברה הועדה לשאלה השנייה שהונחה בפניה: האם המערערת היתה זכאית לנכות את ההוצאה לצרכי מס הכנסה. המערערת טענה כי היא לא היתה זכאית לנכות הוצאה זו, משום שהכנסותיה והוצאותיה בגין ההכנסות מהנכס דווחו על בסיס מזומן. מועד התשלום למס רכוש – הוא מועד ההכרה בהוצאה על בסיס מזומן – היה

כשנה לאחר מכירת הנכס. במצב דברים זה, לטענת המערערת, ההוצאה אינה מותרת בניכוי לצרכי מס הכנסה, ויש להתירה בניכוי בחישוב השבח. הועדה דחתה טענה זו. זאת, כיוון שלמערערת היתה נתונה האפשרות לבחור בצורת דיווח אחרת – בסיס מצטבר – שבה היא היתה יכולה לנכות את הוצאת מס הרכוש. הועדה קבעה כי:

לו הייתה בוחרת העוררת לדווח על בסיס מצטבר, כי אז אין חולק כי היה בידיה לנכות את הוצאת תשלום מס הרכוש לצרכי מס הכנסה. לפיכך, אנו מחזיקים בדעה כי זכאית הייתה העוררת לנכות את ההוצאה, אך מחמת בחירתה שלא לנכות את ההוצאה, היא לא עשתה כן.

הועדה מצאה כי יש ממש בטענת המשיב בדבר קיומו של ספק בשאלה אם הוצאות מס רכוש לא נוכו בעבר על ידי המערערת בדיווחיה למס הכנסה. זאת, כיוון שהטענה בדבר אי תביעת הוצאת מס הרכוש אינה מגובה במסמכים ודוחותיה של המערערת שהוגשו למס הכנסה הם דוחות בלתי מבוקרים שהוגשו באיחור ניכר. לכן, קבעה הועדה כי "לא ניתן לקבוע באופן שאינו משתמע לשני פנים" כי המערערת לא ניכתה בפועל את תשלום מס הרכוש בדיווחיה למס הכנסה. לפיכך, החליטה הועדה לדחות את הערר שהגישה המערערת. החלטה זו התקבלה, בלשון הועדה: "שלא בלב קל (על אף שיתכן ובמקרה הספציפי דנן נוצר עיוות מסוים)".

טענות הצדדים

4. המערערת טוענת כי יש לראות בניכוי מהשבח הוצאה המותרת בניכוי לפי הפקודה, ובלבד שלא נוכתה בפועל לצורך מס הכנסה. זאת, כיוון שהתכלית של סעיף 39 לחוק היא מניעת כפל-ניכוי ולא מניעת ניכוי בכלל. הפרשנות שהמערערת מציעה, מתיישבת לטענתה עם התוכן הכלכלי של העסקה ויוצרת הרמוניה בין מס רווח הון ובין מס שבח (בגישה זו תומך פרופ' יצחק הדרי, בספרו מיסוי מקרקעין כרך ב חלק ראשון 353-354 (מהדורה שנייה, 2003)). בנוסף, סבורה המערערת כי גם אם פרשנות זו תידחה, ההוצאה לא היתה מותרת בניכוי במס הכנסה לפי הפקודה, ולכן יש לנכותה בחישוב השבח. אי התרת הניכוי לפי הפקודה נובע משיטת הדיווח שבה דיווחה החברה על הכנסותיה מהנכס – דיווח על בסיס מזומן. המערערת סבורה כי אין יסוד לקביעתה של הועדה כי ההוצאה היתה מותרת בניכוי כיוון שלמערערת היתה האפשרות לבחור בשיטת דיווח על בסיס מצטבר. זאת ועוד, לשיטתה של המערערת, גם לפי שיטת דיווח על בסיס מצטבר לא ניתן היה לנכות את ההוצאה בשנים שבהן הוטל החיוב במס הרכוש. לטענתה, מי שמנהל את ספריו על בסיס מצטבר לא יכול לדרוש

התרת הוצאות בניכוי אם הוא יודע שאין בכוונתו וביכולתו לשלמן בפועל. מצב דברים זה התקיים לדעתה בעניינה. המערערת סבורה כי גם אם אחת מתכליות סעיף 39 היא לשלול מהנישומים את זכות הבחירה היכן לדרוש את ניכוי ההוצאות, הרי שניכוי ההוצאה בעניינה אינו סותר תכלית זו. ההימנעות מניכוי שוטף – כך היא טוענת לא נבעה משיקולי מס, אלא משום שהמערערת היתה חדלת פירעון ולא היו לה האמצעים לשלם את מס הרכוש באופן שוטף. לשיטתה של המערערת, שיקולי מדיניות נוספים תומכים בהתרת ניכוייה של הוצאת מס הרכוש, ובכללם השיקול של שמירה על ערכן של בטוחות והחזר הלוואות.

5. המשיב סבור כי אם ההוצאות היו מותרות בניכוי לפי הפקודה לצרכי מס הכנסה, אין להתירן בניכוי בחישוב השבח, גם אם ההוצאות לא נוכו בפועל. לשיטתו של המשיב, אין לנישום זכות בחירה היכן לנכות את הוצאותיו, והוצאה המותרת בניכוי לפי הפקודה תותר בניכוי רק במסגרתה. פרשנות זו – כך נטען – מתיישבת עם לשון החוק ועם תכליותיו. המשיב סבור כי יש לדחות את טענותיה של המערערת כי היא לא היתה יכולה לנכות את ההוצאה לפי הפקודה לאור שיטת הדיווח שאותה היא יישמה. ראשית, טוען המשיב כי מדוחותיה הכספיים של המערערת עולה כי שיטת הדיווח שבה היא נקטה היא דיווח על בסיס מצטבר ולא בסיס מזומן. שנית, המשיב סבור כי גם אם בסיס הדיווח היה מזומן כנטען, ולא היה ניתן לנכות את הוצאות מס רכוש מול הכנסות המערערת, אין בכך לשנות את התוצאה. זאת, כיוון שההוצאות יירשמו אצל המערערת כהפסד. המשיב מוסיף ומציין כי "הפסד זה מהווה, על פי כללי חשבונאות מקובלים, נכס". טענה נוספת שמעלה המשיב היא שפרשנותה של המערערת מביאה לכך שהפסד שהתהווה בשנת 2003 (מועד תשלום מס הרכוש) יקוזז כנגד הכנסות שהתהוו בשנת 2001 (מועד המכירה). תוצאה זו סותרת – כך נטען – את העקרונות הקבועים לקיזוז הפסדים, שאינם מאפשרים קיזוז הפסדים כנגד הכנסות בתקופות קודמות. המשיב מציין כי המערערת היא שגרמה למצב שלטענתה גורם לה עוול, שכן היא זו שהפרה את חובתה לשלם מס רכוש מידי שנה במועד הקבוע בחוק. המשיב סבור כי יש לדחות את הערעור גם בשל קביעותיה של הועדה כי יש ממש בטענה בדבר קיומו של ספק בשאלה אם המערערת אכן לא ניכתה בדיווחיה למס הכנסה את הוצאות מס הרכוש האמורות.

דין הערעור להתקבל, מן הטעמים שיפורטו להלן.

6. השאלה המונחת בבסיס ערעור זה היא שאלת פרשנותו של סעיף 39 רישא לחוק – מהן הוצאות ש"אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה". המבחן לקביעת קיומה של הוצאה המותרת בניכוי לפי הפקודה הוא מבחן קונקרטי, ולא מושגי-כללי. כך, אם נישום בוחר לדווח בשיטת דיווח המוכרת בדיני המס, ובמסגרת אותה שיטת דיווח הוצאה פלונית אינה מותרת בניכוי, בנסיבות הקונקרטיות, התוצאה האחת היא שיש לקבוע כי הוצאה זו אינה מותרת בניכוי לפי הפקודה. עצם קיומה של האפשרות, שהיתה מונחת בפני הנישום, לבחור בשיטת דיווח לגיטימית אחרת, שבה ניתן היה לנכות את ההוצאה, אינה הופכת את ההוצאה למותרת בניכוי במקרה הקונקרטי בו בחר, כדת וכדין, בשיטת דיווח מוכרת אחרת. בענייננו, אין מחלוקת בין הצדדים כי במסגרת שיטת דיווח על בסיס מזומן, לא ניתן היה לנכות את ההוצאה, שכן היא שולמה לאחר מכירת הנכס והיא אינה בגדר הוצאה בייצור הכנסה. המשיב טען כי במצב זה, תחת ניכוי ההוצאה, יוכר למערערת "הפסד". פרשנות זו אינה עולה בקנה אחד עם לשון סעיף 39, המתייחס להוצאות ש"אינן מותרות בניכוי", ולא להוצאות ש"לא הוכר בגינן הפסד". פרשנות זו מביאה גם לתוצאה בעייתית מבחינה כלכלית, שהרי ערכו הנכסי של הפסד נגזר מאפשרויות ניצולו (ראו לדוגמא כללי הכרה בנכסי מיסים נדחים בתקן חשבונאות מספר 19 מטים על הכנסה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות). כאשר מדובר בהפסד שרושמת חברה שפעילותה הופסקה, קיימות מגבלות משמעותיות על ניצול הפסד זה ויש ספק ניכר ביחס לשווי הנכסי אשר ניתן לייחס לו (ראו בהקבלה ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (2003)). התוצאה היא שאין לקבל את הפתרון של הכרה בהפסד תחת ניכוי ההוצאה – פתרון שאינו מעוגן בחוק ואינו מוצדק מהבחינה הכלכלית.

במאמר מוסגר יוער שהמשיב טוען כי ספק אם המערערת יישמה שיטת דיווח על בסיס מזומן. טענה זו אין לה מקום. מפסק דינה של הועדה, עולה ברורות כי זו שיטת הדיווח שבה נקטה המערערת (ראו בפסקה 24 בפסק הדין: "לו הייתה בוחרת העוררת על בסיס מצטבר..."). לפיכך, אין מקום לסטות מהמסקנה כי זוהי שיטת הדיווח שבה נקטה המערערת.

7. עניין נוסף אליו נדרשת התייחסותנו נוגע לטענתו של המשיב כי "לא הוכח" כי המערערת לא ניכתה את הוצאת מס רכוש בדיווחיה למס הכנסה בעבר. טענה זו נסמכת על האמור בפסק דינה של הועדה, כאילו: "לא ניתן לקבוע באופן שאינו משתמע לשני פנים כי העוררת אכן לא ניכתה בפועל את תשלום מס הרכוש". אלא שנטל ההוכחה המונח על כתפיה של המערערת הוא הנטל הרגיל במשפט האזרחי, ואין צורך בשכנוע

”באופן שאינו משתמע לפני פנים”. בנסיבות המקרה, עמדה המערערת בנטל זה והוכיחה במאזן ההסתברויות כי הוצאת תשלום מס הרכוש לא נוכתה בעבר.

התוצאה מכל אלה היא כי יש לקבוע כי המערערת זכאית לנכות את הוצאת מס רכוש בחישוב השבח ממכירת הנכס, משדיווחה על בסיס מזומן ומשלא ניתן היה בידה לנכות את הוצאת מס הרכוש במסגרת הדיווח מכוח הוראות פקודת מס הכנסה. משהגענו לתוצאה זו, אין צורך להידרש לסוגיה אותה העלו באי כוח הצדדים והנוגעת לשאלה מהו דינה של הוצאה אשר ניתן היה לנכות לצרכי מס הכנסה אך לא נוכתה בפועל. מעבר לנדרש, אוסיף ואומר רק כי כפי שכבר נקבע בעבר על ידי בית משפט זה, תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין בכלל, ושל סעיף 39 בפרט, היא מיסוי הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי (ראו ע”א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח נ’ מנהל מס שבח, פ”ד נז(2) 953, 959 (2003)). בדברי ההסבר לתיקון 15 לחוק, אשר קבע את נוסחו הנוכחי של סעיף 39, נכתב כי הסיבה לתיקון היא מניעת כפל-ניכוי של ההוצאות – במס הכנסה ובמס שבח. לאור תכליות אלה, ומבלי להכריע בסוגיה הספציפית, נראה כי ראוי יהיה אם רשויות המס ישאפו להימנע מהתוצאה הקשה של אי ניכוי בכלל.

אשר על-כן, הערעור מתקבל. פסק-דינה של ועדת הערר מבוטל. המשיב יישא בהוצאות המשפט וכן בהוצאות שכר טרחת עורכי הדין של המערערת בסך של 20,000 ש”ח.

המשנה-לנשיאה

השופט א’ רובינשטיין:

אני מסכים.

שופט

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק-דינו של המשנה-לנשיאה א' ריבלין.

ניתן היום, ה' באדר א' התשס"ח (11.2.2008).

שופט

שופט

המשנה-לנשיאה