



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-12-14375 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן, יו"ר הוועדה
עו"ד מיכאל בן לולו, חבר הוועדה
שמאי המקרקעין אלון לילי, חבר הוועדה

העוררת: יוניון נכסים בע"מ

באמצעות ב"כ עו"ד אמיר שוהם

נגד

המשיב:

מס שבח נתניה

באמצעות ב"כ עו"ד יפעת גול (שושן) ועו"ד ערן פיירשטיין
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

1

2

השופט א' גורמן, יו"ר הוועדה:

3

האם חברה זכאית להחלת הוראת הפריסה הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)

4

התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), או שמא שמורה זכות זו ליחידים בלבד? - זאת השאלה

5

הדורשת הכרעה בערר שלפנינו.

6

7

הרקע העובדתי

8

1. ביום 16.6.2015 מכרה העוררת, חברת יוניון נכסים בע"מ, מקרקעין המצויים בעיר רעננה

9

והידועים כגוש 7658 חלקות 116 ו-122.

10

2. העוררת ביקשה כי בעת חישוב השבח, תתבצע פריסה, כקבוע בסעיף 48א(ה) לחוק.

11

מבלי להיכנס בשלב זה לפרטי הסעיף, נציין כי הסעיף מאפשר לפרוס את השבח, כאילו

12

לא נוצר בשנת המכירה בלבד, אלא על פני תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס

13

המסתיימות בשנה בה נמכרו המקרקעין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14375-12-17 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

3. בהתאם לסעיף 48א(א) לחוק, מס השבח החל על חברות הוא בשיעור מס החברות הקבוע בסעיף 126(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). שיעור מס החברות השתנה בשנת 2014, ובמקום 25% הוא הועמד על 26.5%.
- לאור השינוי בשיעורי המס ובהינתן הוראות סעיף 48א(ה) לחוק המאפשרות פריסת השבח על פני ארבע שנים, ביקשה העוררת כי חישוב המס יערך תוך ביצוע פריסה, כך שהשבח שיוחס לשנים 2012 ו-2013 ימוסה בשיעור מס של 25% בלבד ואילו השבח שיוחס לשנים 2014 ו-2015 ימוסה בשיעור מס של 26.5%. החלת הוראת סעיף הפריסה עשויה לחסוך לעוררת סך של 894,148 ₪.
4. המשיב דחה את בקשת העוררת מטעם אחד: לטענת המשיב, סעיף 48א(ה) לחוק חל רק על יחידים ולא על חברות.
- העוררת הגישה השגה על החלטת המשיב ומשזו נדחתה, הגישה בשנת 2016 ערר לבית המשפט - ו"ע 50689-11-16 יוניון נכסים בע"מ נ' מנהל מס שבח נתניה. במהלך הדיון הסכימו הצדדים להשיב את התיק לדיון נוסף במשרדי המשיב, וזאת במסגרת השגה חדשה שהוגשה. משדחה המשיב אף השגה זו, הוגש הערר שלפנינו.

עיקרי טענות הצדדים

5. טענות העוררת: סעיף 48א(ה) לחוק, הקובע את הוראת הפריסה, פותח במילים "המוכר רשאי לבקש כי ...". הביטוי "המוכר", חל הן על מוכר שהוא יחיד והן על מוכר שהוא חברה. משכך, בהתאם ללשון החוק, יש להחיל את הוראות הפריסה אף על העוררת. יתירה מזו, העובדה כי הפריסה מטיבה עם העוררת, מלמדת כי ההצדקה להחלתה, מתקיימת לא רק לגבי יחידים אלא גם לגבי חברות. אם למרות כל האמור מתעורר ספק פרשני, הרי שיש לנקוט במדיניות לפיה ספק בפרשנות הסעיף, מביא לאימוץ הפרשנות המטיבה עם הנישום.
6. טענות המשיב: כאשר סעיף 48א(ה) לחוק קובע את אופן יישום הוראת הפריסה, הוא מפנה לסעיף 48א(ב) העוסק בשיעורי המס החלים על יחיד וכן לנקודות הזיכוי הקבועות בפקודה והחלות אף הן על יחידים בלבד. משכך, לשון החוק מחייבת החלתו על יחידים ולא על חברות. יתירה מזו, "אפקט הדחיסה" עמו נועדה הוראת הפריסה להתמודד, רלוונטי ליחידים עליהם חלים שיעורי מס הכנסה פרוגרסיביים ולא לחברות הממוסות במס חברות בשיעור קבוע. משכך, אף תכלית החקיקה תומכת בהחלת הסעיף על יחידים בלבד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-12-14375 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

1

2

דין והכרעה

3 7. אקדים ואומר: ניתן למצוא בלשון הסעיף תימוכין לכל אחת מהגישות שהציגו הצדדים,

4 ומשכך ובהכרח, כל אחת מהגישות מעוררת אף קשיים. לשון הסעיף, אינה מובילה באופן

5 ברור לאימוץ אחת מהגישות שהציגו הצדדים. במצב דברים זה, תכלית החוק ועקרונות

6 מנחים בפרשנות דיני מס, הם שיובילו לקביעת הפירוש הנכון.

7 8. בחינת לשון החוק: סעיף 48א(ה)(1) לחוק (להלן: "הסעיף"), קובע:

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

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

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

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

23 לענין פסקה זו -

24 "תקופת הבעלות בנכס" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס
25 שלאחר שנת המס שבה הגיעה הזכות במקרקעין לידי המוכר וסיימה
26 בתום שנת המס שבה יצאה הזכות במקרקעין מידיו;

27 "הכנסה חייבת" - לרבות שבח;

28 "ההכנסה החייבת הקובעת בשנת המס" - ההכנסה החייבת במס
29 בשנת המס כפי שנקבעה בשומה סופית, ואם לא נקבעה בשומה
30 סופית, כפי שהוצהרה בדוח שהוגש לאותה שנה לפי סעיף 131
31 לפקודה; לגבי שנת מס שהמועד להגשת דוח כאמור לגביה טרם חלף,
32 יראו כהכנסה החייבת במס את ההכנסה החייבת במס בשנת המס
33 האחרונה שלגביה הוגש דוח, או שלגביה נקבעה שומה סופית, לפי
34 שנת המס המאוחרת;

35 "שומה סופית" - שומה שאין עליה זכות להשגה או לערעור;

36 "המוכר" - מוכר שהוא תושב ישראל.

37 הסעיף מאפשר לפרוס את השבח הריאלי, על פני תקופה שאינה עולה על ארבע שנות

38 מס המסתיימות בשנה בה בוצעה המכירה. הוראתו של הסעיף נתונה לבחירת הנישום,





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-12-14375 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

- 1 רצה - יחול הסעיף והמס יחושב בדרך הפריסה, לא רצה – לא יחול הסעיף וכל השבח
2 הריאלי יזקף לשנת המכירה.
- 3 9. כפי שציינה בצדק העוררת, הסעיף פותח במילים: "המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח
4 הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע
5 שנות מס ...". באופן פשוט, הביטוי "מוכר", כולל גם יחיד וגם חברה.
6 כאשר המחוקק חפץ בכך, הוא מייחד הוראות חוק ליחידים או לתאגידים בלבד. כך
7 לדוגמה, בסעיף 48א עצמו, סעיף 48א(א) פותח במילים "חבר בני אדם יהיה חייב ...", ואילו
8 סעיף 48א(ב) פותח במילים "יחיד יהיה חייב". דוגמה נוספת ניתן למצוא בהגדרת המונח
9 "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק, בה נקבע: "דירת מגורים" – דירה או חלק מדירה, שבנייתה
10 נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד ...".
11 ושוב, ראיה נוספת מסעיף 48א עצמו ניתן למצוא בסעיף 48א(ד), בסעיפיו הקטנים (1)
12 ו-2): בסעיף 48א(ד)(1) מובאת ההוראה הכללית המתייחסת לכל מכירה של מקרקעין
13 שיום רכישתם קדם לתום שנת המס 1960. הוראה זו אינה מבחינה בין יחידים לבין
14 חברות, ולכן היא חלה גם על יחידים וגם על חברות. מנגד, בסעיף 48א(ד)(2), כאשר
15 המחוקק רוצה לסייג את ההוראה הקודמת שבסעיף 48א(ד)(1), הוא עושה זאת במפורש
16 ותוך התייחסות נפרדת לחברה וליחיד: "על אף הוראות פסקה (1) לגבי מכירת זכות
17 במקרקעין לאחר יום התחילה בידי חברה כמשמעותה בחוק החברות, תשנ"ט-1999, שהכנסתה
18 מעסק (בסעיף זה - חברה) או בידי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק החברה ...".
19 ניתן היה להציג עוד שורה של דוגמאות מלשון החוק, מהן עולה באופן ברור כי
20 כשהמחוקק מעונין לייחד הוראה כלשהי ליחידים בלבד, הוא עושה זאת במפורש (ראו
21 לדוגמה סעיפים 9(גוא)(2), 62 ו-95א לחוק). על-מנת שלא להאריך, לא נפרט דוגמאות
22 אלה.
- 23 לאור האמור לעיל, כאשר המחוקק קובע, בחלק העיקרי הפותח את הסעיף בו עוסק
24 ערר זה, כי: "המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים
25 שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס ... – בביטוי "המוכר", ללא
26 הבחנה בין יחיד לחברה, נראה כי הוראתו חלה הן על יחיד והן על חברה.
- 27 10. אלא שהתמונה מורכבת מעט יותר. כפי שבצדק ציין המשיב, המשכו של הסעיף עולה
28 בקנה אחד עם ההנחה כי הוראתו חלה לכאורה על יחידים בלבד. בחלק זה של הסעיף,
29 נקבע:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-12-14375 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

- 1 (א) בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה - חלק השבח הריאלי יצורף
2 להכנסה החייבת הקובעת של המוכר באותה שנת המס, וחישוב המס
3 ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), בשיעורי המס החלים
4 על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה וביתרת נקודות
5 הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה;
6 (ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), בשנה שבה נבע הרווח - יחושב המס על
7 חלק השבח המיוחס לה, לפי האמור בסעיף קטן (ב);
8 "סעיף קטן (ב)", הנזכר לעיל פעמיים, הנו סעיף 48א(ב) לחוק, הקובע:
- 9 (1) יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי כאמור בסעיף 121 לפקודה, בשיעור
10 של עד 25%;
11 (א1) על אף האמור בפסקה (1), יחיד יהיה חייב במס ... ;
12 (2) על אף הוראות פסקאות (1) ו-(א1) רשאי המנהל להתיר בכתב, חיוב במס
13 על השבח הריאלי, בשיעור הנמוך מהקבוע בפסקה (1) או בפסקה (א1), לפי
14 העניין, אם הוא סבור כי המס שיחול לגביו לא יגיע לשיעור האמור.
15 "סעיף קטן (ב)", הוא סעיף 48א(ב) לחוק, עוסק ללא ספק בשיעורי המס החלים על יחיד
16 בלבד. ההפניה לסעיף זה, מתיישבת טוב יותר עם החלת הסעיף על יחידים בלבד. גם
17 ההפניה ל-"נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר", מתיישבת עם ההנחה כי הסעיף עוסק
18 במוכר שהוא יחיד, שכן חברה אינה זכאית לנקודות זיכוי. בהתאם לטענה זו, המשך
19 הסעיף מבאר את ראשיתו, וממנו עולה כי "המוכר" בו דובר ברישא, הנו יחיד בלבד.
20 ועדת הערר בבית המשפט המחוזי בחיפה, בו"ע (חיפה) 16-05-44202, טוונטי האנדרד
21 נהריה בע"מ ואח' נ' מנהל מסוי מקרקעין חיפה (19.1.2018) (להלן: "פסק דין טוונטי"), מפי
22 כב' השופט ר' סוקול, דנה בטענה זו של המשיב, ולא מצאה בה ממש:
- 23 "איני סבור כי בהתייחסות המחוקק לשיעורי המס של היחיד ולנקודות הזיכוי
24 של היחיד, יש כדי לסייג את תחולת ההוראה רק למוכר שהוא יחיד, ודומה
25 כי ההתייחסות נועדה אך ורק על מנת להבהיר את אופן חישוב המס למוכר
26 שהוא יחיד. כאשר המוכר הוא חברה, החישוב פשוט יותר והוא ייעשה על
27 פי מס החברות בכל אחת משנות הפריסה."
- 28 אכן, עיון בלשונו של סעיף 48א(ה)(1)(א), עשוי להטיל ספק מה בראיה שהוצגה כאן מפי
29 המשיב. נשוב ונעיין בחלק הרלוונטי מהסעיף הנ"ל:
30 "... וחישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב),
31 בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות
32 הפקודה וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר ... "



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14375-12-17 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

- 1 הביטוי "... בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה",
2 אינו מפנה בהכרח לשיעורי המס החלים על יחידים, ומשכך הוא עשוי להוות עוגן לפניה
3 לשיעורי המס הקבועים בפקודה ביחס לחברות.
- 4 אלא שעל אף כל האמור, דומה כי לא ניתן להכחיש כי ההפניה המצויה בסעיף לשיעורי
5 המס החלים על יחידים ולנקודות הזיכוי, עשויה לחזק את הטענות שבפי המשיב.
- 6 11. עולה אפוא כי מבחינת לשון הסעיף, ישנם צדדים לכאן ולכאן. אם נשים דגש על הרישא
7 של הסעיף, בחלק הפותח את הוראת הפריסה, נמצא תימוכין לעמדת העוררת. מנגד,
8 אם נשים את הדגש על חלקו הטכני של הסעיף, דומה כי ניתן למצוא חיזוק לעמדת
9 המשיב.
- 10 אותם סימני שאלה המתעוררים כאן, שעה שאנו דנים בסעיף הפריסה הקבוע בחוק
11 מיסוי מקרקעין, עשויים להתעורר גם ביחס לפרשנותו של סעיף 91(ה) לפקודת מס
12 הכנסה. גם בסעיף זה, העוסק בפריסת ריווח הון, נאמר בראש הסעיף - "לפי בקשת
13 הנישום..." - ומכאן משמע כי הוא חל על כל נישום - יחיד וגם חברה במשמע, אולם
14 מנגד בהמשך הסעיף, בדיוק כמו אצלנו, ישנה בין השאר הפניה לסעיף העוסק בקביעת
15 שיעור המס החל על יחיד. הקושי הלשוני זהה אפוא לזה שלפנינו.
- 16 בהעדר תשובה מכרעת בלשון החוק, נפנה לבחינת תכלית החקיקה הניצבת ביסוד
17 הוראת הפריסה.
- 18 12. תכלית החקיקה: כפי שעולה משורה של פסקי דין ומדברי מלומדים, הסעיף, בפירושו
19 אנו עוסקים, נועד למתן את "אפקט הדחיסה". אפקט הדחיסה נובע מכך שעליית ערך
20 המקרקעין, נוצרה על-פני שנות ההחזקה בנכס. כתוצאה מ-"עיקרון המימוש", ממנו נובע
21 כי אין מטילים מס בגין עליית ערך נכסים אלא במועד מימושם, ישנו פער בין מועד
22 אירוע המס - החל בשנה בה בוצעה המכירה, לבין המועדים בהם מבחינה כלכלית נצבר
23 הרווח עליו מוטל המס - לאורך שנות ההחזקה בנכס. "אפקט הדחיסה" מביא לכך שכל
24 הרווח, ובמונחי חוק מיסוי מקרקעין - "השבח", נדחס למועד אחד, הוא יום המכירה.
25 אפקט הדחיסה הנו עובדה, הנכונה לכל מקרה בו הוחזק נכס במשך מספר שנים, בין אם
26 על-ידי יחיד ובין אם על ידי חברה. ההתעשרות הכלכלית, הבאה לידי ביטוי בעליית ערך
27 הנכס, נצברה על פני שנות ההחזקה בנכס, ואילו אירוע המס ההוני חל במועד המכירה
28 בלבד.
- 29 אכן, אין ספק כי עיקר הבעייתיות הנובעת מאפקט הדחיסה, נעוצה בשיעורי המס
30 הפרוגרסיביים החלים מכוח פקודת מס הכנסה על יחידים. בהינתן שיעורי המס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14375-12-17 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

1 הפרוגרסיביים, אפקט הדחיסה המנקז את כל הרווח לשנת המכירה, מביא לכך שרווח
2 זה גבוה יותר, ומשכך הוא ממוסה במדרגות המס הפרוגרסיביות הגבוהות יותר. מנגד,
3 אם שיעורי המס הם שיעורי מס קבועים ולא פרוגרסיביים, אין על-פי רוב משמעות
4 לשאלה האם הרווח ימוסה בשנה אחת או על-פני מספר שנים, שכן שיעור המס אחיד
5 וזהה חל בכל מקרה.
6 מבלי שנרחיב בענין זה, נציין כי מידת הבעייתיות שיש באפקט הדחיסה אינה נקיה
7 מספקות, שכן אפקט זה הוא למעשה תוצר של דחיית המס הנובעת מעיקרון המימוש,
8 דחיה ממנה נהנה הנישום.
9 [להצגה דומה של תכלית החקיקה, ראו: ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו-5 נ' שבטון
10 (18.8.2011); ו"ע (ת"א) 1290/09 גוטצייט נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ת"א (14.2.2012); ע"מ
11 (מרכז) 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא (13.2.2013); ד' גליקסברג, מיצוע שבח
12 המקרקעין ופריסת רווח ההון, משפטים כ"א (תשנ"א) עמ' 371; ד' אלקינס, "בשולי
13 הפסיקה: מנהל מס שבח נ' רוזבאום", מיסים ג-4 א-58 (1989); א' נמדר, מיסוי מקרקעין,
14 חלק ד, פסקה 1419 (2007); י' הדרי, מיסוי מקרקעין, כרך ב עמ' 398 (2004)]
15 13. למרות שכאמור לעיל, עיקר הבעיה הנעוצה באפקט הדחיסה נוגעת למקרים בהם שיעורי
16 המס הם פרוגרסיביים, אין חולק כי הוראת הפריסה חלה גם כאשר שיעורי המס הם
17 שיעורי מס קבועים. כך לדוגמה, כידוע, שיעורי המס ההוניים שונו במרוצת השנים ומאז
18 7.11.2001 - בכל הנוגע לשיעורי מס השבח, ומאז 1.1.2003 - בכל הנוגע למס רווחי הון,
19 שיעורי המס הם קבועים ולא פרוגרסיביים (למעט מדרגות המס ההתחלתיות, אשר
20 בחלק ניכר מהמקרים כלל אינן רלוונטיות). אין חולק על כך כי אדם (יחיד) שרכש
21 מקרקעין ביום 8.11.2011 ומוכרם כיום, זכאי לבקש פריסה, וזאת גם אם שיעורי המס
22 החלים עליו הם רק שיעורי מס קבועים ולא שיעורי מס פרוגרסיביים.
23 יוצא אפוא כי על אף שעיקר הבעיה עמה סעיף הפריסה נועד להתמודד נוגעת למקרים
24 בהם חלים על המוכר שיעורי מס פרוגרסיביים, משחוקק הסעיף, הרי שהוא חל גם כאשר
25 חלים על המוכר שיעורי מס קבועים בלבד. אכן, לרוב במקרה כגון זה לא תהא תועלת
26 בהוראות הפריסה, אולם במקום בו ימצא המוכר כי נובעת לו תועלת מהוראות הפריסה
27 (כגון כאשר ברשותו יתרת נקודות זיכוי לקיזוז), הוא יהיה רשאי לדרוש כי ייושמו לגביו
28 הוראות הסעיף.
29 כך לגבי יחיד, אלא שכאמור עמדת המשיב היא כי לא כך הם פני הדברים שעה שמדובר
30 בחברה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14375-12-17 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

1 מהטעמים שיפורטו להלן, אציע לחברי שלא לקבל את עמדת המשיב.
2 14. כאמור, מוכן אני להסכים כי עיקר תכלית החקיקה של הסעיף נועדה להתמודד עם אפקט
3 הדחיסה שחל אצל יחידים עליהם חלים שיעורי המס הפרוגרסיביים, אולם משעה
4 שנחקק החוק, הרי שהוא בבחינת "חי הנושא את עצמו" והוא עשוי לחול גם במקרים
5 השכיחים פחות ושבאופן טבעי לא עמדו במוקד תשומת ליבו של המחוקק. כך לגבי
6 יחידים שרכשו את המקרקעין אחרי 7.11.2001 וגם כאשר לא חלים עליהם שיעורי מס
7 פרוגרסיביים, וכך לדעתי גם במקרים המעטים בהם הוראת הפריסה עשויה להועיל גם
8 לחברות.
9 "אפקט הדחיסה" עלול במקרים מסוימים, כגון זה שלפנינו, להשפיע באופן שלילי גם על
10 חברה הממוסה בשיעורי מס קבועים. במקרה זה, ובהינתן לשון החוק אשר העניקה את
11 ההטבה באופן ברור לכל "מוכר" – יחיד וחברה במשמע, איני סבור כי יש בידנו לשלול
12 זכות זו מידי חברה.
13 מסכים אני בענין זה עם דבריו של כב' השופט ר' סוקול, בפסק הדין בענין טוונטי (פסקה
14 16):

15 "גם הטענה כי תכלית הוראות הפריסה אינה מתיישבת עם מתן זכות לחברה לבקש
16 פריסה אינה מדויקת. ראינו כי תכלית הוראות הפריסה היא לצמצם ולמתן את
17 השפעת "אפקט הדחיסה" על חבות המס של המוכר. אין ספק כי השפעת "אפקט
18 הדחיסה" על יחיד בולטת יותר בשל שיעורי המס הפרוגרסיבי. עם זאת, גם חברה
19 עשויה להיות מושפעת מכך שחישוב המס ייעשה על פי שיעורי המס החלים עליה
20 במועד המימוש ולא במועד שינוי הערך. שינוי בשיעורי המס, גם אם נקבע בחוק,
21 פוגע גם בחברה, שהרי אם השבח נצמח על פני תקופת שבח ארוכה, היא לא תוכל
22 ליהנות משיעור מס נמוכים בשנות עליית הערך."

23 15. הפריסה עשויה אפוא להועיל לחברה, במקרה בו שונו שיעורי המס. השפעת שינוי
24 שיעורי המס על המיסוי במישור ההוני, קשורה אף היא לאפקט הדחיסה ולכן מיתונה
25 של בעיה זו עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה של הסעיף.
26 המחוקק מודע לעיוות הנוצר במישור ההוני, כתוצאה משינוי בשיעורי המס. עיוות זה
27 קשור כאמור לאפקט הדחיסה, שכן בעטיו של אפקט זה, שיעורי מס חדשים חלים על
28 מלוא הרווח הנדחס כולו למועד המכירה. כדי לנטרל בעיה זו, נקבעו במישור ההוני
29 סעיפי חוק, לפיהם שיעורי מס חדשים אינם חלים על כל השבח, אלא השבח מפוצל
30 בהתאם ליחס תקופות ההחזקה בנכס (בענין זה, ראו לדוגמה הוראות סעיף 48א(ב1)(1)
31 לחוק וכן הוראות סעיף 92(ב1)(1) לפקודה). קביעת סעיפי חוק אלה, מלמדת כי המחוקק





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-12-14375 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

1 סבור כי במישור ההוני, שינוי שיעורי מס יוצר בעיה הדורשת פתרון. הפתרון בו נקט
2 המחוקק בסעיפי הפיצול הלינארי שנזכרו לעיל, הנו פתרון המפצל את השבח באופן
3 מדויק בין התקופות השונות, אולם לא זה מה שחשוב לנו כאן. מה שחשוב לנו, הוא
4 עצם ההכרה בבעיה והצורך במיתונה.
5 בהקשר שלנו, בכל הנוגע לחברה ולמס החברות החל עליה, אין הוראת חוק דומה
6 להוראות החוק הנזכרות לעיל. העדר הוראות חוק דומות, נובע מכך ששיעור מס רווחי
7 הון החל על חברות זהה לשיעור מס החברות, ושיעור מס החברות הנו קבוע. לרוב,
8 ההכנסה הרגילה של חברות היא הכנסה פירותית, בה אין בדרך כלל בעיה של אפקט
9 הדחיסה המאפיין אירועים הוניים. משכך, בעת שינוי שיעור מס חברות, המחוקק ככל
10 הנראה לא נתן את דעתו לאירועים ההוניים ולהשלכות שיש לשינוי זה על אירועים
11 הוניים אצל חברות, או שמא סמך המחוקק בענין זה על הוראות הפריסה. כך או אחרת,
12 אין בהעדר סעיף כאמור כדי לשלול הכרה בבעיה ובצורך, במידת האפשר ובהנחה שיש
13 לכך עיגון בחוק, לספק לבעיה זו הקלה. למרות העדר הוראת חוק כאמור, הרי שבמישור
14 ההוני עשוי סעיף הפריסה לספק מזור מסוים לבעיה (כדרכם של סעיפי הפריסה, מזור
15 זה אינו מדויק שכן הוא אינו מתחשב במלוא שנות ההחזקה בנכס).
16 בהינתן לשון החוק המחילה את הוראות הפריסה על כל "מוכר" – ובכלל זה אף חברה
17 במשמע, ובהתחשב בכך שהפריסה עשויה לספק מזור לבעיה בה מכיר המחוקק והנובעת
18 מאפקט הדחיסה, איני סבור כי יש מקום לשלול מחברה את האפשרות לעשות שימוש
19 בהוראות הפריסה. שימוש בהוראה זו, עשוי להוביל לתוצאת מס נכונה יותר, וכאשר
20 לשון החוק מאפשרת זאת – אין לשלול זאת מנישום.
21 כדי לשלול את ההקלה שלפנינו מחברות, על המחוקק לעשות כן במפורש. כל עוד לא
22 עשה המחוקק כן, ובשים לב לכך שלשון החוק מאפשרת זאת ותכלית החקיקה של
23 הסעיף מתיישבת עם הדבר, דעתי היא כי יש להותיר בידי חברות את ההנאה מהפתרון
24 שהסעיף מספק.
25 16. עקרונות פרשנות כלליים: שני הצדדים, העוררת והמשיב, תמכו את טיעוניהם בעקרונות
26 פרשנות חוקי מס, בהם ביקשו למצוא סיוע.
27 המשיב, ציטט בסיכומיו את דברי כבוד הנשיאה (דאז), השופטת מ' נאור, בע"א 5206/15,
28 פאיק אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת (26.12.2016), אשר קבעה:
29 "כידוע, נֶסֶח החקיקה הוא אנושי ואין לצפות בהכרח לדבר-חקיקה מושלם (אהרן
30 ברק פרשנות במשפט כרך ראשון תורת הפרשנות הכללית 595 (1992)). ... סביר
31 שהמחוקק לא צפה טענה כי הפטור האמור יגרור גם פטור ממס ריווח ... והנה, עתה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-12-14375 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

1 - כמעט ארבעים שנים לאחר תיקונו - מצוי בפנינו דבר-חקיקה שניסוחו, כך מתברר
2 בדיעבד, אינו מושלם ונפל בו כשל. אם תינקט לגביו פרשנות לשונית ודווקנית כפי
3 שמבקש המערער, נאפשר לו - ולדומיו - ליהנות מאי-תשלום מס ריווח כנדרש על-
4 פי דין. תוצאה כזו קשה לקבל."
5 אין בידי לקבל החלתם של דברים חשובים וברורים אלה, על המקרה שלפנינו. שם,
6 דיברה כב' הנשיאה (דאז) על מצב בו כתוצאה מפרשנות דווקנית, נגיע לתוצאה לא
7 ראויה – של אי תשלום מס. לא ניתן לומר זאת על המקרה שלפנינו. לא רק שהעוררת
8 משלמת מס על רווחיה, אלא שאם יתקבל הערר שהגישה, היא תעשה זאת תוך כדי
9 שהיא מוצאת מזור לבעיה שהוכרה על-ידי המחוקק. זאת אינה "תוצאה קשה" ולא על
10 כגון זה יש לקרוא את דברי כב' הנשיאה (דאז) הש' נאור.
11 העוררת מנגד, ביקשה להיבנות מכלל פרשנות ותיק לפיו בדיני המס, כאשר כפות
12 המאזניים מעויינות, יש להעדיף פרשנות הנוטה לטובת הנישום. בענין זה הפנתה
13 העוררת לדברי כב' השופט י' דנציגר בע"א 181/14, אברהם פגי ואח' נ' פקיד שומה חיפה
14 ואח' (13.3.2013), ולפיהם:
15 "תורת הפרשנות המהותית החולשת על דיני המס כוללת גם היבטים נוספים
16 הייחודים לדינים אלו. אחד מהם הוא כלל המחדל החוקתי, לפיו אם בתום
17 מלאכת הפרשנות המהותית נותרת הוראת המס "סתומה" ובלתי מובנת, או
18 שנתרות לפני הפרשן מספר חלופות פרשניות שקולות ערך, כי אז יש לבחור
19 בפרשנות הפועלת לטובת הנישום, וזאת בשל הרצון להימנע מפגיעה בזכותו
20 החוקתית לקניין."
21 דברים דומים קבע כבר כב' הנשיא (דאז) השופט א' ברק, במאמרו "פרשנות דיני
22 המיסים", מיסים, יא-4, עמ' א-1 (1997), עת קבע:
23 "מבין מגוון המשמעויות הלשוניות (הרגילות או המיוחדות) של חוק מס, תקבע
24 המשמעות המשפטית על פי התכלית המונחת ביסוד חוק המס. תכלית זו תיקבע
25 על פי לשון החוק, ההיסטוריה שלו, וערכי היסוד של השיטה. כאשר מקורות
26 אלה אינם מאפשרים גיבוש תכלית סופית, יתפרש החוק באופן המקל עם מי
27 שאמור לשאת במס."
28 על אף סימני השאלה שלשון הסעיף בו עסקינן מעוררים – ואלה קיימים בין אם נאמץ
29 את עמדת העוררת ובין אם נאמץ את עמדת המשיב, לאור תכלית החקיקה איני סבור
30 כי במקרה שלפנינו לא ניתן לקבוע את הפרשנות שיש להעדיף. משכך, איני סבור כי
31 חובה עלינו להזדקק לכלל הפרשנות אליו הפנתה העוררת. עם זאת יש להודות כי רוחו
32 החוקתית של עיקרון זה, מרחפת מעל הפרשנות אותה אציע לחברי לאמץ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14375-12-17 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

17. תכלית החקיקה של הסעיף היא להתמודד עם אפקט הדחיסה. אפקט הדחיסה יוצר בעיה העלולה לפגוע גם בחברה הנושאת בשיעור מס קבוע, והמקרה שלפנינו מעיד על כך. תכלית החקיקה הייתה למתן את אפקט הדחיסה, ולכן יש להעדיף פרשנות הממלאת תפקיד זה באופן הטוב ביותר. גם אם עיקר הבעיה הנובעת מאפקט הדחיסה נוגעת ליחידים הממוסים בשיעור מס פרוגרסיבי, אין הדבר אומר כי אם ניתן, אין זה ראוי לפרש את הסעיף כך שיימצא בו מזור גם לבעיה ששכיחותה נמוכה יותר והנוגעת לחברות. הסעיף, בהוראתו העיקרית, מעניק את פתרונו לאפקט הדחיסה לכל "מוכר", ובאופן פשוט – גם חברה במשמע. כאשר לשון החוק מאפשרת זאת, יש להעדיף פרשנות שתוצאתה הגשמה טובה יותר של תכלית החקיקה. דומני כי העקרונות החוקתיים, תומכים אף הם במסקנה זו.

11

18. סוף דבר:

לאור כל האמור לעיל, אציע לחברי לקבל את הערר. כמו כן אציע לקבוע כי המשיב יישא בהוצאות העוררת, בסך של 20,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מיום מתן פסק הדין.

אבי גורמן, שופט
יושב ראש הוועדה

16

ער"ד מיכאל בן לולו, חבר הוועדה:

17

אני מסכים עם פסק דינו של כבוד יו"ר הוועדה.

18

ואולם אוסיף ואכתוב:

1. כי המחוקק בתיקון שנעשה בסעיף 91 (ה) לפקודת מס הכנסה בשנת 1975 ואשר

20

שינה את ההגדרה "מיחיד", "לנישום" ואשר על פי הפקודה נישום הינו חבר בני אדם

21

קרי חברה, והן בתיקון שנעשה שנים רבות לאחר מכן (1998) בחוק בסעיף 48 א

22

(ה)(1) כאשר כתב "מוכר" שכפי שניתן לפרשו הן יחיד והן חבר בני אדם, רצה ליצור

23

אחידות בחקיקה בין הפקודה ובין החוק.

24

2. בקשר לסיפא של סעיף 48 א (ה) (1) המדבר על נקודות הזיכוי של היחיד שכביכול

25

ניתן ללמוד ממנו שכל הסעיף מדבר על יחיד, אז כבר אמרו חכמינו " וכל פרט שיצא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14375-12-17 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

תיק חיצוני:

1 מן הכלל לא ללמד על הכלל כולו יצא אלא על עצמו" דברים אלה מתיישבים גם עם
 2 האמור בעניין זה בפסק דינם של ועדת הערר מחוז חיפה בפסק דין טוונטי .
 3 3. ולבסוף לגבי האפשרויות הניתנות לפירוש סעיף 48 א (ה)(1) הן כמוכר .."חבר בני
 4 אדם" והן "כיחיד", כבר נכתב במספר פסקי דין של העליון הן בבע"מ 39/61 והן
 5 בבע"מ 181/14 בניסוחים שונים שכאשר קיימת יותר מפרשנות אחת לחוק יש
 6 להעדיף את הפירוש המטיב עם הנישום או בכתובה אחרת יש לבחור בפרשנות
 7 הפועלת לטובת הנישום, ומשכך נראה כי הפרשנות שמדובר בחבר בני אדם היא
 8 פרשנות נכונה ואף מתיישבת עם תכלית החוק.

מיכאל בן לולו, עו"ד
חבר הוועדה

9

10

שמאי המקרקעין, אלון לילי, חבר הוועדה:

11

אני מסכים עם פסק דינו של יו"ר הוועדה.

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,
חבר הוועדה

12

13

הוחלט כאמור בחוות דעתו של כב' השופט אבי גורמן.

14

15

ניתן היום, ז' אייר תשע"ט, 12 מאי 2019, בהעדר הצדדים.

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,
חבר הוועדה

מיכאל בן לולו, עו"ד
חבר הוועדה

אבי גורמן, שופט
יושב ראש הוועדה

16

