



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5883/18

לפני: כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט י' אלרון
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערער: מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

נגד

המשיבה: PIV BV

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי חיפה מיום 23.5.2018 בו"ע 57111-05-16 שניתן על ידי כב' השופט רון סוקול, ועורכי הדין חיים שטרן ונתן מולכו (נציגי ציבור)

תאריך הישיבה: ח' בתמוז התשע"ט (11.07.2019)

בשם המערער: עו"ד חן אבידור

בשם המשיבה: עו"ד רינת שפרוט

פסק-דין

השופט ע' גרוסקופף:

ערעור על פסק הדין של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק") שליד בית המשפט המחוזי חיפה (כב' השופט רון סוקול, ועורכי הדין חיים שטרן ונתן מולכו (נציגי ציבור)) מיום 23.5.2018 בו"ע (מחוזי חי') 57111-05-16 (להלן: "פסק הדין").

הערעור עוסק בשאלה המשפטית שעניינה יחסי הגומלין בין שתי מערכות מיסים: מס הכנסה מזה ומס שבח מקרקעין מזה. שאלה זו ניתן לנסח בקצרה כך: האם יש להוסיף

לשבח פחת שלא נוכה מהכנסה חייבת? ולהלן פירוש רש"י לשאלה: דיני מס הכנסה מאפשרים במצבים מסוימים ניכוי אחוז מסוים משווי הרכישה של המקרקעין כפחת מההכנסה החייבת בגין המקרקעין. אם הנישום מנצל אפשרות זו, ומקטין את הכנסתו החייבת במס הכנסה בגובה הפחת, יש להוסיף את הפחת שנוכה לשבח לצורך החיוב במס שבח מקרקעין, על מנת למנוע מצב של כפל הטבה בגין אותו רכיב הוצאה – פעם אחת כהוצאה לצורך ייצור הכנסה במסגרת דיני מס הכנסה, ופעם נוספת כחלק מעלות הרכישה לצורך חישוב השבח במסגרת דיני מס שבח מקרקעין. ואולם, מהו הדין במקרה בו הנישום לא ניצל את האפשרות לקבל הכרה בפחת בגין המקרקעין במסגרת חישוב הכנסתו החייבת? האם גם במקרה זה רשאיות רשויות המס להוסיף לשבח את הפחת שניתן היה לנכות מהכנסתו החייבת, אך לא נוכה בפועל? האם יש להבחין לעניין זה בין מי שדיווח כדין על הכנסותיו החייבות במס מבלי שניכה פחת, לבין מי שלא דיווח כדין על הכנסותיו, ובשל כך לא ניכה את הפחת? אלו השאלות שבמרכז דיוננו.

העובדות הצריכות לעניין ופסק הדין של ועדת הערר

1. ואלו, בתמצית, העובדות הרלוונטיות לעניין: המשיבה היא חברה זרה הרשומה בהולנד (להלן: "החברה"). החברה רכשה ביום 23.6.1997 (להלן: "יום הרכישה") דירת מגורים בקיסריה. ביום 12.1.1999 היא קיבלה חזקה בדירה עם מתן טופס אכלוס (טופס 4) והחל מיום זה השכירה את הדירה. החברה הייתה חייבת בתשלום מס הכנסה בגין רווחיה מדמי השכירות, ממנו הייתה זכאית לקיזוז פחת בשיעור של 4% לשנה מיום קבלת החזקה בדירה. ואולם, החברה לא דיווחה לרשויות המס על הכנסותיה החייבות במס הכנסה, וממילא לא קיזזה את הפחת האמור. ביום 26.2.2015 מכרה החברה את הדירה. שווי המכירה הועמד על 1,050,000 ש"ח. המערער, מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (להלן: "מנהל המיסוי") קבע כי שווי הרכישה של הדירה הוא 456,239 ש"ח, ומכאן נקבע כי סך הפחת אותו יכלה החברה לקזז כנגד הכנסותיה מדמי השכירות עומד על סכום כולל של 203,178 ש"ח. ואולם, שווי רכישה זה נדחה בסופו של דבר בפסק הדין של ועדת הערר, והועמד על סך של 533,800 ש"ח (להלן: "שווי הרכישה"). לאור התוצאה אליה הגיעה ועדת הערר, כפי שתוצג להלן, לא עודכן חישובו של הפחת בהתאם לשווי הרכישה שנקבע על ידה.

2. החברה הגישה שומה עצמית לגבי מס השבח המתחייב ממכירת הדירה. מנהל המיסוי דחה את החישוב שהוגש וקבע שומה אחרת תחתיו. החברה הגישה השגה למנהל המיסוי וזו נדחתה. המחלוקות בין הצדדים עברו לפיכך להתברר לפני ועדת הערר. הוועדה פירטה ודנה בכמה סוגיות, ואולם ענייננו עתה נסוב סביב סוגיה אחת בלבד, היא

שכלול הפחת בחישוב יתרת שווי הרכישה. בהקשר זה קבעה ועדת הערר כי מאחר שהחברה לא ניכתה לאורך השנים פחת בפועל מהכנסתה החייבת, לא היה מקום להפחית משווי הרכישה את הפחת שהייתה זכאית לנכות. זאת, הואיל ו"תכלית חישוב מס השבח בחוק מיסוי מקרקעין אינה תכלית עונשית ואפילו אינה תכלית הרתעתית. התכלית היא להטיל מס אמת על השבח שנצבר למוכר. מחדלו של המוכר לדווח ולשלם מס הכנסותיו, אינו משנה את (ה)היקף שנצבר לו" (פסקה 49 לפסק הדין). כן הוסיפה ועדת הערר כי למנהל המיסוי שמורה הזכות לשום את הכנסות החברה ולחייבה בתשלום המס המתחייב מהכנסותיה בגין השכרת דירת המגורים.

המסגרת הנורמטיבית

3. טרם יובאו טענות הצדדים תובהר התשתית החקיקתית הנדרשת לדין. בעת מכירת זכות במקרקעין מטיל חוק מיסוי מקרקעין מס ישיר על שבח שנוצר ממנה אצל המוכר (הנישום). שבח זה, על פי הגדרתו בסעיף 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, הוא: "הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47". דהיינו, שבח נקבע באמצעות חישוב ההפרש בין שני רכיבים: שווי המכירה של הזכות במקרקעין מצד אחד, ויתרת שווי הרכישה של אותה זכות מהצד שני. הסוגיה שבמחלוקת עניינה באחד מרכיבי משוואה זו – יתרת שווי הרכישה. הבסיס לחישובו הוגדר בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין כך: "שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת..." (ההדגשה הוספה). הרכיבים לפיכך ברורים: הראשון, שווי הרכישה, כהגדרתו בסעיפים 21-36 לחוק; השני, המתווסף לשווי הרכישה, הוא סך הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א לחוק, המפרטים הוצאות שהוציא נישום להשבחת הנכס, תרמו לעליית ערכו ומותרות לניכוי מהשבח; השלישי, המופחת משווי הרכישה, הוא הפחת, המבטא מהותית את הבלאי של נכס מקרקעין לאורך השנים (ראו ע"א 535/01 שופרסל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין-אזור מרכז, פ"ד ס(2) 11, 13 (2005); אהרן נמדר מס שבח מקרקעין כרך ב' 423-424 (2012) (להלן: "נמדר")). ברכיב שלישי זה, דהיינו בפחת, עיקר עניינו בערעור זה.

4. הפחת שניתן לניכוי מוגדר בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין כך: "הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה". סעיף 21(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"), מציינ כי מהרווחים החייבים במס יותרו לניכוי "פחת של בניין, מכונות, מוצבה, רהיטים, או נכסים אחרים שבבעלותו של הנישום והמשתמשים לצרכי ייצור הכנסתו...". המחלוקת בין הצדדים, כפי שתפורט להלן,

מתגדרת בפרשנות המונח "פחת" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, וליתר מיקוד, במשמעות המילים "הניתנים לניכוי".

טענות הצדדים

5. וזהו, בתמצית, השוני בין עמדות הצדדים:

לשיטת מנהל המיסוי ההגדרה של "פחת" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין אינה כוללת כל התייחסות לסכומים שנוכו בפועל כפחת, אלא לסכומים לגביהם קיימת אפשרות עקרונית לניכוי כפחת. לפיכך, בין אם הפחת נוכה בפועל מהכנסתו החייבת של הנישום, ובין אם לאו, יש לקזז את הפחת שנצבר במהלך השנים משווי הרכישה, אלא אם לא הייתה קיימת אפשרות לניכוי הפחת האמור. מכאן שנישום שנמנע מקיזוז פחת מהכנסה חייבת מהמקרקעין, למרות שעמדה לו זכות לעשות כן, דינו זהה לזה של נישום אשר קיזז בפועל את הפחת מהכנסתו החייבת במהלך השנים – לזה כמו לזה יש להפחית את סכומי הפחת שהיה מותר לניכוי משווי הרכישה, ובדרך זו להגדיל את השבח.

לשיטת החברה, שהתקבלה בוועדת הערר, ההגדרה האמורה של "פחת" כוללת רק את אותם סכומים שקוזזו בפועל כפחת כנגד ההכנסות החייבות במס הכנסה. ומכלל ההן נלמד גם הלאו – אין להפחית משווי הרכישה סכומים שלא קוזזו במהלך השנים כפחת כנגד הכנסה מהנכס מכל סיבה שהיא – בין אם מאחר שהדבר לא היה אפשרי (למשל, מאחר שלא הייתה לנישום הכנסה חייבת במס בגין המקרקעין), בין אם מאחר שהנישום בחר שלא לקזזם (למשל, מאחר שסבר כי יוכל לנכות את הפחת מהשבח כשימכור את המקרקעין, ובחר לשמור לעצמו אפשרות זו), בין אם בשל טעות של הנישום (כגון שלא ידע על אפשרות הקיזוז) ובין אם בשל כך שהנישום כלל לא דיווח על הכנסותיו מהנכס (כפי שקרה במקרה בו עסקינן).

6. הנימוקים עליהם מבססים הצדדים את עמדותיהם הם אלה:

גישת מנהל המיסוי לעניין פרשנות הגדרת המונח "פחת" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין נתמכת לשיטתו בלשונו, בהיסטוריה החקיקתית שלו, ובתכליתו. מבחינת לשון החוק, עמדת מנהל המיסוי היא כי לשונו ברורה, בהירה וחד משמעית: המחוקק השתמש בתיבה "ניתנים לניכוי" להבדיל מהתיבה "נוכו", ומכאן שעסקינן בסכומים שניתן היה לנכותם באופן עקרוני. בהירות לשון החוק אושררה לטענתו במקורות מגוונים, הן בפסיקה והן בספרות המשפטית, והיא משתמעת מההיסטוריה החקיקתית של חוק מיסוי

מקרקעין: נוסח סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, הוזהר בתיבה הרלוונטית לסעיף 47, שנה מנוסח שהתייחס לניכויים שהותרו למעשה לנוסח הנוכחי המתייחס לקיומה של אפשרות עקרונית לניכוי מההכנסה החייבת ("אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה"). סעיף 47 חוקק לאחר ובסמוך לשינוי האמור, ומכאן יש ללמוד שהנוסח נבחר בכוונת מכוון (למען הדיוק יצוין כי נוסח סעיפים 39 ו-47 אינו זהה לחלוטין – סעיף 39 מדבר על הוצאות ש"אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה", בעוד שסעיף 47 מדבר על "סכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה").

גם תכלית החוק, לטענת מנהל המיסוי, מחזקת את עמדתו. לדידו, בין תכליות חוק מיסוי מקרקעין ניתן למצוא ודאות, יציבות וסופיות, הכוונת התנהגות ותכליות אנטי-תכנוניות, המתבטאות ב"סדר מימוש" הזכאות לניכוי פחת בסעיף 47 לחוק – קדימות ובלעדיות למס הכנסה על פני מס שבח, בדומה לעיקרון המיצוי הקיים בדיני המס. הסעיף אף מגשים שיקולים מעשיים, שכן בעת מכירת נכס ישנו קושי להתחקות אחר יישום הזכאות לניכוי פחת לאורך השנים, ומקדם הרמוניה חקיקתית, שכן עמדה דומה נוקטות רשויות המס בפרשנות סעיפים דומים (סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 88 לפקודת מס הכנסה).

בסיכום דבריו לעניין פרשנות הסעיף מדגיש מנהל המיסוי כי עמדתו יפה במיוחד לאור נסיבות המקרה: אי-ניכוי הפחת במקרה דנן הוא מעין "אשליה אופטית", שכן הכנסה החייבת במס היא הכנסה לאחר ניכוי הפחת, כך שאף אם הייתה החברה מדווחת על הכנסותיה היה מוכר לה ניכוי הפחת מתוך ההכנסה החייבת טרם הטלת החיוב במס הכנסה. במובן מסוים החברה נהנתה מניכוי פחת במסגרת מס הכנסה, הגלום מניה וביה בהכנסה עליה לא דיווחה. אף לו תוצא עתה שומת מס הכנסה בגין חלק מהשנים, יילקח בחשבון הפחת, אשר יפחית את הכנסתה החייבת של החברה. פסיקת ועדת הערר מטיבה, לפיכך, עם החברה למרות שפעלה בניגוד לדין: לו ינוכה הפחת במסגרת מס שבח, אף שמש הכנסה לא שולם – ועל כן באופן מהותי נוכה ממנו הפחת – תזכה החברה לכפל הטבה בניגוד לתכלית החוק. לחלופין, ככל שתתקבל הפרשנות שקבעה ועדת הערר לסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, טוען מנהל המיסוי כי למצער יש להגבילה למקרים בהם נישום פעל כדין ודיווח על הכנסותיו, אך מסיבה כלשהי לא ניכה את הפחת.

7. החברה סומכת ידיה על פסיקת ועדת הערר. לשיטתה, בקביעה כי אין לנכות פחת שלא נוכה בפועל משווי הרכישה חתרה ועדת הערר למיסוי הרווח האובייקטיבי שנצבר לחברה, קרי השבח האמיתי ולא "רווח שלא קיים", בהתאם לעקרון המנחה בדיני מס. לעמדת החברה בכך מתבטאת הפרשנות הראויה לסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין כמכוון

להטלת מס אמת, ועל כן לא ניתן להוסיף את הפחת לשבח משלא ניצלה זכותה לניכוי פחת מרווחיה. פרשנות זו נתמכת לדידה של החברה בפסיקות במקרים דומים (כגון, ר"ע (מחוזי ב"ש) 1005/09 שמשון נ' מדינת ישראל (11.4.2010) (להלן: "עניין שמשון")), מכוונת המחוקק כפי שהשתקפה בדיונים סביב ניסוח ההגדרה, ובעקרון לפיו הוראת חוק תפורש לטובת הנישום מקום בו כפות המאזניים מעויינות ביחס לפרשנותו. פרשנות זו משרתת לשיטת החברה את עקרונות הוודאות, היציבות והסופיות: ידע נישום כי אם הוכיח שלא ניכה פחת מהכנסתו, לא יתווסף הפחת בעת חישוב מס השבח.

בנוסף לדברים אלו, טענה החברה כי בטענות מנהל המיסוי נקט האחרון בשינוי חזית מהותי ביחס לטענות שהעלה מול ועדת הערר. לשיטתה, בדיון בפרשנות חוק מיסוי מקרקעין בוועדת הערר טען מנהל המיסוי שתכליתו הרתעתית, ואילו עתה הוא מוסיף על תכלית זו וטוען לקיום תכליות נוספות כ"ודאות, יציבות וסופיות, תכליות אנטי תכנוניות ותכליות אחרות", וכן כי סעיף 47 לחוק נועד להגשים "שיקולים מעשיים של חוסר יכולת להתחקות בעת המכירה באשר לשאלה האם נוכח הפחת משך כל השנים במס הכנסה אם לאו".

8. לנימוקים אלו של החברה השיב מנהל המיסוי כי "מס אמת" אשר עומד במרכז נימוקי החברה הוא מושג שסתום, קרי מונח נורמטיבי, המגלם לצד ערך מתמטי גם שיקולי הוגנות, ודאות, יעילות מנהלית וצדק חלוקתי. אשר לסוגיית הרחבת החזית, מוסיף מנהל המיסוי כי החזית העובדתית והחזית המשפטית נותרו זהות, אף כי בוועדת הערר סוגיית שכלול הפחת בחישוב השבח תפסה נפח קטן יחסית לשאר הסוגיות שנדונו.

דיון והכרעה

9. כאמור, השאלה העומדת להכרעתנו היא האם פחת בגין מקרקעין, שניתן היה לנכות מההכנסה החייבת במסגרת מס הכנסה, אך לא נוכח בפועל, יש להוסיף לשבח, על דרך ניכוי מיתרת שווי הרכישה, בעת חישוב מס השבח. הוראת החוק במסגרתה יש להכריע בשאלה זו היא סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, ובעיקר הגדרת המונח "פחת" הכלולה בו.

10. שאלות מקבילות לשאלה בה עסקינן מתעוררות בהקשרים קרובים ובמסגרת הוראות חוק דומות: כך, למשל, האם הוצאה ביחס למקרקעין שניתן היה לנכותה מההכנסה החייבת, אך לא נוכחה בפועל, ניתן להפחית מהשבח, על דרך הוספתה ליתרת

שווי הרכישה (סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, הגדרת המונח "יתרת שווי רכישה"); האם פחת ביחס לנכס שאינו מקרקעין (כגון כלי רכב), שניתן היה לנכות מההכנסה החייבת במס הכנסה, אך לא נוכה בפועל, יש להוסיף לריווח הון, על דרך של הפחתתו מיתרת המחיר המקורי (סעיף 88 לפקודת מס הכנסה, הגדרות המונחים "פחת" ו-"יתרת המחיר המקורי"); האם הוצאה ביחס לנכס שאינו מקרקעין (כגון כלי רכב), שניתן היה לנכות מההכנסה החייבת במס הכנסה, אך לא נוכתה בפועל, ניתן להפחית מריווח הון, על דרך של הוספתה למחיר המקורי (סעיף 88 לפקודת מס הכנסה, הגדרת "מחיר מקורי").

11. הקושי המשותף לכל השאלות הללו הוא זה: נישום הוציא בקשר לנכס ששימש לייצור הכנסה הוצאה, שיכולה הייתה להפחית את חבותו במס הכנסה, באופן שהיה ממצה את זכות הנישום להתחשבות בהוצאה. ואולם, הנישום לא עשה בשעתו שימוש באותה הוצאה לצורך הפחתת חבותו במס הכנסה. עתה מבקש הנישום לעשות שימוש בהוצאה האמורה לצורך הפחתת חבותו במס רווחי הון בהם הוא חייב בעקבות מכירת הנכס. האם הוא זכאי לעשות כן? וביתר קיצור: האם הוצאה בקשר לנכס שיכלה לשמש להפחתת חבות מס הכנסה, אך לא נוצלה לשם כך, יכולה לשמש לצורך הפחתת החבות במס רווחי הון?

12. להלן נבחן את השאלה הכללית האמורה בהקשר המסוים בו התעוררה לפנינו.

13. על מנת להבהיר את מצב הדברים בו עסקינן נעשה שימוש בדוגמה: נניח כי נכס מקרקעין נרכש ב-1 מיליון ש"ח, ונמכר לאחר שנתיים ב-1.2 מיליון ש"ח. לצורך הנוחות נניח כי בתקופה הרלוונטית לא הייתה כל אינפלציה, כך שכל השבח הוא ריאלי. עוד נניח כי במהלך אותן שנתיים הייתה לנישום הכנסה מהנכס אשר כנגדה יכול היה לקזז פחת בסך כולל של 80,000 ש"ח. ככל שהנישום קיזז בפועל את הפחת האמור מחבותו במס הכנסה, אין חולק כי שווי הרכישה היה עומד על 920,000 ש"ח בלבד, כך שהשבח עומד על 280,000 ש"ח. המחלוקת בה עסקינן מתעוררת באותם מצבים בהם הנישום לא קיזז את הפחת מחבותו במס הכנסה. מנהל המיסוי סבור שדי בכך שעמדה לנישום אפשרות לקזז את הפחת מהכנסתו החייבת, ועל כן גם במקרה זה יש לקזז את הפחת משווי הרכישה, כך שהשבח יעמוד גם במקרה זה על 280,000 ש"ח. החברה לעומת זאת סבורה כי ניכוי הפחת משווי הרכישה נדרש רק כשנעשה שימוש בפועל על ידי הנישום באפשרות לנכות פחת לצורך הקטנת החבות במס הכנסה, ומשנמצא כי הנישום לא עשה בפחת שימוש, אין לנכות את הפחת משווי הרכישה (דהיינו יש להותירו על 1 מיליון ש"ח), ועל כן השבח יעמוד על 200,000 ש"ח בלבד.

14. את הדין במחלוקת זו ראוי לפתוח בהגיונו של הדין מקום בו נעשה שימוש בפחת להקטנת החבות במס הכנסה. הטעם בקיזוז הפחת משווי הרכישה בנסיבות אלה הוא שבעל הנכס נהנה מקיזוז רכיב ההוצאה המגולם בפחת עת שילם מס על הכנסותיו מהנכס לאורך השנים. לפיכך על רכיב הפחת להיות מנוטרל עתה בעת חישוב הרווח ההוני מהנכס, שכן אם לא תעשה כך, ינוכה אותו רכיב הוצאה פעמיים – פעם אחת מההכנסה החייבת של הנישום (בדמות פחת) ופעם נוספת מהשבח שהפיק במכירת המקרקעין (בדמות הכרה במלוא משווי הרכישה, למרות שחלקו נוצל כפחת). כתוצאה מכך הנישום ייהנה מהטבה כפולה בגין אותה הוצאה (יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב' חלק שני 325 (מהדורה שנייה, 2003); אבי גורמן ושי אהרונוביץ' מיסוי מקרקעין: פרשנות, הלכה ומעשה כרך א' 398, ה"ש 28 (2017) (להלן: "גורמן ואהרונוביץ'")). הגיון זה הובהר בו"ע (מחוזי חי') 18232-05-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין – חדרה (6.8.2012) (להלן: "עניין ברמן"): "ניתן לומר כי המוכר שניכה פחת על הנכס מהכנסתו החייבת כבר 'השתמש' באותה שחיקה בערך הנכס כדי להקטין את חבויות המס שלו ועל כן הוא אינו זכאי ל'השתמש' בה שוב להקטנת חבות המס שלו בעת המכירה" (פסקה 17).

15. זהו הדין כאשר הנישום עשה בפועל שימוש בפחת להקטנת חבותו בגין הכנסותיו מהנכס. לעומת זאת, כאשר נמנע הנישום מלעשות שימוש בפחת, ההיגיון האמור אינו חל, שכן אין סכנה להטבה כפולה בגין אותה הוצאה, ועל כן ניכוי הפחת משווי הרכישה אינו נדרש בכדי "למנוע מצב בו יקבל הנישום ניכוי כפול בשל סכום הוצאה אחד" (כלשון דברי ההסבר לתיקון סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, שלטענת מנהל המיסוי הוא המודל לנוסח הנוכחי של הגדרת "פחת" בסעיף 47 לחוק. דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 13), התשמ"ד-1983, ה"ח 102, 106). כך סברה ועדת הערר, ומטעם זה אימצה את עמדת החברה.

16. מנהל המיסוי אינו חולק על ההיגיון הכלכלי שבעמדת ועדת הערר, ואולם הוא סבור בכל זאת שהדין החל שונה. הטעם לעמדתו זו נעוץ בשיקולים מסדר שני, הנוגעים לאפשרות להכריע בכל מקרה נתון האם הנישום השתמש הלכה למעשה בפחת לצורך הפחתת החבות במס הכנסה. לשיטתו שיקולים אלה הם שהביאו את המחוקק להגדיר את המונח "פחת" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין באופן בו נוסח, דהיינו תוך התייחסות ל"סכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה" ולא תוך התייחסות ל"סכומים שנוכחו בפועל גבי המקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה".

17. ויובהר, קיימים מגוון מצבים בהם המחלוקת אינה מתעוררת, מטעמים שונים:

ראשית, כאשר עסקה במקרקעין פטורה מתשלום מס שבח, לא מתעוררת מטבע הדברים השאלה כיצד יש לחשב את השבח, וממילא לא נידרש לשאלת ההתחשבות בפחת שלא נוכח. דוגמה למקרה מעין זה מצויה בפרק החמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע פטור מתשלום מס שבח במכירת דירת מגורים מזכה בהתקיים תנאים מסוימים.

שנית, כאשר הנישום הוא יחיד, והוא בוחר לשלם מס על הכנסתו מדמי שכירות של דירת מגורים בשיעור של 10% בהתאם לסעיף 122(א) לפקודת מס הכנסה, הרי שסעיף 122(ג) לפקודה קובע כי, מחד גיסא, הוא אינו זכאי לנכות פחת מהכנסתו מדמי השכירות, ואולם, מאידך גיסא, "לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה". משמעות הדברים היא שרואים נישום הבוחר במסלול זה כמי שניצל את אפשרות השימוש בפחת כאשר באים לחשב את השבח בעת מכירת הנכס (ראו גם גורמן ואהרונוביץ', בעמ' 468–469). אין זאת אלא שההטבה הקבועה בסעיף 122(א) לפקודת מס הכנסה מגלמת בחובה גם התחשבות בפחת אותו ניתן היה לנכות מההכנסה החייבת, ולפיכך רואים את הבחירה במסלול זה גם כמיצוי של אפשרות השימוש בפחת – התייחסות שמשמעה כי יש להוסיף את הפחת האמור למחיר המכירה, באופן המגדיל את השבח, על מנת למנוע כפל הטבה בגין אותו רכיב הוצאה.

הערה: הוספת הפחת לשבח מכוח סעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה נעשית על דרך של הוספתו לשווי המכירה, ולא על דרך ניכוי משווי הרכישה, כפי שהדבר נעשה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בו עסקינן. בכך יש חוסר אחידות חקיקתית, ואולם מבחינה כלכלית אין כמובן שוני בין הגדלה של צד הפלוס לבין הקטנה של צד המינוס.

שלישית, באותם מצבים בהם לא היה באפשרות הנישום לנכות פחת כנגד הכנסה חייבת, כגון כשכלל לא הייתה לו הכנסה חייבת במס הכנסה מהמקרקעין, מקובל גם על מנהל המיסוי כי אין לחייבו בניכוי פחת מיתרת שווי הרכישה.

18. המצבים בהם המחלוקת מתעוררת מתאפיינים בכך שמצד אחד הנישום עורך עסקה החייבת במס שבח ביחס למקרקעין, ומצד השני התרחש אחד משני אלה:

א. הנישום דיווח כדין על הכנסתו מהנכס החייבת במס הכנסה, אך נמנע מלנכות ממנה את הפחת. ודוק, במרבית המקרים יש להניח כי ההימנעות מלנכות את

הפחת נובעת מאי ידיעה של הנישום או טעות מצדו, שכן, במקרה הרגיל, שיעורי המס המוטלים על הכנסה עולים על שיעורי המס המוטלים על רווחי הון, וכפועל יוצא שווי ההטבה גבוה יותר לפי פקודת מס הכנסה מאשר לפי חוק מיסוי מקרקעין (להבחנה בין מיסוי הכנסה ומיסוי רווחי הון וטעמיה ראו חוות דעתי בע"א 8942/15 שירצקי נ' פקיד שומה ת"א 4, פסקאות 3–5 (26.12.2018), והמקורות הנזכרים שם).

ב. הנישום לא דיווח כדין על הכנסתו החייבת במס הכנסה מהנכס, בין שנמנע כליל מלמסור דיווח, ובין שמסר דיווח המעלים חלק ממנה, וכתוצאה מכך גם לא קיזז כנגדה את הפחת שיכול היה לקזז לו היה מוסר דיווח אמת. זהו מצב הדברים במקרה בו עסקינן, ואף במקרה המרכזי בו נדונה הסוגיה בעבר בבית המשפט העליון: ע"א 94/63 פקיד השומה, נתניה נ' בן משה, פ"ד יז 1768 (1963) (להלן: "עניין בן משה").

19. עמדות הצדדים בהליך שלפנינו דומות בכך ששניהם מניחים כי הדין ביחס לשני המצבים הללו אחיד – לשיטת מנהל המיסוי, בין אם הנישום מסר דיווח אמת ובין אם לאו יש להפחית את הפחת משווי הרכישה (דהיינו, להוסיפו לשבח); לשיטת החברה, בכל המצבים הללו אין להפחית את הפחת משווי הרכישה (דהיינו, אין להוסיפו לשבח).

20. כשלעצמי אין הצדקה לנהוג בשני המצבים הללו בצורה זהה. פרשנות סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, לאור מנעד המצבים, צריכה להיעשות תוך חתירה להגשמת תכלית דיני המס. כידוע, תורת הפרשנות התכליתית המקובלת לפירוש חוקים משמשת גם לפירוש חוקי המס. הווה אומר, כשעל הפרשן המשפטי להידרש לפרשנות חוק מס תהווה לו לשון החוק נקודת מוצא, ומבין אפשרויותיה הלשוניות השונות ייבחר את זו המגשימה את מטרתו (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985) (להלן: "עניין קיבוץ חצור"); דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי, פסקה 20 לפסק דינה של הנשיאה מרים נאור (12.9.2017)).

21. מנהל המיסוי עמד בהרחבה על עיגון עמדתו ביחס לפרשנות סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בלשון החוק. כך עשה באמצעות הבחנה שערך בין התיבה "ניתנים לניכוי", שננקטה בסעיף, לעומת התיבה "נוכו", בהפניה לפסיקות בתי המשפט ביחס לתיבה זו, בהפניה לסעיפים נוספים בהם השתמש המחוקק בניסוח זהה או דומה, בהיסטוריה

החקיקתית של הסעיף ועוד. לעמדת מנהל המיסוי אכן יש אחיזה בלשון החוק. זאת אין לכחד. כן מצאה עמדתו ביטוי בחלק מהפסיקות ביחס לסעיף 47 לחוק (ראו ו"ע (מחוזי ת"א) 1026/00 שינפוקס נ' מס שבח ת"א 2 (9.7.2002)) ובפסיקה ביחס לתיבה דומה ("הוצאות שאינן מותרות לניכוי") שמופיעה בסעיף 39 לחוק (עמ"ש (מחוזי י-ם) 25/90 מגזימוף נ' מנהל מס שבח מקרקעין (31.12.1990)). המשותף לפסיקות אלה הוא העיקרון לפיו הוצאה שניתן היה לנכות במס הכנסה, בין אם נוכחה בפועל ובין אם לאו, לא תובא בחשבון במסגרת חישוב שבח. כן מוצא מנהל המיסוי תמיכה לעמדתו בהלכה שנתקבלה בשעתו בבית משפט זה ביחס לפרשנות התיבה "הסכומים הניתנים לניכוי לנישום" בהגדרת "מחיר מקורי" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (עניין בן משה). לעניין בן משה אתייחס בהמשך הדברים, לאחר שתוצג גישתי. אקדים עם זאת את המאוחר, ואבהיר כי אני סבור שפסק הדין ניתן גם לקריאה אחרת, העולה בקנה אחד עם הגישה שאציג להלן.

22. ככל שמדובר בלשון החוק, הרי שאינני סבור כי היא כה חד משמעית כפי שטוען מנהל המיסוי. בעניין ברמן, לדוגמה, הוצע כי לשון התיבה "ניתנים לניכוי" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין "עשוי להתפרש גם כמצביע על זכאות בפועל של המוכר, בהווה ובעתיד" (שם, פסקה 15). זו אומנם פרשנות דחוקה מעט, ואולם, אין היא בלתי אפשרית כעניין לשוני. מכל מקום, אינני סבור כי ההגדרה הלקונית של "פחת" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין ("הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה") מונעת מלקרוא לתוכו הגבלה כי הכוונה אינה לכל הסכומים הניתנים לניכוי להלכה, אלא רק לאותם סכומים הניתנים לניכוי הלכה למעשה, דהיינו לא רק כעניין עיוני, אלא גם באופן מעשי. ודוק, מנהל המיסוי טוען כי לו היה המחוקק רוצה להבהיר כי הכוונה להוצאות שנוכו בפועל יכול היה בנקל להבהיר כוונתו, על ידי שימוש בניסוח אחר, כגון "הסכומים שנוכו בפועל לגבי המקרקעין". אלא שטיעון זה הוא בגדר חרב פיפיות, וניתן להפנותו גם לפרשנות לה טוען מנהל המיסוי. כך, למשל, שימוש בניסוחים כגון "הסכומים הניתנים לניכוי, בין שנוכו ובין אם לאו" או אפילו "הסכומים שניתן היה לנכות בפועל" היה מבהיר ב"רחל בתך הקטנה" את כוונת המחוקק, ומונע מחלוקות פרשניות ביחס ללשון החוק. העובדה שהלשון בה השתמש המחוקק נוטה לכיוון פרשנות מסוימת, בוודאי שאינה מהווה סוף פסוק כאשר הלשון כשלעצמה יכולה לסבול גם פרשנות אחרת.

23. האמביוולנטיות ביחס ללשון החוק מתחזקת, אם מעיינים בפרוטוקול הדיון בוועדת הכספים בסעיף 2 של הצעת החוק בעקבותיו חוקקה הגדרת המונח "פחת", אשר

בפרשנותה אנו עוסקים (חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 6), תשל"ה-1975, ס"ח 159).
חבר הכנסת יחזקאל פלומין ז"ל מעורר את השאלה בה עסקינן בזו הלשון:

השאלה שלי היא לאיזה פחת הכוונה: פחת תאורטי שמגיע או פחת שנדרש בפועל? ישנם נכסים אשר מתוך כל מיני סיבות בעליהם לא דרשו עליהם את הפחת וזה לא הובא בחשבון לצורך מס הכנסה. אם הוא לא ניצל זאת, לא צריך גם להוריד זאת לצורך חישוב מס שבח מקרקעין. הייתי מציע להביא בחשבון רק את הפחת שנוצל בפועל, ולא הפחת שהגיע באופן תאורטי (פרוטוקול ישיבה מס' 200 של ועדת הכספים, הכנסת ה-8, 4, 8.1.1975).

בעקבות שאלה זו התפתח דיון בוועדה בין חברי הכנסת לאנשי האוצר. אנשי האוצר טענו כי "אנחנו חייבים להתחשב גם בהבט של הביצוע. אין באפשרותנו לבדוק בכל מקרה ומקרה באיזה שנים ניצל המוכר את הפחת לצורך חישוב מס הכנסה, או לא ניצל", וכי "הכלל הוא שאנשים תובעים את זכותם לחישוב הפחת ומקבלים אותו. בגלל כמה יוצאים מן הכלל בודדים, עלול להיגרם נזק מינהלי גדול". בעקבות זאת מעיר חבר הכנסת אליעזר שוסטק ז"ל "אינני מבין מדוע אתם מתנגדים להביא בחשבון את הדבר רק כאשר האיש מוכיח שאומנם לא ניצל את הזכות?", ועל כך משיב איש האוצר "אם אתם עומדים על כך, אנחנו יכולים לומר בסעיף כי ההוכחה שלא נוכה פחת היא על הנישום, ולעניין זה שומה שנעשתה על פי תחשיב כאילו נוכה בה פחת". בכך מסתיים הדיון, וכל שנאמר "ההצעה נתקבלה". נוסח החוק ככל הנראה לא שונה ביחס להצעה שנידונה לפני ועדת הכספים. מה המשמעות שיש ליחס לדברים?

24. כאמור, כאשר לשון חוק ניתנת, ולו בדוחק, למספר פרשנויות, היא מהווה רק נקודת מוצא לפרשנותו, ואין היא יכולה להוות נקודת הסיום. מבין האפשרויות האוחזות בלשון החוק תיבחר כאמור זו שתביא ליישום מטרתו ותכליתו (עניין קיבוץ חצור, בעמ' 74). תכלית חוק מיסוי מקרקעין היא מיסוי הרווח הכלכלי שצומח לבעל זכות במקרקעין מעליית ערכה הכלכלי. כך נקבע בבית משפט זה, והלכתו, אשר חזרה ונשתנה במספר מפסיקותיו, העלתה על נס תכלית זו עסקה במלאכת פרשנות חקיקת מיסוי מקרקעין (ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין פ"ד נז(2) 953, 959 (2003); ע"א 8138/06 סלון מרכזי למכונות כביסה וטלויזיה בבית א נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור תל אביב, פסקה 7 (11.2.2008) (להלן: "עניין סלון מרכזי"); והשוו גם ע"א 10800/06 סלמן נ' פקיד שומה טבריה, פסקה 19 (13.7.2011) לעניין פרשנות פקודת מס הכנסה).

25. סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין מהווה חלק ממערך שנועד להבטיח דיוקו של מס הנגבה מנישום. כך, למשל, הסעיף נוקט בטכניקת עדכון מחיר רכישה של זכות מקרקעין, וההוצאות המוכרות במסגרתו, ליום מכירתה של הזכות לצורך הפרדת המרכיב האינפלציוני מהשבח שנצבר לאותה הזכות לאורך השנים. דהיינו, במסגרת הסדרת מיסוי השבח פועל הסעיף לצורך חילוץ אותו חלק שאיננו משקף רווח אלא משקף אינפלציה, קרי את ירידת ערכו של מטבע החישוב בעת תקופת ההשבחה. מטרתו לפיכך היא כי מהנישום ייגבה מס מלא רק על רווח הריאלי – הוא הרווח הכלכלי (ע"א 5359/92 שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד נ(1) 651, 654, 657 (1996); ע"א 792/85 ולד נ' מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה פ"ד מב(4) 577, 579–580 (1989); נמדר, בעמ' 420).

26. הצבת תכלית המיסוי הריאלי במרכז מלאכת פרשנות סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין הוליכה את ועדת הערר, בכמה מפסיקותיה, למסקנה כי אין לנכות משווי הרכישה פחת אשר לא נוכה בפועל. כך נפסק למשל בעניין שמשון, בו ערערה נישומה על שבמכירת זכויותיה בנכס בו פעלה חנות מכולת נוכה פחת משווי הרכישה, למרות שלא נוכה ממס ההכנסה בשנות פעילות המכולת. מנהל המיסוי נשען על נימוק זהה לנימוק מנהל המיסוי בענייננו: די בכך שהפחת היה "ניתן לניכוי" כדי להוסיפו לשבח, ואין נפקא מינה לשאלה האם נוכה בפועל אם לאו. ועדת הערר קיבלה את עמדת הנישומה, וקבעה כי יש לנכות פחת משווי הרכישה רק כאשר נישום ניצל את זכותו להפחתת החבות במס הכנסה על פי סעיף 21 לפקודה. בנימוקיה ציינה ועדת הערר כי:

לא סביר ולא הגיוני הוא להורות על הפחתת המס משווי הרכישה כדי להגדיל את הרווח בין שווי הרכישה כשווי 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 (עניין שמשון, פסקה 8).

הפסיקה בעניין ברמן המשיכה את אותו הקו. באותו עניין מנהל משרד מיסוי מקרקעין קיזז משווי רכישה של חלקות מקרקעין את הפחת שניתן היה לנכות משווי עצים שהיו נטועים בחלקות, למרות שלא נוכה מעולם. המחלוקת המשפטית הייתה זהה. ועדת הערר קבעה כי אין לאפשר ניכוי פחת שלא נוכה בפועל, אף תוך פגיעה בשיקולי יעילות ויציבות, וכן ציינה כך:

גם אנו סבורים כי הקטנת יתרת שווי הרכישה בשל פחת שניתן היה לנכותו אך לא נוכה, הינה תוצאה המנוגדת לתכלית החוק, חותרת תחת העיקרון בדבר גביית מס אמת ומטילה חיוב במס על רווח היפותטי שלא קיים במציאות. לשון החוק אינה מחייבת תוצאה שכזו ומאפשרת שלא לנכות את הפחת מיתרת שווי הרכישה מקום שזה לא נדרש על פי הפקודה (עניין ברמן, פסקה 22).

ראו בהמשך לכך את פסיקת ועדת הערר בו"ע (מחוזי חי') 10216-07-14 וימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (14.2.2016) (להלן: "עניין וימן"). הוועדה התבססה על שנפסק בשתי הפרשות שתוארו לעיל, ונדרשה לצורך הכרעה בשאלה האם התוצאה תביא לניכוי כפול או לניכוי חסר של סכום הפחת (שם, פסקאות 56–60).

27. פסיקות אלו ממשיכות את הלך רוחו של בית משפט זה, כפי שהובא בעניין סלון מרכזי. באותו מקרה נדונה השאלה המקבילה של הכרה בהוצאה אשר ניתן היה לנכות במס הכנסה על פי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, אך לא נוכתה בפועל משיטת דיווח המס בה בחר הנישום לא אפשרה זאת. בית המשפט קבע כי המבחן לבחינת היתר לניכוי הוצאה לפי פקודת מס הכנסה הוא מבחן קונקרטי, ולא מושגי-כללי. באמרת אגב העיר כי לאור תכלית חקיקת המס, כאמור – מיסוי הרווח הכלכלי שצומח לבעל זכות במקרקעין – וכן לאור תכלית סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין – מניעת כפל ניכוי של הוצאות שהוצאו לצורך השבחת המקרקעין (על פי תיקון מס' 15 לחוק) – "נראה כי ראוי יהיה אם רשויות המס ישאפו להימנע מהתוצאה הקשה של אי ניכוי בכלל" (עניין סלון מרכזי, פסקה 7).

28. בספרות המשפטית צוין מפי כותבים רבים כי פרשות דווקנית של הלשון הנקוטה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין אכן משמעה מיסוי פחת שניתן היה לנכות באופן תיאורטי, ללא ייחוס משמעות לעצם ניכוי בפועל. ואולם, על אפשרות זו נמתחה ביקורת. פרופ' יצחק הדרי ציין כי הפרשנות האמורה עלולה לגרום לקיפוח נישומים, ובהתייחסותו לקושי דומה, לגבי ניכויים לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, אמר כך: "נראה לי, שהגישה המחמירה [...] אינה צודקת. אם מדובר בהוצאה מותרת בניכוי לצורכי מס שבת, מדוע תישלל הזכות לניכוי כאשר לא ניכה אותה המוכר לצרכי מס הכנסה?" (יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב' חלק ראשון 353 (מהדורה שנייה, 2003) (להלן: "הדרי")).

פרופ' אהרן נמדר התייחס באופן עקרוני לשאלה בה אנו עוסקים, וציין כי לדידו ניתן לנכות בחישוב מס השבח הוצאה שניתן היה לנכות במסגרת מס הכנסה ולא נוכתה

בפועל. בהסברו ציין כך: "כמו שאין זה צודק לנכות הוצאה אחת פעמיים כך אין זה צודק שלא להתיר את ניכוי ההוצאה מכל וכל. דיני המיסים ברמתם הנורמטיבית אינם צריכים לכלול ענישה על מחדל שאיננו מהווה סטייה מהותית מהוראות החוק" (נמדר, בעמ' 361–362).

ד"ר אבי גורמן ועו"ד שי אהרונוביץ' סקרו את הפסיקה שצוינה לעיל ופירשו אותה כפסיקה לטובת הנישום, המקימה חזקה ניתנת לסתירה לפיה אם יוכיח נישום כי לא ניכה את שהתירה לו הפקודה, אין להרע עמו בהתייחסות לניכויים פוטנציאליים כאילו נוכו. לדידם, וכלשונם:

כל פרשנות אחרת תוביל למצב הבלתי מתקבל על הדעת, שלפיו יוטל מס על רכיב אשר כלל אינו שבח, ובכך ייפגע הנישום קשות בהיבט הכלכלי של החוק. את סעיפים 39 ו-47 לחוק יש לפרש כקובעים חזקה, שלפיה, מה שמותר לניכוי לפי הפקודה אכן נוכה על ידי הנישום במישור הפרוטי. אולם חזקה זו אינה חזקה חלוטה, והיא ניתנת לסתירה על ידי הנישום. אם יסתור הנישום את החזקה ויוכיח כי לא דרש את הניכויים המותרים לפני הפקודה, יש להתיר את הניכויים מהשבח. קביעה אחרת משמעה כאמור הטלת מס על רכיב שאינו שבח, מצב העומד בניגוד להוראה הבסיסית של החוק והפוגע באופן לא מידתי בזכות הקניין של הנישום (גורמן ואהרונוביץ', בעמ' 400–401).

29. על הפרשנות הנדרשת לסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין ניתן ללמוד גם ממערך החקיקה הכללי של דיני המס (עניין קיבוץ חצור, בעמ' 74). בהקשר זה יפה לענייננו הדין ביחס למיסוי רווחי הון על פי פקודת מס הכנסה. לצורך חישוב רווח זה מגדיר סעיף 88 לפקודה מהו "מחיר מקורי", ובתוך כך מסייג מהמחיר האמור הוצאות אשר "לא הותרו בניכוי בעבר בחישוב הכנסתו החייבת של הנישום". הפירוש המקובל לסייג זה הוא כי רק הוצאה שנוכחה בפועל במס הכנסה לא תנוכה במיסוי רווח הון. דהיינו, איסור ניכוי כפל בפועל. מלומדים עמדו לא אחת על הדמיון המהותי, בין מס שבח מקרקעין למס רווחי הון, וכפועל יוצא מכך עמדו על העדר הצדקה לפרשנות שונה של הסעיפים האמורים לעניין ניכוי הוצאות (הדרי, בעמ' 354; נמדר בעמ' 362–363).

30. מכל האמור לעיל יצאנו למדים כי תכלית ניכוי הפחת בעת חישוב מס שבח היא מניעת הכרה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה, באופן המקדם מיסוי אמת. התכלית עמדה לנגד עיני שופטים כשעסקו במלאכת היישום והפרשנות של סעיף 47 לחוק על מקרים תיאורטיים וקונקרטיים. עמדה זו, וכך הפסיקות בעניין ברמן, עליהם נבנתה ועדת הערר,

ובעניין שמשון, נראות לי מוצדקות וראויות. זאת בכפוף לכך שהנטל לשכנע כי הפחת לא נוכה מהכנסה חייבת יוטל על הנישום (וראו את הדיון בוועדת הכלכלה בשלב הצעת החוק, אשר נסקר בפסקה 23 לעיל, וגישתם של גורמן ואהרונוביץ' ביחס לכך, כפי שצוטטה בפסקה 28 לעיל).

31. נחיל את הנלמד על שני המצבים השונים שהוזכרו לעיל. במצב הדברים הראשון, קרי מקום בו הוגש דיווח אמת על ההכנסה מהנכס, בכפוף לכך שהנישום יוכיח כי נמנע בפועל מלקזז את הפחת מהכנסתו הקיימת, אין חשש כי יזכה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה, אם נמנע מהתחשבות בפחת בעת חישוב השבח. נהפוך הוא. אם נקבל את עמדת מנהל המיסוי, הרי שנמנע מהנישום הכרה בהוצאה שהייתה לו בפועל, ובדרך זו נחייב אותו במס העולה על הרווח שצמח לו מהמקרקעין (בין אם כהכנסה ובין אם כשבח). לעומת זאת, במצב הדברים השני, כאשר הנישום העלים את הכנסתו מהמקרקעין, הרי שדווקא התחשבות בפחת בעת חישוב השבח עלולה להביא למצב הפוך של התחשבות כפולה בהוצאה, שכן מס ההכנסה בו חייב הנישום האמור הוא ההכנסה בניכוי הפחת, ובמסגרתו יש להניח כי ניצל את ההטבה (ואכן, רשות המס מסרה כי ככל שהעלמת המס תתברר, גובה המס שהועלם יחושב לאחר ניכוי הפחת שהנישום רשאי היה לקזז. ליישום דומה ראו עניין וימן, פסקאות 58–59).

הערה: כעניין עיוני ניתן להציע הבחנה נוספת בין נישום שנמנע מלנכות את הפחת מחמת טעות לבין נישום אשר עשה כן בכוונת מכוון. ואולם, הבחנה זו מעוררת קשיים יישומיים ותאורטיים, ועל כן אינני סבור שיש לאמצה. זאת ועוד, כפי שכבר צוין, במקרה הרגיל אין הימנעות מניכוי פחת מהכנסתו החייבת מטיבה עם הנישום, מאחר ששיעורי המס המוטלים על רווחי הון אינם גבוהים משיעורי המס המוטלים על הכנסה. מכאן שהמצבים בהם הפחת לא נוכה מחמת טעות הם ככל הנראה עיקר המצבים בהם השאלה בה עסקינן מתעוררת (וכך גם מלמדת הפסיקה בנושא).

32. גישה זו, לפיה יש להבחין בין נישום שדיווח דיווח אמת על הכנסותיו, ונמנע מלנכות פחת שזכאי היה לנכות, לבין נישום שלא מסר דיווח אמת על הכנסותיו, וכתוצאה מכך לא נזקק לניכוי פחת, עולה בקנה אחד גם עם האסמכתא המרכזית של בית משפט זה בסוגיה דנן – פסק הדין בעניין בן משה, אשר ניתן לפני מעל ליובל שנים, מפי השופט אלפרד ויתקון ז"ל.

33. בעניין בן משה נדונה השאלה המקבילה המתעוררת לצורך מיסוי רווחי הון: האם בחישוב השבח שצמח ממכירתו של טרקטור יש לנכות משווי הרכישה של הטרקטור את

הסכומים שניתן היה לנכות כפחת בתקופה בה שימש את הנישום. באותו עניין קבע בית משפט זה, בקבלו את טענתו העובדתית של פקיד השומה, כי הנישום לא עמד בנטל המוטל עליו לשכנע כי לא נעשה שימוש בניכוי הפחת במהלך השנים. הטעם לכך היה זה: הנישום לא מסר נתונים לגבי ההכנסות מהטרקטור, ועל כן נקבעו שומות מס הכנסה על ידי פקיד השומה לפי מיטב השפיטה. פקיד השומה טען כי במסגרת השומות הללו התחשב בפחת על הטרקטור כפי שהתחשב בהוצאות אחרות, והשופט ויתקון ז"ל לא ראה הצדקה שלא לקבל את עדותו הבלתי נסתרת בעניין זה. מכאן שמבחינה עובדתית דובר בעניין בן משה בנסיבות בהן הוכר הפחת לצורכי מס הכנסה, ועל כן אין חולק שהיה מקום להוסיפו לשבח, על מנת להימנע מהטבה כפולה בגין באותה הוצאה.

בזאת ניתן היה לסיים את פסק הדין באותו עניין (כפי שמאשר השופט ויתקון ז"ל בציינו "בזאת יכולנו לסיים את דברנו"). ואולם, בית המשפט לא עצר באותו עניין בנקודה זו, אלא דן גם בשאלה המשפטית העקרונית, השקולה לזו העומדת לפנינו. עמדתו הייתה שלשון החוק (סעיף 88 לפקודת מס הכנסה) היא ברורה, ומלמדת כי יש להתחשב גם בפחת שניתן היה לנכות, אך לא נוכה בפועל. ואולם גם בכך לא עצר. לאחר ציון עמדתו זו ביחס לשון החוק עבר השופט ויתקון ז"ל לבחון את טעמיה של הפרשנות הנלמדת מלשון החוק. לאחר הצגתם בצורה תמציתית ומדויקת כדרכו, הוא מגיע למסקנה כי הגם שהם "מעוררים אומנם את השאלה, אם לא התכוון המחוקק בסעיף 88 לניכוי פחת שנוכו בעבר למעשה", יש לדחות פירוש רחב זה מהטעם ש"לא זה בלבד שהיה עומד בסתירה לנוסח הכתוב, אלא שהיה בו משום השלמה עם המצב, בו נבצר מהנישום לקבל את הפחת בגלל אשמתו בלבד. אילו ניהל הנושה ספרים והיה מגיש דו"ח שהיה ראוי להתקבל כנכון, היה זוכה לניכוי פחת כדבר שבשגרה. כלום יהא מצבו עדיף בשל כך בלבד שלא נהג בהתאם לחוק?" (שם, בעמ' 1771).

ניתוח הדברים מלמד איפוא שהמקרה שנדון בעניין בן משה שייך למצב הדברים השני – נישום שלא הגיש דיווח אמת על הכנסותיו. אם כך הרי שאף את עניין בן משה אין הכרח לפרש כהלכה המחייבת לנהוג בכל המצבים על פי הפרשנות הלשונית הדווקנית בה דוגל מנהל המיסוי, וניתן להבינה אך כדחייה של הפרשנות המרחיבה בה דוגלת החברה – עמדה אשר כפי שהובהר מקובלת אף עליו.

34. אסכס: לגישתי ראוי לפרש את סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, וכן כל חקיקה העוסקת בסוגיה דומה, בהתאם לעקרונות הבאים:

א. הכלל: ברירת המחדל לבחינת החבות במס שבח היא כי הנישום ניכה את מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת בגין המקרקעין במס הכנסה. כנגזר מכך נקודת המוצא היא כי יש להפחית את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח.

ב. החרג לכלל: נישום שדיווח כדין על הכנסותיו ושילם את המס המתחייב, ואשר יעמוד בנטל להוכיח כי נמנע במסגרתם מניכוי מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת במס הכנסה, זכאי לכך שסכומי הפחת שלא נוכו כאמור לא יתווספו לחישוב השבח (דהיינו, לא יופחתו משווי הרכישה).

ג. הגבלת תחולת החרג: נישום אשר לא דיווח כדין על הכנסתו החייבת במס הכנסה, וכתוצאה מכך גם לא ניכה בדיווחיו פחת באופן מלא או חלקי, בין אם לא חויב במס הכנסה בגין ההכנסות שלא דווחו ובין אם נערכה לו שומה על ידי מנהל המיסוי בגינן, אינו רשאי להעלות טענה כי לא נוכו מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת, ועל כן יש להפחית לגביו בכל מקרה את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח.

35. ומהדיון הכללי נגזר בנקל הדין במקרה שלפנינו. החברה לא דיווחה על הכנסתה החייבת מהשכרת הדירה, וממילא אין באפשרותה לטעון כי שילמה מס הכנסה מלא, ללא ניכוי פחת. מנהל המיסוי הבהיר כאמור כי אף לו יוציא לחברה שומת מס הכנסה רטרואקטיבית בגין השנים בהן הרוויחה מהשכרת הנכס, יילקח בחשבון הפחת אשר יפחית את הכנסתה החייבת. במצב דברים זה, דבקות בעקרון מיסוי אמת ומניעת הטבה כפולה בגין הפחת מחייבת לראות את החברה כמי שניצלה את הפחת במהלך השנים, דהיינו – כמי שקיזזה את הפחת מהכנסותיה החייבות במס, ולחייב הוספת הפחת לשבח (דהיינו, להפחיתו משווי הרכישה). מכאן שדין הערעור להתקבל.

36. 109 דבר: אציע לחבריי כי הערעור יתקבל, במובן זה שבמקרה שלפנינו, בו נמנעה החברה במהלך השנים מלדווח על הכנסתה החייבת במס הכנסה בגין נכס המקרקעין, יש לראות את הסכומים אשר יכולה הייתה לנכות כפחת כ"סכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מה הכנסה", ולהפחיתם משווי הרכישה, באופן שיגדיל את השבח בגינו תחויב במס. נוכח האמור בפסקה 1 שלעיל, ככל שתתעורר מחלוקת בעניין אופן חישוב הפחת, יהיו הצדדים רשאים להביא אותה לפני ועדת הערר. כן אציע לחבריי כי החברה תישא בהוצאות מנהל המיסוי בסכום של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט י' אלרון:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף.

ניתן היום, ד' בכסלו התש"ף (2.12.2019).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט