



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

ו"ע 12-03-25914 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

בפני **כב' השופט מגן אלטוביה – יו"ר הוועדה**
צבי פרידמן, רו"ח - חבר
דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין - חבר

העוררת: **קעל בע"מ**
ע"י בא כח עוה"ד אפרת סולומון וצור שיץ

נגד

המשיב: **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**
ע"י בא כח עוה"ד יהונתן קרואני פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

השופט מגן אלטוביה – יו"ר:

6

פנינו ערר על החלטות המשיב לפיהן הוצאו שומות מס שבח מס' 111005971, 111122297 ו- 110063039
(להלן: "השומות").

7

8

הרקע והמחלוקת בין הצדדים:

9

ביום 2.1.2013 הגישו בעלי הדין כתב מוסכמות ופלוגתאות ממנו עלות העובדות המוסכמות שלהלן:

10

א. העוררת הייתה בעלת מלוא הזכויות בבניין ברחוב שוקן 13 בתל אביב הידוע כחלקה 76 גוש 7061
(להלן: "הבניין").

11

12

ב. בשנת 2010 הצהירה העוררת בפני פקיד שומה כי היא נישומה כחברת בית כהגדרתה בסעיף 64
לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), ובכוונתה להצהיר כאמור גם
בדוחות לשנת המס 2011.

13

14

ג. אגודת חיי שמעון (להלן: "העמותה") הינה מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 61 (ד) לחוק מיסוי
מקרקעין, התשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

15

16

ד. העמותה בעלת 60% ממניות העוררת.

17

18

ה. במועדים 3.2.2010, 6.12.2010 ו- 22.5.2011 מכרה העוררת יחידות שונות בבניין (להלן: "היחידות
שנמכרו").

19

20

ו. במסגרת השומות העצמאיות שהגישה למשיב בגין היחידות שנמכרו, ביקשה העוררת פטור חלקי של
60% ממס השבח מכוח הוראות סעיף 61 (ב) (2) (ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

21

22

ז. המשיב דחה את בקשת העוררת וחישוביה וחייב אותה במלוא מס השבח החל על העסקאות
האמורות.

23



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

ו"ע 25914-03-12 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ח. השגות העוררת על שומות מס שבח שקבע המשיב נדחו, ומכאן הערר שלפנינו.

הוסכם בין הצדדים כי המחלוקת שיש להכריע בה במסגרת הערר כאן היא: "האם זכאיות העוררת ו/או העמותה לפטור חלקי ממס שבח על 60% מההכנסות ממכירת היחידות בבניין, בהתאם להוראות סעיף 61 (ב) (2) לחוק".

דין

1. סעיף 61 (ב) לחוק מיסוי מקרקעין, קובע:

"(ב) מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי –

(1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו במישרין את המוסד במשך תקופה של 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי – תהא פטורה ממס;

(2) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין את המוסד במשך תקופה קצרה מ – 80% מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד, או שלא שימשו אותו כלל –

(א) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה שאינה פחותה משנה ואינה עולה על ארבע שנים – יינתן פטור יחסי מהמס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידי.

(ב) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה העולה על ארבע שנים – יינתן פטור של מחצית המס, ואם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד – יינתן, בנוסף לפטור האמור, גם פטור על חלק יחסי מהמחצית השניה של המס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידי".

מהוראות החוק שלעיל עולה כי, המחוקק ביקש להקל מנטל המס המוטל על מוסד ציבורי בעת מכירת מקרקעין כל עוד שימשו המקרקעין את המוסד הציבורי במישרין. זאת, מתוך הנחה שפעילות המוסד הציבורי נועדה לרווחת הציבור ומכירת המקרקעין נועדה לקדם רווחת ציבורית זאת. עוד עולה מהוראות החוק שלעיל, שהמחוקק יצר מדרג של חלופות פטור, כאשר קיימת זיקה בין השימוש שעשה המוסד הציבורי במקרקעין, לבין שיעור הפטור ממס שבח לו הוא זכאי. מכאן, שהמחוקק ביקש להיטיב באופן מלא (מבחינת מס שבח) עם מוסד ציבורי שהשתמש במקרקעין במישרין במשך תקופה משמעותית, ובאופן חלקי (מבחינת מס שבח) מקום שהמוסד הציבורי לא



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

ו"ע 12-03-25914 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 השתמש במקרקעין לצרכיים הציבוריים. בהתאם נקבע בסעיף 61 (ב) (1) שלעיל כי מוסד ציבורי
2 יהיה זכאי לפטור מלא ממס שבח בהתקיים תנאים אלה:
3
- 4 א. המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד הציבורי במשך שנה לפחות.
5 ב. המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין את המוסד הציבורי לפחות 80%
6 מהתקופה בה היו המקרקעין בידי המוסד הציבורי.
- 7 חלופות נוספות לפטור חלקי נקבעו בסעיף 61 (ב) (2) שלעיל, ואלו הן:
8 א. כאשר המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד הציבורי במשך שנה לפחות ולא
9 יותר מארבע שנים, יינתן פטור ממס שבח כיחס שבין התקופה בה שימשו המקרקעין
10 במישרין את המוסד הציבורי לבין התקופה בה החזיק במקרקעין.
11 ב. כאשר המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד הציבורי למעלה מ- 4 שנים יינתן
12 פטור של מחצית מס שבח ובנוסף פטור כיחס שבין התקופה בה שימשו המקרקעין
13 במישרין את המוסד הציבורי לבין התקופה בה החזיק במקרקעין.
14
- 15 2. אין חולק שהעוררת אינה מוסד ציבורי והיא לעצמה אינה זכאית לפטור הקבוע בסעיף 61 לחוק
16 מיסוי מקרקעין, בגין היחידות שנמכרו. אלא, שלטענת העוררת בהיותה חברת בית כמשמעותה
17 בסעיף 64 לפקודה, יש לייחס לעמותה את השבח שנצמח בגין היחידות שנמכרו, כדי חלקה של
18 העמותה בעוררת (60%), ומשהעמותה הינה מוסד ציבורי זכאית היא לפטור הקבוע בחלופה שבסעיף
19 61 (ב) (2) (ב) לחוק מיסוי מקרקעין.
20
- 21 3. סעיף 64 לפקודה, קובע:
22 **"חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת**
23 **בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה**
24 **של אותה הכנסה, לענין השומה, בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה**
25 **כפי שיורה המנהל; הרואה עצמו מקופח על ידי הוראת המנהל רשאי לערער**
26 **עליה לפני בית המשפט כאמור בסעיפים 153 – 158"**
- 27
- 28 4. כאמור לעוררת נצמח שבח מהיחידות שנמכרו והשאלה המתעוררת בענייננו היא: האם ניתן לראות
29 בשבח האמור, הכנסה כמשמעותה בסעיף 64 לפקודה, שאז ניתן לייחס אותה לעמותה. המונח
30 "הכנסה" הוגדר בסעיף 1 לפקודה, כדלהלן: "הכנסה - סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות
31 המפורשים בסעיפים 2 ו- 3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לעניין פקודה
32 זו". שבח ממכירת מקרקעין אינו בא בגדר סעיפים 2 ו- 3 לפקודה, ועל כן וכדי לייחס את השבח
33 שנצמח לעוררת ממכירת היחידות שבבעלותה, עליה להצביע על דין הקובע שיש לראות בשבח
34 כהכנסה לעניין הפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

ו"ע 12-03-25914 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1
- 2 5. בסיכומיה מצביעה העוררת על פסק הדין בע"א 306/88 אורי פלונשטיין והמתכת מ. פלונשטיין
- 3 בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין פלונשטיין"), במסגרתו דן בית המשפט
- 4 בהוראות סעיף 64א לפקודה, העוסקות בחברות משפחתיות, וכך קבע:
- 5 "כפי שצוין, פועלו של סעיף 64א לפקודה הוא בייחוס הכנסתה החייבת או
- 6 הפסדיה של החברה לאחד מבעלי המניות, הוא החבר הנישום. משמעות הדבר
- 7 היא שמירה על יתרונות ההתאגדות כחברה ועיקרון האישיות המשפטית
- 8 הנפרדת, מחד גיסא, וזכיה ביתרונות המיסוי המיוחדים ליחיד, מאידך גיסא,
- 9 שהרי היחיד נישום באורח פרוגרסיבי...
- 10 ...
- 11 כפי שצוין, רואים את הכנסתה החייבת של החברה כהכנסת החבר הנישום
- 12 לצורך הטלת מס על ההכנסה, אף אם החברה לא חילקה רווחים באותה שנה...
- 13 הכוח לבקש להירשם כחברה משפחתית או לחדול מכך נתון בידיה של החברה,
- 14 אשר יכולה להפעילו בהתאם לאינטרסים שלה בעיתוי הנוח לה, וגם בכך יתרון
- 15 ברור. סיכומו של דבר, הרקע לקביעת המוסד המשפטי של "חברה
- 16 משפחתית" בפקודה הוא ברצון להיטיב עם ציבור הנישומים על ידי יצירת
- 17 פיקציה משפטית, לפיה רואים הכנסתה החייבת של החברה כהכנסתו של
- 18 יחיד על כל המשתמע מכך.
- 19 ...
- 20 ראינו, כי דמות המפתח במיסויה של החברה המשפחתית הוא הנישום, שהוא
- 21 אותו בעל מניות, אשר לפי סעיף 64א' (א) לפקודה, מייחסים לו את הכנסותיה
- 22 והפסדיה של החברה. תכונותיו המיסיות האישיות של אותו נישום מולבשות
- 23 על הכנסתה החייבת של החברה, ולפיהן מחושב שיעור המס בו מתחייבת
- 24 החברה המשפחתית. המדובר איפוא, בחברה הנישומה כיחיד.
- 25 ...
- 26 יש להשיב על כל אחת מן השאלות הנ"ל – ובהן השאלה שבפנינו – על פי
- 27 ההקשר החקיקתי הספציפי ותכליתן של ההוראות שפרשנותן מתבקשת בכל
- 28 עניין ועניין. במילים אחרות, אין מקום לקבוע מסמרות בדבר אפיונה של
- 29 הכנסת החברה המשפחתית לכל דבר ועניין, אלא לבחון כל שאלה לגופה, לאור
- 30 נסיבותיה ורקעה המיוחדים...
- 31 אין חולק, כי חישוב המס החל על החבר הנישום בחברה המשפחתית נעשה על
- 32 פי שיעורי המס האישיים החלים על אותו יחיד. מצבו האישי לצורכי מס של
- 33 החבר הנישום כולל גם הוראות חוק חיצוניות לפקודה, אשר קובעות – בזיקה
- 34 לפקודה – שיעורי מס השונים מן האמור בסעיף 121 לפקודה".
- 35 אף שעניינו בחברת בית, נראה כי בשינויים המחויבים האמור לעיל בעניין חברה משפחתית לגביה
- 36 מיוחסת הכנסתה החייבת לנישום המייצג, נכון גם להסדר של חברת בית לגביה מיוחסת הכנסתה



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

ו"ע 12-03-25914 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 לחבריה, ראה לעניין זה מאמרם של ענת שביט, עו"ד ושגיב רון, עו"ד "תחולת סעיף 64 לפקודה על
2 הכנסה משבח מקרקעין".

3
4 6. בע"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ' הלוי יהושע (פורסם במיסים) (להלן: "עניין הלוי"), חזר בית
5 המשפט על ההלכה שנקבעה בעניין פלזנשטיין, וכך קבע:

7 "סעיף 64 א קבע מטמורפוזה הנובעת מן הייחוס של הכנסות החברה ליחיד
8 מוגדר שהוא חבר בה. בע"א 306/88 קבענו כי הייחוס האמור של ההכנסה
9 פועל, כפשוטו, באופן שיש בו כדי לחייב את היחיד אשר אליו הועברה
10 ההכנסה בנטל הנובע מהיטל בתחום המיסים המוטל על היחיד. עתה מבקשת
11 המדינה – לייחד את התוצאה של הוראות סעיף 64 להרחבת נטל המיסוי
12 ולשלול את זיקתו להטבה שעשויה להיות פועל יוצא מסעיף 64. במה דברים
13 אמורים: הרקע לקביעת המעמד המשפטי של "חברה משפחתית" בפקודה
14 הוא הרצון להיטיב עם ציבור הנישומים על ידי יצירת פיקציה משפטית לפיה
15 רואים את הכנסתה החייבת של החברה כהכנסתו של יחיד, על כל המשתמע
16 מכך. (ע"א 306/88 שם, עמ' 546 מול האות ג'). הערכה כמתואר של כוונת
17 המחוקק שוללת את המסקנה לפיה מתמזגת ההכנסה של החברה עם הכנסת
18 היחיד לצרכי הוספה על הסולם של החיוב במיסוי או לצרכי חישוב התחולה
19 של היטלים נוספים; אולם כאשר מדובר על נקודות זכות שבים ומפרידים בין
20 סוגי ההכנסות כדי לפרוס את הפיקציה ולשוב למרכיבים הראשוניים של
21 הכנסה. אכן אין לחברה הכנסה מיגיעה אישית כי היא תאגיד ולא יחיד. אולם
22 ברגע שמתווספת הכנסת החברה להכנסת היחיד ומתמזגת עמה מכוח
23 הפיקציה, גם משליכה אותה פיקציה על הרחבת היגיעה האישית של היחיד
24 על הסכומים שעברו את המטמורפוזה מבחינת ייחוסם ונצטרפו להכנסת
25 היחיד. משמע, הייחוס מכח החוק פועל הן לזכות והן לחובה, לפי תוצאתה
26 המסתברת של העברת ההכנסה מכוח הפיקציה וכך יש לקבלה".

27 7. לטענת המשיב, בעניין פלזנשטיין, החיל בית המשפט הוראת חוק חיצונית לפקודה (חוק היטל על
28 בעלי הכנסות גבוהות) ביחס לשיעורי המס בהם חב החבר הנישום בחברה משפחתית, רק משום
29 שמצא שלהוראה החיצונית יש זיקה ישירה לפקודה. מכאן, שמקום בו אין זיקה בין הוראות
30 הפקודה להוראת החוק החיצונית, אין להחיל על אותה הוראה את הוראות סעיף 64 לפקודה. מוסיף
31 המשיב וטוען כי משאין זיקה בין הוראות סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין, או הפטור למוסד ציבורי
32 הקבוע בסעיף זה לפקודה, אין להחיל את הוראות סעיף 61 האמור על העוררת. כן מוסיף המשיב
33 כי בעניין הלוי, נדון פטור אישי הקבוע בסעיף 9 (5) (א) לפקודה, ועל כן, לא התעוררה כלל השאלה
34 בדבר החלת סעיף 64 לפקודה, על הוראת חוק חיצונית לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

ו"ע 12-03-25914 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

8. בעניין פלזנשטיין נקבע, כי כעיקרון ניתן להחיל הוראת חוק חיצונית לפקודה, על חבר נישום בחברה משפחתית, והחלה כזו תלויה בנסיבות העניין. עד כאן ההלכה. ביישום ההלכה האמורה על המקרה שנדון בעניין פלזנשטיין מצא בית המשפט שם שיש להחיל על החבר הנישום בחברה משפחתית את הוראות חוק ההיטל על בעלי הכנסות גבוהות, מהטעם שנמצאה זיקה בין הפקודה לבין הוראות חוק ההיטל החיצוני שנועדו לשנות את שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה בהוראת שעה. העובדה שבמקרה שנדון בעניין פלזנשטיין נמצאה זיקה בין חוק ההיטל החיצוני לבין סעיף 121 לפקודה, אינה תוחמת או גודרת את ההלכה הכללית שנקבעה בעניין פלזנשטיין רק למקרים בהם קיימת זיקה בין החוק החיצוני לבין הפקודה, וכפי שנקבע שם: "יש להשיב על כל אחת מן השאלות הנ"ל – ובהן השאלה שבפנינו – על פי ההקשר החקיקתי הספציפי ותכליתן של ההוראות שפרשנותן מתבקשת בכל עניין ועניין" (שם, פסקה 5). על כן, איני מקבל את טענת המשיב, לפיה החלת הוראות סעיף 64 לפקודה, על הוראת חוק חיצונית לפקודה, מוגבלת רק למקרה בו נמצאה זיקה בין הוראת החוק החיצונית לבין הוראות הפקודה.
9. יצוין, כי סעיף 1א64 לפקודה, נוסף בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב–2002, וטרם נכנס לתוקפו מאחר וטרם הותקנו תקנות על פי סעיף 1א64 (ב) (11) (א) ו – (ב) לפקודה, ראה סעיף 89 (ג) (2) לחוק התיקון. בסעיף 1א64 (ב) לפקודה, נקבע כי לצורך חישוב המס, שיעור המס וקיומו ההפסדים וכן לעניין פטורים ממס, תיחשב הכנסתה החייבת של חברה שקופה, לרבות הכנסתה מדיבידנד והפסדיה, כהכנסתם או כהפסדיהם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקיהם בזכויות לרווחים בחברה. בסעיף 1א64 (א), הוגדר המונח "הכנסה חייבת" – לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין. ממילא בהתאם להוראות אלה, נראה כי אין מניעה עקרונית להחיל על בעלי מניות בחברה שקופה את הפטורים ממס שבח הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין. נוכח ההלכה שנקבעה בעניין פלזנשטיין עוד קודם לתיקון מס' 132, נראה כי הוראה זו הינה הוראה מבהירה המשקפת את הדין הקיים. בהיקש המתאים הדברים יפים אף לצורך בחינת ההכנסות חברת בית. חברת בית המוחזקת בידי נכה הזכאי לפטור ממס בין אם על הכנסה פירונית או בין אם הונית-האם ישלל הפטור משום שהתשואה היא בידי חברת הבית? מה המשמעות של השקפת ההכנסה אל בעלי מניותיה אם ישלל הפטור? כך גם כאן כפי שעוד אבהיר. מס השבח הוא מקדמה על חשבון מס ההכנסה ובכלל מס ההכנסה מס רווח הון. יכול והפטור או ההטבה מצויה בחוק מיסוי מקרקעין אולם יכול והיא מצויה בפקודת המס. שילוב מעשי החקיקה צריך שיתפרש לטובת הנישום אם טובה זו מתלכדת עם תכלית ההטבה או הפטור כשזו מאובחנת על נקלה (שהרי לא תמיד ניתן להתחקות אחר תכלית פטורים או הקלות שהוטבעו בגוף החוק בעבר, כאשר המשק היה במצב כלכלי שונה, המחוקק אחז בתפיסת עולם פיסקאלית וכלכלית שונה או שצרכי המשק היו שונים. יוער כי מידת הרלבנטיות של התכלית הנושנה היא עניין למחוקק. בית המשפט משעה שאבחן התכלית, גם אם היא "היסטורית", עליו לשאוף ליישומה בעת פירוש דבר החקיקה.)
- עוד יצוין, כי סעיף 64א (א) תוקן בחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 – 1 – 2014), התשע"ג – 2013 [תיקון עקיף לפקודת מס הכנסה מס' 197], ובו נקבע: "הכנסה חייבת, לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין...הפסדים...ייחשבו,...



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

ו"ע 12-03-25914 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 כהכנסתו או הפסדו של החבר...". נראה כי ככל שמדובר בייחוס שבח להכנסה או הכנסה חייבת, גם
2 הוראה זו הינה הוראה מבהירה המשקפת את הדין הקיים.
3
- 4 10. לטענת המשיב, יש לפרש את המילים "בידי המוסד" שבסעיף 61 (ב) (2) (ב) לחוק מיסוי מקרקעין,
5 באופן דווקני וכלשונו: "רק נכס מקרקעין המוחזק ישירות בידי המוסד הציבורי... נדרש כי הנכס
6 יוחזק ישירות על ידי המוסד הציבורי..." (סעיף 14 לסיכומים).
7
- 8 נוכח האמור עד כאן ומבחינת תכליתו של סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין, נראה כי הסדר החלופות
9 המדורג הקבוע בסעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין, מוביל למסקנה לפיה ניתן להחיל את ההסדר
10 הקבוע בסעיף 64 לפקודה על הוראות סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין. על פי החלופות הקבועות
11 בסעיף 61 האמור, ניתן למוסד ציבורי פטור מלא ממס שבח במקרה שהמוסד הציבורי משתמש
12 במקרקעין במישרין (שם, סעיף 61 (ב) (1) לחוק). ביחס לחלופה זו נראה כי המחוקק ביקש להעניק
13 הטבת מס (מלאה) רק למוסד ציבורי שעשה שימוש במישרין במקרקעין, ועל כן, ככל שמדובר בפטור
14 המלא ממס שבח הקבוע בחלופה שבסעיף 61 (ב) (1) לחוק, תכלית הסעיף אינה מתיישבת עם
15 האפשרות של ייחוס ההכנסה של חברת בית למוסד ציבורי שאינו משתמש במישרין במקרקעין
16 שנמכרו. מה שאין כן ביחס להוראות סעיף 61 (ב) (2) (ב) לחוק מיסוי מקרקעין, שתכליתן להיטיב
17 עם מוסד ציבורי בדרך של מתן פטור חלקי (מחצית) ממס שבח גם אם המקרקעין אינם משמשים
18 אותו. במצב דברים זה ומשביחס ל"זכות במקרקעין" שהייתה בידי המוסד הציבורי לא נקבעה
19 ההגבלה לפיה נדרש המוסד הציבורי שהזכות במקרקעין הייתה בידי "במישרין" כפי שנקבע ביחס
20 לשימוש, מה לי אם המוסד הציבורי מחזיק במקרקעין במישרין או מחזיק במקרקעין באמצעות
21 חברת בית. כך או כך, ההכנסה ממכירת המקרקעין תגיע לידי המוסד הציבורי, ומתן ההטבה למוסד
22 הציבורי מקיימת את התכלית של החלופה הקבועה בסעיף 61 (ב) (2) (ב) לחוק מיסוי מקרקעין.
23 מטעם זה, איני רואה לקבל את טענת המשיב.
24
- 25 11. נוכח כל אלה, איני רואה מניעה לראות בעמותה כמי שמכרה את חלקה במקרקעין (60% בהיותה
26 מוסד ציבורי, ובהתאם להוראות סעיף 61 (ב) (2) (ב) לחוק מיסוי מקרקעין, זכאית היא למחצית
27 הפטור ממס שבח ביחס לחלקה במקרקעין.
28
- 29 12. בסיכומיו, טוען המשיב כי אין וודאות שהעוררת תוכר על ידי פקיד השומה כחברת בית. עוד טוען
30 המשיב כי לא הוברר אם היחידות שנמכרו הן בגדר מלאי עסקי או נכסים הוניים של העוררת,
31 ושאלות אלה צריכות להתברר אצל פקיד השומה ולא אצל המשיב.
32
- 33 טענות עובדתיות אלה של המשיב אינם בגדר המחלוקות המוסכמות, וככל שעניינים אלה לא היו
34 ברורים למשיב עובר לעריכת כתב המוסכמות והפלוגתאות, היה עליו לבררם או להעלותם במסגרת
35 המחלוקות המוסכמות. המשיב לא עשה כן ובמקום זאת הסכים לעמיד את ההכרעה בערר זה על
36 מחלוקת משפטית כפי שפורטה לעיל. על כן איני רואה לנכון להידרש לטענות אלה של המשיב, או
37 לטענותיו ביחס לנפקותן (סעיפים 31 – 45 לסיכומי המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

ו"ע 12-03-25914 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

2 13. אשר על כן, אני מציע לקבל את הערר. אני סבור כי על המשיב לשאת בהוצאות העוררת ובכלל זה
3 בשכר טרחת עורך דין העוררת בסך כולל של 20,000 ₪ בהתחשב בהסדר הדיוני שהושג.

4

5

צבי פרידמן, רו"ח

6

7 המשיב מעלה בסיכומיו שלוש טענות עיקריות כדלקמן:

8

9 **הראשונה:** אין וודאות שהעוררת תוכר על ידי פקיד השומה כ"חברת בית" וכן טרם הוברר אם היחידות
10 שנמכרו הן במצב מלאי עסקי או נכסים הוניים. סוגיות אלה צריכות להתברר, כך לטענתו, אצל פקיד השומה
11 במסגרת פקודת מס הכנסה.

12

13 **השניה:** מקום בו אין זיקה בין הוראות פקודת מס הכנסה (להלן - "**הפקודה**") להוראת חוק חיצונית אין
14 להחיל על אותה הוראה את הוראות הסעיף 64 לפקודת מס הכנסה, לפיכך הפטור למוסד ציבורי הקבוע בחוק
15 מיסוי מקרקעין (להלן - "**החוק**") אינו יכול להינתן על הכנסה שלפי פקודת מס הכנסה.

16

17 **השלישית:** סעיף 61 לחוק קובע כי הפטור (המלא או החלקי) יחול כשהזכות במקרקעין "**בידי מוסד**
18 **ציבורי**". האישיות המשפטית של החברה אינה מתבטלת עם רישומה כ"חברת בית". במקרה דנן הנכס אינו
19 "בידי המוסד הציבורי" ולכן, לטענתו, אין כל מקום להחיל את הפטור שלפי סעיף 61 (ב) לחוק. המשיב אף
20 מפנה אותנו לו"ע 12-01-46096 **מומב השקעות בע"מ** (להלן - "**ענין מומב**") שם נקבע שלא ניתן להחיל את
21 הפטור ממס שבח לפי הוראת השעה שבחוק מיסוי מקרקעין במכירת דירת מגורים בידי "חברה משפחתית",
22 היות והפטור ממס שבח ניתן לדירה שבעלות יחיד.

23

24 מסכים אני לחלוטין עם דבריו של כב' יו"ר הוועדה לגבי הטענה הראשונה והשניה של המשיב, כמו כן מקובל
25 עלי טענת באת כח העוררת לפיה תחולתו של סעיף 64 לפקודת מס הכנסה הינה גם לגבי שבח בחברת בית
26 לאור גישת שלטונות המס, כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטת מיסוי מס' 49/08 "שבח בחברת בית כחלק
27 מהכנסה חייבת של בעלי מניות" וראה בענין זה ו"ע 1346/08 **תל און אחזקות ופיתוח בע"מ** (להלן - "**ענין תל**
28 **און אחזקות**") בדבר יכולת ההסתמכות של הציבור על החלטות מיסוי והוראות הפרשנות של רשות המיסוי.

29

30 באשר לטענה השלישית של המשיב לפיה המקרקעין הנמכרים אינם "**בידי המוסד הציבורי**", ולכן אין להחיל
31 את הפטור ממס לפי סעיף 61 לחוק, תוך שהמשיב מפנה אותנו לפס"ד בענין מומב בנסיון להקיש למקרה
32 דנן. ברצוני להרחיב בסוגיה זו.

33

34 שני פסקי דין ניתנו על ידי ועדות ערר שונות בהרכבים שונים (בענין מומב ובענין תל און אחזקות) לפיהן
35 נקבע כי דירת מגורים בבעלות חברה משפחתית אינה זכאית לפטור ממס שבח בגין דירת מגורים מזכה היות
36 והיא אינה "בעלות או בחכירתו של יחיד". ועדת הערר בענין תל און אחזקות, שהח"מ היה בין מותביה וכתב
37 את פסק הדין, ביססה את החלטתה על לשון החוק, על תכלית החוק, על הגיונו הפנימי וההיקש מסעיף 72ח'



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

ו"ע 25914-03-12 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 לחוק לגבי שלילת פטור בגין מכירת דירת מגורים מזכה שהתקבלה כתוצאה מפירוק איגוד. מרכיבים אלו לא
2 מתקיימים בעיקרם במקרה דנן של פטור ממס למוסד ציבורי בגין מכירת מקרקעין ב"חברת בית" שלפי סעיף
3 61(ב)(2)(ב) לחוק. נפרט:

4
5 (א) לשון החוק לגבי דירת מגורים מזכה הינו: "דירה בבעלותו או בחכירתו של יחיד" ואולם לגבי הפטור
6 כאשר המוכר הוא מוסד ציבורי נאמר: "מכירת זכות במקרקעין בידו מוסד ציבורי" (ההדגשות - לא
7 במקור). הלשון "בידי" רחבה יותר מאשר "בבעלותו".

8
9 (ב) פרשנות תכליתית: ועדת הערר בענין תל און אחזקות ערכה ניתוח מקיף של תכלית הפטור ממס
10 בדירת מגורים שבידי יחיד והגיעה למסקנה כי "מטרתו הבסיסית המוצהרת של הפטור היתה לתת
11 את הפטור לדירה שהיא נכס פרטי המשמשת את המשפחה למגורים. היינו, פטור שתכליתו
12 המובהקת היתה סוציאלית - חברתית ולא כלכלית עסקית.. " (ההדגשה לא במקור). דבר המחייב,
13 אם כן, שהדירה תהא בבעלותו של יחיד ולא של חברה, ואילו תכלית הפטור ממס למוסד ציבורי הינו
14 להעניק הקלה במס למוסד ציבורי ככל שהמקרקעין מוחזקים אצל המוסד הציבורי תקופה ארוכה
15 יותר וככל שהם משמשים אותו במישרין, כך גדל היקף הפטור. וראה בענין זה את דברי ההסבר
16 לחקיקת סעיף 61 לחוק (הצעות חוק, תשכ"ב, ע"מ 295):

17
18 "מכירת מקרקעין על ידי מוסדות ציבור, ... תהא פטורה ממס אם המקרקעין
19 שימשו במישרין אותם מוסדות, ותהא פטורה ממחצית המס בכל מקרה אחר
20 ובלבד שהמקרקעין היו בבעלות המוסד במשך תקופה של 4 שנים רצופות,
21 לפחות. למשל - אם בית ספר מכר את הבנין ששימש להוראה, יהיה פטור
22 מתשלום המס. אך אם מכר בנין שהכנסותיו שימשו למימון החזקת סגל
23 המורים ושהיה בבעלותו במשך 4 שנים יהיה פטור ממחצית המס בלבד. ואם
24 מכר בגין שהכנסותיו שימשו למימון החזקת סגל המורים, והבנין היה בבעלותו
25 במשך שתי שנים בלבד - יהא חייב במלוא המס".

26
27 ראה גם עמ"ש 23/94 המרכז הרפואי שערי צדק נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיסים א3):

28
29 "תכלית סעיף 61 לחוק היא ליתן למוסדות ציבור פריבילגיה בצורת פטור ממס,
30 ואם רק ניתן לשבץ מקרה במסגרת ההוראה מן הצד הלשוני, ראוי לנהוג כך.
31 במילים אחרות הנטיה הפרשנית ראוי שתהיה בכיוון הרחבת הפטור כנגד
32 צמצומו." (ההדגשות - לא במקור).

33
34 (ג) הגיונו של שלילת הפטור ממס שבח בגין דירת מגורים בחברה משפחתית:

35
36 הפטור ממס שבח שלפי סעיף 49(1) לחוק היה מותנה, בין היתר, בכך ש"המוכר לא מכר בארבע
37 שנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס". אם נפעיל כלל זה גם "בחברה
38 משפחתית" שיש לה מספר בעלי מניות - הכיצד נמדוד את מגבלת ה-4 שנים, האם אצל הנישום



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

ו"ע 25914-03-12 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 המייצג בלבד או שמא אצל כל בעלי המניות? ואם אצל הנישום המייצג בלבד - האם כל שאר בעלי
2 המניות הזכאים לחלקם ברווח/בשבח מכח חוק החברות, תיחשב מכירת הדירה כאילו הם מכרו דירה
3 בפטור ממס ויחולו אף לגביהם מגבלת ה-4 שנים לגבי מכירת דירה אחרת שבבעלותם?
4 רוצה לומר, אין זה מתקבל על הדעת שהמחוקק היה מעוניין להעניק פטור ממס שבח לגבי מכירת
5 דירת מגורים שבבעלות חברה משפחתית, שכן אחרת היה קובע הוראות מפורטות לגבי מקרים כגון
6 אלו.

7
8 מצב זה לא קיים לגבי הפטור ממס במכירת מקרקעין אצל מוסד ציבורי.

9
10 כוונת המחוקק: ניתן למצוא ראייה לכוונת המחוקק, לפיה אין לראות בנישום המייצג בחברה (ד)
11 המשפחתית כזה שמכר את דירת המגורים ובכך לזכותו בפטור ממס במכירתה, מהיקש העולה
12 מתיקון סעיף 72 ב' לחוק. המחוקק ראה לנכון לתקן את סעיף 72 ג' לחוק במסגרת תיקון 132
13 לפקודה, ולקבוע כי יחיד לא יהיה זכאי ליהנות מהפטור ממס בגין מכירת דירת מגורים שמקורה
14 בחברה שקופה שהתפרקה.

15
16 מתיקון זה לחוק גילה המחוקק את דעתו באופן מפורש, כי אילו הייתה מכירת דירת המגורים
17 מתבצעת ישירות על ידי החברה המשפחתית עצמה לא הייתה הדירה הנמכרת זכאית לקבלת הפטור
18 (מהסיבה שהדירה אינה בבעלותו של היחיד...) (ראה הרחבה בענין זה בפס"ד בענין תל און אחזקות).

19
20 דברים אלו מתייחסים לגבי דירת מגורים מזכה שבידי חברה "שקופה" ואין כל התייחסות של
21 המחוקק לגבי הפטור ממס למוסד ציבורי במכירת מקרקעין שלפי סעיף 61(ב) לחוק בידי חברה
22 "שקופה".

23
24 העולה מהאמור לעיל: אין להקיש מהפסיקה לגבי הפטור ממס במכירת דירת מגורים שבידי "חברה
25 משפחתית" לפטור ממס למוסד ציבורי שבידי "חברת בית".

26
27 לאור תכליתו של הפטור ממס (מלא או חלקי) שלפי סעיף 61 (ב) לחוק, להעניק הקלות במס למוסד
28 ציבורי במטרה שיהיו לו אמצעים פנויים יותר למימון פעולותיו למען הציבור, אין מקום להבחין בין
29 מצב שבו המוסד הציבורי מוכר זכות במקרקעין בעצמו ובין מצב אשר ההכנסה ממכירת המקרקעין
30 מיוחסת לו כאילו הוא מכר את המקרקעין בעצמו בהתאם להוראות סעיף 64 לפקודת מס הכנסה
31 (לגבי הפטור החלקי ממס שבח) וכדברי יו"ר הועדה לעיל:

32
33 "מה לי אם המוסד הציבורי מחזיק במקרקעין במישרין או מחזיק במקרקעין
34 באמצעות חברת בת. כך או כך, ההכנסה ממכירת המקרקעין תגיע לידי המוסד
35 הציבורי ומתן ההטבה למוסד הציבורי מקיימת את החלופה הקבועה בסעיף
36 61(ב)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

ו"ע 12-03-25914 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 לשון החוק המעניקה את הפטור ממס "למכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי" רחבה דיה כדי
2 לכלול גם שבח שנוצר בידי "חברת הבית" שמוסד ציבורי בעל מניות בה, לאור תכליתה של ההקלה
3 ממס.

4
5 אשר על כן אני מצטרף לתוצאה אליה הגיע כב' יו"ר הועדה השופט מגן אלטוביה שדין הערר
6 להתקבל וכי המוסד הציבורי (אגודת חיי שמעון) בעל המניות בעוררת יהיה זכאי לעשות שימוש
7 בפטור מכוח סעיף 61(ב)(2)(ב) לחוק בגין השבח המיוחס אליו ממכירת המקרקעין.

8
9 באשר להוצאות: הייתי מציע לחברי שלא להטיל הוצאות וכל צד ישא בהוצאותיו הוא לאור העובדה
10 שהמדובר במחלוקת משפטית לגיטימית בנושא חדש יחסית שיש לה פנים לכאן ולכן.

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין:

11
12
13 לאחר שעיינתי בחוות הדעת של חברי ההרכב הנכבדים, אני מצטרף לתוצאה אליה הגיעו.
14 באשר להוצאות, דעתי שאין לחייב את המשיב בהוצאות.

סוף דבר

15
16 הערר מתקבל.
17 כל צד יישא בהוצאותיו.
18

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

19
20
21 ניתן היום, י"ח אדר תשע"ה, 09 מרץ 2015, בהעדר הצדדים.
22
23

24
25
26

מגן אלטוביה, שופט

27
28
29
30

צבי פרידמן, רו"ח – חבר

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין