



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-04-7018 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררים יורשי המנוחה בתיה כספי ז"ל ת.ז. 002951812

1. אילן כספי ת.ז. 050774033

2. יובל כספי ת.ז. 051970441

ע"י ב"כ עו"ד מ' הר שמש

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ע"י ב"כ עו"ד ע' רוניק מפרקליטות מחוז חיפה – אזרחי

העוררים

המשיב

פסק דין

השופט רוו סוקול, יו"ר הוועדה

1. ביום 21.7.2014 מכרה המנוחה, הגב' בתיה כספי ז"ל, זכויות בנכס מקרקעין המצוי ברחוב העצמאות בחיפה. בעקבות מכירת הזכויות נדרשה המנוחה לשלם מס שבח למשיב. לאחר שהליכי השומה הסתיימו, הוכרה המנוחה כנכה הזכאית להטבות מס על פי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

בעקבות כל אלו הגישה המנוחה בקשה לתיקון שומת מס השבח שהוצאה לה, בגדרה ביקשה לחשב מחדש את חיובי מס השבח המוטלים עליה, לאור הכרתה כנכה. בקשה זו נדחתה ועל כן הוגש הערר העומד להכרעה בפנינו כעת.

ההכרעה בערר תעסוק בין היתר ביחס שבין הוראת הפטור לנכה בפקודת מס הכנסה, לחבות במס שבח על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963.

רקע

2. המנוחה בתיה כספי ז"ל (להלן: המנוחה), הייתה בעלת זכויות במקרקעין הידועים כגוש 12179 חלקה 18, ועליהם בניין המצוי ברח' העצמאות 76 בחיפה (להלן: הנכס או המקרקעין). מדובר בנכס שנרכש בשנת 1925 על ידי מר יעקב כספי ז"ל. בשנת 1964, לאחר פטירתו של יעקב כספי ז"ל, הועברו הזכויות בנכס לילדיו ובהם לאוראל כספי ז"ל, בעלה המנוח של המנוחה. עם פטירתו ירשה

3. ביום 21.7.2014 מכרה המנוחה את מלוא זכויותיה בנכס תמורת סך של 1,600,000 ₪. המנוחה הגישה למשיב הצהרה על מכירת הנכס, כנדרש לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין. בשומה

1 מתוך 12



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 7018-04-16 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

העצמית שצירפה, חישה המנוחה את מס השבח המגיע בגין מכירת הזכויות בנכס, לאחר ביצוע פריסה של השבח הריאלי על פי סעיף 48א(ה) לחוק, על פני השנים 2011-2014.

4. הואיל ובמועד הגשת ההצהרה למשיב טרם הגישה המנוחה את דוחות מס ההכנסה לשנות המס שבפריסה, התעכב הדיון בשומה. בחודש ינואר 2015, עם השלמת הגשת הדוחות לפקיד השומה, שבה המנוחה וביקשה את פריסת המס.

5. ביום 4.2.2015 הוציא המשיב למנוחה שומה, לפי סעיף 79 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק), בגדרה קבע כי השבח הריאלי יחויב בשיעור מס משוקלל בפריסה של 19% (להלן: השומה המקורית).

על השומה המקורית הגישה העוררת השגה, שנדחתה בהחלטה מיום 9.9.2015. על החלטה זו לא הוגש ערר והשומה הפכה לחלוטה. סכום מס השבח על פי השומה עמד על סך של 163,030 ₪ (נספח 1 לערר).

6. בין לבין פנתה העוררת לפקיד השומה בבקשה לפטור בשל נכות, כאמור בסעיף 5(9) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה).

ביום 15.11.2015, כלומר אחרי שהשומה המקורית הפכה לחלוטה, התקבלה על ידי פקיד השומה בקשתה של המנוחה להכיר בה כנכה לצמיתות בשיעור של 100% (נספח 2 לערר). בהתאם אושר למנוחה פטור על פי הוראות סעיף 5(9) לפקודה.

7. ביום 26.2.2016 הגישה המנוחה למשיב בקשה לתיקון השומה המקורית. הבקשה הוגשה לפי סעיף 85 לחוק (ראו נספח 3 לערר) (להלן: בקשת התיקון). בבקשת התיקון נטען כי לאחר שהמנוחה

הוכרה כנכה יש לתקן את השומה ולחשב את שיעור המס מחדש. נטען כי יש לחשב את המס בכל אחת משנות המס בפריסה (2011-2014), באופן שבכל שנה תהא המנוחה פטורה מתשלום מס על הכנסה בסכום התקרה המוכר לפטור מהכנסה שאינה מיגיעה אישית על פי סעיף 59(5) לפקודה. נטען כי בשנת 2011 זכאית המנוחה לפטור על סך של 69,480 ₪; בשנת 2012 זכאית לפטור על סך של 71,180 ₪; בשנת 2013 זכאית לפטור בסך של 72,240 ₪ ובשנת 2014 זכאית לפטור בסך של 73,680 ₪ (סעיף 8 לבקשת התיקון).

8. בקשת התיקון נדחתה בהחלטת המשיב מיום 16.3.2016 (נספח 4 לערר). ההחלטה הדוחה את בקשת התיקון הייתה תמציתית, "ניתנה פריסה בשלב השגה לפי הנתונים. אין הליך של דיון בתיקון שומה".

2 מתוך 12



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 7018-04-16 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

על החלטה זו הוגש הערר שבפנינו.

9. סמוך לאחר הגשת הערר וטרם החל הדיון בו, הלכה המנוחה לעולמה. לאחר קבלת צווי ירושה צורפו יורשיה כבעלי דין בתיק. יורשי המנוחה הם העוררים כעת. הואיל והצדדים אינם חלוקים על העובדות, הסכימו הצדדים כי הערר יוכרע על פי סיכומי טענות, ללא צורך בשמיעת ראיות.

תמצית הטענות

10. העוררים טוענים בערר כי ההכרה במנוחה כנכה בשיעור 100% והזכאות לפטור ממס על פי סעיף 59(5) לפקודה, מהווים עובדה חדשה המצדיקה את פתיחת ותיקון שומת מס השבח המקורית שהוצאה לה. העוררים סבורים כי החלטת המשיב שלא לדון בטענות המנוחה, ודחיית הבקשה לתיקון ללא דיון וללא פירוט הנימוקים, היא החלטה פסולה שדינה להתבטל.

11. העוררים מתייחסים גם לגופה של הטענה ומבהירים מדוע להבנתם יש בהכרה במנוחה כנכה הזכאית לפטור על פי סעיף 59(5) לפקודה, השפעה על חבות המס שלה על פי חוק מיסוי מקרקעין. הואיל וטענות העוררים הובהרו בסיכומי הטענות, אתייחס רק לאופן הטיעון בסיכומים אלו.

12. העוררים טוענים כי הכרה במנוחה כנכה הזכאית לפטור מכוח סעיף 59(5) לפקודה, אינה

מחייבת הענקת פטור ישיר מתשלום מס שבח אולם יש בהכרח זו השפעה עקיפה על החבות במס. לטענתם, על פי סעיף 48א(ח) לחוק, רשאי מוכר זכות במקרקעין לבקש פריסה של השבח הריאלי כאילו נבע ב- 4 שנות המס המסתיימות בשנת המס שבה בוצעה המכירה. בהתאם, בכל שנת מס יוסף השבח הריאלי להכנסה החייבת של המוכר. שיעור המס שיחושב בכל אחת משנות המס יתחשב בפטור העומד למוכר על פי סעיף 9(5) לפקודה. על כן, ולאחר שהתקבלה בקשת המנוחה לחשב את המס בפריסה, מתחייבת לגישתם המסכנה כי שיעור המס יחושב בהתאם לפטור. עוד נטען כי רק התחשבות בפטור שקיבל הנכה תגשים את תכלית תיקון 42 לחוק מיסוי מקרקעין, שעיקרה זהות בין המס שמשולם על פי החוק למס הכולל החל על הנישום/המוכר על פי הפקודה.

13. עוד נטען כי על פי סעיף 48ב' לחוק, נדרש המנהל להתחשב בשיעורי המס הקבועים בפקודה. התחשבות זו משמעה גם הכרה בפטור ממס שקיבל הנכה.

לבסוף טוענים העוררים כי יש לדחות על הסף את כל טענות המשיב החורגות מנימוקי ההחלטה.

14. המשיב סבור כי דין הערר להידחות. המשיב מבהיר כי השבח הריאלי שנוצר למוכר זכות במקרקעין אינו כולל בהגדרת "הכנסה חייבת" לפי הפקודה. עוד נטען כי הזיקה הנלמדת בין הוראות סעיף 48ב' לחוק לבין הפקודה עניינה אך ורק בשיעורי המס ולא בפטורים. המשיב טוען גם כי לאור

3 מתוך 12



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע 7018-04-16 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הסכמתם של העוררים כי הוראת הפטור לנכה לפי סעיף 9(5) לחוק אינה חלה במישרין על השבח הריאלי במכירת זכות במקרקעין, הרי שלא ניתן להחיל את הפטור בעקיפין דרך מנגנון פריסת המס. המשיב מבהיר כי הוראת הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה עניינה קביעת החבות במס, ואילו הוראת סעיף 48ב' לחוק עוסקת בשיעור המס. לפיכך, הוראת הפטור, שעוסקת בחבות, אינה נכללת במסגרת קביעת שיעור המס שבו יחויב המוכר. צירוף השבח הריאלי במסגרת הפריסה, להכנסה החייבת, נועד לקבוע את שיעור המס שיחול עליו ולא מתן פטור.

15. המשיב טוען גם כי אין לראות בטענותיו משום חריגה מנימוקי השומה. לחלופין, נטען כי בכל מקרה אין בקביעת נכותה של המנוחה וזכאותה לפטור ממס על פי סעיף 9(5) לפקודה, כדי לבסס עילה לתיקון שומה חלוטה.

דיון והכרעה

16. כפי שיפורט להלן, הגעתי לכלל מסקנה כי הדין עם המשיב ועל כן, יש לדחות את הערר. אפתח את הדיון במספר הערות על הוראת הפטור בסעיף 9(5) לפקודה ותכליתה. לאחר מכן, נפנה לבחון את הוראות הפריסה של השבח הריאלי על פי החוק ולבסוף נתייחס ליחס שבין ההוראות ושילובן.

הפטור לנכה על פי הפקודה

17. סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה העוסק בפטור לנכה, קובע:

(א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו נכות של 100%, או נכות של 90% לפחות מחמת שלקה באיברים שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות, כמפורט להלן:

[...]

(ג) לגבי עיוור או נכה, שנקבעה לו נכות כאמור בפסקת משנה (א) לגבי חלק משנת המס, יחולו הוראות פסקה זו על חלק מהכנסתו בשנת המס, שיחסו לכלל הכנסתו בשנת המס הוא כיחס שבין מספר הימים בשנת המס שלגביהם נקבעה הנכות לבין 365 (בפסקה זו - יחס תקופת הנכות), ויקראו את הסכומים הנקובים בפסקאות משנה (א) (1) ו-(ב) כסכומים שיחסם לסכומים הנקובים כאמור הוא כיחס תקופת הנכות.

[...]

18. סעיף 9(5) נכלל ברשימת הפטורים ממס הקבועים בפקודה. הענקת פטור ממס היא אחת הדרכים בהן מבקש המחוקק לעודד פעילויות מסוימות או נישומים מסוימים (ראו ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' עברי, פ"ד נו(5) 589 (2003); ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נו(6) 108 (2003); ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שבטון (18.8.2011)). מתן הקלות ממס או תמריצי מס, נועדה לעודד את אותן פעילויות או אותם נישומים וזכאים ולאפשר להם ליהנות מהכנסה פנויה גדולה יותר.

4 מתוך 12



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 7018-04-16 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

המחוקק יכול לנקוט גם בדרכים אחרות למתן הקלות או תמריצים, כגון הפחתת שיעור מס לנישומים מסוימים, הכרה בזיכויים, מתן מענקי עידוד לנישומים או לפעילות מועדפת וכדומה. בכל

אחת משיטות העידוד יש משום הקלה על הנישום, אולם תוצאות ההקלה עשויות להשתנות בשים לב לדרך שנבחרה.

19. המחוקק בחר להקל על נכים בדרך של מתן פטור במסגרת סעיף 9(5) הנ"ל. תכלית הוראת סעיף 9(5) כולו היא סוציאלית ונועדה לעודד נכים להשתלב בקהילה ולצאת לעבודה (ראו ע"א 4107/09 בן עוז נ' פקיד שומה חיפה (10.8.2011); ע"א 8958/07 הנ"ל; ע"א 5206/15 אכתי'לאת נ' פקיד שומה נצרת (26.12.16); יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 200, 165 (2008); א' רפאל מס הכנסה כרך ראשון 342 (2009)). המטרה הסוציאלית תושג כל אימת שלנכה הכנסות היכולות לסייע לו לשקם את חייו, לכסות את הוצאותיו המיוחדות וכדומה. עידוד נכים להשתלב, להתפרנס ולפעול לשיפור מצבם הכלכלי, מסייע בהורדת הנטל המוטל על החברה לדאוג לצרכיהם, משפר את תדמיתם בציבור, את השתלבותם בחברה ומחזק את ביטחונם. מתן פטור ממס מותיר לנכה הכנסה פנויה גדולה יותר שמאפשרת לו לרכוש ציוד ועזרה שיקלו עליו לצאת לעבודה ולהשתלב, וימנעו ממנו ליפול כנטל על החברה.

השגת תכלית זו של הפטור אינה מתמצית רק במתן פטור להכנסות מיגיעה אישית. על כן, נקבע כי הפטור יינתן לא רק להכנסות מיגיעה אישית אלא גם להכנסות פסיביות (ראו גם עמ"ה (חי') 278/01 קורנבלום נ' פקיד שומה עכו (7.9.2004); ע"א 4107/09 הנ"ל). ניתן לראות כי סעיף הפטור כולל בחובו למעשה הענקת הטבות מס על הכנסות משני סוגים עיקריים: סעיף 9(5)(א) לפקודה מעניק לנכה פטור מהכנסות שמקורן ביגיעה אישית בתנאים הקבועים בסעיף. יגיעה אישית מוגדרת בסעיף 1 לפקודה. גם בתי המשפט נדרשו להגדרת הכנסה מיגיעה אישית של נכה ואין צורך שנרחיב בכך במסגרת הדיון הנוכחי (ראו למשל ע"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ' הלוי, פ"ד מט(1) 865 (1995); ע"א 631/79 אידר נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד לו(2) 223 (1982); א' נמדר מס הכנסה [ניסודות ועיקרים] 254 (מהדורה רביעית, 2013)). הסוג השני של הכנסות קבוע בסעיף 9(5)(ב) לפקודה, בגדרו מוענק לנכה פטור גם להכנסות שאינן מיגיעה אישית, אולם פטור זה מוגבל בכך שהכנסותו של הנכה מיגיעה אישית אינה עולה על סכום תקרה. הפטור ניתן רק להכנסות בתקרה הקבועה בסעיף (על כן נהוג לכנותו הפטור הקטן). כך ייכללו בפטור הקטן הכנסות פסיביות כמו מהשכרת נכסים, הכנסות מריבית, ממכירת נכסים ועוד.

תחולה ישירה של הפטור לנכה על שבח ריאלי

20. ניתן לטעון כי שבח ריאלי מהווה הכנסה שאינה מיגיעה אישית של הנכה ועל כן להחיל על השבח את הוראות הפטור בסעיף 9(5)(ג) הנ"ל. הבסיס לטענה הוא כי שבח ריאלי אינו אלא מקרה מיוחד של רווח הון.

5 מתוך 12



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-04-7018 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

העוררים מפנים להוראת סעיף 48ב' לחוק מיסוי מקרקעין, היוצרת לטענתם את הזיקה שבין השבח הריאלי לבין רווח ההון על פי הפקודה. סעיף זה קובע כדלקמן:

(א) לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, והוראות סעיף 91(ג), (ד) 33(א), (ה) ו-126(ז) לפקודת מס הכנסה יחולו עליו, ובלבד ששיעור המס על השבח הריאלי לא יעלה על השיעור האמור בסעיף 126(א) לפקודת מס הכנסה לענין חבר-בני-אדם, ולא יעלה על השיעור האמור בסעיף 48(ב) 1(א) או 1(א1), לפי העניין - לענין יחיד; על החייב במס על פי חוק זה לכלול את השבח כפי שנקבע בשומה, בהשגה, בערר או בערעור, לפי הענין, בדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, ואולם –

(1) המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיזוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי פקודת מס הכנסה, ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית המקדמה;

(2) [...]

ב"כ העוררים מבהיר כי תיקון 42 לחוק מיסוי מקרקעין מיום 21.1.1998 נועד לחזק את הזיקה שבין פקודת מס הכנסה לחוק ומשמעו קביעת זהות בין חבות המס על פי הפקודה לבין חבות המס על פי החוק.

21. על אף האמור, לא טוענים העוררים כי הוראת הפטור לנכה על פי הפקודה חלה במישרין על כל שבח שנצבר לנכה, ובצדק אינם טוענים זאת. הלכה היא כי הוראת סעיף 48ב' לחוק לא נועדה להשוות את השבח במכירת זכות במקרקעין להכנסה חייבת על פי הפקודה. סעיף 48ב' הנ"ל עוסק, כך נפסק, אך ורק בהתאמת שיעורי המס על השבח, לשיעורי המס על הכנסה חייבת לפי הפקודה. כך בע"א 703/13 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (03.9.2015) אומר בית המשפט:

ה"צינור" המחבר בין שבח לבין הפקודה נמצא בסעיף 48ב' (א) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כי "לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח [...] כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה" (ההדגשה הוספה – מ.נ.; ראו גם ע"א 288/84 מנהל מס שבח מקרקעין נ' רחנבאום, פ"ד מב(3) 695, 701 (1988)). כעולה מן הסעיף, היקפו של ה"צינור" צר והוא חל רק "לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו" – ולא לעניינים אחרים כגון ניכויים, קיזוזים ופטורים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 7018-04-16 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

דברים אלו תואמים את ההלכה כפי שנקבעה בפסקי דין קודמים, שניתנו גם לפני תיקון 42 לחוק (ראו ע"א 5246/91 גבור סבריונה מפעלי טכסטיל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מח(4) 485, 490 (1994); ע"א 731/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' קנדה ישראל דבולופמנט לימיטד, פ"ד לד(4) 785 (1980); י"הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' – חלק ראשון 76 (מהדורה שלישית, 2012) וכן כרך ב' – חלק שני 409 (מהדורה שנייה, 2004)).

22. שבח במכירת זכות במקרקעין, אף שהוא לכאורה רווח הון, אינו נכלל בהגדרת רווח הון על פי הפקודה, שהרי בסעיף 88 לפקודה נאמר מפורשות כי זכויות במקרקעין ובאיגוד מקרקעין כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, לא ייכללו בהגדרת "נכס" (ראו גם רע"א 3989/03 בן עטיה נ' ברזילי, פ"ד נח(3) 534 (2004); ע"א 7765/04 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' זכי דוגה ובניו בע"מ (5.8.2010); י"הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' חלק ראשון 75, 89 (מהדורה שלישית, 2012)).

23. ניתן לסכם פרק זה ולקבוע כי על פי הדין, הענקת פטור לנכה על פי סעיף 5(9) לפקודה אינה מעניקה לו גם פטור ישיר מתשלום מס על השבח שצבר במכירת זכויות במקרקעין. מסקנה זו עשויה להעלות תהיות, שכן ראינו כי תכלית הענקת הפטור היא להקל עם הנכים ולהותיר בידי כל נכה הכנסה פנויה רבה יותר, שתאפשר לו קיום במצבו ותאפשר לו מימון ההוצאות והצרכים הדרושים לו על מנת להשתלב בקהילה ולהצטרף למעגל העבודה. עם זאת המחוקק לא החיל את הפטור לנכה על כלל הכנסותיו של הנכה וייחד אותו אך ורק לאותן הכנסות הקבועות בסעיף 5(9) לפקודה ועל כן אין ברצון להיטיב עם הנכה די כדי לקבוע פטור שלא הוענק על ידי המחוקק.

התחשבות בפטור לנכה במסגרת פריסת המס

24. הטענה העיקרית של העוררים היא כי נפקות הפטור תימצא בגדרו של חישוב המס בפריסה. לשם בירור הטענה נבהיר תחילה את מהותה של פריסת המס.

חוק מיסוי מקרקעין מטיל חבות במס על השבח שנוצר למוכר הזכויות. שבח זה נוצר במשך שנות ההחזקה של הנכס. הטלת מס על מלוא השבח בשנת המימוש בלבד, במשטר של מיסוי פרוגרסיבי, עלולה ליצור עיוות ולחייב את המוכר לשלם מס בשיעור גבוה, שכן מרבית השבח ייכלל במדרגת המס הגבוהה ביותר בשנת המכירה, גם אם בשנים אחרות היו כלל הכנסותיו של המוכר נמוכות. כדי לצמצם את הפגיעה בנישומים, ולהביא לביטוי את תכלית המיסוי הפרוגרסיבי, מתיר

המחוקק לנישום הרוצה בכך, לבקש לפרוס את המס על פני תקופה של מספר שנים, באופן שהשבח יתחלק על פני השנים והמס עליו יחושב על פי שיעורי המס באותן שנים. באופן שכזה יינתן ביטוי, חלקי בדרך כלל, לעיקרון המיסוי הפרוגרסיבי (א' נמדר מס שבח מקרקעין - חישוב המס ותשלומו, 482 (מהדורה שביעית, 2012); 'י הדרי הנ"ל עמ' 81). הוראות הפריסה מצויות גם בפקודת מס הכנסה. לגבי מיסוי רווח הון מצויה הוראה המאפשרת פריסה הרווח על פני מספר שנות מס בסעיף 91(ה)

7 מתוך 12



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 7018-04-16 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לפקודה (ראו א' נמדר מס הכנסה לעיל עמ' 81). הוראות פריסת רווח ההון בפקודה זהות להוראות פריסת מס השבח על פי החוק.

סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין מסדיר את פריסת השבח. וכך נאמר בו:

(1) המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע השבח (להלן - תקופת הפריסה), כדלקמן:

(א) בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה - חלק השבח הריאלי יצורף להכנסה החייבת הקובעת של המוכר באותה שנת המס, וחישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה;

(ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), בשנה שבה נבע הרווח - יחושב המס על חלק השבח המיוחס לה, לפי האמור בסעיף קטן (ב);

הוראות פסקה זו יחולו רק אם המוכר הגיש דוחות לפי סעיף 131 לפקודה לשנות המס שבתקופת הפריסה, למעט שנות מס שלגביהן מרם חלף המועד להגשת אותם דוחות;

[...]

כפי שניתן לראות, פריסת המס היא זכות של המוכר והיא מותנית בהגשת בקשה על ידו; פריסת המס תעשה על פני תקופה של ארבע שנים, או תקופת ההחזקה בנכס, אם זו קצרה מארבע שנים; תנאי לפריסה הוא הגשת דוחות על הכנסה לפקיד השומה, לשנות המס שבפריסה.

25. חישוב המס בפריסה נעשה בשלבים; בשלב הראשון יחושב השבח הריאלי על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין. חישוב השבח הריאלי משמעו השוואה בין שווי המכירה לשווי הרכישה, הפחתת כל הניכויים, הקיזוזים והפטורים המוכרים על פי החוק, והבחנה בין השבח הריאלי לשבח האינפלציוני; שבח ריאלי זה יחולק לארבע וכל חלק יצטרף להכנסה החייבת של המוכר המחושבת על פי הפקודה בשנות הפריסה השונות; סכום ההכנסה הכוללת, דהיינו סכום ההכנסה החייבת בצירוף חלק השבח הריאלי שצורף, יישומו יחדיו על פי שיעורי המס הקבועים בפקודה. בשלב זה רשאי הנישום לשלב בחישוב המס את כל נקודות הזיכוי העומדות לזכותו על פי הפקודה וטרם נוצלו (ראו הסיפא לסעיף 48א(ה)(1) הנ"ל).

26. כאן נדרשת הערה לעניין הגדרתה של ה"הכנסה החייבת" לפי הפקודה, ההכנסה אליה יצורף אותו חלק מהשבח במסגרת הפריסה.

8 מתוך 12



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 7018-04-16 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

פקודת מס הכנסה אינה מטילה חבות במס על הכנסותיו של נישום מכל מקור שהוא. הפקודה חלה רק על הכנסתו החייבת של הנישום. הכנסה חייבת של נישום היא הכנסה מכל המקורות המוכרים בפקודה (ראו הגדרת "הכנסה" בסעיף 1 לפקודה), ממנה יופחתו כל הניכויים, הקיזוזים והפטורים המוכרים בדין (הגדרת "הכנסה חייבת" בסעיף 1 לפקודה). משמע, על מנת לברר את הכנסתו החייבת של נישום עליה יוטל המס, יש לאתר את סך הכנסותיו מהמקורות השונים, לרבות רווח הון (סעיף 89א) לפקודה; מסך הכנסות זה יופחתו כל ההוצאות המוכרות שהוציא הנישום בייצור הכנסה והניכויים המוכרים בה (סעיפים 17 – 27 לפקודה), ויופחתו כל הפטורים הקבועים בפקודה (סעיפים 9 – 16 לפקודה) (ראו א' נמדר, מס הכנסה הנ"ל עמ' 66).

27. יוצא על כן כי טרם חישוב המס בפריסה יש לערוך שני חישובים נפרדים ועצמאיים; האחד, חישוב מלוא השבח הריאלי של הנישום וחלוקתו בשנות המס. חישוב זה ייעשה על פי הוראות החוק, לרבות הניכויים, הקיזוזים והפטורים על פי החוק (ראו ע"א 703/13 הנ"ל פסקה 16); השני, חישוב ההכנסה החייבת לפי הפקודה, כלומר חישוב כל ההכנסות לאחר כל הניכויים, לרבות הפטורים על פי הפקודה. הסכומים שהתקבלו בכל אחד מאלו יצורפו יחדיו ויחולו עליהם הוראות הפקודה לעניין שיעורי המס, דהיינו יחולו שיעורי המס הפרוגרסיבי הקבועים בפקודה.

28. תיאור זה של הוראות הפריסה מביא למסקנה כי הפטורים על פי הפקודה והפטורים על פי החוק לא יובאו בחשבון בעת חישוב שיעורי המס בפריסה, שכן מקומם הוא בשלב הקודם, שלב חישוב ההכנסה החייבת וחישוב השבח הריאלי. אומר על כך בית המשפט בע"א 703/13 הנ"ל:

"ברגע המעבר" מן החוק לפקודה מכוח סעיף 48ב(א) לחוק, מנוטרלת ההכנסה החייבת שמבוססת על השבח מהאפשרות להחיל עליה ניכויים, קיזוזים או פטורים שונים, יהיה מקורם אשר יהיה (ראו אהרן נמדר מס שבח מקרקעין 83 (מהדורה שביעית, 2012)(להלן: נמדר-2012); הדרי כרך א, בעמ' 91; עמ"ש 1499/90 שניל נ' מנהל מס שבח אזור רחובות (1.1.1990)). כפועל יוצא מכך, גם בעת הפיכתה של הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית מן השבח להכנסתו של הנישום מכוח סעיף 64א לפקודה, לא ניתן להחיל לגביה פטורים, ניכויים או קיזוזים הרלוונטיים להכנסה זו.

למרות זאת טוענים העוררים כי בשלב הפריסה יש לחשב את שיעורי המס תוך התחשבות בהוראות הפטור לנכה. לגישתם פטור כמוהו כקביעת שיעור מס אפס ועל כן אותו חלק מההכנסה המשולבת במסגרת הפריסה, הנמוך מתקרת הפטור, יחושב כאילו שיעור המס עליו הוא-0. עוד טוען ב"כ העוררים כי יש להשוות את השבח הריאלי לרווח הון על פי הפקודה. הואיל ובמסגרת פריסת רווח ההון על פי סעיף 91(ה) לפקודה ישנה התחשבות בפטורים, הרי שגם בחישוב המס על השבח בפריסה יש להתחשב בפטור.

9 מתוך 12



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 7018-04-16 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

29. טענות העוררים אינן יכולות להתקבל. ראינו כי סעיף 48א(ה) קובע כי השבח הריאלי יצורף בפריסה להכנסה החייבת על פי הפקודה. הכנסה זו מחושבת לאחר הניכויים והפטורים. לא ניתן להתחשב בפטור שוב בשלב חישוב המס.

זאת ועוד, פטור ממס אינו זהה למס בשיעור אפס. הפטור מוציא את ההכנסה הפטורה מגדרה של הכנסה חייבת, עליה מוטל המס ומקומו בשלב הקודם לקביעת שיעורי המס (נע"א 389/75 אלון נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, פ"ד ל(2) 85 (1976)).

המחוקק הדגיש כי השלב חישוב המס בפריסה יותן להתחשב בה בהכנסה הניכוי והפטור

המחוקק והגיש כי בסגור הסוג המס' בפניו מן המוסד זין במקרה הימני נקודת

שתכליתן להשפיע על שיעור המס. המחוקק לא הכיר בהחלת הפטורים על פי הפקודה על השבח הריאלי על פי החוק. משקבע המחוקק כי הפטור על פי הפקודה לא יחול על השבח הריאלי, אין להחיל את הפטור בעקיפין (ראו גם א' נמדר, מס שבח מקרקעין הנ"ל עמ' 91, י' הדרי הנ"ל עמ' 84). אין להתיר כניסה ב"דלת האחורית" את שמנוע המחוקק מכניסה ב"דלת הראשית". הענקת פטור לנכה מתשלום מס שבח, היא עניין שיש להפנותו למחוקק, אשר ישקול האם להרחיב את הענקת הפטור ולקבוע פטור לנכה ממס שבח ואת תנאי הענקת הפטור. אין לאפשר הענקת הפטור בלא הוראה מפורשת של המחוקק.

סיכום

30. מן האמור עד כה מתחייבת המסקנה כי ההכרה במנוחה כזכאית לפטור על פי סעיף 9(5) לפקודה אינה רלבנטית לחישוב מס השבח שבו חויבה בגין מכירת הזכויות בנכס. הפטור לנכה אינו חל על חבות המוכר במס שבח, לא במישרין ולא בעקיפין בדרך של חישוב המס בפריסה.

מסקנה זו מיתרת את הדיון בטענות לעניין תיקון שומה על פי סעיף 85 לחוק, שכן עובדה שאינה רלבנטית לשומה אינה בגדר עובדה חדשה המצדיקה תיקון שומה. מסקנה זו מיתרת גם את הדיון בטענות הדיוניות והתהליכיות. אין צורך לזמן לדיון נישום המבקש לתקן שומה בשל עובדה שאינה רלבנטית לשומה ואין גם צורך בהנמקה רחבה יותר מזו שניתנה.

31. על כן אציע לחברי לדחות את הערר. כן אציע לחייב את העוררים לשלם למשיב הוצאות החליך בסך של 5,000 ₪.



ר. סוקול, שופט

יו"ר הוועדה

10 מתוך 12



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-04-7018 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות, חבר הוועדה

אני מסכים לתוצאה אליה הגיע יושב ראש הוועדה הנכבד.

יחד עם זה צריך להדגיש כי לחוק מיסוי מקרקעין ולפקודת מס הכנסה יש מספר נקודות השקה וייתכן שהמצב הרצוי הוא שהיו מאחדים בחקיקה אחת את חוק מיסוי מקרקעין כחלק מהפרק העוסק ברווחי הון במס הכנסה. אלא שעד עצם היום הזה לא נעשה צעד של ממש בכיוון האיחוד.

בנוסף יש לכאורה שתי אפשרויות של פריסה: האחת במיסוי מקרקעין על פי סעיף 48(א)(ה) והאחרת על פי הפקודה. הפריסה על פי חוק מיסוי מקרקעין היא מטבעה פריסה טכנית ולא מהותית ולכן, בכל מקרה, אין הנישום יכול ליהנות מה"פטור הקטן", בכל אחת משנות המס שבפריסה, אלא ולכל היותר, פעם אחת בלבד (בשנת המכירה).

אין ספק כי הפסיקה הקיימת קבעה, כפי שהוזכר על ידי יושב הראש הנכבד, כי סעיף 9(5) לפקודה אינו חל כלל על השבח הריאלי בפריסה. אין דינו של שבח כזה כדין "הכנסה חייבת" ואין הוראות הפקודה חלות עליו.

לעניין תיקון השומה לפי סעיף 85 יש להעיר כי על העורר להצביע על אותה טעות שנפלה אצל המשיב. בעוד שבעניינינו קביעת הנכות המזכה בפטור שבאה לעולם לאחר השומה הראשונה וההחלטה בהשגה אינה יכולה ללמד על טעות כלשהי אצל המשיב.

מה שבכל מקרה ברור הוא כי הניסוח המפורש והשונה של חוק המיסוי לעומת הפקודה מעלה את הסברה שמדובר בהוראות שרירותיות ומכוונות של המחוקק. גם נושא זה יכול היה להיפתר אילו היו מאחדים את שני החוקים ביחד בחוק מודרני ומציאותי.

ברור גם כי העוררים יכלו להגיש ערר על החלטת המשיב בהשגה בעניין הפריסה אבל זאת לא עשו, וחבל. איני יודע אם התוצאה בערר זה הייתה משתנה, אבל החלטת המשיב בהשגה הפכה חלוטה.



דן מרגליות, עו"ד

חבר הוועדה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-04-7018 כספי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

עו"ד דב שמואלביץ, חבר הוועדה

מקובלת עלי גישתו של יושב ראש הוועדה בסעיף 29 לחוות דעתו, כי על פי החיקוק הקיים הפטור ידון בשלב חישוב השבח הריאלי ולא לענין שיעור המס.

יושב הראש מייתר את הדיון בטיעוני העוררים לענין עובדת מעמדה החדש של המנוחה כ"נכח" לענין בקשתה לפתיחת השומה לפי סעיף 85. אף אם נקבל את גישת העוררים לכך שמעמדה של המנוחה כנכה היא עובדה חדשה שלא עלתה לשולחנו של המשיב לעת החלטתו בהשגה, הרי שנגיע לאותה מסקנה שהגיע אליה היו"ר כי אין להשתמש בכפל פטור גם לענין חישוב השבח הריאלי וגם לענין שיעור המס פריסה. סבורני כי החלטה זו הינה החלטה מבהירה לענין הפטור של נכה - אל מול החקיקה העמומה.

על כן אני מצטרף לתוצאה.

דב שמואלביץ, עו"ד

חבר הוועדה

אשר על כן, הוחלט כאמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה, השופט רון סוקול.

ניתן והודע היום י"ח שבט תשע"ז, 14/02/2017 בהעדר הצדדים.

דב שמואלביץ, עו"ד

חבר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד

חבר הוועדה

ר. סוקול, שופט

יו"ר הוועדה

12 מתוך 12