



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל-און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:  
השופטת רות שטרנברג אליעז, סגן נשיא (בדימוס) – יו"ר  
צבי פרידמן, רו"ח – חבר  
אליהו מונד, רו"ח – חבר

העוררות: 1. תל-און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ

2. צביה רבאון

ע"י ב"כ עו"ד ד"ר אמנון רפאל ועו"ד שלומי לזר

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

המשיב:

ע"י ב"כ עו"ד קרן יזדי (פרקליטות מחוז ת"א – אזרחי)

### פ ס ק - ד ין

צבי פרידמן, רו"ח

א. פתח דבר

עניינו של ערר זה בבקשת העוררות לקבל פטור מתשלום מס שבח, מכח הוראות סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין שבח ורכישה, התשכ"ג-1963 ("חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק"), בגין מכירת דירת מגורים שהיתה בבעלות חברה משפחתית לפי סעיף 64א' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 ("הפקודה" או "פקודת מס הכנסה") ואשר נהנתה בעבר (בהיות החברה חברה רגילה) מהטבות מס מכח פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("חוק עידוד השקעות הון" או "חוק העידוד").

ב. רקע עובדתי

1. הגב' צביה רבאון - עוררת מס' 2 - הינה "הנישום" בחברת תל-און אחזקות ופיתוח בע"מ - עוררת מס' 1 - שהינה חברה משפחתית כהגדרתה בסעיף 64 א' לפקודת מס הכנסה (להלן - "החברה המשפחתית") החל משנת המס 2004.
2. ביום 10/1/2006 התקשרה עוררת מס' 1 עם ה"ה שמואלי אורה וציון בהסכם למכירת דירת המגורים הידועה כגוש 6497 חלקה 260 תת חלקה 39 (להלן: "דירת המגורים").
3. ביום 5/2/2006 הוגשה למשיב הצהרת מוכר בגין העסקה כאשר בפרטי המוכר נרשם:



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל-און אחזקות ופיתוח בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

**"צביה רבאון - "הנישום" ("המוכר") בחברה משפחתית ששמה  
תל-און אחזקות ופיתוח (1990) בע"מ ח.פ. 511532376  
("החברה")."**

כמו כן, בפרטי ההצהרה בדבר ההנאה מהטבות המס שלפי חוק העידוד הוצהר "לא",  
והערה: "החברה זכתה בה טרם הפכה למשפחתית" (ראה מש/1).

על הצהרה זו חתומה גב' צביה רבאון (עוררת מס' 2).

4. ביום 5/2/2006 הוגשה למשיב גם הצהרת רוכש דירת המגורים ולפיה המוכר בעסקה זו  
הינה עוררת מס' 1 (תל-און אחזקות 1990 בע"מ).

5. ביום 27/9/2006 פנה ב"כ העוררות למשיב לקבלת אישור לצורך רישום דירת המגורים  
בטאבו על שם הקונים, ובאותו מעמד (למעלה מ- 7 חודשים לאחר הגשת הצהרת  
המוכר למשיב) נמסר לו כי השומה בגין עסקת מכירת דירת המגורים הוצאה ע"י  
המשיב ושודרה למחשב ביום 5/4/2006 כ"שומת קבלן" (פטור ממס שבח לפי סעיף 50  
לחוק מיסוי מקרקעין). באותו מעמד נמסר לב"כ העוררות העתק מ"שומת הקבלן".

לפי הצהרת ב"כ העוררות שומה זו לא התקבלה אצלו מוקדם יותר. המשיב לא סתר  
ולא הכחיש הצהרה זו.

6. ביום 2/5/2007 הוצאה לעוררת מס' 1 הודעה על תיקון שומה מכח סעיף 85 לחוק מיסוי  
מקרקעין שבמסגרתה קבע המשיב כי "שומת הקבלן" הוצאה בטעות.

7. ביום 17/5/2007 הגישו העוררות את השגתן.

בהשגה נטען:

- השומה התיישנה ועל כן לא רשאי היה המשיב לתקנה;
- לחילופין, העוררת מס' 2, מכח היותה "הנישום" בחברה המשפחתית המוכרת,  
זכאית לפטור ממס מכח סעיף 49ב(1) לחוק בגין מכירת דירת המגורים;
- לחילופי חילופין, שיעור המס צריך להיקבע בהתאם להוראות חוק עידוד  
השקעות הון.
- 8. ביום 15/5/2008 נתן המשיב את החלטתו בהשגה, במסגרתה דחה את טענות העוררות  
אחת לאחת.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

לעניין ההתיישנות קבע המשיב:

- העוררת מס' 1 כבעלת הזכויות במקרקעין היא המוכרת, ועל כן בהעדר הצהרה כדין מטעם העוררת, ממילא דין טענת ההתיישנות להידחות;
- לחילופין, השומה שהוגשה איננה שומה עצמית, שכן נעדרים בה פרטים הדרושים בהתאם להוראות סעיף 73(א)(1) לחוק;
- לחילופי חילופין - טרם חלף המועד הקבוע בחוק להוצאת השומה.

לעניין הפטור ממס שבח קבע המשיב:

- בעלת הזכויות בדירת המגורים היא העוררת מס' 1, ובהיותה חברה אין היא זכאית לפטור.
- סעיף 48 ב' לחוק איננו מסייע לעוררת מס' 2, כאשר ההוראה לפיה השבח הינו חלק מן ההכנסה החייבת הינו אך ורק לעניין שיעורי המס והזיכויים, אך לא לעניין הפטור.
- בנוסף, לאור הוראות סעיף 72א לחוק, מנועה העוררת מס' 2 מלדרוש פטור בגין דירת המגורים, לאור טענתה לפיה הדירה זכאית להטבות לפי חלק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון.
- לעניין שיעורי המס קבע המשיב, כי לא הוכח שדירת המגורים זכאית בפועל להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון, לפיכך חייב את החברה במס שבח לפי שיעור מס החברות הרגיל החל על החברה.

9. מכאן הערר שבפנינו.

### ג. סלע המחלוקת

הצדדים חלוקים בשלוש סוגיות:

**האחת** - האם מוסמך היה המשיב לתקן את השומה העצמית שהגישה עוררת מס' 2 מכח הוראות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.

**השניה** - האם יש לראות בעוררת מס' 2 זכאית לפטור ממס השבח מכח הוראות סעיף 49(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין מכח היותה "הנישום" בחברה המשפחתית המוכרת.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

**השלישית** - במידה ועוררת מס' 1 תיחשב כמוכרת הדירה ולא תהא זכאית לפטור ממס השבח - האם תהא זכאית לשיעורי המס המופחתים שלפי חוק עידוד השקעות הון, ואם כן מהו שיעור המס אשר יוטל.

### ד. טענות הצדדים

1. ראשית מעלות העוררות **טענה מקדמית של התיישנות וחוסר סמכות**. העוררות טוענת כי אין תוקף לשומה שהוציא המשיב מכח סעיף 85 לחוק, זאת משום שהשומה העצמית התיישנה (בחלוף 6 חודשים) וסעיף 85 לחוק לא נועד להחיות שומות שהתיישנו, אלא לתקן שומות שהוצאו כדבעי כאשר נפלה בהן טעות. אם אכן היה ממש בטענת המשיב, לפיה לא הוגשה ההצהרה ע"י המוכר שהיא החברה המשפחתית, היה עליו להוציא שומה לפי סעיף 82 לחוק, ומשלא פעל כך מן הסתם שראה בהצהרה שהוגשה הצהרה שהוגשה במועד. לפיכך, מוסיפות העוררות וטוענות כי לא קמה למשיב סמכות לתקן את השומה העצמית מכח סעיף 85 לחוק.

מאידך טוען המשיב כי השומה לא התיישנה שכן, ההצהרה אודות המכירה היתה חייבת להיות מוגשת ע"י עוררת מס' 1 ולא ע"י עוררת מס' 2. על כן מדובר בהצהרה שלא כדין. כמו כן, בהצהרת המוכרת לא מולאו כל הפרטים הנדרשים לשומה העצמית ובכל מקרה השומה העצמית נענתה בזמן ועל כן לא התיישנה.

### 2. **באשר לזכאותה של עוררת מס' 2 לקבלת הפטור:**

לגופו של עניין טוענת עוררת מס' 2 כי בדין דרשה לקבל את הפטור ממס שבח לדירה שנמכרה. לטענתה, מעצם היותה של עוררת מס' 1 חברה משפחתית שלפי סעיף 64 א' לפקודת מס הכנסה מתבקש כי כל היבטי המס יתבצעו במישור עוררת מס' 2, הינה הנישום המייצג של החברה המשפחתית.

לעניין זה מצביעה עוררת מס' 2 על אסמכתאות מהפסיקה, מהספרות המקצועית ומהחלטות מיסוי שניתנו אשר מלמדות, כי בדומה להוראות פקודת מס הכנסה המייחסת את הכנסתה החייבת של חברה משפחתית לנישום המייצג, חל דין זה בכל הנוגע לייחוס הכנסה משבח מקרקעין ולפטור ממס שבח בשל מכירת דירת מגורים מזכה.

מאידך טוען המשיב, כי יש להפריד בין ייחוס הכנסות לנישום המייצג הממוסות מכח פקודת מס הכנסה, לבין הכנסות מכח חוק מיסוי מקרקעין, הממוסות בדבר חקיקה נפרד, העומד בפני עצמו והנחשבות כחלק מההכנסה החייבת רק לעניין שיעורי המס וזיכויים ממנו ולא לעניינים אחרים.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

3. לחילופין, מסתמך המשיב על הוראת סעיף 72א לחוק הקובעת, שמכירת דירה אשר זיכתה את בעליה להטבות מס מכח חוק העידוד, אינה זכאית לפטור ממס במכירתה. זאת, בלא צורך להכריע בשאלה האם יש לייחס את ההכנסה מהדירה שנמכרה לעוררת מס' 2. כמו כן, טוען המשיב כי הדירה דן אינה עומדת בגדרה של "דירת מגורים מזכה" בהיותה בבעלותה של חברה ולא בבעלותו של יחיד.  
בנוסף, מתייחס המשיב בסיכומיו לעמדת הפסיקה שקבעה לא אחת, כי שבח מקרקעין אינו חלק מההכנסה החייבת, ומאחר שכך הרי שהשבח ממכירת הדירה צריך להיות מיוחס לעוררת מס' 1 ולא לעוררת מס' 2.

מנגד טוענת עוררת מס' 2, כי בזמן קבלת ההטבות מכח חוק העידוד לא היתה החברה מסווגת כחברה משפחתית ומשכך, במכירתה בשנת 2006 בהיותה ככזו, יש להסתכל על העוררת מס' 2 כמוכרת ולא על עוררת מס' 1, וממילא אין תחולה להוראות המסייגות של הסעיף המתייחס לישות משפטית אחרת.

4. **באשר להחלת הטבת המס של חוק העידוד במכירת הדירה**: לחילופי חילופין טוענת עוררת מס' 2 - הגב' צביה רבאון - כי גם אם תתקבל טענת המשיב ואין היא זכאית לפטור ממס מכח סעיף 49ב(1) לחוק עקב הסייג הקבוע בסעיף 72א, עדיין יש להחיל לגביה את שיעור המס המוטב הקבוע בסעיף 53ג(ב1) לחוק העידוד.

5. סמוך לסיום כתיבת פסק דין זה ניתן פסק דינה של ועדת הערר בירושלים בוע' 46096-01-12 **מומב השקעות בע"מ נ' מיסוי מקרקעין ירושלים ("פס"ד מומב")** שקבע כי חברה משפחתית אינה זכאית לפטור ממס שבח לפי הוראת השעה, והמשיב ביקש לצרף פסק דין זה כאסמכתא נוספת התומכת בעמדתו.  
ב"כ העוררות לא התנגד לצירוף פסק זה כאסמכתא נוספת ואולם הסב את תשומת לב הועדה כי פסק דין זה אינו מהווה תקדים מחייב בהיותו ניתן על ידי ערכאה שיפוטית מקבילה בסמכותה לועדה דידן, וכי ערעור על פסק דין זה יוגש לבית המשפט העליון.  
ב"כ העוררות סבור כי פס"ד מומב לוקה במספר כשלים ופגמים ובכל מקרה, כך לטענתו, גישת ועדת הערר בפס"ד מומב היא שמכירת דירת מגורים על ידי "חברה משפחתית" חייבת במס לפי שיעורי המס החלים על היחיד, בשונה מעמדת המשיב בערר זה.

### ה. דיון והכרעה

1. נדון תחילה בטענה המקדמית של העוררות בדבר **התיישנות השומה וחוסר סמכות המשיב להפעלת סעיף 85 לחוק**:



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

י"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

2. לאחר בחינה מעמיקה של הנושא לאשורו נראה כי הטענה המקדמית אינה אך "מקדמית" כשמה אלא הינה גרעין עיקרי לדיון ובלעדיו לא ניתן להתקדם בדיון המהותי.

העוררות טוענות כי מאחר והוגשה שומה עצמית, נותר למנהל זמן תגובה ראשוני של שישה חודשים. על שני הצדדים מוסכם כי הצהרת הנישום נשלחה ביום 5.2.06, וביום 5.4.06 שודרה למחשב "שומת הקבלן". אולם, שומה זו נתקבלה על ידי בא כוח העוררות, לטענתו, ביום 27.09.06 (לאחר חלוף 6 חודשים מיום הגשת השומה העצמית). המשיב לא סתר את הטענה לעניין מועד קבלת "שומת הקבלן" על ידי ב"כ העוררות ומילא פיו מים.

3. משבאנו עד כאן, התחלנו לבחון מאימתי מונים את תקופת ההתיישנות. הפסיקה עסקה רבות בקביעת המועד המפסיק את "מרוץ ההתיישנות". בעמ"ה 8024/04 איקאפוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים מיסים יט(2) ה-33, נקבע כי המועד הקוטע את מרוץ ההתיישנות הוא המועד בו נשלח הצו אל הנישום. אף בע"א 1857/05 + 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 ואח' נ' משה סמי ואח' מיסים כא(3) ה-1, נקבעה ההלכה כי סמכותו של פקיד שומה לשום את הנישום אינה יוצאת מן הכוח אל הפועל כל עוד מצוי הצו בידיעתו הבלעדית של פקיד השומה. עוד נקבע, כי בהוצאת הצו לנישום, יצא פקיד השומה ידי חובתו.

לעניין זה עלינו ללמוד מפקודת מס הכנסה, לדין הנוהג בחוק מיסוי מקרקעין. על מנת לקטוע את מרוץ ההתיישנות על המנהל לשלוח/למסור/לשגר את הודעת השומה לעורר. גם סעיף 109 לחוק מיסוי מקרקעין קובע מפורשות:

**"מותר למסור הודעה וכל מסמך אחר לפי חוק זה לאדם, בין לידו ובין בדואר רשום לפי מען בית מגוריו או בית עסקו, הידוע לאחרונה, בכפוף להוראות בדבר סדרי דין בבית המשפט".**

נציין ונוסיף כי תקנות סדר הדין האזרחי קובעות כי לעניין המצאה, כתבי בית דין ישלחו בדואר רשום עם אישור מסירה (תקנה 495(א) לתקנות סדר הדין האזרחי).

במקרה דנן, ב"כ העוררות טוען כי לא קיבל את הודעת השומה תוך 6 חודשים מיום הגשת השומה העצמית. המשיב לא סתר את טענתו. לעניין זה טוען המשיב כי שיגר את השומה למחשב כחודשיים לאחר שקיבל את הצהרת הנישום, אך לא יכול היה להוכיח כי השומה גם נמסרה לב"כ העוררות. על פניו ניתן לקבוע כי לא בוצעה מסירה כדין לעוררות. אין בידי המשיב תיעוד של דיוור באמצעות דואר רשום ואף לא אישור מסירה. אין למשיב הוכחה כי השומה נשלחה בדיוור רגיל.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

בעמ"ש 64/87, אייזו נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיסים ב(2)) קבעה הועדה, בין היתר, (מפי חבר הועדה עו"ד דן מרגליות) שסעיף 109 לחוק מיסוי מקרקעין הינו הוראה ספציפית במובן lex specialis, בעוד שפקודת הראיות היא בחזקת lex generalis. כלומר, בתחומי חוק מיסוי מקרקעין, אין די בשליחה בדואר רגיל אלא כל מסמך רשמי מחייב שנשלח על ידי המשיב, צריך להישלח בדואר רשום או להימסר ע"י שליח ובמיוחד החלטות המשיב לפי החוק.

4. גם טענת המשיב כי הצהרת "המוכר" לא הוגשה כדין היות ו"המוכר" היא עוררת מס' 1 ולא עוררת מס' 2 אינה טענה, שכן :

ראשית, "שומת הקבלן" אשר שידר המשיב למחשב ביום 02.04.06 בטעות, הוצאה לחברה ולא לנישום יחיד. ניתן ללמוד מעובדה זו, כי המשיב גמר בדעתו שהמוכרת היא עוררת 1 ולא עוררת 2. מכאן, גם אם סובר המשיב שהייתה פה הטעייה לעניין פרטי המצהיר בשדה המוכר, הרי הוכח שבפועל ידע המשיב כי הנישום הוא החברה שהרי השומה שהוציא הופנתה אל החברה (עוררת מס' 1), ולא אל עוררת מס' 2. שנית, גם אם סבור היה המשיב כי הפרטים בשדה המוכר לא נכתבו כיאות, ולא הוגשה הצהרה כחוק, עדיין יכול היה לעשות שימוש בסעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין. שימוש בהוראת סעיף זה אינו מוגבל בזמן כלל (לעניין זה ראה ע"א 10793/08, **נאות דברת פיתוח ובניין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות** (מיסים כו/2 (אפריל 2012)) וזו דרך המלך שבה היה על המשיב ללכת. אולם, כאמור שימוש כזה לא נעשה.

גם אם ההצהרה לא הוגשה כראוי על פי הנדרש בסעיף 73 (א) לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר היו חסרים בה : מועד רכישת הדירה וסכום העלות אשר הושקעה בה. במובן זה יכול היה המשיב לבקש להשלים את הפרטים החסרים. אולם, לא כך בחר המשיב.

5. בנוסף לכך, המשיב לא ביקש להשתמש בסעיף הארכת הזמנים - סעיף 107 לחוק. ואולם גם אם היה בוחר לנקוט בדרך זו, לא היה זכאי לעשות כן. מכיוון שאפשרות הארכת המועדים הנזכרת בסעיף 107, לא נועדה לאפשר למשיב "לעקוף" את מועד התיישנות של שומות הנישומים באמצעות ניצול בחוסר תום לב של הוראות הסעיף ובניגוד לעקרון ההסתמכות על סופיות השומה, המשמש אבן יסוד המשפט המנהלי.

מכל הטעמים הנזכרים לעיל, עולה לכאורה שחלה התיישנות על השומה העצמית שהגישה עוררת מס' 2 וכי המשיב לא היה מוסמך לתקן את השומה לפי סעיף 85 לחוק.

6. יחד עם זאת ולמרות האמור לעיל, מצאנו בסופו של יום כי המשיב היה מוסמך להוציא לעוררת 2 שומה מתוקנת באמצעות השימוש בסעיף 85(3) לחוק. זאת, נכון למצב החוקי שחל לפני תיקון 70 לחוק שהוא המועד הרלבנטי לערר דן ונפרט :



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

סעיף 85 לחוק מהווה, ככלל, מקבילה של סעיף 147 לפקודה ומאפשר למנהל "לפתוח" שומות מס שהתיישנו במקרים מסוימים המפורטים בסעיף זה.

אומנם, סמכות המנהל מכח סעיף 147 לפקודה לפתיחת שומות מס הכנסה שהתיישנו הינה רחבה ביותר ואילו סמכות המנהל לפתוח שומות מיסוי מקרקעין מכח סעיף 85 לחוק מוגבלת אך למקרים הספציפיים המפורטים בו. עם זאת, הרציו המונח בבסיס שני הסעיפים זהה ותכליתם אחת היא – לאפשר למנהל לתקן טעויות שנעשו לגבי שומות שהתיישנו עקב חלוף המועדים הקבועים בחוק לגביהן. זאת, לשם יישומו בפועל של עקרון גביית מס אמת בלבד, לא בחסר- במקרה של טעות הפועלת לרעת הקופה הציבורית ולא ביתר- במקרה של טעות הפועלת לרעתו של הנישום.

עם זאת, בכל הנוגע להוראות סעיף 147 לפקודה נקבע בסעיף זה מכבר כי לאור עקרון ההסתמכות של הנישום על שומתו העצמית שהוגשה למשרד פקיד השומה, תתאפשר "פתיחת" שומה שהתיישנה אך ורק אם פקיד השומה נקט **בהליך אקטיבי כלשהו** לגבי השומה העצמית של הנישום שהוגשה למשרדו – אישור השומה העצמית (שידור שומה בסמל 01); הוצאת שומה בהסכם עם הנישום (שידור שומה בסמל 02); הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה (שידור שומה בסמל 03).

אם לא ננקט ע"י פקיד השומה אחד מההליכים המפורטים לעיל, אלא השומה העצמית שהוגשה התיישנה מאליה והפכה לסופית (השארית השידור הראשוני בסמל 00), המנהל לא יהיה מוסמך להשתמש בסמכותו לפי סעיף 147 לפקודה ולפתוח את השומה.

וכפי שנקבע בסעיף 147 (א)(3) לפקודת מס הכנסה :

**"מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2), רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216ב או 217 עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221".**

המצב המתואר לעיל בנוגע לסעיף 147 לפקודה זהה בכל הנוגע להוראות סעיף 85 לחוק **כנוסחו היום לאחר תיקון 70 לחוק**.

לאחר תיקון 70, סעיפים 85 ו-78 לחוק עברו שינוי מהותי אשר תכליתו הייתה להשוות את "שיטת ההפעלה" של הליכי השומה במיסוי מקרקעין ל"שיטת ההפעלה" של הליכי השומה במס הכנסה. (ראה דברי ההסבר בה"ח הממשלה, 541 מיום 18/10/2010 בעמ' 100).

במסגרת התיקון נקבע כי תבוטל אפשרות הגשת הצהרה עצמית ותתאפשר הגשת שומה עצמית בלבד. כמו כן נקבע כי בתוך פרק זמן של 8 חודשים (חלף פרק זמן של 6





## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

חודשים עובר לתיקון) רשאי המנהל לעשות אחת מאלה - לאשר את השומה העצמית, לקבוע שומה בהסכם עם הנישום או להוציא שומה לפי מיטב השפיטה. כלומר: בוטל המצב החוקי עובר לתיקון 70 לחוק לפיו היה המנהל רשאי להוציא שומה זמנית בשלב ראשון ורק לאחר מכן להוציא שומה סופית.

וכך קובע סעיף 78 לחוק בנוסחו כיום:

"(א) נמסרה למנהל הצהרת מוכר או עושה פעולה לפי סעיף 73(א) או (ב), יראו את ההצהרה כקביעת שבח בידי אותו אדם (להלן - שומה עצמית), והמנהל ישלח למוסר ההצהרה, בתוך 20 ימים מיום שנמסרה לו ההצהרה, הודעה בדבר סכום המס שמוסר ההצהרה חייב בו לפי ההצהרה; דין הודעה כאמור כדין שומה שנמסרה לגביה הודעת שומה לפי סעיף 86.

(ב) המנהל רשאי, בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו ההצהרה, לבדוק אותה ולעשות אחת מאלה:

- (1) לאשר את השומה העצמית;
- (2) אם יש לו טעמים סבירים להניח שההצהרה אינה נכונה - לקבוע לפי מיטב שפיטתו כאמור בסעיף 79א, את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח, התוספות, הפטורים המותרים מהשבח על פי כל דין והמס החל; שומה לפי פסקה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם המוכר או עושה הפעולה, לפי העניין"

(ג) הוראות סעיפים קטנים (א) ו - (ב) יחולו בשינויים המחויבים, גם על הצהרת רוכש זכות במקרקעין..."

עוד קובע סעיף 85 לחוק כנוסחו היום:

"(א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה  
לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד  
מהמקרים האלה:

- (1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;
- (2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;
- (3) נתגלתה טעות בשומה"

משכך, לפי המצב החוקי כיום, אם לא בחר המנהל, באופן אקטיבי, להוציא שומה סופית כלשהי לפי אחת מהאפשרויות המנויות בסעיף 78(ב) לחוק, הרי שהשומה העצמית מתיישנת ללא תקנה ולא תותר "פתיחתה" באמצעות סעיף 85 לחוק.

אולם, עובר לתיקון 70 לחוק (ס"ח 2281 מיום 15.3.11) המצב החוקי שלפיו הפעיל המנהל את סמכותו מכח סעיף 85 התבסס על נוסחו הקודם של סעיף 78 שקבע:

"(א) נמסרה למנהל הצהרת המוכר כאמור בסעיף 73(א)(1), יעשה המנהל, תוך 45 ימים מיום קבלתה, אחת מאלה:

- (1) יישום לפיה את המס שומה זמנית או סופית;
- (2) יישום שומה סופית לפי מיטב השפיטה.

(ב) נמסרה למנהל שומה עצמית רשאי הוא, תוך ששה חדשים מיום קבלתה, לעשות אחת מאלה:

- (1) לשום שומה זמנית את שווי הרכישה של הזכות במקרקעין, את שווי המכירה שלה, ואת הניכויים והתוספות שפורטו בהצהרה;
- (2) לשום שומה סופית את שווי הרכישה של הזכות במקרקעין, את שווי המכירה שלה, את הניכויים והתוספות ואת המס.

(ג) הוגשה הצהרה כאמור בסעיף 73(א)(1) ונעשתה שומה זמנית, רשאי המנהל לעשות שומה סופית תוך



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

שנה; לא עשה כן, תהיה השומה הזמנית לסופית בתום שנה מיום שנעשתה, זולת אם הסכימו המוכר והמנהל על תאריך מאוחר יותר.

(ד) הוגשה שומה עצמית ולא נעשתה שומה זמנית תוך ששה חדשים מיום שהוגשה, והמוכר המציא למנהל לפחות חודש לפני תום ששת החדשים את כל המסמכים שנדרש להמציאם לצורך עשיית השומה ובידו אישור על כך מאת המנהל, תהיה השומה העצמית לשומה סופית; לא הוגשו המסמכים כאמור, יראו את השומה העצמית לכל דבר וענין כהצהרה לפי סעיף 73(א)(1); נעשתה שומה זמנית למי שעשה שומה עצמית ולא נעשתה שומה סופית תוך ששה חדשים - תהיה השומה הזמנית לסופית

(ה) ....”.

(ההדגשות - לא במקור).

ובהמשך לכך קבע סעיף 85 לחוק בנוסחו הקודם, עובר לתיקון 70 לחוק, כי:

”המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי הסעיפים 78, 79 ו-82, תוך ארבע שנים מיום שנעשתה, בכל אחד מהמקרים האלה:

(1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;

(2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;

(3) נתגלתה טעות בשומה”.

(ההדגשות - לא במקור).

כאמור, הערר דגן נסוב על השומה העצמית של החברה שהוגשה ב- 05/02/06 (ולפני תיקון 70 לחוק).

כמפורט לעיל, ”שומת הקבלן” שהוצאה לחברה בתוך תקופת שישה החודשים מיום הגשתה דינה להתבטל משום שלא נשלחה לעוררות בדואר רשום (או אי שליחתה בכלל) כמתחייב מהוראות סעיף 109 לחוק, וממילא, שומתה העצמית של החברה הפכה



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

לסופית מאליה באופן אוטומטי עקב הוראות סעיף 78(ד) לחוק כנוסחו דאז. אולם סופיות זו של השומה עדיין אינה מונעת את פתיחתה של השומה הסגורה מכח הוראות סעיף 85 לחוק, שכן סעיף 85, כנוסחו דאז (עובר לתיקון 70 לחוק), התייחס, כמקשה אחת לכל הוראותיו של סעיף 78 הקודם, בכלל זה לסעיף 78(ד) לחוק.

כך גם סבור המלומד פרופ' הדרי בספרו מיסוי מקרקעין (מהדורה חמישית, 2007):

**"כאשר השומה העצמית נהפכת באופן אוטומטי לשומה סופית המנהל אינו רשאי להוציא שומה אחרת, וכל התיימרות שכזו מצדו לא תהיה לה תוקף משפטי. תקנתו של המנהל תצטמצם רק לתיקון השומה לפי סעיף 85 והכל לפי תנאי הסעיף ומגבלותיו" (שם, בפסקה 1608)**  
(ההדגשות - לא במקור)

7. העילה הרלבנטית לענייננו מתוך שלוש העילות המנויות בסעיף 85 לחוק הינה העילה המפורטת בסעיף 85(3) לחוק המתיר פתיחת שומה מחמת ש"נתגלתה טעות בשומה". כפי שנאמר לעיל, סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, לאחר שתוקן בשנת 1968 בתיקוף עקיף, במסגרת תיקון 71 לפקודת מס הכנסה, קובע שאחת העילות לפתיחת שומה היא כאשר "נתגלתה טעות בשומה". נוסח זה החליף את קודמו שהצטמצם למקרה שבו "נתגלה טעות סופר בשומה".

המלומד פרופ' הדרי כותב במאמרו תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (פורסם במיסים כא/3). בין היתר:

**"הסמכות היא אם-כן לתיקון טעות כלשהי, לא רק טעות סופר או טעות מתמטית בחישוב המס, אלא גם טעות משפטית וטעות בשיקול דעת...".**

גם המלומד אהרן נמדר בספרו מיסוי מקרקעין (חישוב המס ותשלומו) כותב, בין היתר, בפסקה 1711:

**"כאמור לעיל, העילה השלישית האמורה בסעיף 85(3) לחוק לתיקון שומה היתה במקורה מוגבלת לתיקונים של טעות סופר ולא של טעויות אחרות, ורק בשנת 1986 הסעיף התיר לתקן שומה בגין טעות כלשהי בשומה.**



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

לפני תיקונו של הסעיף בתי המשפט פסקו כי אם כל העובדות היו ידועות למנהל בעת עשיית השומה, לא יהיה ניתן לתקנה בגלל עשיית טעות משפטית בהערכת העובדות.

עם תיקונו של הסעיף גם בית המשפט שינה את גישתו לעניין זה. פסק הדין שהוביל את השינוי היה יעקובוביץ (ע"א 736/87, פסקי דין כרך מה', חלק שלישי), שבו בית המשפט קבע כי גם טעות משפטית בעשיית השומה עשויה להוות עילה לתיקונה לפי סעיף 85(3) לחוק".

הטעות שהתגלתה במקרה דנן הינה טעות משפטית, שכן המשיב סבור היה לתומו כי הפטור הנדרש הינו מכח סעיף 50 לחוק (שומת קבלן - מקרקעין כמלאי עסקי) אף שלא נדרש לכך ואף שלא הומצא לו אישור פקיד השומה על כך. המשיב לא שם לב שהשומה העצמית שהוגשה מייחסת פטור ממס שבח לנישום המייצג של החברה המשפחתית וכן שהחברה נהנתה מהטבות המס שלפי חוק העידוד.

לאור המפורט לעיל, המסקנה היא כי הטענה המקדמית של העוררות בדבר התיישנות השומה וחוסר סמכותו של המשיב לתקן את השומה מכח סעיף 85 לחוק דינה להידחות.

משנדחתה הטענה המקדמית של העוררות נכנס לטרקלין ונדון בטענות המהותיות שמעלות העוררות.

8. הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה בידי חברה משפחתית לפי סעיף 64 א' לפקודה:

### האם "שבח מקרקעין" הינו בגדר "הכנסה" לעניין פקודת מס הכנסה:

ראשית, עולה השאלה האם "שבח מקרקעין" הינו בגדר "הכנסה חייבת" לעניין פקודת מס הכנסה, היות וסעיף 64 א' לפקודה מאפשר לייחס ל"נישום" את "הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה". סעיף 1 לפקודה מגדיר "הכנסה" כ-"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לעניין פקודה זו".

"הכנסה חייבת" מוגדרת כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין", והרי שבח מקרקעין אינו נכלל בין מקורות ההכנסה המפורשים בפקודת מס הכנסה.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

שאלה זו הינה סוגיה מרכזית בערר זה, הן לעניין עצם האפשרות של החברה המשפחתית ליהנות מהפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים והן לעניין ייחוס השבח ל"נישום" במידה והחברה המשפחתית לא תהיה זכאית לפטור ממס ותהא חייבת במס - האם לפי שיעור המס של היחיד (מיסוי חד-שלבי) או שמא של החברה (מיסוי דו-שלבי).

סעיף 48 ב' לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

**"לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה".**  
(ההדגשות - לא במקור)

הפסיקה התייחסה לפירוש סעיף 48 ב' לחוק וקבעה כי אין השבח מהווה הכנסה חייבת לעניין פקודת מס הכנסה לכל דבר ועניין, אלא רק לעניין קביעת שיעורי המס וסכום המס.

כך בעניין **קנדה ישראל** (ע"א 731/79 - פ"ד ל"ד(4)) קבע בית המשפט העליון, כי דין השבח כדין הכנסה חייבת אך ורק לעניין שיעורי המס והזיכוי ממנו. באופן דומה נקבע בפרשת **גיבור סברונה** (ע"א 5246/91 - מיסים ח(4)) כי סעיף 48 ב' לחוק מס שבח, רואה את השבח כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה, אולם זאת אך ורק לצורך שיעור המס והזיכויים ממנו. בעמ"ה 6/97 **ניר יוסף נ' פ"ש נתניה** (מיסים יג(1)) קבע בית המשפט המחוזי כי אין לראות בסעיף 48 ב' לחוק המשמש כור היתוך לזיהויו של השבח עם ההכנסה החייבת במס הכנסה לכל דבר ועניין, אלא לאותם עניינים המנויים ברישא (קרי, לעניין שיעורי המס והזיכויים) ואין לראות את הוראות החישוב המאוחד / נפרד החלות גם על הכנסה משבח מקרקעין.

לעומת זאת, בכל הנוגע לנושא של ייחוס שבח מקרקעין בחברה משפחתית לנישום המייצג, נקטו שלטונות המס בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב"ק) (להלן - "החב"ק") בגישה פרשנית מרחיבה וקבעו כהאי לישנא:

**"האמור לעיל חל על הכנסות, כמשמעותן בפקודת מס הכנסה, דהיינו, הכנסות פירות, הכנסות מרווחי הון והכנסות על-פי חוק המיסוי בתנאי אינפלציה. ניתן לומר ששבח מקרקעין אינו "הכנסה" כמשמעותה בפקודה, ועל כן, לכאורה, אין לייחס שבח מקרקעין של חברה משפחתית לנישום.**



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

יחד עם זאת, אין ספק, שכוונת המחוקק היתה להחיל את שיעורי המס של היחיד על כל סוגי ההכנסות - גם על שבח מקרקעין - ועל כן יש לפרש את המושג הכנסה במובנה הרחב, הכולל גם שבח מקרקעין. פירוש מצמצם מעוות את כוונת המחוקק ויוצר בעיות סבוכות בהליכי השומה ובחישובי המס".

(ההדגשות לא במקור)

וראה בעניין פרשנות מרחיבה זו מאמרם של המלומדים ענת שביט, עו"ד ושגיב רון, עו"ד בנושא: תחולת סעיף 64 לפקודה על הכנסה משבח מקרקעין (פורסם בחוברת מיסים) הסוברים:

"הפסיקה אשר זנה בהיקף תחולתו של סעיף 48 ב' לחוק מיסוי מקרקעין איננה מובילה בהכרח אל המסקנה לפיה אין להחיל את סעיף 64 על שבח מקרקעין, זאת מאחר שכאמור לעיל, עניינו של סעיף 64 בייחוס ההכנסה של היחידים לצורך קביעת שיעור המס להבדיל מקביעת דרך חישוב המס...

הננו סבורים כי ניתן לקרוא את סעיף 64 א'1, שנוסף בתיקון 132, כסעיף שהבהיר והחיל את הדין הקיים והחילו על חברות משפחתיות וחברות בית אשר יהפכו באופן אוטומטי לחברות שקופות עם תחילתן של הוראות חוק זה..."

דברים דומים נאמרו ע"י המלומד עו"ד מוקי גורפיין, במאמרו **חברה משפחתית - פטור לדירת מגורים** (פורסם בחוברת מיסים כד/3).

רוצה לומר: פרשנות מרחיבה זו של שלטונות המס, בעניין ייחוס שבח מקרקעין לנישום כחברה משפחתית, יש לה על מה להתבסס ויש לה עיגון מסוים בלשון החוק. כמו כן, נאמר בחב"ק בסעיף 1 לפקודה (סעיף ההגדרות), בעניין הגדרת "הכנסה":

"תמורה ממכירת מקרקעין נכללת אף היא בהגדרת הכנסה, על אף הבעייתיות הקיימת בנוסח המילולי של סעיפי חוק מס שבח, וזאת בשל מטרת ההגדרה ומהות התמורה המתקבלת".



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

הנחיות פנימיות אלה מבטאות את עמדת שלטונות המס באשר לפרשנות החוק ולתהליך עריכת השומות. בדברי הפתיחה לחב"ק מביע נציב מס הכנסה תקוה שכל אנשי המקצוע יקפידו לעיין בחב"ק ולפעול על פי הנחיות אלה, המביאות לכלל אחידות בפרשנות הפקודה, תקנותיה וחוקי המס הנלווים.

9. לא אחת נדרשו בתי המשפט לדון בתקפותן של ההוראות המקצועיות של רשויות המס, עד כמה הן מחויבות להן ועד כמה יתן בית המשפט סעד לאדם שהסתמך ופעל על פי אותה הוראה מקצועית.

כך, בעניין **זרעד בע"מ** (עמ"ה 33/83 - פד"א ט"ו 137) שם הסתמך הנישום על חוזר מטעם שלטונות המס בדבר ניכוי מההכנסה של הוצאות להפקת סרט ובית המשפט קבע:

**"בשים לב לכך שהמשיב לא מנע שהחוזר יגיע לידי המערער, וזאת קודם שזו החליטה להשקיע בהפקה, יש מקום להשתיק את הטענה הנידונה של המשיב גם עפ"י כללי הימנעות".**

מאידך, במספר פסקי דין כגון: **מירון מרדכי ואח'** - עמ"ש 223/96 (פורסם במיסים), **סקו"ם תעשיות ישראל** 3978/98 (פורסם במיסים), **חברה לבנין מריו לזניק בע"מ ואח'** - עמ"ש 230/98 (פורסם במיסים) נקבע כי אין בהוראות ביצוע של שלטונות המס כדי להקנות זכויות הניתנות לאכיפה בבית המשפט.

עם זאת, נראה כי בשנים האחרונות החליטה רשות המיסים עצמה, בהודעה שפורסמה בפומבי ובאופן רשמי, לתת תוקף מחייב להנחיות הפנימיות ולפרשנות המוצעת על ידה. כל זאת כדלהלן.

בשנת 2006 חוקק פרק שני ב' לפקודת מס הכנסה בנושא של החלטות מיסוי (סעיפים 158ב' - 158ו') המעגן את תוקפן החוקי של החלטות מיסוי מיקדמיות ובעקבות פרסום החלטות מיסוי אלו פרסמה רשות המיסים הודעה בזו הלשון:

**"מתוך כוונה לתת מענה לצורך הקיים בציבור הרחב, לקבלת החלטות על בסיס מקצועי, אחיד ועקבי, הוחלט על פרסום תמציות החלטות מיסוי באופן שוטף ומידי ובכך לסייע בהגברת הוודאות המיסויית לגבי עסקאות המתרחשות במשק... יכול הציבור הרחב לצפות שרשות המיסים תנהג בסוגיות המתוארות באותו אופן שפורסם**





## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

**בתמציות החלטות מיסוי, בכפוף לקיום מערכת נסיבות  
דומה ובתנאים שנקבעו, כך שמוצגת למעשה עמדתה  
הרשמית של רשות המיסים בסוגיות העקרוניות  
המתוארות...".**  
(ההדגשות - לא במקור)

בהקשר זה נצטט את שנקבע בבג"צ סאי-טקס קורפוריישן (בג"צ מס' 135/75,  
(פורסם בפד"י פרק ל' חלק ראשון עמ' 673) בו קובע בית המשפט העליון, בין  
היתר:

**"כלל גדול הוא שרשות ציבורית חייבת לכלכל את מעשיה  
בתום לב, כלומר לנהוג ביושר ובהגינות ביחסיה עם  
האזרח... הבטחה שניתנה על ידי בעל שורה במצב במרומו  
החוקית בכוונה שיהיה לה תוקף משפטי והצד השני מקבל  
אותה בצורה זו, ההגינות הציבורית דורשת שההבטחה  
תקיים הלכה למעשה, כאשר ברוחו של המבטיח למלא  
אחריו, אפילו לא שינה האזרח את מצבו לרעה בעקבות  
ההבטחה, אמינות הממשל בעיני הציבור חשובה לאין ערוך  
מן האפשרות שיינתן לו לחזור בו או לסגת, במקרה זה או  
אחר מהבטחה שנתן או מהתחייבות שקיבל על עצמו כלפי  
האדם בגדר סמכותו החוקית ואפשרות הביצוע המעשית...  
אין חולקת שהרשות יכולה בכל עת לקבוע מדיניות חדשה  
אבל מה שמגיע עד לפי המדיניות הקודמת יש לכבד...".**

משכך, קבע בית הדין הגבוה לצדק כי הוא מצווה על מילויה של אותה הבטחה.

ברוח דומה נקבע גם בבג"צ 1398/07, ד"ר יעל לביא גולדסטיין נ' משרד החינוך. שם  
אומר, בין היתר, בית המשפט העליון:

**"בעיקרון, על שינוי מדיניות לחול מעתה והלאה ולהיות  
צופה פני עתיד ולא פני עבר... הסתמכות העוררים על  
המדיניות הנוהגת והשקעת המשאבים הכספיים  
והאנושיים שהתלוותה להסתמכות זו, לצד שיקולים  
נוספים בדבר איסור הפליה ובדבר נפקות ההימנעות  
מטיפול בבקשת העותרים בעת תקופת ההקפאה השניה  
הופכת את ציפיותיהם לציפיות הראיות להגנה..."**



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל-און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

(ההדגשות - לא במקור)

וראה בעניין זה גם עמ"ש (ת"א) 517/83 פוגל נ' מנהל מס שבח (פורסם בתמציות 294), עמ"ש (ב"ש) 508/01 לקסן ישראל נ' פ"ש (מיסים טז(6)), ע"א 522/63 חברת בית זכאי בע"מ נ' פ"ש (פ"ד (2) 548, עמ"ה (ת"א) 231/57 חימאי שפיר נ' פ"ש (קפ"ד ג' חוברת מס' 2, 62) ועוד.

10. העולה מהאמור לעיל הוא כי לאור דברי הפתיחה של נציב מס הכנסה לחב"ק ולאור הפרסום הרשמי של רשות המיסים בדבר יכולת הסתמכותו של הציבור על החלטות המיסוי, בית המשפט אמור לתת תוקף מחייב כלפי ציבור הנישומים שהסתמכו על פרשנות שלטונית המס, לפיה יש לפרש את המושג "הכנסה" במובנה הרחב הכולל "שבח מקרקעין" ולייחס שבח מקרקעין לנישום מייצג בחברה משפחתית, על אף הבעייתיות הקיימת בנוסח המילולי של סעיפי חוק מס שבח בנושא.

לא נותר אלא לתמוה על עמדת ב"כ המשיב, לפיה אין לראות שבח מקרקעין כחלק מההכנסה החייבת לעניין ה"חברה המשפחתית" ולפיכך יש לייחס את השבח לחברת תל-און אחזקות (הרי היא עוררת מס' 1), תוך התעלמות מוחלטת מהפרשנות שאימצו שלטונות המס בעניין זה והפליה לרעה של העוררות.

11. משבאנו עד הלום, נותר לנו עתה לדון בסוגיה השנייה: האם שבח מקרקעין ממכירת דירת מגורים בידי חברה משפחתית (שכאמור לעיל מיוחס לנישום המייצג) יהיה פטור ממס שבח מכח הוראות סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין?

שורש ההתלבטות הינו כדלקמן:

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר דירת מגורים:

**"דירה או חלק מדירה שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או**

**בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים**

**לפי טיבה".**

(ההדגשות - לא במקור)

במקרה ש"חברה משפחתית" מוכרת את זכויותיה בדירת המגורים, אין ספק שמבחינה משפטית-קניינית המוכר הינו "תאגיד" ולא "יחיד" ולכאורה לא מתקיים התנאי של "דירה בבעלות יחיד" לעניין הזכאות לפטור ממס. אמרנו לכאורה, זאת היות ולצרכי מס, ההכנסה מיוחסת ל"נישום" של החברה המשפחתית. ובמילים אחרות המחוקק ביקש לקבוע כי מסך ההתאגדות לא ישפיע על נטל המס והמס יחושב במישור היחיד,



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

וכדברי בית המשפט העליון בע"א 306/88, פלזנשטיין ואח' נ' פקיד השומה חיפה  
(פורסם במיסים):

"דמות המפתח במיסויה של החברה המשפחתית הוא  
הנישום, שהוא אותו בעל מניות ואשר לפי סעיף 64א'(א)  
לפקודה מייחסים לו את הכנסותיה והפסדיה של החברה.  
תכונותיה "המיסויות" האישיות של אותו נישום מולבשות  
על הכנסתה החייבת של החברה, ולפיהן מחושב שיעור  
המס בו מתחייבת החברה המשפחתית. המדובר אפוא  
בחברה הנישומה כיחיד, שעטנז זה מעוררת שורה של  
שאלות בענייני מיסים, אשר המכנה המשותף להן הוא  
ברירת הדין החל - דין היחיד או דין החברה...".

בע"א 896/90, פקיד השומה חיפה נ' יהושע הלוי (פורסם בפד"י, כרך מ"ט חלק  
ראשון עמ' 865) (להלן "פרשת יהושע הלוי") התעוררה השאלה האם ניתן להכיר  
בהכנסת החברה המשפחתית כהכנסה מיגיעה אישית של נכה 100% של החבר הנישום.  
עמדת פקיד השומה היתה כי הכנסתה של חברה משפחתית המיוחסת לחבר היחיד הוא  
"הנישום" איננה יכולה מעצם טיבה להיות הכנסה מיגיעה אישית של נכה.

בית המשפט העליון לא קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע, בין היתר:

"סעיף 64 א' קבע מטמורפוזה הנובעת מן הייחוס של  
הכנסות החברה ליחיד מוגדר שהוא חבר בה... אכן אין  
לחברה הכנסה מיגיעה אישית, כי היא תאגיד ולא יחיד,  
אולם ברגע שמתווספת הכנסת החברה להכנסת היחיד  
ומתמזגת עמה מכח הפיקציה, גם משליכה אותה פיקציה  
על הרחבת היגיעה האישית של היחיד על הסכומים שעברו  
את המטמורפוזה מבחינת "ויצטרפו להכנסת היחיד..."  
(ההדגשות – לא במקור).

והשאלה המתעוררת היא אם כן, האם אותה "מטמורפוזה" שקבע בית המשפט העליון  
בעניין יהושע הלוי, מתקיים גם בעניין דירת מגורים שבעלות החברה המשפחתית  
ו"הופכת" אותה מבחינה מיסויית לדירה בבעלות יחיד הזכאית לפטור ממס בגין  
מכירת דירת מגורים מזכה.

לאחר שהתלבטתי לא מעט הגעתי למסקנה שאין להרחיב את אותה מטמורפוזה גם  
לגבי דירת מגורים שבעלותה המשפטית של החברה המשפחתית מהנימוקים הבאים:



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

12. "סעיף 64 א' לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

**"הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד'1) רואים אותם כאדם (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, הכל לפי הענין, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה..."**

כפי שהראנו לעיל, נקבע בחב"ק כי המושג "הכנסתה החייבת" של חברה משפחתית יפורש ככולל גם שבח מקרקעין ולא בצורה דווקנית כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה.

עם זאת, נראה כי ההוראה האמורה מתייחסת בכל הנוגע לשבח מקרקעין עצמו ולא לפטור ממס הניתן ל"דירת מגורים מזכה". לצורך כך נסקור להלן את הוראות הפטור הניתן במכירת "דירת מגורים מזכה" ונראה כי כוונת המחוקק הינה לשלול את מתן הפטור האמור לדירת מגורים מזכה שבבעלותה של חברה, לרבות חברה משפחתית.

13. הפטור לדירת מגורים - בחינה לשונית ותכליתית של החוק:

### פרשנות לשונית :

הפטור ל"דירת מגורים מזכה" מוסדר, עקב חשיבותו הרבה מחד ושכיחותו הרבה מאידך, בפרק נפרד בחוק - פרק חמישי 1 שכותרתו היא "פטור לדירת מגורים מזכה".

סעיף 49 לחוק שהינו סעיף ההגדרות של הפרק מגדיר "דירת מגורים מזכה" כך:

**"דירת מגורים מזכה - דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן: (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח; (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה".**

14. המונח "דירת מגורים" עצמו אינו מוגדר בסעיף ומשכך יש לפנות להגדרתו בסעיף 1 לחוק:



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

**"דירת מגורים - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה  
והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או  
מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי  
עסקי לענין מס הכנסה".**

במקרה דנן אין מחלוקת בין המשיב לעוררות כי הדירה הנמכרת שימשה למגורים וכי היא לא היוותה מלאי עסקי אצל העוררת.  
לאור זאת, נתמקד בתנאי הדורש כי הדירה הינה **"בבעלותו או בחכירתו של יחיד"**.

15. המושג "בעלות" אינו מוגדר בחוק עצמו ומשכך יש לפרשו לאור הגדרתו בדין הכללי.

לשם כך נצטט את לשון סעיף 2 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 :

**"הבעלות במקרקעין היא הזכות להחזיק במקרקעין,  
להשתמש בהם ולעשות בהם כל דבר וכל עסקה בכפוף  
להגבלות לפי דין או לפי הסכם".**

16. ובחזרה להוראות החוק - מעיון בלשון ההגדרה של "דירת מגורים" נמצא כי המחוקק ראה לנכון לדרוש מפורשות, כי הבעלות הקניינית של הדירה צריכה להיות בידי יחיד. זאת, בלי כל קשר לשאלה מי יישא בחבות המס או יזכה בפטור ממס כתוצאה ממכירת הדירה.

עמד על דרישה זו המלומד מנחם כהן בספרו **דיני מיסים** ( כרך ט' עמ' 20413 ) :

**"אין לייחס את הבעלות בדירה מהחברה המשפחתית  
לנישום המייצג, מאחר ומדובר על ייחוס זכות קניינית,  
להבדיל מייחוס הכנסות" (שם, בפסקה 2.4.1).**

17. תנאי זה של בעלותו של יחיד בדירה קיבל ביטוי גם בפסיקת בית המשפט העליון זה מכבר בע"א 527/69, הטכניון מכון טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה (פד"א ג, עמ' 198) שבו נקבע כדלהלן :

**"מתעוררת השאלה אם גוף כמו המערער הוא בגדר יחיד.  
כלומר, האם הכוונה במונח זה היא לבשר ודם בלבד, או  
שמה גם גוף משפטי במשמע. לכאורה, הדבר איננו כך.  
הביטוי הזה אינו ביטוי משפטי בעל משמעות מיוחדת כמו**



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

למשל "אדם", אשר לפי פקודת הפרשנות כולל "חברה או התאחדות או חבר בני אדם". חזקה על המחוקק שהביטויים המוגדרים בפקודת הפרשנות ידועים לו היטב וכשהוא משתמש כאן בביטוי אחר שאינו מצוי בפקודה. מסתבר שזוהי סטייה מכוונת בעלת משמעות וטעם. אם השתמש כאן המחוקק בביטוי "יחיד" ולא בביטוי "אדם", יש יסוד להניח כי נתכוון להצטמצם במושג אשר כפי שהוא שגור בפי הבריות מובנו אדם פיסי ולא גוף משפטי.

חיזוק לכך אפשר למצוא גם בעובדה כי חוק זה מכיר וגם מגדיר את המונחים "איגוד" ו"איגוד מקרקעין", ועל כן סביר להניח שאילו התכוון המחוקק לכלול במונח יחיד גם איגוד, היה מגלה את דעתו זאת בלשון ברורה, כפי שעשה לגבי המונח "קרוב".

(ההדגשות - לא במקור)

18. דברים דומים כותב המלומד יצחק הדרי בספרו מיסוי מקרקעין (מהדורה שנייה - כרך שני) (2004):

"מתעוררת השאלה מה דין מכירת דירה על ידי "חברה משפחתית"? לדעתנו, מכירות אלה אינן זכאיות לפטור, שכן אין לראות בבעלות באמצעות איגודים אלו בעלות של "יחיד". האופן ה'מעין אישי' שהוענק לגופים אלה מתייחס בעיקר לעניין חישוב המס.

אין בכך כדי לשנות את האופי של האיגוד. פרט לייחוס ההכנסות ונושאים אחרים שסעיף 64א לפקודת מס הכנסה דן בהם, ממשיכים גופים אלה להיות חבר בני אדם לצורך פקודת מס הכנסה ואיגודים לצורך חוק מיסוי מקרקעין" (שם, בפסקה 6.35 בעמ' 451).

(ההדגשות - לא במקור)

זו גם עמדתם של המלומדים אהרן נמדר ואמיל בן עטר במאמרם "הפטור ממס שבת מקרקעין לדירת מגורים שבבעלות תאגיד או עסק" מיסים יב(1) א-36 (1998), בו הם דנים בשאלה, מה יהיה דינה של מכירת דירת מגורים המוחזקת על ידי חברת בית או חברה משפחתית. הם מביעים דעתם כי "דירה המוחזקת בחברת בית או בחברה



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

**משפחתית הינה, לדעתנו, דירה השייכת לאיגוד שאינו נחשב ליחיד, ולכן, הדירה לא תיחשב לדירת מגורים לפי סעיף 1 לחוק".**

19. משכך, עוד לפני שאנו ניגשים לבחינת תכלית הפטור לדירת מגורים מזכה וכוונת המחוקק, ניתן כבר לראות כי עוררת מס' 1 בהיותה בעלת הקניין בדירה אינה עונה לפי לשון החוק הדווקנית לתנאי הסעיף המדברים על פטור לדירה שבבעלותו של יחיד בלבד.

יחד עם זאת, כפי שאמרנו לעיל השאלה היא, האם הרמת מסך ההתאגדות של החברה המשפחתית או כדברי בית המשפט העליון בפרשת יהושע הלוי לפיה סעיף 64א' לפקודה קבע "מטמורפוזה הנובעת מן הייחוס של הכנסות החברה ליחיד מוגדר שהוא חבר בה" - האם אותה הרמת מסך ההתאגדות ואותה "מטמורפוזה" ראוי שיתקיימו גם בעניין הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים שבבעלות חברה משפחתית.

לצורך בירור שאלה זו נבדוק את תכלית החקיקה בעניין הפטור ממס לדירת מגורים מזכה וננסה להתחקות אחר כוונת המחוקק בעניין זה.

### 20. פרשנות תכליתית:

הפטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים עבר תהפוכות המעידות על לבטיו של המחוקק, אשר ביקש לקדם מטרות חברתיות שנראו לו ראויות מעת לעת, וזאת על-ידי מתן פטור ממס שבח במקרים מסוימים ועל-ידי שלילת הפטור במקרים אחרים. חוק מס שבח מקרקעים משנת תש"ט-1949 לא התייחס כלל לדירות מגורים, וממילא לא העניק פטור בגין מכירתן. החוק הוחלף בחוק מס שבח משנת תשכ"ג-1963. נוסחו של החוק משנת 1963 כלל פטור שניתן ל"דירת יחיד" המצויה בבית הרשום כבית משותף או בבית שיש בו ארבע דירות לפחות והראוי להירשם כבית משותף. תנאי נוסף היה כי שטח הרצפות של הדירה אינו עולה על 70 מ"ר. הפטור במתכונתו זו עורר ביקורת רבה, הואיל ולא הגשים תמיד את תכליתו.

חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 6), תשל"ה-1975, תיקן מקצת העיוותים שהיו בחוק: ראשית, העניק החוק המתוקן פטור ממס על מכירת דירת יחיד בהתאם לשווי הדירה ולא על-פי שטחה. שנית, הוא העניק הנחה ניכרת בסכום המס מקום ששווי הדירה עלה על הסכום האמור. שלישית, בגין מכירה שלא זכתה לפטור מהמס, כאמור, הוענקה דחייה של המס אם נועדה מכירת הדירה לרכישת דירת מגורים אחרת תחתיה.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

המונח "דירת מגורים" שבסעיף 1 חוקק לראשונה במסגרת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ס- 1980 (ס"ח 975 עמוד 144). עד לתיקון האמור המונח הקבוע בחוק המקורי היה "דירת יחיד" שהגדרתה הייתה:

**"דירה המשמשת בעיקרה למגורים והיא בבעלותו או  
בחירתו של יחיד והוא או קרובו גרים בה רוב ימות  
השנה".**

על ההיגיון שבהענקת הפטור לדירת מגורים ניתן ללמוד מן האמור בהצעת החוק שבה שונתה ההגדרה "מדירת יחיד" ל"דירת מגורים":  
**"הגישה החדשה המוצעת מבוססת על העיקרון שדירת המגורים של המשפחה, המשמשת למגורי הקבע שלה, היא נכס פרטי לשימוש האישי של בעליה ולא נכס השקעה, ומשום כך אין להטיל מס במכירתה .... הגדרה זו של "דירת יחיד" גרמה קשיים רבים בעיקר בשל הדרישה להוכיח מגורים בדירה לפני מכירתה, אף כי כוונת המחוקק הייתה לפטור את דירת מגורי הקבע של המשפחה..."** (ההדגשות- לא במקור).

רואים אנו בבירור כי מטרתו הבסיסית המוצהרת של הפטור הייתה לתת את הפטור לדירה שהיא נכס פרטי, המשמשת את המשפחה למגוריה. היינו: פטור שתכליתו המובהקת הייתה סוציאלית-חברתית ולא כלכלית-עסקית.  
ודוק, אומנם כבר בהצעת החוק הציע המחוקק לאפשר את קבלת הפטור אף למי שהדירה הנמכרת אינה דירתו היחידה. משכך, לכאורה המדובר בהיתר של המחוקק למתן פטור אף לדירה שכל תכלית רכישתה הייתה לשם השקעה כלכלית והפקת רווחים. אולם, עדיין אין בכך סתירה בין הוראות הצעת החוק עצמן לבין דברי ההסבר להצעת החוק, שאפיינו את מטרתו הבסיסית המוצהרת של הפטור. שכן, במקרה של מכירת דירת מגורים שאינה דירתו היחידה של המוכר התנה המחוקק את מתן הפטור ב"תקופת המתנה" של חמש שנים (כיום, ארבע שנים) בין מכירה למכירה, דבר אשר מקהה במידה רבה את העוקץ של הפן הכלכלי – השקעה של רכישת ומכירת דירות מגורים בפרקי זמן קצרים לשם השאת רווחים מהירים.  
אומנם, אין לכחד שבכך מאפשר המחוקק, במידת מה, מתן פטור ממס גם על מכירת דירה שנרכשה לתכלית כלכלית ולא לשם הצורך הבסיסי ההכרחי של רכישת קורת גג למגורי המשפחה, אולם, כאמור אפשרות זו הינה תוצר לוואי של חקיקה מסובכת בנושא זה בלבד, ואין היא מאפיינת כלל וכלל את מטרתו הבסיסית של מתן הפטור שהינה כאמור חברתית-סוציאלית ולא כלכלית-עסקית, כנכס פרטי לשימוש מגורי הקבע של המשפחה.





## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

בהמשך, שונה החוק פעם נוספת בכל הנוגע להטבת הפטור לדירת מגורים. שינוי זה בוצע בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 36), התשנ"ז-1997 (ס"ח 1627 עמ' 175).

במסגרת תיקון זה הוחלפה הגדרת "דירת מגורים" בהגדרת "דירת מגורים מזכה" ואף כותרתו של פרק חמישי 1 לחוק שונתה, בהתאם, לכותרת של "פטור לדירת מגורים מזכה".

מעיון בדברי ההסבר להצעת החוק עולה כי המטרה הבסיסית המוצהרת של הפטור כפי שחוקקה בתיקון מס' 8 לחוק לא שונתה. אדרבה, המחוקק אף החמיר את המצב הקיים, עובר לחקיקת התיקון, אשר אפשר את מתן הפטור באם הדירה מיועדת, לפי טיבה, לשמש למגורים אף אם אלה לא התקיימו בה בפועל ונעשה בה שימוש למטרות עסקיות. תחת זאת נקבע כי הפטור יינתן רק אם הדירה שימשה בפועל למגורים, או לכל הפחות עמדה ריקה.

משכך, לא ניתן להסיק מסקנה אחרת בנוגע לתכלית המקורית שעמדה בבסיסו של הפטור, מהוראותיו הנוכחיות של פרק חמישי 1 לחוק.

גם המלומד אהרן נמדר בספרו **מיסוי מקרקעין** (מהדורה שישית, 2009) עומד על תכלית הפטור וקובע:

**"לדעתנו, דירת מגורים האמורה בהגדרה שבסעיף 1 צריכה להיות דירה המשמשת למגורים "פרטיים" ולא למגורים "עסקיים" שעיקרם מיצוי הריווח הכלכלי מהדירה. מהגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1, והעובדה שמלאי עסקי הוצא מכלל ההגדרה, משתמע שהמגורים האמורים בחוק כוונתם למגורים הקשורים בקיום חיי משפחה, או ניהול חיים עצמאיים אחרים בתנאי שאינם בתחום העסקי. דירה שנרכשה בכספי עסק, ונותרה בו כנכס קבוע לשם השכרה למגורים ולשם הפקת ריווחים, איננה נחשבת לדירת מגורים, לא בגלל שאינה עונה על המבחן האובייקטיבי של "דירת מגורים", אלא בגלל שאינה עונה על הדרישה של מגורים "פרטיים". (שם, בפסקה 1313 בעמ' 378)**

(ההדגשות - לא במקור)

הקריטריון שמתנה את סיווג הדירה כדירת מגורים בכך שהדירה היא בבעלות יחיד, נועד להוסיף לשיקול החברתי היבט של יעילות ופשטות. ברוב המוחלט של המקרים



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

דירת מגורים היא דירה בבעלות יחיד, בעוד שדירות שהבעלות בהן היא בידי חברה הן דירות הנרכשות להשקעה, לעתים ע"י חברות שבבעלותן מספר רב של דירות. המחוקק סבר, כך נראה, שאין שיקול חברתי שתומך בהענקת פטור ממס שבח לדירות כאלה, ולכן מלכתחילה קבע תנאי מקדמי ששולל אפשרות למתן פטור במקרה בו הדירה אינה בבעלות יחיד.

זאת ועוד, הפטור ממס שבח שלפי סעיף 49ב(1) לחוק מותנה בכך ש"המוכר לא מכר בארבע שנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס". אם נפעיל כלל זה גם "בחברה משפחתית" שיש לה מספר בעלי מניות – הכיצד נמדוד את מגבלת ה-4 שנים, האם אצל הנישום המייצג בלבד או שמא אצל כל בעלי המניות? ואם אצל הנישום המייצג בלבד – האם כל שאר בעלי המניות הזכאים לחלקם ברוח / בשבח מכח חוק החברות, תיחשב מכירת הדירה כאילו הם מכרו דירה בפטור ממס ויחולו אף לגביהם מגבלת ה-4 שנים לגבי מכירת דירה אחרת שבבעלותם?

לכל האמור עד כה נוסף שבמקרה דנן, מדובר על דירה שהייתה חלק מפורטפוליו של החברה שכלל בסך הכולל 27 דירות (ראה פרוטוקול הדיון מ- 11/06/2012 שורות 12-16 וראה מש/4).

ברור לכל בר דעת כי החזקת מספר כה גדול של דירות, הגם שכולן הושכרו למגורים, מהווה החזקה שלא לשם מטרת מגורים פרטיים של בעלי החברה. יתרה מזו, המדובר בחברה שבמקורה היתה חברה רגילה ורק בשנת 2004 "הפכה" ל"חברה משפחתית" ולא בחברה שמאז יסודה והקמתה היתה "חברה משפחתית".

יש גם לזכור כי על פי הדין הכללי כל תכליתה של חברה הוא השאת רווחים לבעלי מניותיה כפי שנקבע בסעיף 7 (א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 שכותרתו "תכלית החברה" הקובע:

**"תכלית חברה היא לפעול על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה".**

משכך, ניתן לומר כי לא לחינם קבע המחוקק את התנאי של דירת מגורים הזכאית לפטור ממס כדירה שהיא בבעלותו של יחיד ואותה "מטמורפוזה" שנקבע בפרשת הושווע הלוי, לא ראוי שתתקיים גם במקרה דנן.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

וראה בעניין זה ו"ע 46096-01-02 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (טרם פורסם) שם קובעת הועדה (מפי חבר הועדה עו"ד ד"ר ליאור דוידאי), בין היתר:

"... אין חולק, כי המחוקק היה ער לעובדת קיומה של חברה משפחתית. זאת ניתן ללמוד מהעובדה שבאותה הוראת שעה ביקש להחיל עליה את הפחתת שיעור מס שבח לגבי קרקע המיועדת לבניית דירת מגורים. היעדר קביעה או התייחסות בסעיף הפטור בחוק הוראת שעה לעניין הפטור ממס שבח דווקא, מצביע על כך, כי המחוקק הביע את עמדתו המשתמעת כי הפטור שלו זכאי היחיד מכח החוק לא יובא בחשבון לעניין קביעת הפטור לחברה משפחתית..."

### 21. היקש מסעיף 72 לחוק - כוונת המחוקק

מעבר לכל האמור עד כה, ניתן למצוא ראייה מכרעת לכוונת המחוקק, לפיה אין לראות בנישום המייצג בחברה המשפחתית כזה שמכר את דירת המגורים ובכך לזכותו בפטור ממס במכירתה, מהיקש המתבקש מאליו מהוראות סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין ונפרט.

סעיף 72 לחוק קובע:

"(א) נמכרה בפטור ממס זכות במקרקעין לבעל זכות באיגוד אגב פירוק האיגוד, לפי הוראות סעיף 71 או סעיף 1א64 לפקודה, ולאחר מכן נמכרה הזכות במקרקעין והמוכר, הזכאי לפטור ממס במכירתה לפי הוראות פרק חמישי 1, ביקש פטור, יחויב המוכר, על אף הוראות הפרק האמור, במס כאמור בסעיף קטן (ב).

....

(ב) המס שבו יחויב המוכר לפי הוראות סעיף קטן (א) הוא המס שהיה חל במועד מכירת הזכות במקרקעין לבעל הזכות באיגוד אגב פירוק האיגוד, אילו המכירה היתה חייבת במס או המס שהיה חל לפי הפקודה, אילו הועברה זכות כאמור כדיבידנד מיד לפני תחילת הפירוק, לפי הגבוה



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

### מביניהם, והכל בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, עד ליום התשלום בפועל".

הוראות הסעיף הנוגעות לסעיף 1א64 לפקודה הוספו בתיקון עקיף לחוק שבוצע בתיקון 132 לפקודה והינן בגדר "הוראה משלימה" לכלל הוראות סעיף 1א64 לפקודה הנוגע לישות המיסויית החדשה מסוג "חברה שקופה".

נקדים כבר כעת ונאמר כי אומנם, נכון למצב החוקי כיום, הוראת הסעיף אינה מיושמת בפועל. שכן, סעיף 1א64 לפקודה עצמו טרם נכנס לתוקף מחמת היעדר התקנת התקנות ליישומו על ידי שר האוצר.

אומנם סעיף 72 לחוק מדבר על "חברה שקופה", בעוד הערר דנן נסוב על מכירת דירת מגורים בידי "חברה משפחתית". עם זאת, אין בכך כדי לשלול את ההיסק המתבקש מאליהו אשר יש להסיק מהוראות סעיף 72 לחוק בנוגע לחברה שקופה אל כוונת המחוקק העומדת בבסיס המיסוי הנוגע לחברה משפחתית. זאת, מחמת הדמיון הרב הנמצא בבסיסן. ואפרט.

סעיף 1א64 לפקודה שבמסגרתו חוקק מוסד ה"חברה השקופה" הוא הסעיף העתידי להחליף את סעיף 64 לפקודה שעניינו חברה משפחתית, עם התקנתן של התקנות להפעלתו בידי שר האוצר. עם התקנתן של התקנות, יבוטלו הוראות הפקודה הנוגעות לחברה משפחתית והיא תיהפך, אוטומטית, להיות בגדר "חברה שקופה" (אלא אם כן ביקשו בעליה, מפורשות, אחרת ואו אז היא תיהפך להיות חברה רגילה לכל דבר ועניין). ראה לעניין זה את הוראת המעבר הקבועה בסעיף 90(ד) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002.

בקליפת האגוז, עקרונות המיסוי של חברה שקופה זהים לעקרונות המיסוי של חברה משפחתית וקובעים כי הכנסתה החייבת תיוחס לבעלי המניות בה ותחויב לפי שיעורי המס השוליים של כל אחד מהם.

כמו כן, הסעיף מעגן, מפורשות, בדבר החוק עצמו את הקביעה כי שבח מקרקעין ייחשב כחלק מהכנסתה החייבת של החברה השקופה, דבר אשר מתבצע כיום בכל הנוגע לחברה משפחתית רק על פי פרשנות פנימית של הוראות החב"ק כמפורט בהרחבה לעיל בראשית הדברים.

השוני המהותי היחידי בין חברה שקופה לחברה משפחתית הינו בעובדה שבעלי המניות בחברה השקופה יכולים להיות גם יחידים תושבי ישראל אשר אינם בני משפחה אחת.

אולם, בכל הנוגע ל"רציו" העומד בבסיסה של החברה המשפחתית - "השקפתה" לצורכי מס - הרי שמדובר בעקרונות זהים בשתי הישויות המיסוייות.

משכך, ניתן להתחקות אחר כוונת המחוקק בכל הנוגע לחברה משפחתית מהוראותיו המפורשות של המחוקק שנקבעו בנוגע לחברה שקופה הגם שאלו טרם נכנסו לתוקף.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

לאחר הקדמת דברים זו נפנה כעת להוכיח, מכח ההיסק וההיקש, כי אמירתו המפורשת של המחוקק בסעיף 72 לחוק בכל הנוגע למכירת דירת מגורים שבמקורה הייתה בבעלות חברה שקופה מעידות על כוונתו, נכון למצב החוקי הנוהג כיום, לשלול את הפטור גם במכירת דירת מגורים שבבעלות חברה משפחתית.

סעיף 72 לחוק, עובר לתיקון 132 לפקודה, מהווה "סעיף משלים" להוראות סעיף 71 לחוק הפוטרות ממס מכירת זכות במקרקעין של איגוד לידי בעל זכויות בו אגב פירוק האיגוד. תכלית סעיף 72 לחוק הינה למנוע תכנון מס בין שני שלבים בכל הנוגע למכירת דירת מגורים - העברת הזכות במקרקעין לבעל הזכויות בו אגב פירוקו בפטור ממס בשלב ראשון ומכירת הזכות במקרקעין שהתקבלה בפטור ממס כאמור ע"י מי שהיה בעל הזכות באיגוד המתפרק, תוך בקשה ליישם לגבי מכירה זו את הוראות סעיף 49 לחוק בדבר הפטור ממס ל"דירת מגורים מזכה". אילולי הוראת הסעיף הרי שהיה נוצר מצב בו השבח שנצמח מדירת המגורים שנמכרה, לכל אורך הדרך, יהיה פטור ממס בידי היחיד. זאת ביקש המחוקק למנוע.

וכדברי המלומד יצחק הדרי בספרו **מיסוי מקרקעין** (כרך ב' חלק שני 2004):

**"הסעיף נועד להתגבר על תכנון מס שלפיו דירה או מקרקעין שהיו בבעלות איגוד הועברו בפטור לפי סעיף 71, ולימים נמכרו בפטור על ידי היחידים בעלי הזכות באיגוד לדירת-מגורים לפי פרק חמישי 1. אלמלא תיקון זה, היה כל השבח שנצבר בתקופת החזקה של הזכות במקרקעין על ידי האיגוד נמלט ממס, והעיקרון של רציפות המס, המובטח בכך שמקבל הזכות בפירוק "נכנס לנעלי" האיגוד לעניין היום והשווי של הרכישה, היה מתרוקן מתוכן".**  
(שם, בפסקה 11.210 בעמוד 215).

כאמור, במסגרת תיקון 132 לפקודה שבו חוקק סעיף 1א64 המדבר על חברה שקופה, וכחלק מכלל הוראות הסעיף, מצויה הוראת סעיף 1א64(11) המעניקה פטור בהעברת זכות במקרקעין לבעל המניות בחברה בעת פירוקה היתה לפטור המוענק בהעברת זכות במקרקעין בעת פירוק איגוד לפי הוראות סעיף 71 לחוק.

וכך קובעות הוראות הסעיף:

**"העברת נכסים מחברה שקופה שהוחל בפירוקה לבעלי מניותיה, בהתאם לשיעור זכויותיהם בה, לא תחויב במס**



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

לפי פקודה זו [נמחקו המילים: לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה] או לפי חוק מיסוי מקרקעין (בפסקה זו - המסים), ובלבד שהנכס המועבר לא שינה את ייעודו אגב ההעברה, כאמור בסעיפים 85 ו-100 ובסעיף 55 לחוק מיסוי מקרקעין; ואולם מקום שבו לא מתחייבת המכירה במס שבח בשל האמור בפסקה זו, תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5%.

שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מקרים שבהם לא יחול פטור מהמסים לפי פסקת משנה זו בפירוק החברה, בתנאים שיקבע; לעניין זה, "מס שבח" ו"מס רכישה" - כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין.

(ההדגשות - לא במקור)

יצוין כי הסעיף נוקט בלשון הכוללנית של "העברת נכסים". בעניין זה יש לזכור כי הגדרת "נכס" בחלק ה' לפקודה הממטת מתוכה זכות במקרקעין אינה רלבנטית לסעיף דנן הנמצא בחלק ד' לפקודה. משכך, נוצר למחוקק צורך ברור למניעת תכנון המס האמור לעיל במכירת דירת מגורים בידי יחיד אשר במקורה הייתה בבעלות איגוד שהתפרק לפי הוראות סעיף 71 לחוק, גם בכל הנוגע למכירת דירת מגורים בידי יחיד שבמקורה הייתה בבעלות חברה שקופה שפורקה לפי הוראות סעיף 11א64(11) לפקודה. מניעת תכנון המס האמור התבצעה באמצעות תיקון סעיף 72 לחוק כך שיחול גם על דירת מגורים שהייתה בבעלות חברה שקופה.

### מן הכלל אל הפרט:

אם כוונת המחוקק אכן הייתה, כטענתן של העוררות, לראות ביחיד שהינו בעל המניות בחברה משפחתית ו/או בחברה שקופה שבבעלותה דירת מגורים, כבעל דירת המגורים לצורכי קבלת הפטור של "דירת מגורים מזכה" לא היה כל צורך בחקיקת סעיף 72 לחוק.

שכן, אם אכן מכירת דירת המגורים ישירות בידי החברה השקופה מאפשרת את מתן הפטור של "דירת מגורים מזכה", כאילו היחיד בעל המניות הוא מוכרה, הרי שעל אחת כמה וכמה מתן פטור זה מגיע במקרה שבו בתחילה מועברת דירת המגורים לידי היחיד אגב פירוקה של החברה המשפחתית ו/או השקופה ורק לאחר מכן היחיד הוא זה שמוכרה בפועל כאשר הדירה כבר נמצאת בבעלותו הקניינית המלאה. והדברים הם בבחינת קל וחומר.

בעצם זה שהמחוקק ראה לנכון לתקן את סעיף 72 לחוק במסגרת תיקון 132 לפקודה ולקבוע כי במקרה האמור לא יהיה זכאי היחיד לקבלת הפטור בגין דירת המגורים



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

שמקורה בחברה השקופה שהתפרקה, הרי שהוא גילה את דעתו, מפורשות, כי אילו הייתה המכירה מתבצעת ישירות על ידי החברה עצמה לא הייתה הדירה הנמכרת זכאית לקבלת הפטור.

רק עקב כך, נוצר צורך לסתום בחקיקה את "פרצת המס" שהייתה קיימת במכירה המתבצעת בשני שלבים נפרדים - ראשית בפירוק החברה השקופה ובהעברת דירת המגורים שבבעלותה לידי היחיד ולאחר מכן מכירתה על ידי היחיד בעל המניות תוך דרישת הפטור בגינה.

ושמא ישאל השואל, באם, כמוסבר לעיל, תכליתן המיסוית של חברה משפחתית ושל חברה שקופה הינה תכלית זהה, מדוע לא ראה המחוקק לנכון להוסיף במסגרת תיקון סעיף 72 לחוק גם את שלילת הפטור במכירת דירת מגורים שבבעלותה של חברה משפחתית? על כך נשיב ונאמר בפשטות שנכון למצב החוקי כיום פירוקה של חברה משפחתית אינו פוטר ממס שבח את נכסי המקרקעין שבבעלותה העוברים לבעלות בעלי מניותיה עקב הפירוק. משכך, לא ראה המחוקק שום צורך לסתום "פרצת מס" שכלל אינה קיימת במציאות.

מכל המקובץ עד כה עולה המסקנה כי כוונת המחוקק לא להעניק זכאות לקבלת פטור ממס של "דירת מגורים מזכה" בגין מכירת דירת מגורים שבבעלותה של חברה שקופה/משפחתית.

### 22. **דחיית אסמכתאות העוררות מהחלטות המיסוי של רשות המיסים**

העוררות בכתב הערר ובסיכומיהן מבקשים להסתמך על החלטות מיסוי שנתן מנהל רשות המיסים (להלן "המנהל") אשר המשיב כפוף לו מקצועית ומנהלית והדומים, לשיטתה, לעובדות מקרה דנן.

עקב מעמדן המחייב של החלטות המיסוי במישור הרוחבי, כפי שפורט לעיל בתחילת הדברים, מבקשות העוררות להחיל לגבי המקרה דנן את שנקבע בהחלטות המיסוי שהביאה כאסמכתא.

המדובר בהחלטת מיסוי 42/2008 שעניינה: **שבח בחברת בית כחלק מההכנסה החייבת של בעלי המניות** (מיסים כג/3) והחלטת מיסוי 29/06 שעניינה: **מכירת מניה המשקפת דירת מגורים בפטור של דירות מגורים** (מיסים כ/4).

דין טענה זו להידחות שכן אין הנידון באותן החלטות מיסוי דומה לראיה. המדובר בנסיבות המיוחדות לאותן החלטות מיסוי שאין לדמותן למקרה דנן הנסוב על זכאות לפטור ממס שבח בשל דירת מגורים מזכה שבבעלותה.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

### פסק דין נטע עצמון

.23

ב"כ העוררות מפנה אותנו, בין היתר, לעמ"ה 12/94 **נטע עצמון נ' פקיד השומה ירושלים**, שם קבע בית המשפט המחוזי שחברה משפחתית שיש לה הכנסה מהשכרת דירת מגורים תהיה פטורה ממס בידי הנישום המייצג מכח חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה) התש"ן 1990 על אף שהחוק נוקט בשלון של יחיד שהייתה לו הכנסה מדמי שכירות למגורים. יש להבדיל בין נסיבות פסק דין נטע עצמון למקרה דנן, שכן בפסק דין נטע עצמון המדובר בייחוס הכנסות (שלפי פקודת מס הכנסה) מדמי שכירות לנישום המייצג, ואילו במקרה דנן מבקשות העוררות לייחס זכות קניינית של בעלות בדירה מהחברה המשפחתית לנישום המייצג. האופן המעין אישי שהוענק לחברה המשפחתית המתייחס לייחוס ההכנסות ולא גם לעניין יחוס הזכות הקניינית מהחברה לנישום המייצג.

### שליטת קבלת הפטור ממס שבח במכירת דירה שנהנתה בהטבות מס של חוק העידוד:

.24

מעבר לכל האמור עד כה, ומבלי להיכנס למהותו של הפטור ל"דירת מגורים מזכה" בחברה משפחתית יש לשלול את קבלת הפטור האמור מידי החברה אפילו בהסתמך רק על ההוראה הספציפית הקבועה בסעיף 71א לחוק שכותרתו "שליטת פטור לדירה בבנין להשכרה" הקובע כדלקמן:

על אף האמור בכל דין, מכירת דירה בידי מי שהיה זכאי להטבות בשלה לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, למעט סעיף 1ג53 שבו, או לפי חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-1981, למעט לפי סעיף 2 שבו, והכל בבנין שבנייתו נגמרה אחרי כ"ד בטבת התשמ"א (31 בדצמבר 1980), לא יחול לגביה פטור ממס או דחיית מס."

כיוון שעוררת מס' 1 היתה זכאית לקבלת הטבות מס לפי חוק העידוד, וכיוון שדירת המגורים הנמכרת על ידה נמצאת בבנין שבנייתו נגמרה בשנת 1992, הרי שדי בכך בכדי לשלול ממנה את הפטור המבוקש.

בעניין זה טוענת עוררת 1 כי כיוון שבשנים שבהם קיבלה את ההטבות מכח חוק העידוד היא לא היתה מסווגת כחברה משפחתית והפיכתה לחברה משפחתית היתה רק בשנת המס 2004, הרי שאין להחיל לגביה, בעת מכירת הדירה בשנת המס 2006 את הוראות הסעיף.





## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

במילים אחרות, החברה (עוררת מס' 1) מבקשת מחד להחשיב את עצמה לבעלת הדירה בשנים שבהן היתה מסווגת כחברה רגילה ומאידך, להחשיב את הנישומה המייצגת (עוררת מס' 2) כבעלים של הדירה החל משנת המס 2004 ואילך ועל ידי כך להימנע מלהחיל על עצמה את הוראות סעיף 72א לחוק, וזאת מבלי לבצע "מכירה" של הדירה מהחברה לנישום היחיד (אשר במידה והיתה מבוצעת מכירה כאמור, מכירה זו לא היתה פטורה ממס עקב קבלת הטבות המס מכח חוק העידוד ע"י החברה).

נראה כי ב"כ העוררות מנסה לקיים את הפסוק "ויוצא נוזלים מסלע ויורד כנהרות מים" (תהילים ע"ח, ט"ז) העולה בגימטריה לכדי "חברה משפחתית".

לכך כמובן שאין להסכים.

לא יעלה על הדעת לאפשר לעוררת מס' 1 ליהנות מכל העולמות. מחד, באופן שוטף, ליהנות מהטבות המס מכח כוח העידוד על ההכנסות שהתקבלו מהשכרת הדירה ב"כובעה" כחברה שהינה הבעלים של דירות המגורים המושכרות ומאידך, ליהנות מהפטור של "דירת מגורים מזכה" בעת מכירת הדירה תחת "כובעה" של הנישומה המייצגת בעלת המניות.

למעלה מן האמור עוררת מס' 1 מתעלמת מן העובדה המפורשת המוצהרת בדוחותיה הכספיים ולפיה, גם בשנים 2004-2005 שקדמו למכירת הדירה בשנת 2006 ובו בזמן שהחברה כבר הייתה מסווגת כמשפחתית, היא נהנתה מהטבות המס לפי חוק העידוד על הכנסות השכירות (ראה ביאור 12 לדוחות הכספיים ל- 31/12/2005. מש/2).

נמצאנו למדים, אם כן, כי בין אם נבדוק את לשונה, תכליתה וכוונת המחוקק של הוראת הפטור ל"דירת מגורים מזכה" בסעיף 49א לחוק, על מנת לשאול אם ראוי להרים את מסך ההתאגדות, והן אם נתמקד רק בבחינת הסייג לפטור הקבוע בסעיף 71א לחוק, כך או כך נמצא שאין החברה המשפחתית זכאית לקבלת הפטור האמור.

### 25. שיעור מס השבח החל על מכירת הדירה:

משקבענו כי מכירת הדירה אינה זכאית לקבלת הפטור ממס נותר להכריע בשאלה שלישית המצויה במחלוקת בין הצדדים - מהו שיעור המס שיחול בפועל על עוררת 1 במכירת הדירה.

לעניין זה טוענת עוררת מס' 1 כי גם אם תידחה טענתה לקבלת הפטור, עדיין שיעור המס שיחול לגבי המכירה הוא השיעור החל מכח הוראות סעיף 53ג(ב1) לחוק העידוד כנוסחו עובר לתיקון 67 לחוק.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

לעניין זה מסתמכת עוררת מס' 1 על מכתבו של פקיד שומה תל אביב 1, שבו מתנהל תיקה לצורכי מס הכנסה, מ- 25/6/2012 המופנה אל רואה החשבון שלה. מכתב זה נשלח במענה לבקשת עוררת מס' 1 שהופנתה להחלטת הועדה וקיבלה את אישורה ב- 21/6/2012 (ראה בש"א 3).

במכתב נכתב, באופן עקרוני, מבלי להתייחס באופן פרטני אל עוררת מס' 1, כי במכירתו של "בניין חדש להשכרה" כהגדרתו סעיף 53א(א)(3) לחוק העידוד - בניין שלפחות 70% משטחו הושכר למגורים למשך 5 שנים לפחות לאחר ה- 7/11/2001, שיעורי המס במכירת המקרקעין יהיו כדלקמן:

- "סכום אינפלציוני חייב - שיעור של 10% בהתאם להוראות סעיף 53ג(ב) לחוק עידוד השקעות הון.
- שבח מקרקעין מהשכרה - לגבי חברה 18%, לגבי יחיד 25% בהתאם להוראות סעיף 53ג(ב'1) לחוק עידוד השקעות הון".

מאידך, טוען המשיב כי יש להחיל על המכירה את שיעורי המס הרגילים הקבועים בסעיף 48 לחוק, כנוסחו בעת המכירה, ולמסות את החברה בשיעור מס חברות על חלק השבח הריאלי עד 7/11/2001 ובמס בשיעור 25% על יתרת השבח הריאלי. זאת, לשיטתו, מאחר והחברה לא הוכיחה כי אכן החילה על עצמה את הוראות החוק וקיבלה בפועל הטבות מס מכוחו ותוך התעלמות מוחלטת מהעובדה שהמדובר ב"חברה משפחתית".

דין טענת המשיב להידחות והצדק עם עוררת מס' 1.

המשיב עצמו מעלה בטענתו החלופית את העובדה שעוררת מס' 1 נהנתה מהטבות מס לפי חוק העידוד ומשכך אין היא זכאית לפטור במכירת הדירה עקב הסייג לפטור הקבוע בסעיף 72 לחוק.

המשיב אף טרח להגיש לוועדה כמוצג מטעמו אסמכתא מטעם עוררת מס' 1 שבו מוצהר על ידה על קבלת ההטבות מכח חוק העידוד.

לעניין זה ראה פרוטוקול הדיון מיום 26/6/2012 שורות 20-24 וכן ראה מש/2 בביאור 12 לדוח הכספי ל- 31/12/2005 של עוררת מס' 1, וראה גם כתב אישור לבניין להשכרה למגורים מה- 13/3/1989 (מש/3).

משכך, מושתק המשיב מלטעון כעת כי החברה לא הוכיחה כי החילה על עצמה את הוראות חוק העידוד. אין המשיב יכול לאחוז בחבל משני קצותיו, וטוב היה לו שלא



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

היה מעלה טענה זו כלל. מעבר לכך, באם המשיב סובר באמת ובתמים כי החברה לא החילה על עצמה את הוראות חוק העידוד, הרי שעליו החובה להוכיח טענתו זו באמצעות הסתייעותו בדוחותיה הכספיים של החברה לשנות המס הרלבנטיות החל מיום הקמתה, הנמצאים ברשותו של פקיד השומה של החברה.

### 26. ייחוס השבח לנישום בחברה המשפחתית

בעוד שהמשיב טוען כי יש למסות את החברה עצמה במס בגין מכירת דירת המגורים (חלקו בשיעור מס החברות הרגיל וחלקו בשיעור של 25%) תוך התעלמות מעצם העובדה כי החברה הינה "חברה משפחתית" והתעלמות מפרשנות שלטונות המס לגבי ייחוס שבח מקרקעין בחברה משפחתית לנישום המייצג. דהיינו, המשיב רוצה להחיל על מכירת דירת המגורים את שיטת המיסוי הדו-שלבית: מס ברמת החברה בשלב ראשון ומס על חלוקת דיבידנד לבעלי המניות בשלב השני.

לעומת זאת, עוררת מס' 1 בביאור 12 לדוחות הכספיים ליום 31/12/2005 (ראה מש/2) כותבת כדלקמן:

"החברה זכאית להטבות במס על פי חוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 שעיקרן, מס בשיעור של 18% ופחת מואץ...  
... החברה הוכרה כחברה משפחתית עפ"י סעיף 64א' לפקודה החל משנת המס 2004. בהתאם לכך ממומסות תוצאות פעילות החברה לצרכי תשלום מס הכנסה לבעלת מניות בחברה. בעלת המניות זכאית להטבות במס על פי חוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 שעיקרן, מס בשיעור של 25%..."

דהיינו, מיסוי חד שלבי במישור היחיד שהינו הנישום המייצג.

דין טענה זו של העוררות להתקבל, ועל כך הרחבנו את הדיבור לעיל לאור פרשנות שלטונות המס, לפיה ניתן לייחס שבח מקרקעין בחברה משפחתית לנישום המייצג, על אף הבעייתיות הקיימת בנוסח המילולי של סעיפי החוק בנושא וההסתמכות של העוררות על פרשנות זו.

### 1. סוף דבר

לו דעתי נשמעת הייתי מקבל את הערר באופן חלקי, במובן זה שטענות העוררות בדבר התיישנות השומה והפטור ממס שבח במכירת דירת המגורים תדחיה, אולם טענותיה בדבר



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

שיעור מס על פי חוק העידוד וייחוס השבח לנישום המייצג בחברה המשפחתית (הלא היא עוררת מס' 2) תתקבלנה.  
קרי, יוטל מס שבח בשיעור של 25% בהתאם לחוק העידוד במישור היחיד - עוררת מס' 2 (הגב' צביה רבאון) (בשיטת המיסוי החד שלבי), או כלשון הוראות פקודת מס הכנסה: הכנסות החברה תיחשבנה כהכנסתו החייבת של הנישום ורווחים שחולקו מתוך אותה הכנסה ייראו כאילו לא חולקו.

בנסיבות העניין בהתחשב במורכבות הנושאים שנידונו בערר זה, והתנהלותן הן של העוררות והן של המשיב, הייתי מציע לחברי שלא להשית הוצאות וכל צד יישא בהוצאותיו.

---

צבי פרידמן, רו"ח  
חבר

**רות שטרנברג אליעז שופטת, סגנית נשיא (בדימוס), יו"ר:**

האם שונה דין פטור ממס החל על יחיד המוכר "דירת מגורים מזכה", מהדין החל על היחיד המייצג בחברה המשפחתית, במובן סעיף 64א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961. סעיף 64א לפקודה מייחס את ההכנסה החייבת בחברה המשפחתית לנישום המייצג:

"(א) הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חדשים לאחר התאגדותה, הכל לפי העניין, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה - הנישום), ויחולו הוראות אלה:

(1) רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה - תקופת ההטבה) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית;



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

- (2) שילמה החברה משכורות או שכר עבודה לחבריה, לא תחול עליה לגביהם חובת תשלום מס מעסיקים ומילוה חסכון המוטל על מעסיקים;
- (3) מענק פרישה או מענק מוות ששילמה החברה לחבריה בשל השנים שבהן היתה חברה משפחתית לא יותרו לה כהוצאה ולא ייחשבו כהכנסה בידי חבריה; תשלומים לקופת גמל ששילמה חברה בשל שנים כאמור לא יוכרו כהוצאה ולענין סעיף 47 לא תיחשב משכורתם של חבריה כהכנסת עבודה;
- (4) לענין מקדמות, יצורפו הסכומים המהווים בסיס למקדמות של הנישום ושל החברה;
- (5) ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה, לרבות מקדמות, הן מהחברה והן מהנישום;
- (6) הפסדים שהיו לנישום לפני תקופת ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת החברה;
- (7) במכירת מניה של חברה משפחתית יופחת מהתמורה, לענין סעיף 88 הן לגבי המוכר והן לגבי הקונה, סכום השווה לחלק מסכום הרווחים שהצטברו בחברה בתקופת ההטבה והיא לא חילקה אותם, כחלקה של המניה בזכויות רווחי החברה; סכומים שהופחתו כאמור, לא יראו אותם כרווחים הראויים לחלוקה לענין סעיף 94ב.

על שאלה זו עמד בהרחבה חברי המלומד צבי פרידמן ואני מאמצת את המסקנה שאליה הגיע. עם זאת מצאתי לנכון להאיר את ההוראה המצויה בסעיף 72א(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, המורה לנו בלשון שאינה משתמעת לשתי פנים, לאמור:

"על אף האמור בכל דין, מכירת דירה בידי מי שהיה זכאי להטבות בשלה לפי פרק שביעי 1, לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, למעט סעיף 153 שבו, או לפי חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), תשמ"א 1981 והכל בבנין שבנייתו נגמרה אחרי כ"ד בטבת תשמ"א (31 בדצמבר 1980), למעט לפי סעיף 2 שבו, לא יחול לגביה פטור ממס או דחיית מס".

הנה כי כן, לא ניתן לזכות בפטור שהעניק המחוקק לדירה "מזכה" כאשר מדובר בדירה שחל עליה חוק עידוד השקעות הון. הוראת המחוקק בלשונה הברורה אינה מותירה ספק לגבי שלילת הפטור לדירות שנבנו על פי חוק זה. תוצאה זו היא פרי פרשנות מילולית של סעיף 72א לחוק.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ר"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

המצודדים במתן הפטור לדירות שנבנו תחת המטריה של החוק לעידוד השקעות הון, מתעלמים מלשונו הברורה ופונים לפרשנות מגמתית שאינה עולה בקנה אחד עם לשונו במטרה להשוות בין מקבלי הפטור על פי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין לבין אלה החוסים בצל החוק לעידוד השקעות הון.

פרשנות דין המס עמדה במרכז הדיון בע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת (פורסם במיסים אונליין 20.11.12)

**"מלאכת הפרשנות של חוקי מס זהו ביסודה למלאכת הפרשנות של כל חוק אחר. נקודת המוצא היא לשון החוק ואין לפרש חוק באופן שחורג מגבולות הלשון. עם זאת, כאשר לשון החוק אינה מובילה לפרשנות אחת ויחידה אלא ל"מתחם" של אפשרויות לשוניות, חייב בית המשפט לבחור בפרשנות המגשימה בצורה הטובה ביותר את תכלית החוק, תוך שאיפה להרמוניה בין כל סעיפי החוק"**

הנה כי כן מורה לנו בית המשפט להיצמד ללשון הטקסט על פניו אלא אם התוצאה העולה מן הטקסט כפשוטו אינה ראויה עד כדי כך שלא ניתן להשלים עמה:

**"אין לפרש חוק מס לטובת נישום או לרעתו אלא רק על פי תכליתו. גם כשיש מתחם של אפשרויות פרשנות, יש לנקוט בגישה שמרנית שנצמדת ללשון החוק שאינה מותחת את גבולותיו. גוברת על מכלול השיקולים להענקת פטור לדירה שחל עליה החוק לעידוד השקעות הון, משל היתה דירה שחוק זה אינו חל עליה."**

התארגנות במסגרת החוק להשקעות הון לא נכפתה על הנישום והוא בחר בה משיקולים כלכליים. לצידן של הזכויות וההקלות שמסגרת זו מעניקה ליחידים ולחברות, עומדות החובות שמציבה המסגרת שבה בחרו.

נשוב לענייננו, העוררות בחרו משיקוליהן, ליהנות מהטבות המס לעידוד השקעות הון הניתנות במסלול החברה. משכך, אין להן להלין על העדר מקומו של הפטור הנכסף אלא על עצמן. איני סבורה כי ראוי לצעוד בדרך עקלקלה כדי להעניק את הפטור הנכסף. על ייחוס השבח לנישום המייצג של החברה המשפחתית עמד חברי רו"ח צבי פרידמן בהרחבה ואין לי אלא לאמץ את דבריו.

**אליהו מונד, רו"ח:**

אני מצטרף לדבריהם של חברי המלומדים כב' השופטת רות אליעז ורו"ח צבי פרידמן.

---

אליהו מונד, רו"ח  
חבר



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

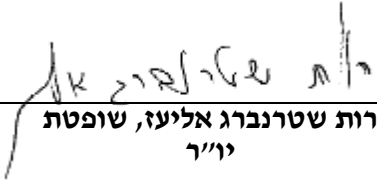
24 בינואר 2013  
י"ג בשבט תשע"ג

ו"ע 1346-08 תל"און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ ואח'  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור מרכז

אשר על כן הוחלט כאמור בפסק דינו של רו"ח צבי פרידמן.

אין אנו עושים צו להוצאות.

\_\_\_\_\_  
צבי פרידמן, רו"ח  
חבר

  
\_\_\_\_\_  
רות שטרנברג אליעז, שופטת  
יו"ר

\_\_\_\_\_  
אליהו מונד, רו"ח  
חבר