

פחת ינוכה אם נוכה בפועל בלבד (פס"ד לילי שמשון)

מאת: רו"ח ומשפטן ישי חיבה,

רו"ח רונית בר

ועו"ד שלומי לוי

כבוד השופט י' בנאי סוקר בפס"ד לילי שמשון את השינויים שחלו בפסיקת ביהמ"ש העליון, תוך התמקדות בפס"ד מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ (ע"א 4271/00), פס"ד סלון מרכזי (ע"א 8138/06) ואחרים, וקובע כי מכיוון שביהמ"ש העליון אימץ את הגישה הדוגלת במיסוי הרווח הכלכלי שנצמח לנישום כלשון ועדת הערר, לא נותר אלא לאמץ גישה זו. ובלשון השופט י' בנאי: "מגמה והוראה זו של בית המשפט העליון, שחזרה ונשתנה, לאחרונה, גם בפסקי דין אחרים שניתנו על ידי בית המשפט העליון... בדבר מיסוי הרווח הכלכלי ופרשנות לאור תכלית החוק, מהווה הנחיה שעלי לפעול ולפסוק על פיה".

דהיינו, היום, בניגוד לימים עברו (ימים שבהם נקבעה ההלכה על פי פס"ד ראובן בן משה), על הפרשן לאמץ פירוש המביא להגשמת תכלית החקיקה, על פני פירוש החוק באופן דווקני.

באימוץ גישה זו קובעת ועדת הערר: "לא סביר ולא הגיוני הוא להורות על הפחתת המס משווי הרכישה כדי להגדיל את הרווח בין שווי הרכישה לשווי המכירה, לצורך הטלת מס

ביום 11.4.2010 ניתן פס"ד של ועדת ערר בעניין לילי שמשון (ו"ע 1005/09). עובדות המקרה: הנישומה ירשה מבעלה המנוח נכס מקרקעין, חנות שבה הפעיל הבעל מכולת במשך שנים רבות. הוסכם בין הצדדים כי במהלך השנים לא נדרש ולא קוזז פחת בגין החנות בדוחות שהוגשו לרשות המסים (מס הכנסה).

המחלוקת שעמדה בפתחה של הוועדה הייתה משפטית גרידא: פרשנות האמור בהגדרת המונח "פחת" שבסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963: "הסכומים הניתנים לניכוי... לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה..."; האם לצורך חישוב השבח ממכירת נכס המקרקעין יופחת מעלות הנכס פחת שלא נדרש בניכוי, אולם ניתן היה לנכותו לצורכי מס הכנסה, או לא?

לפני שנים רבות ניתנה הלכה בביהמ"ש העליון בפס"ד ראובן בן משה (ע"א 94/63), שבו נקבע כי: "...סכום הניתן לניכוי הוא הסכום שהנישום זכאי לדרוש את ניכוי (ובלבד שיקיים מצידו את תנאי החוק), ואין נפקא מינה, אם למעשה ניצל את זכותו אם לאו."

לסיכום:

נראה כי פס"ד זה של ועדת הערר, והפשרה שהתקבלה בפס"ד האוניברסיטה העברית בירושלים, מהווים את השינוי המיוחל בסוגיה הנדונה ואימוץ פרשנות תכליתית, שלפיה יש לנכות מעלות הנכס לצורך חישוב השבח או רווח ההון אך ורק את הפחת שנדרש בניכוי בדוחות הנישום, ולא את הפחת שניתן היה לדרוש על פי סעיף 21 לפקודה, גם אם לא נוכה בפועל.

אנו מאמינים כי רשות המסים לא תבקש לבחון את תוצאת פסק דינה של ועדת הערר בביהמ"ש העליון, ותבחר להותיר את המצב הקיים, בלי לערער לביהמ"ש העליון (מכיוון שהלכה "היסטורית" בביהמ"ש העליון "לטובתה", כנגד פס"ד של ועדת ערר, כנגדה).

בכל אופן, גישת פסק הדין שבענייננו מחלישה את עמדת רשות המסים בעניין הוראת הביצוע האמורה, ונראה שבסופו של דבר היא תצומצם, לא תיושם או תבוטל.

השבח על פי החוק, במקום שלא נוצלה הזכות להפחתת הפחת מן הרווחים, לצורך תשלום מס הכנסה על פי הפקודה.

נבהיר כי ועדת הערר בפס"ד לילי שמשון אינה מבחינה בעילה שבגינה הנישום לא ניכה את הפחת, כגון: שגגה, חוסר ידיעה, או לדוגמה מלכ"ר, הפטור ממס בגין השכרה שאינה מגיעה כדי עסק, ולפיכך לא נזקק לניכוי פחת.

עם זאת, יש לזכור כי סעיף 122 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") קובע מפורשות כי מקום שבו בחר הנישום לשלם מס על פי סעיף זה (בשיעור 10%) בגין השכרת דירה המשמשת למגורים בישראל, לא יהא זכאי לנכות פחת בשל הדירה, ואולם לעניין חישוב מס השבח בגין מכירת דירת המגורים, ייוסף לשווי המכירה סכום הפחת שניתן היה לנכות ולא נוכה לפי הוראות סעיף זה.

רשות המסים אימצה פרשנות זו (הר"ב מיסוי מקרקעין 5/2007) גם מקום שבו בחר הנישום בפטור ממס על ההכנסות מהשכרת דירת מגורים. מאוחר יותר סייגה הרשות את תחולת הוראת הביצוע לפחת שלא נתבע מיום פרסומה ואילך בלבד.